

## ***Il controllo nelle “agile organizations”: new wine or just new bottles?***

### **Abstract**

Control in "agile organizations": new wine or just new bottles?

The "agile" archetype poses a series of control instances that, at first glance, might seem completely innovative and specific. However, a careful examination of the existing literature on the subject of management control reveals how many of the needs connected to the search for flexibility pursued through the radical decentralization of decisions and with the organizational redesign realized around the teams, have in fact already been examined. This article aims to develop a comparative analysis of the main approaches developed so far in this regard, comparing them with the reconstruction of the agile phenomenon.

The objective is to demonstrate that the novelty of the agile approach, if it exists, lies in the way in which the logic and mechanisms of control are combined, in a coherent set of design choices that give effectiveness to the overall system. Particularly important, to this end, are the balancing methods that are identified to obtain a balance between opposing needs: between the dynamism and stability of the system; between decentralization of decisions and unity of action, and between effectiveness and efficiency.

Keywords: agile organizations, management control systems, empowerment, radical decentralization, small teams, organization of groups, balancing tensions.

*Nota bene: il presente articolo, pubblicato sul Fascicolo 2022/1 della rivista Management Control di Franco Angeli è distribuito come materiale didattico del corso realizzato dall'Autore. Può essere usato solo dai partecipanti e non deve essere postato in rete o distribuito a terzi.*

## 1. Introduzione

Sebbene gli inizi del fenomeno “Agile” siano fatti risalire a oltre trent’anni fa<sup>1</sup> (Moran, 2015) una definizione precisa dell’archetipo organizzativo normalmente identificato con tale termine risulta ancora piuttosto difficile. Se, infatti, appare sufficientemente chiaro qual è il paradigma che si vuole superare – quello accusato di basarsi ancora su una concezione troppo meccanicistica dell’attività manageriale, inevitabilmente ereditata dall’impostazione iniziale data da Taylor (Burns e Stalker, 1961; Hamel e Breen, 2007; McKinsey Agile Tribe, 2017; Lisca, 2017; De Smet, Lurie, e St. George, 2018) – non risultano altrettanto ben definiti i contorni e le specificità di quello che dovrebbe sostituirlo o che, più correttamente, dovrebbe farlo evolvere. Si riscontrano, infatti, in dottrina e nella pratica, descrizioni e implementazioni concrete della “logica Agile” non sempre congruenti tra loro e, anche tra gli adepti di questa nuova filosofia, esistono feroci contrapposizioni ideologiche, descritte da taluno come vere e proprie guerre feudali.

Una possibile spiegazione della indubbia ambiguità concettuale esistente nella definizione del fenomeno “Agile” deve ascriversi, secondo Walter (2020), nella notevole confusione che sin qui si è fatta confondendo tra loro aspetti aventi natura oggettivamente diversa. Poca attenzione è stata, infatti, prestata a distinguere le determinanti (“drivers”) che concorrono a spiegare l’insorgenza del fenomeno “organizational agility”, dalle specifiche abilità (“capabilities”) che devono essere concretamente sviluppate per poter reagire in termini positivi al cambiamento; così come non è stata sin qui fatta una adeguata distinzione tra i fattori abilitanti (“enablers”), necessari per generare e potenziare le summenzionate competenze (e che, dunque, rappresentano il presupposto per lo sviluppo armonioso delle stesse), e le “dimensioni” lungo le quali, invece, si articola concretamente il fenomeno agile (poiché rappresentano le direzioni di sviluppo concreto lungo le quali si esercita l’azione di risposta agile).

A prescindere da quali siano le cause che di fatto la determinano, forse un possibile tentativo di ridurre tale ambiguità concettuale consiste nel confrontare la “logica Agile” con altri approcci che, almeno di primo acchito, sembrano a esso parzialmente sovrapponibili. L’esigenza di sviluppare abilità e

---

<sup>1</sup> Nella percezione generale il fenomeno è normalmente collegato all’industria del software; in realtà esso ha avuto inizio in settori più tradizionali quale tentativo di accelerare e flessibilizzare i processi di innovazione e sviluppo dei prodotti. La prima descrizione delle tecniche e delle logiche normalmente associate all’agile è stata, infatti, proposta nel celeberrimo articolo *The new new product development game* (Takeuchi e Nonaka, 1986)

competenze capaci di determinare reattività, velocità, flessibilità e competenza (Walter, 2020) nella risposta al cambiamento non può, infatti, assolutamente definirsi cosa recente. Non può stupire, pertanto, che siano già stati proposti in letteratura dei modelli di sistemi di controllo che ambiscono, di fatto, a produrre almeno in parte i medesimi effetti di quelli ricercati all'interno dei sistemi "Agile". Ebbene, lo scopo di questo contributo è quello di proporre un confronto tra le "logiche progettuali" dei modelli alternativi (*Beyond Budgeting*, *Amoeba Management*, *Micro -Profit Centers*) e quelle, invece, che sembrano derivare dalla necessità di implementazione della logica agile.

Sul punto appaiono opportune due precisazioni importanti. La prima riguarda l'estensione che si vuole dare al concetto di "sistema di controllo" all'interno di questo contributo. Una parte significativa della letteratura consultata contrappone la logica "agile" a quella definita di "command and control" con cui viene descritta abitualmente l'organizzazione tradizionale. In quest'ultima locuzione il significato che si attribuisce al termine controllo è evidentemente ristretto al concetto di "controllo cibernetico" (Anthony, 1965; Berry, Broadbent e Otley, 1995), molto lontano da quello attualmente riconosciuto al "controllo manageriale". La presente analisi sarà, invece, svolta dando per assodata la più vasta e complessa accezione che il termine ha acquisito nel corso del tempo, grazie ai contributi della migliore dottrina aziendalistica e manageriale (Newnman, 1975; Ouchi 1979, Simons, 1995; Flamholtz, 1996; Chapman, 2005; Merchant e Otley, 2007; Dugdale, 2018; Bubbio, 2012; Strauß e Zecher, 2013).

La seconda precisazione riguarda, invece, il ruolo che si intende qui riconoscere ai "sistemi di controllo" ai fini dello sviluppo concreto della filosofia agile. Come si è detto una delle possibili cause dell'ambiguità del concetto si deve alla confusione che spesso viene fatta tra diversi aspetti, aventi natura distinta. Un simile rischio si corre, ovviamente, anche nel momento in cui si esamina la funzione svolta dalle logiche, dai meccanismi e dagli strumenti di controllo all'interno delle organizzazioni agili. I sistemi di controllo possono essere, infatti, innanzi tutto interpretati come dei "fattori abilitanti", ovvero dei mezzi attraverso i quali vengono sviluppate le abilità che consentono rapidità e flessibilità di risposta in un ambiente dinamico e turbolento. Possono, però, in altra ottica, essere inquadrati come "dimensioni" lungo le quali si esplica la logica agile. E, infatti, una delle classificazioni proposte all'interno di questa categoria, prevede esplicitamente la classe delle "control dimensions". Per quanto riguarda il presente contributo, si è già precisato che l'obiettivo perseguito è quello di proporre un confronto tra le "logiche pro-

gettuali” che caratterizzano approcci teorici almeno in parte diversi. L’attenzione è, pertanto, posta sulle scelte di fondo che si compiono nel momento in cui viene architettato un sistema di controllo nel suo insieme. Sotto questo profilo possiamo ritenere che tali scelte concorrano a dare al sistema nel suo complesso un’impostazione di base, impostazione che può agevolare o contrastare l’emersione e il potenziamento delle “agile competences”. In tale contesto, dunque, esse concorrono a determinare il ruolo di “fattore abilitante” (o, per converso, di “fattore inibente”) della logica agile svolto dal sistema di controllo.

Volendo a questo punto sintetizzare a favore del lettore il quesito di ricerca che ha originato questo contributo lo stesso potrebbe essere così formulato: *esistono delle logiche di progettazione e di sviluppo dei sistemi di controllo in ottica agile che sono radicalmente diverse da quelle già di fatto considerate da approcci teorici distinti?* Come si avrà modo di dimostrare la risposta è, almeno ad avviso dello scrivente, sostanzialmente negativa. Il percorso di analisi e confronto in tal modo effettuato consentirà, tuttavia, di rispondere a un quesito intimamente connesso al precedente: *quali sono le scelte progettative che consentono al sistema di controllo di svolgere adeguatamente la funzione di “enabler” della logica agile?* Il ruolo centrale svolto dalla logica di “decentramento radicale” e dalla riconfigurazione della struttura organizzativa e di controllo “per squadre” sarà reso, in tal modo, del tutto evidente. Non solo. L’analisi svolta consentirà di enfatizzare le specifiche esigenze di bilanciamento tra le forze centrifughe (di “dinamicità”) e forze centripete (di “stabilità”) che devono inevitabilmente essere prese in considerazione in sede di progettazione dei sistemi di controllo delle “organizzazioni agili”. È ormai evidente, infatti, anche ai sostenitori più convinti della filosofia “agile”, che la vera sfida non è quella di postulare il superamento assoluto delle logiche dell’organizzazione burocratica<sup>2</sup>, ma quella di trovare un equilibrio dinamico e funzionale tra bisogni di “agilità” e “standardizzazione” (Aghina, De Smet e Weerda, 2016; Rigby, Elk e Berez, 2020).

L’auspicio è quello di incrementare, nel lettore, la consapevolezza dell’importanza di un approccio olistico al controllo manageriale, poiché un simile atteggiamento consente – soprattutto se sviluppato nelle fasi progettative del sistema – di enfatizzare adeguatamente il ruolo di “attivatore della

---

<sup>2</sup> «Some agile gurus pitch the approach as a panacea that must replace bureaucracy everywhere—in every company, in every business unit, in every function. [...] What the agile-everywhere zealots fail to understand is the time-tested virtues of bureaucracy—in some places and contexts», Rigby, Elk e Berez, 2020, pagg. 5-6

logica agile” che lo stesso può e deve svolgere. In un contesto competitivo e di mercato caratterizzato da volatilità, incertezza, complessità e ambiguità (“VUCA world”) la capacità di risposta pronta, rapida, flessibile e competente (Sharifi e Zang, 1999; Lin, Chiu e Tseng, 2006, Zhang and Sharifi, 2007; Walter, 2020) è, infatti, presupposto pressoché indispensabile per incrementare la capacità di resilienza delle imprese.

Sotto il profilo metodologico la ricerca è stata svolta attraverso l’analisi iniziale di una serie sufficientemente estesa di contributi relativi alle organizzazioni agili, selezionati attraverso criteri di rilevanza e congruenza rispetto all’oggetto investigato. Sono stati, in tal modo, privilegiati contributi nei quali veniva adottato un approccio di tipo olistico, di stampo aziendalistico e incentrato sulle logiche di fondo della filosofia agile, mentre si sono accantonati gli interventi troppo specifici (quali, ad esempio, quelli totalmente concentrati sulle logiche di programmazione di codici software) o troppo incentrati su particolari modalità o implementative o su specifici strumenti. Da qui è stata svolta una ricerca “a cascata” sulle fonti bibliografiche, mantenendo i medesimi criteri di selezione e privilegiando le fonti che trovavano citazioni plurime. Il medesimo percorso è stato svolto con riferimento agli altri approcci manageriali considerati.

Il paper è strutturato come segue. Nella sezione successiva vengono stabilite le caratteristiche delle “agile organizations”, alla luce della letteratura presa a riferimento. Nel paragrafo 3 vengono esaminate le soluzioni al problema della ricerca di flessibilità e rapidità di risposta fornite dal movimento “*Beyond Budgeting*”, mentre quello successivo descrive brevemente due ulteriori approcci fondati sulla logica della “micro-divisionalizzazione”: il sistema gestionale definito “*Amoeba Management*” utilizzato in Kyocera e quello basato sui “*Micro -Profit Centers*” descritto da Cooper e Slagmulder. Il paragrafo 5 sottolinea l’esigenza di bilanciamento tra forze che spingono inevitabilmente verso direzioni opposte evidenziando come il problema sia già stato affrontato in dottrina. Il paragrafo 6 conclude il paper, fornendo alcune indicazioni in merito a possibili sviluppi della ricerca sulle tematiche qui considerate.

## **2. I tratti distintivi della proposta “Agile”**

Non è facile descrivere chiaramente quali sono le caratteristiche di una “*agile organizations*” (Moran, 2015, Walter 2020). Non lo è, innanzi tutto, perché il concetto di “agilità” si è andato sviluppando prioritariamente a livello pratico, per sedimentazioni successive e grazie a contributi

differenziati e multiformi, non sempre collegati tra loro in modo del tutto organico. Non lo è, inoltre, poiché – nonostante siano passati molti anni dal momento in cui il movimento ha preso, di fatto, avvio – non possono dirsi ancora conclusi né il processo evolutivo delle idee scelte a riferimento, né la loro sistematizzazione e concettualizzazione in uno schema unitario universalmente condiviso. A ciò si aggiunge il problema – di non poco conto – di una qualità della letteratura in materia non sempre ottimale. Prevalgono, infatti, sull’argomento contributi di carattere divulgativo-consulenziale, nei quali l’approccio aneddotico accolto non sempre appare in grado di garantire adeguato rigore sotto il profilo dell’analisi teorica del fenomeno economico-aziendale<sup>3</sup>.

A chi scrive, sembra, tuttavia possibile cercare di operare una sintesi estrema del concetto in esame<sup>4</sup>, funzionale solo a comprenderne le ripercussioni sotto il profilo della struttura dei sistemi di controllo che devono essere progettati e implementati per “indirizzare i comportamenti” dei membri dell’organizzazione in modo coerente con tale ottica.

Sotto questo profilo, un primo passo può essere compiuto definendo il fenomeno agile come «un paradigma di sviluppo di soluzioni innovative, scarsamente strutturato» in modo tale da garantire: adattabilità, rispetto delle logiche di creazione del valore, collaborazione, “empowerment” (Moran, 2015).

Una simile descrizione ha, paradossalmente, il pregio della indeterminatezza: definendo l’agile un “paradigma per lo sviluppo di soluzioni innovative” evita di attribuire allo stesso la natura di “filosofia”, di “sistema manageriale”, di “modalità di progettazione organizzativa” o di altro ancora<sup>5</sup>. Invece di concentrarsi sull’essenza del fenomeno considerato, punta a evidenziare la finalità perseguita dalle organizzazioni che adottano questo “paradigma”, questa “logica”; finalità che è essenzialmente riconducibile nella capacità di generare, con continuità, soluzioni innovative.

---

<sup>3</sup> «Stories of agile teams are fun and persuasive, probably more persuasive than they should be. The problem is that stories are so easy to manipulate to make any point a pundit wants to make». (Rigby, Elk e Berez, 2020)

<sup>4</sup> Un’analisi completa della letteratura sulla “agile organization” esulta, chiaramente, dagli scopi del presente saggio. La rassegna dei contributi effettuata deve, pertanto, considerarsi parziale e ancora provvisoria. Essa ha inevitabilmente privilegiato le fonti che sono sembrate maggiormente convincenti sotto i profili della completezza e della solidità argomentativa.

<sup>5</sup> Se si deve operare una scelta, appare convincente, agli occhi di chi scrive, la possibilità di definire l’agilità come uno «specifico sottoinsieme di abilità dinamiche» costituite da «routine, processi organizzativi, conoscenza, e abilità imprenditoriali dei manager» capaci di conferire all’azienda prontezza, rapidità, flessibilità e competenza nella risposta al cambiamento (Walter, 2020)

Ciò che distingue l'impostazione "agile" sono, dunque, i principi, le logiche, le forme organizzative, i meccanismi operativi e gli strumenti tecnici che vengono di fatto implementati per stimolare la continua emersione di soluzioni innovative. Grazie al loro impiego combinato, un'azienda strutturata in ottica "agile" dovrebbe, infatti, essere in grado di operare in maniera focalizzata, flessibile e rapida.

Anche in questo caso si deve, però, osservare che quelli appena esposti rappresentano, di fatto, dei requisiti ideali di funzionamento di una qualsivoglia azienda. Come tali sono, stati perseguiti da tempo, da tutti coloro che si sono occupati, tanto in teoria quanto in pratica, di progettazione organizzativa e più in generale di ricercare il buon funzionamento dei sistemi aziendali. L'attenzione va, dunque, spostata dalle proprietà dell'organizzazione "agile" (o, più propriamente, dalle conseguenze connesse al raggiungimento di un adeguato livello di "organizational agility") alle modalità progettative e scelte operative con le quali tali proprietà vengono concretamente perseguite. In altre parole, il focus deve muoversi dalle "dimensioni" e dalle "abilità" verso i "fattori abilitanti" del fenomeno "agile".

Come già si è detto non è semplice trovare una sintesi unitaria di tra le diverse impostazioni seguite nella pratica o anche solo tra le disparate descrizioni di carattere consuetudinario o teorico di ciò che dovrebbe contraddistinguere il fenomeno "agile". Scegliendo, tra le tante, una possibile forma di schematizzazione (che ha soprattutto l'indubbio pregio della sintesi), si può dire che diverse specificità della logica "agile" possono essere organizzate in tre classi di principi a cui viene enfaticamente attribuito il nome di "leggi" (Denning, 2018):

#### 1. La legge del **cliente**.

In questo gruppo vengono fatte rientrare tutte le scelte progettative che impongono l'adozione di una prospettiva di focalizzazione estrema sui risultati, considerati prevalentemente nella prospettiva del cliente (interno o esterno che sia). Ciò impone il coinvolgimento costante del cliente nel processo di sviluppo delle "soluzioni innovative" al fine di ritrarre immediatamente tutte le informazioni necessarie per adeguare l'offerta (ciò che si propone) alla domanda (ciò che l'utente richiede davvero). Ne consegue, naturalmente, l'accettazione a priori di tutta la variabilità che necessariamente nasce dall'interazione con il cliente, variabilità che è vista in termini positivi (come capacità di adattamento e, dunque, di incremento dell'efficacia) piuttosto che come ostacolo al raggiungimento dell'efficienza. L'incremento di variabilità del sistema è "gestito" attraverso l'accorciamento dei cicli di feed-back, in modo tale da accelerare

il processo di risposta e di apprendimento, necessari entrambi a mantenere il flusso di attività sotto controllo.

## 2. La legge delle **piccole squadre**.

In logica “agile” le cellule vitali dell’organismo aziendale sono rappresentate da piccole unità prestazionali con configurazione variabile e provenienza multifunzionale cui il vertice aziendale conferisce libertà organizzativa molto ampia, inserita in un contesto caratterizzato dalla fissazione obiettivi sintetici di carattere generale, normalmente piuttosto sfidanti, in una logica molto vicina a quella imprenditoriale (Bossert, Kretzberg e Laartz, 2018). Le squadre sono autonome e auto-organizzate e agiscono sviluppando processi iterativi veloci che si ripetono con flusso continuo su porzioni molto limitate di lavoro da svolgere. Tra gli obiettivi da esse perseguiti vi è la sostanziale eliminazione dei semilavorati non sottoposti a verifica da parte del cliente.

## 3. La legge del **network**.

Il manifesto agile enfatizza l’importanza prevalente delle “interazioni” tra le componenti del sistema rispetto all’impiego dei “processi e degli strumenti” come modalità attraverso la quale raggiungere il coordinamento generale dell’azione. L’ambiente organizzativo agile è, per scelta progettuale, caratterizzato da una forma di controllo che è stata definita “tenue” (Takeuchi e Nonaka, 1986) nel senso che in essa prevalgono – come avremo modo di sottolineare più oltre - le componenti “soft” rispetto a quelle “hard”. Il coordinamento avviene attraverso l’adattamento reciproco delle singole unità organizzative, all’interno di un habitat nel quale la rigidità strutturale dell’architettura organizzativa tradizionale viene abbandonata per perseguire una fluidità di carattere organico (McChrystal, Silverman, Collins e Fussell, 2015). Presupposti perché ciò possa avvenire fisiologicamente sono la trasparenza assoluta dell’informazione prodotta, l’accettazione dell’errore come possibile risultato del processo di sperimentazione, l’attenzione notevole al processo di accumulazione e di scambio della conoscenza.

Queste stesse logiche e scelte progettuali possono, naturalmente, essere presentate nel loro insieme e nelle relazioni reciproche che tra esse si determinano, impiegando schemi di sintesi in parte diversi. Uno di essi, ad esempio, riconfigura il medesimo materiale di base evidenziando i rapporti che legano i principî della logica “agile” a entità di analisi quali le “persone”, “i processi” e i “prodotti” (Moran, 2015). L’economia del presente lavoro suggerisce, tuttavia, di non proseguire ulteriormente lungo questa direttrice

d'analisi, ma di selezionare una specifica descrizione della filosofia "agile" che risulti funzionale alla disamina che si vuole compiere.

Per questa ragione, pur nella consapevolezza del rischio di fornire in tal modo una rappresentazione in parte parziale del fenomeno investigato, nel prosieguo verrà presa prioritariamente in considerazione la ricostruzione della logica "agile" desumibile sulla base di una serie di contributi pubblicati da McKinsey (Aghina, De Smet e Weerda, 2016; Aronowitz, De Smet e McGinty, 2016; Bazigos, De Smet e Gagnon, 2016; De Smet, Lund e Schaninger, 2016; Ahlbäck, Fahrback, Murarka e Salo, 2017; McKinsey Agile Tribe, 2017; Bossert, Kretzberg e Laartz, 2018; Bourton, Lavoie e Vogel, 2018; Comella-Dorda, Paquette, Schonberger e Thareja, 2018; De Smet, 2018; De Smet, Lurie e St. George, 2018; Handscomb, Jaenicke, Kaur, Vasquez-McCall e Zaidi, 2018) che, se non altro, hanno il pregio di essere realizzati con una sufficiente accuratezza e caratterizzati da una certa sistematicità nell'analisi.

Secondo l'impostazione seguita dai consulenti di McKinsey le "agile organizations" si distinguono per la presenza delle seguenti cinque caratteristiche distintive (McKinsey Agile Tribe, 2017):

- Strategia: vi è la presenza di una "stella polare", un riferimento condiviso incorporato all'interno dell'intera organizzazione;
- Struttura: la progettazione mira alla realizzazione di una rete di squadre di piccole dimensioni sostanzialmente autonome che si autogovernano e autoregolano la loro attività;
- Processi: le attività aziendali vengono svolte in cicli progettuali, decisionali e attuativi molto rapidi che determinano un modello operativo focalizzato prevalentemente sull'esecuzione e sull'apprendimento rapidi;
- Personale: il modello di gestione del personale mira a selezionare e ritenere soggetti dinamici e dotati di sufficiente spirito imprenditoriale ai quali vuole fornire elevata motivazione così da indurli a nutrire una vera passione per il lavoro che fanno.
- Tecnologia: vengono impiegate le novità tecnologiche e le pratiche più avanzate in modo tale da facilitare lo svolgimento dei processi, la gestione delle iterazioni e la crescita delle persone.

Questo insieme di attributi distintivi di carattere generale è ulteriormente articolato in una serie di 18<sup>6</sup> o 23<sup>7</sup> "principi base" o "pratiche organizzative" che sono esplicitamente menzionate in una apposita tavola predisposta dallo

---

<sup>6</sup> McKinsey Agile Tribe, 2017

<sup>7</sup> Ahlbäck, Fahrback, Murarka e Salo, 2017

scrivente, tavola che viene presentata al termine del paragrafo successivo. Per ora, allo scopo di facilitare l'analisi che ci si propone di svolgere, può essere sufficiente aggregare questo gruppo piuttosto articolato di principî nei seguenti dieci "temi" caratterizzanti della logica "Agile", distinti in due classi a seconda della prevalenza di aspetti valoriali (e che, dunque, impongono normalmente l'utilizzo di variabili di controllo di tipo "soft") o strutturali (per i quali, invece, diventano rilevanti le variabili di tipo "hard"):

VALORIALI	STRUTTURALI
Importanza della cultura aziendale	Decentramento radicale e accorciamento della durata dei cicli decisionali
Centralità del cliente e importanza delle relazioni extra-organizzative	Focalizzazione a risultati e prestazioni e massima trasparenza delle informazioni disponibili
Empowerment e sviluppo di una logica imprenditoriale tra i lavoratori	Ridimensionamento dei piani e maggior enfasi all'azione e sulle interazioni di rete
Cambiamento letto come "opportunità" e sviluppo di una logica di apprendimento continuo	Attribuzione dinamica e flessibile delle risorse
	Minor peso delle relazioni gerarchiche e maggior rilievo alle iterazioni trasversali
	Utilizzo diffuso della tecnologia più avanzata come fattore abilitante

### 3. Le soluzioni al problema della ricerca di flessibilità e rapidità di risposta fornite dal movimento "Beyond Budgeting"

La riaggregazione delle pratiche organizzative individuate dai consulenti di McKinsey presentata al termine del paragrafo appena concluso è stata, come si è detto, appositamente sviluppata per facilitare il confronto tra la filosofia "Agile" e approcci alternativi, già proposti in dottrina sotto altre vesti. Dalla sua analisi, anche superficiale, appare immediatamente evidente una significativa consonanza con le posizioni teoriche assunte dal movimento autodefinitosi "Beyond Budgeting" (Becker, Messner e Schäffer, 2010; Bogsnes, Larsson, Olesen, Player e Röösl, 2016; Bunce, Hope e Fraser, 2004; Hansen, Otley e Van der Stede, 2003; Hope, J. e Fraser, R., 1997,1998, 1999, 2003-A, 2003-B, 2003-C; Player, 2003; Rickards, 2006).

Come per l'“Agile”, anche per la corrente di pensiero così denominata è piuttosto difficile stabilire qual è l'effettivo ambito di estensione dei principi teorici indicati dai suoi epigoni<sup>8</sup>. Gli studiosi che hanno posto le basi dottrinali del movimento parlano, infatti, di un «*modello coerente che riunisce “leadership thinking”, processi manageriali e sistemi informativi per conseguire un successo duraturo in un mondo che cambia*» (Hope, Fraser, Bunce e Rööslì, 2016). Al di là di queste affermazioni magniloquenti, di stampo chiaramente propagandistico, è però chiaro che anche il movimento “Beyond Budgeting” si sviluppa intorno ai seguenti temi fondamentali:

1. decentralizzazione decisionale ed “empowerment”;
2. necessità di assicurare velocità e flessibilità delle risposte organizzative;
3. conseguente superamento delle logiche e degli strumenti di coordinamento tradizionali per abbracciare forme di “controllo soft”;
4. incremento del livello di trasparenza dell'informazione interna e
5. introduzione di logiche e meccanismi che favoriscono l'emersione delle strategie bottom-up.

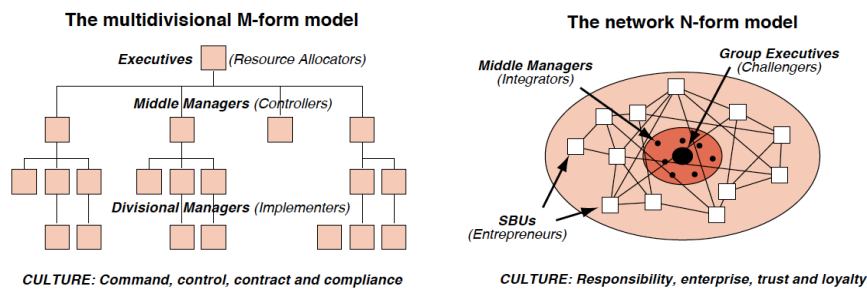
Vi è, come si vede, una notevole consonanza degli assunti di base tra le due impostazioni. In proposito, può essere interessante notare che la corrente di pensiero ora in esame sia stata sviluppata dai suoi capiscuola a partire dalla constatazione dell'obsolescenza del modello organizzativo multidivisionale, basato sulla logica del “*Command & Control*”. Tale modello è, infatti, considerato «*troppo burocratico, rigido e inerte rispetto al cambiamento, generatore di una cultura tendenzialmente avversa al rischio e capace di ingenerare nei membri dell'organizzazione un falso senso di sicurezza*» (Hope e Fraser, 1997: 21). Ad esso viene contrapposto un nuovo “idealtipo” in cui la struttura gerarchia tradizionale viene sostituita da una architettura reticolare, determinando in tal modo una configurazione «*più “soft”, maggiormente organica, focalizzata sul mercato, snella e reattiva*» (Ibidem).

Chiaramente nelle due strutture cambiano i ruoli e le responsabilità dei soggetti che agiscono all'interno dell'organizzazione, ma anche – e

---

<sup>8</sup> «*The Beyond Budgeting Model (BBM) is not a conventional single tool, but a thinking model including the Balanced Scorecard, Activity-based costing, Rolling Forecasts, and the relative improvement contract. It is also a change management model to make an adaptive organization in which front-line employees are empowered to cope with today's turbulent management environment*», (Shimizu, 1995: 1). Le sottolineature sono dello scrivente.

soprattutto – la cultura di base che governa le relazioni di dipendenza reciproca e regola l’interazione tra i diversi operatori<sup>9</sup>. Tali mutamenti sono resi espliciti nella rappresentazione fornita qui di seguito, predisposta aggregando due diversi schemi forniti nell’articolo originario testé citato.



Come la denominazione scelta lascia chiaramente intendere, i seguaci di questa corrente di pensiero accusano uno specifico strumento di controllo – il “budget” – di rallentare e anzi di ostacolare concretamente la transizione (che ritengono, di fatto, opportuna e pressoché inevitabile) verso il nuovo “modello”. L’attacco al “budget” come strumento di controllo parte da una considerazione che non può che essere condivisa: «i sistemi contabili rispecchiano la “struttura manageriale” esistente, conseguentemente se la struttura cambia, dovrebbe mutare anche il modello contabile» (Ibidem). Secondo gli autori, pertanto, l’impiego del budget ostacola il cambiamento perché le sue logiche di funzionamento si collegano – parrebbe inevitabilmente – a quelle che contraddistinguono il modello organizzativo precedente. Esso, infatti, è accusato di

1. rappresentare un ostacolo alla necessaria libertà di azione dei *manager di linea*, che operano direttamente a contatto con il mercato, poiché stabilisce “impegni fissi” e “barriere nell’uso delle risorse” che sono stabiliti in relazione a obiettivi che si rivelano normalmente superati non appena il suo processo di formazione risulta concluso;

<sup>9</sup> È stato, ad esempio, affermato che l’adozione di un approccio “Beyond Budgeting” determina: maggiori interazioni orizzontali, una minore interazione di carattere verticale tra responsabili di centro e sottoposti, un incremento nel ruolo strategico dei controller e una ridistribuzione del potere tra le diverse figure manageriali, (Ostergren e Stensaker, 2011)

2. impedire al *middle management*<sup>10</sup> di svolgere adeguatamente la funzione di integratori orizzontali, perché struttura di controllo che esso tende a favorire (contraddistinta da una suddivisione dell'organizzazione in silos funzionali) porta al prevalere di una mentalità di comportamenti di tipo localistico;
3. concorre a isolare il *top management* dal luogo ove il cambiamento davvero si verifica (il mercato) e costringerlo a un esercizio di sterile minimizzazione (Welch, 2005: 191-194).

La struttura di controllo tradizionale, basata sul budget è, conseguentemente, incolpata di incentivare forme di comportamento che sono disfunzionali rispetto agli obiettivi delle organizzazioni moderne. Essa, inoltre, è ritenuta responsabile di un inutile spreco di tempo da parte dei manager, di impedimenti alla flessibilità nelle risposte e all'adattabilità dell'azienda alle condizioni ambientali (sempre più mutevoli), di creare una separazione sempre più netta tra le attività svolte e la strategia aziendale perseguita e, conseguentemente, di creare asincronia tra l'organizzazione che la adotta e l'ambiente competitivo in cui risulta operare.

Per queste e altre ragioni<sup>11</sup> i fautori di questa corrente dottrinale ritengono necessario “superare il budget” e sviluppare sistemi di controllo basati su “meccanismi di guida alternativi” più coerenti con la struttura organizzativa reticolare e capaci di valorizzare maggiormente l'apporto informativo connesso a processi di misurazione di tipo “soft”. In particolare, si vuole superare il “contratto basato su obiettivi fissi di performance”, che viene considerato tipico della logica del budgeting, per esplorare nuove logiche e nuovi strumenti di orientamento e motivazione che hanno lo scopo di favorire il principio di “empowerment”. Viene sviluppato, a tale scopo, un sistema manageriale basato sui seguenti principî (Libby e Lindsay, 2003-B):

1. Definizione di obiettivi di performance relativi e sfidanti.

---

<sup>10</sup> Può essere utile osservare che il ruolo del “middle management” è stato posto sotto forte attacco da alcune correnti di pensiero che postulano l'appiattimento delle strutture aziendali (“delayering”). Alcune interessanti considerazioni in merito all'importanza di questa figura manageriale sono riportate in un recente contributo predisposto da McKinsey (Hancock, Schaninger e Rahilly, 2021),

<sup>11</sup> «*There are conflicts at every level. Traditional budgeting is clearly 'out of sync' with the emerging third wave organisation. It strengthens the vertical chain of command and control rather than empowering the front-line. It constrains rather than increases flexibility and responsiveness. It reinforces departmental barriers rather than encouraging knowledge-sharing across the organisation. It makes people feel undervalued- as 'costs to be minimised' rather than as assets to be developed. And it is bureaucratic, internally focus ed and time-consuming. In short, its time is up*».

Gli obiettivi sono stabiliti nel breve e al medio termine e risultano fissati rispetto a benchmark interni o esterni. Possono o meno essere espressi da parametri di natura monetaria. Hanno lo scopo di promuovere un confronto di carattere continuativo con i “migliori”.

2. Adozione di una pianificazione di carattere continuativo e inclusivo.

Gli obiettivi strategici sono definiti in modo molto granulare, in modo da allineare anche il comportamento delle unità di minori dimensioni alla strategia aziendale. L'individuazione degli stessi, così come delle iniziative necessarie a perseguirli, avviene “dal basso” con l'adozione della logica di tipo “bottom-up” di sviluppo della strategia aziendale.

3. Impiego di programmi e previsioni sviluppate con logica “a rotazione”.

Vengono impiegate tecniche di programmazione e previsione basate sulla logica “rolling” che consentono l'aggiornamento continuo della stima. Le variabili monitorate sono solo quelle fondamentali e la stima è effettuato in modo “approssimato”, al solo scopo di poter individuare il trend di evoluzione del fenomeno indagato. A queste previsioni non vengono associati obiettivi o incentivi di sorta.

4. Attuazione di una forma di coordinamento decentrata basata su logiche simili a quelle di mercato.

Viene abbandonata la logica di coordinamento unitaria, “dall'alto”. A essa è sostituita, attraverso lo sviluppo di un network di relazioni tra fornitori e clienti (interni ed esterni), attivato sulla base di una logica di tipo “pull”, un sistema di coordinamento “simil-mercato” che pur concedendo notevole autonomia alle singole unità è basato su un concetto di responsabilità condivisa dei risultati aziendali.

5. Decentralizzazione della gestione delle risorse aziendali.

Uno delle componenti fondamentali dei sistemi di controllo è costituita dai sistemi di allocazione delle risorse (Simons, 2000). In questo modello, le risorse aziendali di carattere operativo sono rese disponibili “su semplice richiesta” (senza, dunque, che sia necessaria una specifica previsione a budget della spesa) al management di linea in modo da consentire allo stesso adeguata flessibilità e rapidità di risposta. Sono previsti, inoltre, canali di spesa “fast-track” per eventuali investimenti di carattere discrezionali di importo elevato che dovessero rivelarsi utili. L'obiettivo è, in ogni caso, quello di spostare il potere di decisione in merito all'utilizzo delle risorse (unitamente alla correlativa

responsabilità) verso le parti dell'organizzazione che maggiormente interagiscono con il mercato.

6. Attuazione di forme di controllo basate sul concetto di “auto-regolazione” delle singole unità elementari, implementato favorendo la disponibilità di informazione diffusa e trasparente.

La funzione principale che deve essere svolta, in un simile contesto, dagli strumenti di controllo (di carattere diagnostico e interattivo) è quella di fornire le informazioni di carattere strategico e competitivo necessarie alle singole unità per autoregolarsi. Le informazioni prodotte devono consentire il confronto (interno ed esterno) e devono, pertanto, essere tempestive, trasparenti e disponibili a tutti.

7. Utilizzo di incentivi moderati e basati sulle prestazioni della squadra e/o dell'organizzazione.

Le tradizionali modalità di incentivazione, che prevedono l'attribuzione di significativi bonus legati al raggiungimento di obiettivi prestabiliti di performance individuale, vengono ritenute responsabili di molte delle disfunzioni provocate dal funzionamento dei sistemi tradizionali di controllo (Hope e Fraser, 2003-B). Esse vengono, pertanto, sostituite da schemi di incentivazione alternativi, basati principalmente su forme moderate di gratificazioni monetarie, normalmente legate alle prestazioni della squadra o dell'azienda nel suo insieme<sup>12</sup>. Uno degli obiettivi perseguiti è quello di produrre una visione “olistica” del fenomeno “performance”<sup>13</sup>.

Di nuovo, non si può che constatare una notevole sovrapposizione tra gli assunti che costituiscono la struttura portante del modello “*Beyond Budgeting*” e quelli fatti propri, nel corso del tempo, dai fautori del movimento “Agile”. Per facilitare ulteriormente questo confronto è stata predisposta una tabella, riportata nella pagina successiva, nella quale si mettono in relazione le “pratiche” relative alle “*Agile Organizations*” descritte in precedenza con i principi sviluppati dalla “*Beyond Budgeting*”

---

<sup>12</sup> Più precisamente un sistema di remunerazione coerente con i principi del movimento dovrebbe svilupparsi a partire dai seguenti assunti di base: «1) *Do not base rewards on a fixed performance contract*; 2) *Evaluate and reward performance relative to peers, benchmarks, and prior periods*, 3) *Use a few simple, clear, and transparent measures*, 4) *Align rewards with strategic goals*, 5) *Reward the performance of teams*, 6) *Do not use rewards to “motivate people”*, 7) *Align rewards with interdependent groups*, 8) *Make rewards fair and inclusive*», (Hope e Fraser, 2003-B: 110-112).

<sup>13</sup> «*Individual performance is not just overrated. In organizations, it simply doesn't exist. Why? Because value, or results, never arise from individual action, but from interaction between various individuals, or within teams*», (Pflaeging, 2014: 27).

Round Table” questi ultimi distinti nelle due versioni che sono state prodotte (la prima nel 2004, la seconda nel 2016). Come si vede chiaramente, la sovrapposizione è quasi integrale.

AGILE ORGANIZATIONS	BEYOND BUDGETING (2014)	BEYOND BUDGETING (2017)
<b>STRATEGY</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Shared vision</li> <li>Actionable strategic guidance and purpose</li> <li>Sensing and seizing opportunities</li> <li>Flexible resource allocation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(5) <b>Coordination</b> – Coordinate cross company actions dynamically not through annual plans and budgets</li> <li>(4) <b>Resources</b> – Make resources available on demand not through annual budget allocations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(1) <b>Purpose</b> – Engage and inspire people around bold and noble causes; not around short-term financial targets</li> <li>(2) <b>Values</b> – Govern through shared values and sound judgement; not through detailed rules and regulations</li> <li>(9) <b>Plans and forecast</b> – Make planning and forecasting lean and unbiased processes; not rigid and political exercises</li> </ul>
<b>STRUCTURE</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Clear, flat structure</li> <li>Clear accountable roles</li> <li>Hands-on governance</li> <li>Robust communities of practice</li> <li>Active partnerships and ecosystem</li> <li>Open physical and virtual environment</li> <li>Fit-for-purpose accountable cells</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(5) <b>Customer focus</b> – Focus everyone on improving customer outcomes not on meeting internal targets</li> <li>(4) <b>Accountability</b> – Create a network of small units accountable for results not centralized hierarchies</li> <li>(1) <b>Governance</b> – Base governance on clear values and boundaries not on detailed rules and budgets</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(6A) <b>Customer</b> – Connect everyone’s work with customer needs</li> <li>(4B) <b>Organization</b> – Organize around accountable teams; avoid hierarchical control and bureaucracy</li> <li>(7) <b>Rhythm</b> – Organize management processes dynamically around business rhythms and events; not around the calendar year only</li> <li>(10a) <b>Resource allocation</b> – Make resources available as needed; not through detailed annual budget allocations</li> </ul>
<b>PROCESS</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Rapid iteration and experimentation</li> <li>Standardized ways of working</li> <li>Performance orientation</li> <li>Information transparency</li> <li>Continuous learning</li> <li>Action-oriented decision architecture</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(2) <b>Rewards</b> – Base rewards on relative performance with hindsight not on meeting fixed targets</li> <li>(3) <b>Planning</b> – Make planning an inclusive and continuous process not an annual event</li> <li>(6) <b>Controls</b> – Base controls on KPIs, trends and relative indicators not variances against plan</li> <li>(2) <b>Performance</b> – Build a high-performance culture based on relative success not on meeting targets</li> <li>(5) <b>Information</b> – Promote open and shared information don’t restrict it to those who ‘need to know’</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(3) <b>Transparency</b> – Make information open for self-regulation, innovation, learning and control; don’t restrict it</li> <li>(10B) <b>Resource allocation</b> – Foster a cost-conscious mind-set</li> <li>(11) <b>Performance</b> – Evaluate performance holistically and with peer feedback for learning and development; not based on measurement only and not for rewards only</li> </ul>
<b>PEOPLE</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Cohesive community</li> <li>Shared and servant leadership</li> <li>Entrepreneurial drive</li> <li>Role Mobility</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(1) <b>Targets</b> – Set aspirational goals based on continuous relative improvement not fixed targets</li> <li>(3) <b>Freedom to act</b> – Devolve decision making authority to frontline teams don’t micro-manage them</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(4A) <b>Organization</b> – Cultivate a strong sense of belonging</li> <li>(5) <b>Autonomy</b> – Trust people with freedom to act; don’t punish everyone if someone should abuse it</li> <li>(6B) <b>Customer</b> – Avoid conflicts of interest</li> <li>(8) <b>Targets</b> – Set directional, ambitious and relative goals; avoid fixed and cascaded targets</li> <li>(12) <b>Rewards</b> – Reward shared success against competition; not against fixed performance contracts</li> </ul>
<b>TECHNOLOGY</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Evolving technology architecture, systems, and tools</li> <li>Next-generation technology development and delivery practices</li> </ul>		

Non solo. Se si esaminano con cura i riferimenti teorici di base normalmente citati dai sostenitori dei due distinti “modelli di gestione” non si tarda a verificare che spesso gli Autori citati sono esattamente gli stessi: Burns & Stalker, Drucker, Hamel, Mintzberg e Senge. È del tutto evidente, dunque, che i due “approcci” hanno in realtà una forte base comune e che,

nonostante le indubbe differenze esistenti, postulano soluzioni di controllo in gran parte simili.

#### **4. Due ulteriori approcci basati sulla logica della “microdivisionalizzazione”**

Molti degli assunti che contraddistinguono l’approccio progettuale “Agile” si possono inoltre ritrovare, sebbene con un livello di sovrapposizione in parte minore rispetto quello testé evidenziato, in due altri “modelli di gestione” aventi diversa origine e natura e – a dire il vero – un più contenuto livello di diffusione.

Il riferimento qui è a un sistema gestionale sviluppato da alcune aziende giapponesi, normalmente definito “*Amoeba Management*” (Cooper, 1995; Adler e Hiromoto, 1998?, 2012, Adler, R. W., 2018), ma che qualcuno ha anche indicato come “*KPI forecast management model*” (Shimizu, 1995).

Comunque lo si voglia denominare, questo modello «*impiega un approccio basato su centri autonomi di risultato per strutturare l’azienda in un insieme di unità organizzative di piccole dimensioni, dotate di rapidità di risposta, focalizzate sul cliente e dotate di spirito imprenditoriale, che agiscono come entità autonome e indipendenti pur condividendo il medesimo orientamento strategico di fondo*» (Adler, 2018). Alle singole unità è richiesto di agire in modo “indipendentemente coordinato” ma di perseguire un proprio obiettivo di redditività. Ciascuna entità periferica è integralmente responsabile per l’attività di pianificazione e di *decision making* e ha completa responsabilità amministrativa per il suo operato. (Cooper, 1995) La denominazione scelta vuole, evidentemente, sottolineare la dimensione molto contenuta delle unità organizzative così costituite, ma serve anche e soprattutto a evocare la capacità che hanno alcuni microorganismi di «*moltiplicarsi e cambiare forma in risposta a cambiamenti nell’ambiente*» (Inamori, 1999).

Ciò che sicuramente contraddistingue l’impostazione ora in esame rispetto alla logica “*Beyond Budgeting*” è il notevole ruolo in essa svolto dall’informazione di tipo contabile. Come si è detto, le singole cellule elementari sono centri autonomi di reddito, cosicché i relativi leader sono, di fatto, responsabili di assumere tutte le decisioni che possono influenzare il risultato dell’entità che dirigono. In un contesto di questo genere si pone il problema di come fornire loro l’informazione più adeguata a tale scopo. La soluzione scelta in Kyosera si basa su un netto rafforzamento della struttura contabile. Come si è detto, ogni “*amoeba*” ha completa responsabilità

amministrativa ed è, di fatto, direttamente coinvolta nella contabilizzazione dei componenti di reddito che la riguardano, inclusi ammortamenti, utenze e costi relativi a servizi comuni ((Shimizu, 1995: Sugahara, Daidj e Ushio, 2017: 49). Rimane significativamente escluso il costo del personale – che è rendicontato a livello centrale – cosicché la responsabilità economica delle singole “cellule” periferiche è, di fatto, una responsabilità in termini di valore aggiunto [MEI}. Non solo. Kazuo Inamori, fondatore di Kyocera e primo responsabile dello sviluppo del sistema manageriale qui commentato, sottolinea l’esigenza che il processo di rappresentazione contabile sviluppato in sede periferica sia:

1. Il più semplice possibile e realizzato in maniera tale da risultare perfettamente “agganciato” al sistema di reportistica collettivo (i leader delle singole unità periferiche devono aver piena consapevolezza dove impattano, a livello generale, le loro scelte di ottimizzazione locale) (Miya, 1998: 109, Shimizu, 1995: 10);
2. Caratterizzato da tempi di risposta estremamente rapidi: se in molte aziende un ciclo di produzione dei dati di redditività con cadenza mensile è considerato già estremamente veloce, in Kyocera si ritiene che lo stesso debba svolgersi su base giornaliera, in modo tale da velocizzare al massimo i tempi di risposta (“feed-back”) e favorire il processo di apprendimento sulle determinanti (“driver”) effettive della redditività aziendale (Miya, 1998: 110-111, Sugahara, Daidj e Ushio, 2017: 58).

Ciò, naturalmente, non può che comportare un aggravio notevole di risorse dedicate allo svolgimento della contabilità, ma evidentemente si ritiene che tale aggravio venga più che compensato dall’incremento nell’efficienza e nell’efficacia con cui le unità periferiche operano, incremento reso possibile dalla “qualità” e dalla “frequenza” delle informazioni in tal modo rese disponibili<sup>14</sup>. È interessante, a tal proposito, notare che in un contesto di questo genere il confronto tra obiettivi e risultati conseguiti viene utilizzato principalmente come modalità tecnica per effettuare la scansione dell’ambiente, la percezione dei segnali deboli e del cambiamento, e come mezzo di apprendimento per i gestori. Il budget, insomma, cessa di svolgere prioritariamente il ruolo di strumento di coordinamento “dall’alto” normalmente assegnatogli

---

<sup>14</sup> «Although the management accounting system to materialize those three features over numerous amoebas is likely to initiate a large amount of administrative expenses, Kyocera considers that these expenses are indispensable for the amoeba system and can be paid off. On the other hand, the company has accumulated know-how about the operation of the accounting system and has been reducing its running costs», (Miya, 1998: 111)

nelle organizzazioni di stampo tradizionale per assumere la funzione di dispositivo per la gestione delle incertezze strategiche. Il budget, dunque, cessa di essere prevalentemente uno strumento di controllo diagnostico per divenire una delle modalità attraverso le quali si sviluppa il controllo interattivo (Simons, 1995-B). Per questa ragione la descrizione delle realtà organizzative ora in esame quali “*fractal organizational learning through the budgeting process*” (Sugahara, Daidj e Ushio, 2017: 58) pare particolarmente azzeccata.

Si deve, in ogni caso, sottolineare che il maggior utilizzo di strumenti tecnico-contabili e il loro impiego in modalità “interattiva” non sono, da soli, in grado di soddisfare le intense esigenze di coordinamento e di integrazione che inevitabilmente nascono da una scelta di progettazione organizzativa che si muove nella direzione della decentralizzazione radicale del potere decisionale. Anche nel modello gestionale in esame, come in quelli descritti in precedenza, un ruolo decisivo in tal senso è attribuito ai “sistemi di valori” e alla “cultura gestionale di riferimento”. Tali entità, per quanto apparentemente astratte e indefinite, devono essere infatti attentamente progettate e adeguatamente implementate dal vertice aziendale in modo tale da creare una sorta di tessuto connettivo impalpabile capace di legare tra loro – a sistema – le molteplici cellule che definiscono e danno vita a una struttura organizzativa “microdivisionalizzata”. Nel sistema gestionale di “*Amoeba Management*” un simile ruolo è svolto dai dodici principi gestionali<sup>15</sup> dettagliati nel “*Kyocera Philosophy Pocketbook*”, un manuale tascabile distribuito a ogni dipendente, che viene costantemente utilizzato come strumento di indottrinamento e di allineamento del comportamento dei singoli rispetto ai valori della collettività. (Sugahara, Daidj e Ushio, 2017: 50)

Molto vicina alle logiche dell’ “*Amoeba Management*” è la tecnica di *strategic cost management* (Cooper e Slagmulder, 1998-A) che postula l’introduzione di “*Micro-Profit Centers*” (Cooper e Slagmulder, 1995, 1998-C). Una simile scelta progettuale ha, unitamente alle altre due pratiche di gestione dei costi di carattere intra-organizzativo individuate da Cooper e Slagmulder<sup>16</sup>, lo scopo di trasmettere la pressione competitiva che l’azienda affronta sul mercato, al suo interno, trasferendola sulle singole unità

---

<sup>15</sup> I dodici principî gestionali di Kyocera sono i seguenti: 1) *clearly state the purpose and mission of your business*; 2) *set specific goals*; 3) *keep a passionate desire in your heart*; 4) *strive harder than anyone else*; 5) *maximize revenues and minimize expenses*; 6) *pricing is management*; 7) *success is determined by willpower*; 8) *possess a fighting spirit*; 9) *face every challenge with courage*; 10) *always be creative in your work*; 11) *be kind and sincere*; 12) *always be cheerful and positive. Hold great dreams and hopes in the pureness of your heart.*

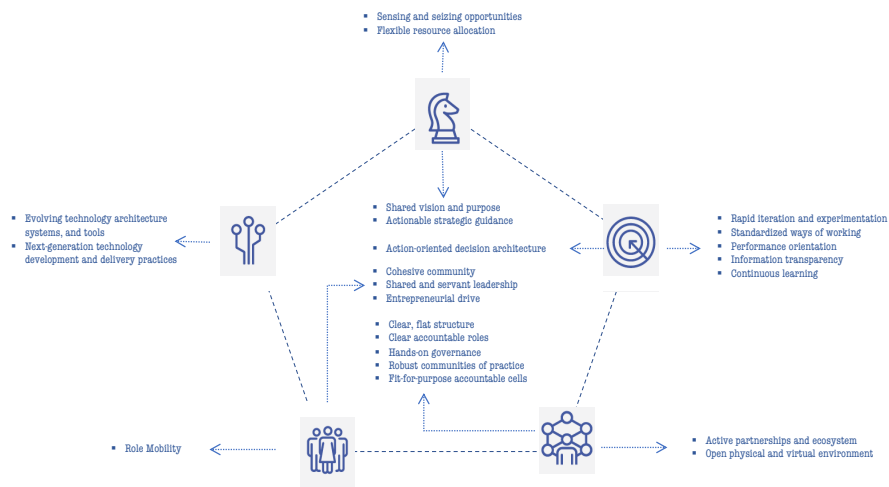
<sup>16</sup> Cooper e Slagmulder, 1998-B, 1998-C.

organizzative che la compongono. Per evitare che grazie alle dimensioni eccessive dei centri si creino dei “buffer interni” capaci di ostacolare la propagazione di questa forma di “instabilità e variabilità” proveniente dall’esterno, i tradizionali centri di responsabilità vengono convertiti in unità di dimensione sufficientemente contenuta tali da consentire, a chi opera al loro interno, di acquisire piena consapevolezza sulle determinanti dell’efficacia e dell’efficienza con cui l’unità stessa agisce. Anche in questo caso l’obiettivo è quello di liberare lo “spirito imprenditoriale” della forza lavoro, in modo tale che i risultati vengano ottenuti non solo attraverso il contenimento dei costi ma, soprattutto, attraverso la comprensione e il soddisfacimento delle istanze provenienti dal cliente, in una logica di generazione di valore reciproca. Sebbene forse ancor più sbilanciato verso l’impiego di strumenti di natura tecnico-contabile anche questo approccio abbraccia, dunque, la medesima logica di fondo dei precedenti, ovvero la generazione intenzionale di forme opportune di “instabilità interna”, indotte attraverso la parcellizzazione delle unità organizzative, la decentralizzazione spinta delle decisioni aziendali, la correlata espansione del concetto di “accountability”, l’adozione di una logica di creazione del valore basata sulla conoscenza delle richieste del cliente.

##### **5. La necessità di trovare un bilanciamento tra forze che spingono in direzioni opposte**

Un ulteriore punto di contatto tra le idee propugnate dai sostenitori delle logiche decentramento radicale sin qui descritte e quelle che costituiscono la base concettuale sulla quale viene costruito il concetto di “*Agile Organization*” sta nella necessità di ottenere un bilanciamento tra forze che operano in direzioni opposte. Uno dei libri in cui hanno trovato sintesi le tesi proposte dal movimento “Beyond Budgeting” si intitola, significativamente, “*The Leader’s Dilemma: How to Build an Empowered and Adaptive Organization Without Losing Control*” (Hope, Bunce, Röösl, 2011). Come si vede il tema del bilanciamento tra spinte all’adattamento continuo e al decentramento decisionale, da un lato, ed esigenze di “controllo” (qui chiaramente inteso nel senso di “supervisione”, “regolamentazione”, ecc.), dall’altro, si pone chiaramente all’interno di questo sistema di pensiero, al punto da diventare, nel titolo appena richiamato, il dilemma fondamentale che deve essere risolto da chi è deputato a guidare l’organizzazione verso il conseguimento dei suoi scopi.

Lo stesso identico motivo, sebbene espresso in modo formalmente diverso, è presente negli studi che si occupano di progettazione in ottica “agile”. In questo secondo contesto l’antagonismo tra forze centripete e centrifughe viene normalmente espresso in termini di opposizione tra “stabilità” e “dinamicità”. (Gunther McGrath, 2012; Bazigos, De Smet e Gagnon, C., 2016). I propugnatori del modello organizzativo “agile”, infatti, evidenziano frequentemente la necessità di progettare e realizzare un sistema capace di contemperare spinte apparentemente opposte: quella della stabilità, da un lato, che dovrebbe garantire ricadute positive in termini di resilienza, affidabilità ed efficienza del sistema organizzativo nel suo complesso; e quella dinamicità, dall’altro, con benefici che si esplicherebbero soprattutto in termini di velocità agilità e adattabilità del sistema stesso. Le “pratiche organizzative di base” vengono conseguentemente distinte in due classi a seconda dell’impulso che le stesse forniscono in termini centripeti (“stabilità”) o centrifughi (“dinamicità”) [Ahlbäck, Fahrback, Murarka e Salo 2017:19-19]. Nella seguente rappresentazione grafica, elaborata specificatamente per questo contributo, viene metaforicamente evidenziato tale diverso apporto<sup>17</sup> e operato un collegamento tra le diverse pratiche e le cinque “caratteristiche distintive” precedentemente enunciate.



<sup>17</sup> L’azione centripeta è evidenziata da “frecce” che si dirigono verso il centro del pentagono, quella centrifuga da “vettori” che agiscono in senso opposto. Si noti che tale distinzione, sebbene implicitamente sottesa nelle ricostruzioni fatte, non viene mai formalmente presentata nei contributi che sono stati esaminati.

L'esigenza, per un qualsivoglia sistema di controllo, di operare un corretto bilanciamento tra spinte di carattere contrastante (Dodd e Favaro, 2006, Mundy, 2010) è anche uno degli assi portanti lungo il quale è stato sviluppato il già richiamato *framework* sulle "Leve di controllo" (Simons, 1995-A, 1995-B). L'Autore ritiene, infatti, che in qualsiasi sistema gestionale siano inevitabilmente presenti delle tensioni intrinseche, che devono essere accuratamente "controllate" (Simon, 1995-B: Chapter 2). Si tratta delle tensioni tra: riconoscimento della libertà e l'imposizione di vincoli e limiti, "empowerment" e "accountability", direzione gerarchica dall'alto e risposta creatività dal basso, libertà di sperimentazione e ricerca dell'efficienza, solo per citarne alcune. Alcune delle spinte contrastanti che devono essere bilanciate possono inquadrarsi all'interno di una più generale contesa tra "filosofie" di gestione e controllo "moderne" o "tradizionali", che bene si collegano alla tematica oggetto di questo lavoro. Si osservi la seguente "ricostruzione" proposta dallo stesso Autore" (Simon, 1995-B:4):

Filosofie "tradizionali"	Filosofie "moderne"
Strategia top-down	Strategie guidate dal cliente o dal mercato
Standardizzazione	Personalizzazione dei prodotti e delle risposte
Rispetto dei piani	Innovazione continua
Controllo del percorso effettuato	Ricerca della soddisfazione del cliente
Eliminazione delle sorprese	Empowerment

Come si vede le spinte connesse all'impostazione "modernista" sono assolutamente in linea con quanto è stato evidenziato nel corso dei paragrafi precedenti, il che non fa che confermare le conclusioni ivi raggiunte. Ciò che conta qui sottolineare, però, è che Simons reputa che la risposta corretta a questo insieme di esigenze di bilanciamento non possa in nessun caso consistere in sorta di polarizzazione verso uno dei due estremi, ma debba svilupparsi lungo un continuum di sfumature possibili, secondo un approccio che punta alla ricerca del miglior livello di consonanza possibile con l'ambiente di riferimento e all'ottimizzazione del sistema di controllo nel suo complesso.

Sotto questo profilo va, soprattutto, superata l'impostazione che vede il sistema di controllo di gestione come eminentemente costituito da un insieme articolato di logiche e dispositivi volti soprattutto a ridurre la "variabilità" delle attività svolte e, conseguentemente, degli output perseguiti. Questa idea davvero arcaica di controllo è chiaramente collegata all'immagine di organizzazione come sistema meccanico, per ottimizzare il quale si ritiene corretto – ove possibile – ridurre o eliminare ogni forma di instabilità e di eccentricità. Si tratta evidentemente, di una forma di controllo che reputa la

“variabilità” controproducente o nociva e che attribuisce un ruolo forse eccessivo al paradigma dell’efficienza. I ragionamenti ricordati nelle pagine precedenti evidenziano l’importanza di riconoscere il ruolo fondamentale svolto dalla “variabilità” nei processi di apprendimento e adattamento veloce. Se il controllo di gestione viene inteso in termini più moderni, esso rappresenta lo strumento attraverso il quale i manager influenzano il comportamento dei singoli e dei gruppi che operano all’interno dell’organizzazione. È allora chiaro che al suo interno devono essere presenti anche delle componenti (logiche, dispositivi, strumenti, tecniche) che servono a provocare le forme di “instabilità interna” necessarie per garantire che i summenzionati processi di apprendimento e adattamento si sviluppino in maniera opportuna. È altrettanto evidente – sulla base di quanto affermato precedentemente – l’esigenza di controbilanciare le spinte tendenzialmente entropiche e disaggreganti in tal modo generate, con “messaggi”, “schemi d’azione” e “norme di comportamento” destinati a riequilibrare, unificare e orientare il sistema aziendale. Ciò che davvero è importante, dunque, per il successo nell’implementazione delle logiche Agile (così come per ogni altra forma di implementazione concreta di qualsivoglia sistema manageriale) è la configurazione complessiva che si dà al sistema di controllo nel suo insieme.

## 6. Conclusioni

Le numerose sovrapposizioni evidenziate, nelle pagine precedenti, tra i diversi “modelli gestionali” o le diverse “filosofie organizzative”<sup>18</sup> basate sulla logica della “decentralizzazione radicale” e dell’ “empowerment”, rendono del tutto evidente come le scelte progettuali che rendono i sistemi di controllo capaci di esercitare il ruolo di fattori abilitanti della logica “agile” non sono così specifiche da risultare del tutto sconosciute al dibattito scientifico moderno. Dev’essere, piuttosto, notato che molti dei “leitmotiv” caratterizzanti il movimento “Agile” sono stati esplicitamente oggetto di attenzione in un passato anche non particolarmente recente.

Si pensi, ad esempio, al tema della progettazione di organizzazioni incentrate sulle “gruppi di persone” invece che sugli “individui” e delle correlate esigenze di integrazione e coordinamento che in tal modo si pongono. Quasi cinquant’anni fa Leavitt (Leavitt, 1974) sottolineava l’esigenza di iniziare a considerare i “gruppi di persone” in modo più serio, suggerendo la possibilità di considerare le “squadre” e non i “singoli” quali moduli di base attorno ai

---

<sup>18</sup> Comunque si vogliano concretamente definire queste impostazioni progettuali innovative.

quali progettare le organizzazioni. Riteneva, infatti, che le organizzazioni disegnate utilizzando quali “mattoncini di base” gruppi di piccole dimensioni (*“small face-to-face groups”*) sarebbero state in grado di conseguire significativi vantaggi in termini di coesione, motivazione, dedizione, produttività e capacità di interazione con l’ambiente, tanto interno quanto esterno. La sua analisi mirava ad evidenziare i possibili vantaggi, ma anche le inevitabili criticità di un disegno progettuale teso a superare l’individualismo esasperato che per alcuni versi sembra caratterizzare il paradigma manageriale all’interno del quale sono state sviluppate molte delle logiche e degli strumenti di controllo ancor oggi ampiamente utilizzati. Molte delle considerazioni in tal senso svolte, appaiono ancora attuali.

Nemmeno la sicura spinta alla cosiddetta “decentralizzazione radicale” che indubbiamente contraddistingue la filosofia agile può definirsi cosa del tutto nuova. Tale modalità di redistribuzione del potere decisionale dal vertice alla periferia, ritenuta necessaria al fine di favorire la rapidità di risposta e l’emersione di strategie in logica bottom-up (e dunque flessibilità e proattività all’azione strategica) si ritrova, infatti, in tutti i “modelli gestionali” esplicitamente considerati in questo lavoro, sebbene la stessa venga perseguita e realizzata in forme diverse e articolate a seconda dell’approccio seguito.

Un ulteriore tema palesemente comune ai diversi approcci esaminati è rappresentato dal notevole peso che in essi viene dato alle forme di controllo basate sui valori e sulle competenze. Anche in questo caso, naturalmente, siamo in presenza di un assunto tutt’altro che innovativo. Già nel lontano 1979 Ouchi scriveva infatti: *«in condizioni di ambiguità, di associazione flessibile e di incertezza [...] può darsi che sia preferibile [...] la forma di controllo del clan, che opera sottolineando tanto i valori e gli obiettivi quanto il comportamento»*. (Ouchi, 1979)

L’esame dei contributi complessivamente analizzati permette, dunque, di affermare che le istanze in tema di progettazione dei sistemi di controllo che promanano dalla nuova filosofia gestionale orientata in senso “agile”, appaiono relativamente nuove, così come relativamente innovative e originali sono, nella loro essenza, gli strumenti e i dispositivi di controllo che devono essere implementati per risolverle.

Le novità, semmai, stanno nelle modalità con cui le logiche e i meccanismi di controllo vengono combinati tra loro, in un insieme coerente di scelte progettuali che conferiscono efficacia al sistema complessivo, consentendogli di svolgere un ruolo significativo quale “fattore abilitante” (“enabler”) della logica agile. Particolarmente importanti, a tal fine, sono le modalità di bilanciamento individuate all’interno della filosofia “agile” per stabilire un

equilibrio tra esigenze di carattere opposto: tra “dinamicità” e “stabilità” del sistema organizzativo, tra “agilità” e “standardizzazione”, tra orientamento all’efficacia e all’efficienza, tra “decentramento decisionale spinto” ed esigenze di “unitarietà d’azione”, ecc.

Sotto questo profilo riteniamo interessante proporre, quale ulteriore tema di studio e riflessione in merito alle tematiche qui considerate, l’approfondimento sulle specifiche configurazioni con cui le diverse logiche e i diversi dispositivi di controllo devono essere tra loro integrati in logica unitaria all’interno della filosofia “agile”. Tali contributi potrebbero, ad esempio, chiarire il peso relativo assegnato alle diverse “leve” di controllo all’interno dello schema unitario in tal modo progettato e appurare il ruolo svolto dagli strumenti di controllo tradizionale nell’impostazione “agile”. Un ulteriore aspetto che potrebbe meritare approfondimento è legato all’analisi delle modalità con cui, all’interno di questo paradigma, viene realizzato il bilanciamento delle spinte contrapposte prodotte dai diversi dispositivi di fatto implementati.

### Riferimenti bibliografici

- Adler, R. W. e Hiromoto, T., “Amoeba Management: Why it Works at Kyocera and which other Firms Could Benefit from its Adoption – Part I”; Working paper non pubblicato.
- Adler, R. W. e Hiromoto, T., (2012), “Amoeba Management: Lessons From Japan’s Kyocera” in *MIT Sloan Management Review*, Fall
- Adler, R. W., (2018), “Kyocera’s use of amoeba management as a performance management system. Why it works?”, in Harris, E., (ed.), *The Routledge Companion to Performance Management and Control*, Routledge.
- Aghina, W., De Smet, A, e Weerda K., (2016) “Agility: it rhymes with stability, in *McKinsey on Organization*, McKinsey
- Ahlbäck, K., Fahrback, C., Murarka, M. e Salo O., (2017), “McKinsey Global Survey Results: How to create an agile organization”, October, McKinsey.com.
- Aronowitz, S., De Smet, A. and McGinty, D., (2016), “Getting organizational redesign right” in *McKinsey on Organization*, McKinsey
- Bazigos, M., De Smet, A. e Gagnon, C., (2016), “Why agility pays” in *McKinsey on Organization*, McKinsey
- Becker, S., Messner, M. e Schäffer, U., (2010), “The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting” DOI: 10.2139/ssrn.1535485.
- Berry, A. J., Broadbent, J. e Otley, D., (1995) “The domain of organisational control” in Berry, A. J., Broadbent, J. e Otley, D., (ed.), *Management Control. Theories, Issues and Practices*
- Bogsnes, B., Larsson, D., Olesen, A., Player, S. e Röösl, F., (2016) “Update of the Beyond Budgeting Principles” in *BBRT White Paper*.
- Bossert, O., Kretzberg, A. e Laartz J., (2018) “Unleashing the power of small, independent teams” in *McKinsey Quarterly*, July, McKinsey

- Bourton, S., Lavoie, J. e Vogel, T., (2018), "Leading with inner agility" in *McKinsey Quarterly*, March, McKinsey
- Bradley, C., Hirt, M. e Smit, S., (2011). "Have you tested your strategy lately?" in *McKinsey Quarterly*, January, McKinsey
- Brown, S. L., Eisenhardt, K. M., (1988). *Competing On the Edge : Strategy As Structured Chaos*, Harvard Business School Press.
- Bubbio, A., (2012), "Il Controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa", in *Sviluppo & Organizzazione*, Gennaio-Febbraio.
- Bunce, P., Hope, J. e Fraser, R., (2004) "The principles of Beyond budgeting" in *BBRT White Paper*.
- Burns, T., Stalker, G. M., (1961) "The Management of Innovation", Oxford University Press.
- Chapman, C. S., (2005), "Controlling Strategy", in Chapman C. S. (ed.), *Controlling Strategy. Management Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press
- Chenhall, R. H., (2005), "Content and Process Approaches to Studying Strategy and Management Control Systems", in Chapman C.S. (ed.), *Controlling Strategy. Management Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press
- Comella-Dorda, S., Paquette, C., Schonberger, L. e Thareja, S., (2018), "Busting a digital myth: The naturally gifted product owner", McKinsey, Digital blog.
- Cooper, R. (1995-B) *Kyocera Corporation: The Amoeba Management System*, HBS No. 195-064, Harvard Business School Publishing.
- Cooper, R. e Slagmulder, R. R. A. (1998-B), "Strategic cost management - Cost management for internal markets" in *Management Accounting (USA)*, April, 79 (10), 16-17.
- Cooper, R. e Slagmulder, R. R. A., (1998-A), "What is Strategic Cost Management?" in *Management Accounting (USA)*, January, 79 (7), 16-17
- Cooper, R. e Slagmulder, R. R. A. (1988-C), "Cost Management for Internal Markets (Continued)", in *Management Accounting (USA)*, May, 79 (11), 16-18;
- Cooper, R. e Slagmulder, R. R. A. (1988-D), "Micro Profit Centers", in *Management Accounting (USA)*, June, 79(12), 16-18;
- Cooper, R., (1995-A), *When Lean Organizations Collide: Competing Through Confrontation*, Harvard Business School Press.
- Davila, T., (2005), "The promise of Management Control Systems for innovation and strategic Change", in Chapman C. S. (ed.), *Controlling Strategy. Management Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press
- De Smet, A., (2018), "The agile manager" in *McKinsey Quarterly*, March, McKinsey
- De Smet, A., Lund, S. e Schaninger, B., (2016), "Organizing for the future" in *McKinsey on Organization*, McKinsey
- De Smet, A., Lurie, M. e St. George, A. (2018) "Leading agile transformation: The new capabilities leaders need to build 21st-century organizations" in *McKinsey Quarterly*, September, McKinsey
- De Smet, A., Lurie, M., e St. George A., (2018), "Leading agile transformation: The new capabilities leaders need to build 21st-century organizations", McKinsey, September.
- Denning, S., (2028), *The Age of Agile: How Smart Companies Are Transforming the Way Work Gets Done*, AMACON
- Dodd, D., e Favaro, K. (2006). "Managing the Right Tension" in *Harvard Business Review*, December, 62-74.
- Dugdale, D., (2018), "Management control systems. Theory and lessons from practice", in Harris, E., (ed.), *The Routledge Companion to Performance Management and Control*, Routledge.

- Gunther McGrath, R. (2012). "How the Growth Outliers Do It", in *Harvard Business Review*, January–February, VERIFICARE.
- Hancock, B., Schaninger, B. e Rahilly L., (2021), "The vanishing middle manager", McKinsey Organization Practice.
- Handscomb, C., Jaenicke, A. Kaur, K., Vasquez-McCall, B. e Zaidi, A., (2018) "How to mess up your agile transformation in seven easy (mis)steps" in *McKinsey Quarterly*, April, McKinsey
- Hansen, S. C., Otley, D. T., e Van der Stede, W. A., (2003), "Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective" in *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116.
- Hope, J. e Fraser, R., (1997), "Beyond budgeting ... Breaking through the barrier to «the third wave»" in *Management Accounting (UK)*, December.
- Hope, J. e Fraser, R., (1998), "Measuring Performance in the new organisational model", in *Management Accounting*, June.
- Hope, J. e Fraser, R., (1999), "Beyond Budgeting: building a new management model for the information age" in *Management Accounting*, January.
- Hope, J. e Fraser, R., (2003-A), "Who needs budgets", in *Harvard Business Review*, February, 108-115.
- Hope, J. e Fraser, R., (2003-B), "New Ways of Setting Rewards:The Beyond Budgeting Model", in *California Management Review*, 45, (4), 104-119
- Hope, J. e Fraser, R., (2003-C), *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap.*, Harvard Business School.
- Hope, J., Fraser, R., Bunce, P. e Röösl, F., "The Coherent Model that reunites, leadership thinging, management processes and information systems for sustained success in a changing world" , Beyond Budgeting Round Table.
- Hope, J.D., Bunce, P.G., Röösl, F. (2011). *The Leader's Dilemma: How to build and empowered and adaptive organization without losing control.* Jossey Bass.
- Hope, J.D., Bunce, P.G., Röösl, F. (2011). *The Leader's Dilemma: How to build and empowered and adaptive organization without losing control.* Jossey Bass.
- Huy, Q. N. e Mintzberg, H. (2003), "The rhythm of change." in *MIT Sloan Management Review*, 44, (4), 79-84.
- Inamori, K. (1999), *Respect the Divine and Love People*, University of San Diego Press, citato in Adler, R. W., (2018), "Kyocera's use of amoeba management as a performance management system. Why it works?",
- Libby, T., Lindsay, R. M., (2003-A), "Budgeting -- an unnecessary evil", in *CMA Management*, March, articolo ritratto da *The Free Library* in data 9 maggio 2021.
- Libby, T., Lindsay, R. M., (2003-B), "Budgeting -- an unnecessary evil" part two: how the BBRT envisions a world without traditional budgeting", in *CMA Management*, April, articolo ritratto da *The Free Library* in data 9 maggio 2021.
- Lin C.T., Chiu H., Tseng Y.H. (2006), *Agility evaluation using fuzzy logic*, *International Journal Production Economics* 101(2):353–368.
- Lisca, F. (2017), "Il quinto paradigma. Come trasformare la propria azienda in un'organizzazione agile", Franco Angeli
- McChrystal, S., Silverman, D., Collins, T., Fussell, C., (2015); *Team of Teams: New Rules of Engagement for a Complex World*, Penguin Random House
- McKinsey Agile Tribe, (2017) "The Five Trademarks of Agile Organizations", McKinsey Quarterly, December

- Merchant, K. e Otley, D. (2007). "A review of the literature on control and accountability". Handbook of Management Accounting Research, (Ed.) C. S. Chapman, AG Hopwood, and MD Shields, 785-804: Amsterdam: Elsevier Press.
- Miya, H., (1998), "Micro-profit Center System for Empowerment: A Case Study of the Amoeba System at the Kyocera Corporation", in *Gakushuin Economic Papers*, 35, (2), August.
- Moran, A., (2015) "Managing Agile. Strategy, Implementation, Organization and People", Springer
- Mundy, J. (2010), "Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems", *Accounting, organizations and society*, 35(5), 499-523.
- Newman, W. H., (1975), *Constructive Control*, Prentice-hall
- Ostergren, K. e Stensaker, I., (2011), "Management control without budgets: A field study of 'Beyond Budgeting' in practice", in *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.
- Ouchi, W. G., (1979) "A Conceptual Framework for the Design of Organizational control Mechanisms", in *Management Science*, 25 (9), 833-848.
- Pflaeging, N., (2014), *Organize for Complexity. How to get life back into work to build the high-performance organization*, BetaCodex Publishing
- Player, S., (2003), "Why Some Organizations Go «Beyond Budgeting»" published online in *Wiley InterScience*, DOI 10.1012/jcaf.10146.
- Rickards, R. C., (2006) "Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle?" in *Investment Management and Financial Innovations*, 3, (2), 62-76.
- Rigby, D., Elk, S., Berez, S., (2020), *Doing Agile Right*, Harvard Business Review Press.
- Shimizu, T., (1995), "A comparison of the KPI forecast management model of Japanese companies and the Beyond Budgeting Model".
- Sharifi H., Zhang Z. (1999) "A methodology for achieving agility in manufacturing organisations: an introduction" in *International Journal Production Economics* 62(1-2):7-22
- Simons, R. (1995-A), "Control in an Age of Empowerment", in *Harvard Business Review*, March-April, 80-88.
- Simons, R. (1995-B), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston.
- Strauß, E, Zecher, C., (2013) "Management control systems: a review", in *Journal of Management Control*, 3(4), 233-268.
- Sugahara, S., Daidj, N. e Ushio, S., (2017) "Management Accounting Practices as Organizational Learning: Continuous Value Creation in a Japanese Company" in *Value Creation in Management Accounting and Strategic Management: An Integrated Approach*, First Edition, ISTE Ltd and John Wiley & Sons, Inc.
- Takeuchi H. e Nonaka I., (1986), "The new new product development game", in *Harvard Business Review*, January-February, 137-146.
- Walter, A. T. (2020), "Organisational agility: Ill-defined and somewhat confusing? A systematic literature review and conceptualisation", in *Management Review Quarterly*.
- Welch, J., (2005), *Winning*, Harperbusiness
- Zhang Z., Sharifi H. (2007), "Towards theory building in agile manufacturing strategy—a taxonomical approach", *IEEE Transactions on Engineering Management*; 54(2):351 - 370