

Governare la complessità: il ruolo dei sistemi di controllo tra sostenibilità, innovazione e inclusione

*Filippo Vitolla**

Governing Complexity: The Role of Management Control Systems in Sustainability, Innovation, and Inclusion

Abstract

In today's complex and rapidly evolving context, marked by ecological crises, social inequalities, and digital transformation, organizations are increasingly called to rethink their governance and strategic orientation. Embedding sustainability, innovation, and inclusion into business models is no longer a matter of reputation, but a necessary condition for long-term value creation and legitimacy. In this scenario, Management Control Systems (MCSs) must also undergo a deep reconfiguration to respond effectively to new expectations from stakeholders and society. When properly redesigned, MCSs can become powerful enablers of organizational change, aligning strategic priorities with environmental, social, and ethical goals. They can support the integration of sustainability into decision-making processes, promote inclusive performance evaluation models, and strengthen cultural and relational dimensions of accountability. Yet, many organizations still struggle to adapt their control practices to the demands of sustainable transformation. The contributions included in this volume explore these dynamics from multiple angles. Collectively, they shed light on how control systems can evolve from tools of compliance and efficiency into strategic, cultural, and ethical levers. The articles also enrich the debate on how to integrate non-financial objectives into control architectures, and how organizational and technological factors shape the capacity of MCSs to support innovation and sustainability. Ultimately, the volume highlights the transformative role that control systems can play in guiding organizations through complexity and toward authentic, inclusive, and responsible futures.

Keywords: Management control systems, Sustainability, Strategic control

* LUM University, Department of Management, Finance and Technology. E-mail: vitolla@lum.it.

1. Introduzione

In un'epoca segnata da instabilità sistemiche, cambiamenti climatici senza precedenti, rapidi avanzamenti tecnologici e crescenti disuguaglianze sociali, la funzione del governo delle organizzazioni assume connotati nuovi, complessi e profondamente interconnessi. L'impresa, pubblica o privata, non può più essere interpretata come un'entità isolata orientata esclusivamente alla massimizzazione dell'efficienza o del profitto. Al contrario, essa è chiamata a rispondere in modo sempre più consapevole, responsabile e trasparente a istanze che provengono da una molteplicità di *stakeholder* e che, in una logica di valore condiviso (Kramer e Porter, 2011), afferiscono tanto alla dimensione economico-finanziaria quanto a quella ambientale, sociale e culturale (Elkington, 1997).

È in questo scenario che il concetto di sostenibilità smette di essere un vincolo esogeno o un semplice requisito di *compliance*, per divenire un principio regolativo interno alle strategie aziendali, una guida etica per le scelte organizzative, ma anche una fonte di vantaggio competitivo (Kramer e Porter, 2011). L'integrazione della sostenibilità nei modelli di *business* può generare valore condiviso e rafforzare la posizione strategica dell'impresa, inducendo le organizzazioni leader a livello globale ad assumere un impegno sempre più solido, tanto sul piano finanziario quanto su quello organizzativo, rispetto alle sfide ambientali e sociali.

Tuttavia, l'integrazione della sostenibilità all'interno delle strategie aziendali resta un percorso tutt'altro che lineare. Buone intenzioni, principi ispiratori e dichiarazioni valoriali, per quanto necessarie, non sono sufficienti a produrre un cambiamento autentico. Le imprese continuano a incontrare difficoltà significative nell'allineare la sostenibilità agli obiettivi economici, nel tradurla in scelte operative e nel misurarne efficacemente i risultati (Gond et al., 2012). La sostenibilità, dunque, si pone come una sfida duplice: da un lato, richiede un ripensamento strategico di lungo periodo, fondato su una visione sistemica e orientato all'equilibrio tra le diverse forme di capitale (finanziario, naturale, umano, relazionale); dall'altro, esige trasformazioni profonde nei modelli di gestione, nei sistemi di controllo e nei meccanismi di *accountability* (Adams e McNicholas, 2007).

In particolare, il controllo di gestione, tradizionalmente volto a monitorare il raggiungimento di obiettivi economico-finanziari attraverso strumenti di natura prevalentemente quantitativa, si confronta oggi con nuove aspettative e responsabilità. I sistemi di controllo non sono più chiamati soltanto a garantire efficienza e *performance*, ma anche a supportare decisioni che siano coerenti con i principi di equità, trasparenza e sostenibilità (Broccardo

e Truant, 2025). Questa transizione impone una revisione critica dei presupposti teorici e pratici del controllo, nonché un'estensione del suo perimetro verso ambiti precedentemente considerati estranei o secondari rispetto alla “*core performance*” (Beusch et al., 2022).

Le sfide che derivano dall'integrazione della sostenibilità nei sistemi di controllo sono molteplici. Innanzitutto, si pone la questione della misurabilità: numerosi studi hanno evidenziato le difficoltà percepite dai *manager* nel valutare gli impatti sociali e ambientali in modo oggettivo e comparabile, anche a causa della loro intrinseca multidimensionalità e interdipendenza con le *performance* finanziarie (Hart e Milstein, 2003). Gli strumenti tradizionali appaiono spesso inadatti a cogliere la complessità delle relazioni tra capitale naturale, relazionale, umano ed economico-finanziario, e rischiano di ridurre la sostenibilità a una sommatoria di indicatori parziali, o peggio, a un adempimento formale.

In secondo luogo, il controllo sostenibile richiede un profondo cambiamento culturale e cognitivo all'interno delle organizzazioni. L'integrazione dei temi *ESG* (*Environmental, Social, Governance*) richiede non solo innovazione strumentale, ma anche processi di apprendimento organizzativo, riprogettazione dei sistemi informativi, riqualificazione delle competenze e nuove forme di *leadership* (Crutzen e Herzig, 2013). Il passaggio da una logica di mera rendicontazione a una visione trasformativa del controllo implica che il sistema stesso divenga un dispositivo dinamico, capace di evolvere insieme al contesto e alle finalità strategiche dell'organizzazione.

A complicare ulteriormente questo scenario vi è la natura spesso conflittuale degli obiettivi in gioco. La tensione tra finalità economiche, sociali e ambientali, lungi dall'essere risolta, rappresenta una costante che attraversa le decisioni manageriali e che impone approcci basati sull'equilibrio, sulla gestione dei *trade-off* e sull'interazione tra interessi differenti. In tale prospettiva, il controllo può assumere un ruolo cruciale non solo per garantire il rispetto degli obiettivi, ma anche come strumento di mediazione, trasparenza e negoziazione.

Un altro elemento rilevante riguarda il crescente ruolo della tecnologia e della digitalizzazione. La disponibilità di *big data*, algoritmi predittivi e strumenti avanzati di *business analytics* apre nuove possibilità per integrare e monitorare indicatori *ESG* nei processi decisionali (Moll e Yigitbasioglu, 2019). Tuttavia, essa solleva anche interrogativi etici e organizzativi, in particolare rispetto alla qualità dei dati, alla rappresentatività delle metriche e all'uso responsabile delle informazioni. In questo senso, la digitalizzazione dei sistemi di controllo può essere un potente alleato della sostenibilità, a

condizione che venga governata da principi di equità, trasparenza e partecipazione.

La sostenibilità, inoltre, si lega indissolubilmente alla questione dell'inclusione. Le organizzazioni che si interrogano sul proprio impatto sociale devono inevitabilmente fare i conti con le disuguaglianze che attraversano i contesti lavorativi, i territori e le filiere produttive. Il sistema di controllo, da questo punto di vista, è chiamato a interrogarsi sulla propria capacità di rappresentare e valorizzare la pluralità degli *stakeholder*, di promuovere la diversità e di misurare forme di valore che non siano unicamente riconducibili al profitto (Roberts, 1991). L'inclusione diventa così non solo un obiettivo sociale, ma anche un principio ispiratore per la progettazione di nuovi modelli di controllo e di *governance*.

Alla luce di tali considerazioni, è possibile affermare che la sfida che oggi si pone non è semplicemente quella di adattare strumenti esistenti a nuovi obiettivi, ma di ripensare radicalmente la natura e le finalità del controllo. Occorre sviluppare sistemi che siano non solo efficaci e affidabili, ma anche legittimati socialmente, capaci di dialogare con la complessità e di orientare l'azione organizzativa verso la creazione di valore condiviso. In questa prospettiva, il controllo di gestione cessa di essere un'attività neutra e diventa una pratica riflessiva, capace di interpretare il contesto, di apprendere dall'esperienza e di co-costruire il significato stesso della *performance*.

Un sistema di controllo sostenibile non può prescindere da un dialogo continuo tra intenzionalità strategica e responsabilità etica. Esso deve saper accogliere e valorizzare le tensioni tra le dimensioni economiche, ambientali e sociali, senza semplificare la complessità in indicatori meramente tecnici. Deve, al contrario, farsi strumento critico e generativo, in grado di orientare le decisioni non solo sulla base di ciò che è misurabile, ma anche di ciò che è giusto, desiderabile e sostenibile nel lungo periodo.

L'orizzonte che si apre è quello di una nuova "*raison d'être*" del controllo: non più solo garante della razionalità economica, ma promotore di senso, coerenza e responsabilità nelle azioni delle organizzazioni. In un mondo che chiede alle imprese di essere attori di trasformazione sociale e ambientale, anche i sistemi di controllo devono trasformarsi, diventando essi stessi portatori di senso, agenti di cambiamento e garanti di una sostenibilità autentica.

2. Il contenuto del volume

I contributi raccolti in questo volume si collocano all'interno del dibattito

scientifico e professionale sul ruolo dei sistemi di controllo in una prospettiva di sostenibilità, innovazione e inclusione. Pur con approcci metodologici e angolazioni tematiche differenti, gli articoli condividono un obiettivo comune: analizzare come i sistemi di controllo di gestione possano supportare le organizzazioni nell'affrontare le sfide della trasformazione sostenibile, garantendo trasparenza, coerenza e responsabilità nelle scelte strategiche.

Un primo nucleo di studi si concentra sul controllo in chiave strategica, con attenzione alle implicazioni organizzative, cognitive e relazionali della sostenibilità. Il contributo di Cerchione, Capurro e Marciano analizza le pratiche di gestione della sostenibilità e delle relazioni con gli *stakeholder* adottate da imprese italiane operanti nel settore moda. Lo studio mostra come queste realtà, pur operando in contesti con risorse limitate, stiano progressivamente integrando la sostenibilità nei loro processi strategici e gestionali, evidenziando il ruolo degli *stakeholder* nel guidare l'allineamento tra identità aziendale, impatto sociale e scelte operative. Il contributo di Bafundi, Boesso e Cerbioni analizza il ruolo delle fondazioni erogatrici nel rafforzare le competenze organizzative e operative degli enti beneficiari nel terzo settore. Lo studio evidenzia come l'interazione tra capacità organizzative di rete e strumenti di programmazione e controllo possa incidere in modo significativo sull'efficacia, sull'impatto e sull'innovatività dei progetti sociali. Adottando una prospettiva duale, che considera il punto di vista sia delle fondazioni sia delle organizzazioni finanziate, il lavoro contribuisce alla riflessione sul valore strategico del controllo nei contesti *non profit*. Il contributo di Onesti e Palumbo esplora il potenziale dei sistemi di controllo nel promuovere *accountability* ed *empowerment* nei contesti organizzativi, proponendo l'utilizzo della *Trust Network Analysis* per misurare la fiducia tra i dipendenti e offrendo spunti per lo sviluppo di strumenti inclusivi e orientati al benessere organizzativo. Il contributo di Pistoni e Songini si focalizza invece sul ruolo dell'*Integrated Reporting* e dell'*Integrated Thinking* come leve trasformative nei processi decisionali e nei modelli di *governance*, promuovendo una visione olistica della creazione di valore.

Un secondo gruppo di contributi si sofferma sul rapporto tra digitalizzazione, sistemi informativi e controllo. Il contributo di Di Carlo, Lucchese, Rago e Solimene analizza come i fenomeni della sostenibilità e della digitalizzazione stiano trasformando il modello di *business* delle Banche di Credito Cooperativo nel contesto della transizione tecnologica. La ricerca si concentra sull'integrazione dei fattori *ESG* nelle iniziative di queste banche e sull'impatto dei processi di digitalizzazione su strutture, sistemi e processi organizzativi, interrogandosi sulla possibilità di preservare e rafforzare la funzione sociale e territoriale tipica di questo modello bancario. Il contributo

di Lasca e Montemari si focalizza sull'adozione dei sistemi di *Business Intelligence & Analytics* nei contesti di *management accounting*, offrendo una lettura dei fattori che ne facilitano o ostacolano l'utilizzo per finalità di controllo direzionale. Il lavoro evidenzia le condizioni tecnologiche, culturali e organizzative che influenzano l'efficacia dell'integrazione tra *Business Intelligence & Analytics* e sistemi di controllo. Il contributo di Di Falco, Noto e Barresi esplora il potenziale della *Sentiment Analysis* come strumento di misurazione dell'impatto nelle aziende pubbliche e sanitarie, proponendone un utilizzo complementare ai tradizionali approcci di *performance management* e fornendo spunti utili per la produzione di conoscenza strategica nei contesti pubblici.

Chiudono il volume due contributi che, da prospettive differenti, pongono l'attenzione sulle implicazioni ambientali ed etiche del controllo. Il lavoro di De Camillis, Izzo e Mancini analizza in che modo le società italiane quotate del settore energetico affrontano i percorsi di decarbonizzazione attraverso i bilanci di sostenibilità. Lo studio approfondisce il ruolo della rendicontazione nella diffusione delle strategie climatiche, identifica gli elementi informativi chiave resi disponibili dalle imprese e analizza l'impiego della pianificazione strategica, delle decisioni operative e dei sistemi di controllo nella gestione della transizione ecologica. Il contributo si inserisce nel dibattito sull'evoluzione dei sistemi di controllo verso modelli in grado di supportare efficacemente la risposta organizzativa alle sfide ambientali. Il lavoro di Prencipe esplora, invece, la relazione tra origine accademica e pratiche di *earning management* negli *spin-off* universitari. Attraverso un confronto con imprese non *spin-off* di simile profilo, lo studio evidenzia una maggiore trasparenza e minore opportunismo nelle realtà nate in ambito accademico, offrendo una riflessione sulle implicazioni reputazionali ed etiche della rendicontazione economico-finanziaria.

Nel loro insieme, i contributi raccolti in questo volume arricchiscono la riflessione sul ruolo trasformativo del controllo, mostrando come esso possa evolvere da strumento tecnico a leva strategica, sostenibile, culturale ed etica, capace di guidare le organizzazioni in una fase storica segnata da profondi mutamenti e da nuove responsabilità.

Riferimenti bibliografici

- Adams, C. A. McNicholas, P. (2007). Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), pp. 382-402.

- Beusch, P., Frisk, J. E., Rosén, M., Dilla, W. (2022). Management control for sustainability: Towards integrated systems. *Management Accounting Research*, 54, 100777.
- Broccardo, L., Truant, E. (2025). The Integration of Diversity, Inclusion, and Equity in Management Control Systems: The Multiutility Experience. In *Diversity and Equity in Accounting: Emerging Issues, Challenges and Opportunities*, pp. 259-270. Cham: Springer Nature Switzerland.
- Crutzen, N., Herzig, C. (2013). A review of the empirical research in management control, strategy and sustainability. *Accounting and Control for Sustainability*, pp. 165-195.
- Elkington, J. (1997). The triple bottom line. *Environmental Management: Readings and Cases*, 2, pp. 49-66.
- Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), pp. 205-223.
- Hart, S. L., Milstein, M. B. (2003). Creating sustainable value. *Academy of Management Perspectives*, 17(2), pp. 56-67.
- Kramer M., Porter M. (2011). Creating shared value. *Harvard Business Review*, 89(1-2), pp. 62-77.
- Moll, J., Yigitbasioglu, O. (2019). The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. *The British Accounting Review*, 51(6), 100833.
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), pp. 355-368.