

L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna

*Luciano Marchi**

Abstract

New Perspectives for Management Control: integrating internal and external measurements, reporting and governance

Management Control is traditionally defined as an internal process, internally managed, for internal purposes. However, this process is evolving toward three external, distinct, but complementary, perspectives. The first one is the information perspective: integrating internal and external data, i.e. combining internal with external measurements, for strategic control purposes. The other perspectives are related to the new management control external issues. The second perspective deals with: monitoring relationships, integrating objectives and measuring shared value for the network. The third perspective refers to managing external reporting, together with external roles and responsibilities, for an extended model of governance.

Keywords: Management Control, Performance Measurements, Relational Control, Organizational Control, Management Reporting.

1. Introduzione

Il controllo di gestione presuppone una struttura organizzativa (ruoli, relazioni e responsabilità) ed una coerente struttura informativa capace di fornire, tempestivamente e selettivamente, i dati di controllo a carattere sia preventivo che consuntivo.

È su tali dimensioni “strutturali”, com'è noto, che si realizza il processo di controllo, ossia la sequenza delle attività manageriali volte ad indirizzare l'acquisizione e l'utilizzo delle risorse e, più in generale, i comportamenti dei soggetti interni, al fine di perseguire gli obiettivi economici

* Università di Pisa; e-mail: lmarchi@ec.unipi.it.

dell'organizzazione aziendale (Anthony, 1965; Brunetti, 1992; Riccaboni, 2009).

Il controllo di gestione è dunque un processo interno ed è svolto per l'interno, sinteticamente per il governo aziendale.

Nella realtà attuale, tuttavia, il processo di controllo deve necessariamente ampliarsi: dall'interno all'esterno, nelle diverse fasi e in rapporto alle diverse finalità del processo:

- 1) nella fase che precede la formulazione degli obiettivi, nell'ambito della quale si sviluppano le attività di analisi, interpretazione e integrazione interna degli scenari esterni;
- 2) nella fase di formulazione degli obiettivi e di attribuzione delle risorse, laddove il processo subisce la varietà e la variabilità del contesto ambientale (Rullani, 1994) sia dal punto di vista informativo che dal punto di vista organizzativo, determinando una più estesa definizione dei ruoli, delle relazioni e delle responsabilità anche esterne;
- 3) nella fase di misurazione delle performance con un ampliamento della dimensione temporale e della base informativa, ricercando un bilanciamento tra misure interne ed esterne, inoltre tra misure finanziarie e non finanziarie, con una chiara esplicitazione dei nessi causali tra obiettivi strategici, obiettivi operativi, attività, risorse e competenze (Castellano, 2011), attivando inoltre nuovi meccanismi di monitoraggio ambientale e controllo strategico;
- 4) nella fase di reporting, laddove l'attenzione si sposta dall'analisi interna degli scostamenti (risultati su obiettivi) alla valutazione delle performance su base "esterna" (Pistoni e Songini, 2002; Tenucci, 2010; Cinquini *et al.*, 2011) e si potenzia la rendicontazione a favore dei diversi portatori di interesse, interni ed esterni.

Si realizza dunque una sempre maggiore integrazione interna-esterna, dal punto di vista sia informativo che decisionale, su tre prospettive molto diverse ma complementari.

La prima prospettiva è quella tradizionale, a carattere essenzialmente informativo, legata all'acquisizione e gestione integrata della conoscenza sulle variabili esterne e sulla posizione competitiva-cooperativa, nelle varie fasi ed ai vari livelli del processo: dal livello operativo a quello strategico (controllo strategico: Bergamin, 1992; Paolini, 1993), dalla livello formalizzato a quello informale e comportamentale (controllo organizzativo interno: Corsi, 2003).

Le altre due prospettive, aventi entrambe carattere integrato informativo e gestionale, implicano una diffusione della conoscenza e condivisione esterna degli obiettivi dell'organizzazione: a livello della rete (controllo re-

lazionale ampliato, cioè controllo sulla rete condiviso dalle aziende della rete: Mancini, 1999; Miraglia, 2005); e nel quadro più esteso, quello dei diversi portatori di interesse esterni e della comunità sociale (controllo sociale) “per mantenere le attività dell’organizzazione all’interno di uno spazio ritenuto accettabile dai diversi stakeholders” (Amigoni, 1995).

2. La prospettiva informativa: integrazione interna-esterna delle misurazioni

Con riferimento alla prima prospettiva, quella informativa, l’integrazione interna-esterna delle misurazioni esprime l’evoluzione del controllo di gestione in termini di misurazione bilanciata delle performance, monitoraggio ambientale e controllo strategico.

Con particolare attenzione al profilo strategico, lo sviluppo della conoscenza integrata interna-esterna si può realizzare già nell’ambito dei processi di simulazione, analisi what if e ragionamento che precedono la definizione degli obiettivi.

Si può osservare, al riguardo, che il controllo-guida delle variabili economico-finanziarie d’azienda è sempre più condizionato dalla varietà e variabilità degli scenari ambientali, quindi dalle possibili risposte, a livello informativo-gestionale, per una efficace composizione delle forze interne aziendali con quelle esterne. La pianificazione, contrattazione ed integrazione degli obiettivi gestionali, pertanto, deve essere preceduta da “ragionamenti” sulle prospettive future, attraverso la formulazione di ipotesi alternative corrispondenti ai diversi scenari ambientali. Dalle ipotesi discendono poi gli obiettivi espressi in termini economico-finanziari. Si parla appunto di “simulazione su ipotesi-obiettivo” per indicare la sequenza delle attività: dalla formulazione delle ipotesi alla loro verifica, fino alla definizione vera e propria degli obiettivi in termini economico-finanziari.

La simulazione delle ipotesi-obiettivo, in altre parole, si configura come un complesso processo sia di gestione sia di verifica delle ipotesi per arrivare alla definizione degli obiettivi, in una prospettiva integrata interna-esterna (Marchi, 2009).

Sulla pianificazione e formulazione successiva degli obiettivi, si riafferma la natura adattiva, per passi successivi, dunque di tipo incrementale, del processo (Mintzberg, 1994), integrando il livello politico-strategico e quello operativo-tattico delle diverse funzioni aziendali.

Anche per quanto riguarda il ruolo di motivazione attribuito al controllo di gestione, al fine di “spingere” i comportamenti delle persone al raggiun-

gimento degli obiettivi, il sistema deve essere impostato sulla base del noto principio generale che gli obiettivi devono essere difficili da raggiungere (cioè ambiziosi e impegnativi), ma raggiungibili.

Il limite è la difficoltà di prevedere e di isolare gli effetti dei cambiamenti “esterni”, dunque l’esigenza di realizzare un adattamento continuo degli obiettivi alle diverse situazioni di contesto aziendale e ambientale. Gli obiettivi formalizzati rischiano quindi di essere troppo facili o troppo difficili da raggiungere, dunque non “motivanti”.

D’altra parte la funzione di motivazione sul raggiungimento degli obiettivi può realizzarsi più semplicemente, a prescindere dalla formalizzazione, facendo funzionare i meccanismi di controllo sociale e di autocontrollo. È ovvio, infatti, come la qualità del clima aziendale ed il senso di appartenenza possano indirizzare l’azione degli individui e dei gruppi verso gli obiettivi aziendali.

A tale riguardo, vale la pena di ribadire che il controllo di gestione deve essere considerato in un quadro sistematico di gestione strategica, in un orizzonte di medio-lungo termine, con integrazione dell’aspetto politico-strategico rispetto a quello operativo-tattico. Tutto questo presuppone “una gestione anticipatoria e, quindi, sede di esplicitazione di politiche tese a controllare l’ambiente”, ma anche, nella realtà della piccola impresa, una gestione più orientata al breve che al lungo termine, con una logica “adattiva”, per passi successivi, dunque di tipo incrementale, del processo di formulazione degli obiettivi (Marchini, 1995, pp. 72-73).

Nella prospettiva informativa, con particolare riferimento ai contesti altamente competitivi e proattivi, le misurazioni dovrebbero estendersi, per supportare efficacemente il processo decisionale, ai cosiddetti Business Process Analytics (BPA), “apparati informativi basati sull’uso estensivo di dati, statistiche, modelli matematici ed econometrici che favoriscono la comprensione delle dinamiche sottostanti la performance aziendale e che ne permettono, quindi, un migliore controllo, sia nella fase decisionale, sia in quella operativa” (Silvi *et al.*, in questo numero della rivista, p. 24).

Come evidenzia lo stesso autore, “non si tratta di un approccio alternativo, ma di un complemento necessario alla predisposizione e all’utilizzo dei sistemi di misurazione e gestione della performance” (p. 25). Il ricorso ai BPA va dunque visto nel quadro dei sistemi bilanciati di misurazione delle performance, in quella che è stata considerata “una vera e propria rivoluzione” nel campo delle misurazioni, per superare i limiti dei sistemi di controllo tradizionali, in un contesto caratterizzato da crescenti complessità dell’impresa e dei mercati (Johnson e Kaplan 1987).

L'idea di fondo di tutti i sistemi bilanciati di misurazione delle performance, infatti, è rappresentata dalla possibilità di definire, gestire e migliorare la performance di tutte le variabili collegate alla redditività aziendale, con l'obiettivo di migliorare i processi decisionali e stimolare motivazione e processi di apprendimento (Castellano, 2011), tenuto conto anche delle relazioni di interdipendenza tra le diverse variabili¹ e del ritardo temporale con cui potrebbero manifestarsi alcuni effetti (Nørreklit, 2003).

Tra i sistemi bilanciati di misurazione delle performance, come ben evidenzia Lucianetti nel secondo articolo accolto in questo numero della rivista, la Balanced ScoreCard proposta da Kaplan e Norton (1996) "configura una filosofia orientata al controllo strategico che utilizza una struttura multidimensionale per descrivere, attuare e gestire l'andamento di tutta l'attività aziendale" laddove "il termine "balanced" assume un significato polivalente di bilanciamento tra obiettivi di breve e di lungo termine, tra misure finanziarie e non (*lagging* e *leading indicators*), così pure tra prospettive di performance esterne ed interne. In definitiva tale termine serve ad indicare la compresenza di misurazioni di natura diversa e complementare, utili per l'azienda che vuole assumere decisioni e comportamenti che, nel rispetto delle condizioni interne d'azienda, sappiano fronteggiare le situazioni esterne d'ambiente" (pp. 39-40).

Occorre anche sottolineare, "come crescenti siano state le difficoltà incontrate da molte organizzazioni, soprattutto, nelle fasi di implementazione dei sistemi di Balanced ScoreCard. La letteratura sul tema, ha evidenziato, innanzitutto, una considerevole variabilità in merito al grado di implementazione di tali sistemi nelle varie organizzazioni. Lucianetti, sottolinea, a tale proposito, "l'importanza esercitata da numerose variabili di natura "comportamentale" (scarso supporto dell'Alta Direzione, eccessiva pressione esercitata dalle aziende controllanti o dalla proprietà, accesa conflittualità interna, scarsa formazione delle risorse umane coinvolte) e organizzativa" (p. 40) e fornisce alcune indicazioni, attraverso un'indagine empirica, sull'influenza che tali variabili possono esercitare e sui benefici ottenibili dall'impiego dei sistemi bilanciati di misurazione delle performance.

¹ Anche Giannessi, in relazione alla natura delle operazioni aziendali, afferma che esse «non sono sleghale, non hanno cioè vita autonoma, ma sono avvinte da una serie di nessi e connessi, di rapporti di causa e di effetto molteplici in cui non sempre è possibile effettuare una consapevole discriminazione» (Giannessi, 1969, p. 520).

3. La prospettiva informativo-gestionale a livello di rete: dal controllo strategico al controllo relazionale

Con riferimento alla seconda prospettiva, quella informativo-gestionale, l'integrazione interna-esterna esprime l'evoluzione del controllo di gestione nell'ottica "relazionale" e "organizzativa" della rete.

Questa prospettiva presuppone, lo si ribadisce, una integrazione interna-esterna da un punto di vista informativo (Miraglia, 2005; Gatti, 2011) ed implica inoltre una modifica della struttura organizzativa, cioè dei ruoli delle relazioni e delle responsabilità, nell'ottica del controllo relazionale (Mancini, 2010) e del controllo organizzativo ampliato.

Si realizza dunque un ampliamento della dimensione spaziale del controllo: dalla singola azienda alla rete di aziende che sviluppano relazioni cooperative e, dal punto di vista organizzativo, questo coinvolge soggetti interni ed esterni all'azienda. La domanda a cui occorre dare risposta è pertanto: "Come riuscire a sviluppare un controllo di gestione che riesca a presidiare non solo i processi interni ma anche quelli esterni, le interrelazioni tra le unità della competizione/cooperazione, in un'ottica relazionale?"

Un sistema così inteso prevede il forte coinvolgimento di diverse persone, interne ed esterne, tanto da essere definito "invasivo", considerandone i riflessi organizzativi. È basato sulla considerazione, non soltanto degli aspetti tecnico-contabili, ma anche della dimensione organizzativa e umana.

Dal punto di vista teorico, cercando di individuare gli elementi di evoluzione dei sistemi di controllo (da modelli tradizionali a modelli che tengano conto di elementi immateriali sempre più importanti), si parla di controllo organizzativo, magari con accezioni diverse. In effetti, uno degli ambiti essenziali, rispetto ai quali possiamo evidenziare l'evoluzione del controllo, è proprio rappresentato dalla dimensione organizzativa. Al riguardo, possiamo far riferimento al termine controllo organizzativo o a termini analoghi. Ad ogni modo, è fondamentale richiamare l'importanza di: coinvolgere persone diverse, integrare obiettivi diversi, basarsi su modalità di controllo orientate all'autocontrollo e a strumenti che non siano burocratico-formali, bensì in grado di potenziare la concreta partecipazione delle persone alla gestione (Brunetti, 2005).

Sul ruolo dei rapporti collaborativi tra imprese per creare un vantaggio competitivo aziendale (Lorenzoni, 1992), recenti indagini (Berry *et al.*, 2009) mostrano come negli ultimi due decenni vi sia stata una proliferazione di contributi. In particolare, Tomkins (2001) evidenzia come la proliferazione di network finalizzati alla gestione dei processi innovativi spinga

verso una rivisitazione nei contenuti e nelle funzioni dei tradizionali strumenti di misurazione, affiancando approcci formali ed informali al controllo.

Su questo tema si sviluppano le considerazioni di Massaro, Moro e Lucas (2012), che analizzano la complessa relazione che intercorre tra i Management & Control Systems (MCS)² e la Fiducia (Şengün & Wasti, 2009) come meccanismi di controllo essenzialmente informale, riconoscendo sistemi di influenza reciproca particolarmente complessi. Essi evidenziano, al riguardo, come la letteratura appaia concorde nel ritenere la fiducia una importante risorsa per il mantenimento del vantaggio competitivo (Barney & Hansen, 1994), in quanto consente di facilitare i processi di condivisione delle informazioni nei network (Fisman & Khanna, 1999) e di governare l'incertezza. La fiducia, pertanto, si sovrappone, ed in alcuni casi si sostituisce, ai tradizionali strumenti di misurazione e controllo (Tomkins, 2001).

Da un punto di vista strutturale, si modifica conseguentemente la struttura organizzativa e quella informativa (Marchi, 2009) ed il rapporto strategia-struttura.

Il rapporto tra il sistema di controllo e la strategia, in particolare, è stato oggetto di un ampio dibattito in dottrina. Parallelamente all'evoluzione della teoria, nella prassi delle aziende si sono sviluppati approcci innovativi a partire dai sistemi di misurazione quali la Balanced Scorecard, approcci che postulano una definizione ex-ante della strategia e una successiva coerente progettazione del sistema di controllo (Langfield-Smith, 2006; Tayler, 2010). Collini, partendo dall'idea che la strategia è invece un processo continuo che si interseca e interagisce con le decisioni quotidiane, mostra come il sistema di controllo sia un elemento che concorre non solo alla realizzazione ma anche alla formulazione della strategia e di questo si deve tener conto nella sua progettazione (Collini *et al.*, 2012).

4. La prospettiva informativo-gestionale estesa: rendicontazione esterna e governance ampliata “interna-esterna”

Con riferimento alla terza prospettiva, quella informativo-gestionale estesa, si realizza una ulteriore evoluzione del controllo di gestione dal punto di vista sia informativo, in termini di rendicontazione esterna, sia organizzativo, nella direzione di una vera e propria governance ampliata interna-esterna.

² Simons (1995) che definisce gli MCS come “formal, information-based routines and procedures managers use to maintain or alter patterns in organizational activities” (p.5).

Questa terza prospettiva di integrazione assume particolare rilievo non solo nelle aziende pubbliche e no-profit laddove la finalità prioritaria del soddisfacimento dei bisogni pubblici è direttamente perseguita collegando sempre più la rendicontazione sociale al controllo interno gestionale, ma anche nelle aziende private e for-profit laddove un sempre più diffuso controllo sociale spinge a perseguire in vario modo il consenso della comunità sociale ed il soddisfacimento, indiretto, dei bisogni umani (Marchi, 2011, p. 7).

In effetti, il processo di controllo deve necessariamente considerare la valenza maggiormente politica che muove dal presupposto della varietà, e spesso dalla divergenza, degli interessi dei vari portatori di interesse (Riccaboni, 2009, p. 35) o la valenza sociale del controllo, con l'obiettivo di garantire la correttezza e la trasparenza dei comportamenti del management a favore non solo del vertice aziendale e degli azionisti, ma di tutti gli stakeholders (Bastia, 2001).

I vari aspetti dell'integrazione organizzativa e informativa nella prospettiva di una governance interna-esterna caratterizzano gli articoli contenuti nella seconda parte del presente numero di *Management Control*.

Con riferimento all'integrazione organizzativa dei controlli interni, nell'articolo di Azzali e Mazza sono considerati gli studi sviluppati in dottrina e sono discussi i risultati di una ricerca empirica sulla componente relativa alle tecnologie informatiche (IT) dei controlli interni sul financial reporting (ICFR). La progettazione e il corretto funzionamento degli ICFR compete infatti a molteplici soggetti interni (Internal Auditing, Collegio sindacale, Risk Management, ecc.) ed esterni (società di revisione, Consob, Banca d'Italia, Isvap, ecc.) che dovrebbero agire in modo integrato e complementare per assicurare l'attendibilità delle informazioni destinate a soddisfare le diverse finalità conoscitive.

La prospettiva esterna, quella degli azionisti e, più in generale, dei diversi stakeholder presuppone inoltre che le caratteristiche dei sistemi di controllo interno siano comunicati all'esterno, affinché i vari stakeholder possano valutarne la qualità strutturale e l'efficacia di funzionamento.

Occorre evidenziare, a tale riguardo, che il management aziendale ha maggiori incentivi alla disclosure quanto più deboli sono i meccanismi di governo aziendale (Beretta, Bozzolan e Michelon, 2011).

Il problema di una limitata e non corretta informativa non si risolve imponendo una maggiore comunicazione ai mercati finanziari. L'aspetto rilevante dei sistemi di controllo interno è infatti quello della loro evoluzione nella direzione di una efficace governance, più nella prospettiva interna che nella prospettiva esterna. Su questa evoluzione, nelle aziende di maggiori dimensioni, è fondamentale il ruolo svolto dalla funzione Internal Auditing.

Il contributo che la suddetta funzione può fornire al miglioramento dei sistemi di controllo interno è confermato da recenti ricerche empiriche condotte a livello internazionale, su tre direttrici di indagine: i processi di corporate governance, i processi di risk management ed i processi di responsabilità sociale (Allegrini e D'Onza, 2011).

Le ricerche confermano una sempre maggiore proiezione esterna dei sistemi di controllo interno, a tutela degli interessi delle diverse classi di stakeholder. Si può affermare, a tale riguardo, che l'evoluzione del controllo interno nella prospettiva della corporate governance può tutelare gli interessi sia del management che degli investitori. La più recente evoluzione del controllo interno nella direzione del risk management, da un lato, e della responsabilità sociale, dall'altro, analogamente, può essere interpretata come la necessaria integrazione tra gli interessi interni e quelli esterni dei creditori, dei lavoratori e, più in generale, della comunità sociale.

Come rilevano Amigoni e Dossi, "condizione di sopravvivenza dell'impresa è la sua capacità di generare idee strategiche di successo e di assicurarne una coerente implementazione da parte del management, governando il sistema di rischi a cui è esposta. Inoltre vi è la necessità di generare fiducia negli stakeholder in merito alla sostenibilità della strada intrapresa, anche attraverso adeguati processi di comunicazione economico-finanziaria (Amigoni e Dossi, 2011).

Delle politiche di comunicazione finanziaria si occupano, in questo numero della rivista, Giunta, Dainelli e Bini, con specifico riferimento agli indicatori di redditività. Secondo gli autori, per essere attrattiva, la comunicazione deve guardare alle esigenze degli stakeholder. Nel prendere decisioni economiche questi sono guidati da due fondamentali esigenze: entrare in possesso delle stesse informazioni del management, proprio per valutare l'azienda "through the eyes of management"; condurre analisi comparative fra i concorrenti presenti in una determinata arena competitiva. In pratica, quanto più il management "svela" i propri dati interni e quanto più questi coincidono con le misure più diffuse nel settore, tanto più l'informazione è utile al mercato, perché riduce le asimmetrie informative.

Ma alcune riflessioni finali si impongono sui rischi che allo sviluppo della comunicazione finanziaria e sociale non si accompagni un reale miglioramento della governance economico-sociale interna. Possibili risposte al problema sono le seguenti:

- 1) invertire la direzione dei processi di governance finanziaria: da un management che insegue gli interessi degli investitori-speculatori, specie quando entrano in gioco sistemi di stock options non correttamente im-

postati (teoria dell'agenzia) ad un management che indirizza le scelte degli investitori istituzionali, determinando relazioni cooperative;

- 2) analizzare, valutare e gestire i processi interni, passando da un approccio di risk management ad un approccio di management rischi-opportunità;
- 3) indirizzare in un'ottica interna e gestire in termini cooperativi le relazioni con i lavoratori e, più in generale, con la comunità sociale.

In conclusione, il controllo di gestione ha bisogno di allargare i suoi confini, realizzando una sempre maggiore integrazione interna-esterna, dal punto di vista sia informativo che gestionale, su tre prospettive molto diverse ma complementari.

La prima prospettiva è quella tradizionale, a carattere essenzialmente informativo, legata all'acquisizione e gestione integrata della conoscenza sulle variabili esterne e sulla posizione competitiva-cooperativa, nelle varie fasi ed ai vari livelli del processo: dal livello operativo a quello strategico, dalla livello formalizzato a quello informale e comportamentale.

Le altre due prospettive, aventi entrambe carattere integrato informativo e gestionale, implicano una diffusione della conoscenza e condivisione esterna degli obiettivi dell'organizzazione: dal livello della rete e del controllo relazionale a quello, più esteso, dei diversi portatori di interesse esterni e della comunità, nell'ottica economico-sociale.

Bibliografia

- Allegrini M., D'Onza G. (2011), Corporate governance, risk management e responsabilità sociale tra presente e futuro dell'attività di internal auditing, *Management Control*, 1, pp. 151-178.
- Amigoni F., a cura di (1995), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Milano, Giuffrè.
- Amigoni F., Dossi A. (2010), *Performance measurement*, Sito EGEA.
- Anthony R. N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School Division of Research.
- Barney J.B., Hansen M.H. (1994), Trustworthiness as a Source of Competitive Advantage, *Strategic Management Journal*, 15, pp. 175-190.
- Bastia P. (2001), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Bologna, il Mulino.
- Beretta S., Bozzolan S., Michelon G. (2011), La disclosure sul sistema di controllo interno come meccanismo di monitoraggio: evidenze empiriche da differenti contesti istituzionali, *Management Control*, 1, pp. 125-149.
- Bergamin M. (1992), *Il controllo di gestione in un'ottica strategica*, Torino, UTET.
- Berry A.J. et al. (2009), Emerging Themes in Management Control: a Review of the Literature, *British Accounting Review*, 41, 1, pp. 2-20

- Brunetti G. (1992), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, FrancoAngeli.
- Brunetti G. (2004), Il controllo direzionale all'alba del terzo millennio, in Paolini A., a cura di, *Il controllo di gestione nelle imprese*, Milano, Giuffrè.
- Castellano N. (2011), Modelli e misure di performance aziendale: analisi della letteratura e spunti di ricerca, *Management Control*, 1, pp. 41-64.
- Cinquini L. et al. (2011), I cambiamenti del *costing* nelle aziende manifatturiere italiane: i risultati di una ricerca comparativa, *Management Control*, 1, pp. 11-40.
- Collini P., Coller G., Frigotto M.L. (2012), Strategie e design del sistema di controllo, *Management Control*, 1.
- Corsi K. (2003), *Il controllo organizzativo, Una prospettiva transazionale*, Milano, Giuffrè.
- D'Onza G. (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva di risk management*, Milano, Giuffrè.
- Fisman R., Khanna, T. (1999), Is Trust a Historical Residue? Information Flows and Trust Levels, *Journal of Economic Behaviour & Organisation*, 38, pp. 79-92.
- Gatti M. (2011), Gli strumenti di controllo orientati al cliente: un'analisi sistemica, *Management Control*, 1, pp. 99-124.
- Giannessi E. (1969), Considerazioni critiche intorno al concetto di azienda, in *Scritti in onore di Giordano Dell'Amore. Saggi di discipline aziendali e sociali*, I, Giuffrè, Milano.
- Johnson H. T. e Kaplan R. S. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.
- Kaplan R. S. e Norton D. P. (1996.), *The Balanced Scorecard*, Harvard Business Press, Boston Mass.
- Langfield-Smith K. (2006), Understanding management control systems and strategy. In Bhimani A. (Ed.), *Contemporary issues in Management Accounting* (pp 243-265). Oxford University Press.
- Langfield-Smith K. (2007), A review of quantitative research in management control system and strategy. In Chapman C.S., Hopwood A. G., e Shields M. D., eds., *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, pp. 753-783.
- Lorenzoni G. (1992), *Accordi, reti e vantaggio competitivo*, Milano, Etas.
- Malmi T., e Brown D. A., 2008, Management control systems as package - opportunities, challenges and research directions, *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Mancini D. (1999), *L'azienda nella «rete di imprese». La prospettiva del controllo relazionale*, Milano, Giuffrè.
- Mancini D. (2010), *Il sistema di informazione e controllo relazionale per il governo della rete di relazioni collaborative d'azienda*, Milano, Giuffrè.
- Marchi L. (2009), Il processo di controllo, in: Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di), *Controllo di gestione. Metodologie e strumenti*, Arezzo, Knowita.
- Marchi L. (2011), Integrazione pubblico-privato su metodologie e strumenti di controllo gestionale, *Management Control*, 2, pp. 5-8.
- Marchini I. (1995), Il governo della piccola impresa, vol. I, *Le basi delle conoscenze*, Aspi, Genova
- Massaro M., Moro A., Lukas M., (2012), Approcci formali e informali al controllo negli innovation network. La relazione tra Leve del Controllo e Fattori della Fiducia, *Management Control*, 1.
- Mintzberg, H. (1994) *The fall and rise of strategic planning*, Harvard Business Review, January.
- Miraglia R.A. (2005), *Reti di aziende e sistema informativo interorganizzativo*, Torino, Giappichelli.

- Nørreklit H. (2003). The balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard, *Accounting Organization and Society*, 28, pp. 591-619.
- Otley David T. (1999), Performance Management: a Framework for Management Control Systems Research, *Management Accounting Research*, 10, pp. 363-382.
- Paolini A. (1993), *Il controllo strategico. Uno schema d'analisi*, Milano, Giuffrè.
- Pistoni A., Songini L. (2002), *Reporting e valore. Misurazione delle performance aziendali*, Milano, Egea.
- Riccaboni A. (2009), Il controllo di gestione. Obiettivi, attori e strumenti, in: Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., a cura di, *Controllo di gestione: metodologie e strumenti*, Arezzo, Knowitá.
- Rullani E. (1994), *L'elasticità dell'azienda di fronte al cambiamento*, in: Atti del Convegno dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale, Bologna, Clueb.
- Şengün A.E., Wasti S.N. (2009), Revisiting Trust and Control: Effects on Perceived Relationship Performance, *International Small Business Journal*, 27, pp. 39-69.
- Silvi, R. (1995), *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Torino, Giappichelli.
- Simons R. (1995), *Levels of control*, Boston, MA, Harvard Business School Press.
- Simons R. (2000), *Performance measurement & control systems for implementing strategy*, Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall.
- Taylor W.B. (2010), The Balanced Scorecard as a Strategy-Evaluation Tool: The Effect of Implementation Involvement and a Causal-Chain Focus, *The Accounting Review*, 3.
- Tenucci A. (2010), *Strategic Management Accounting. Modelli, strumenti ed evidenze empiriche*, Milano, McGraw-Hill.
- Tomkins C. (2001). Interdependencies, Trust and Information in Relationships, Alliances and Networks. *Accounting, Organizations & Society* 26, pp. 161-191.