

# Introduzione

Negli ultimi decenni, poche questioni hanno catalizzato un'attenzione così significativa e trasversale, tanto nella ricerca scientifica quanto nel dibattito pubblico, come quella della sostenibilità (Baker et al., 2023; Meadows et al., 1972; Rockström et al., 2009; UN, 2015). Le numerose sfide emergenti di natura ambientale, sociale ed economica rappresentano problemi che gravano sul presente e che rischiano di compromettere profondamente anche il futuro. Per questo, l'urgenza e il carattere inequivocabile di tali sfide hanno reso palese la necessità di intervenire su più livelli: istituzionale, economico e sociale.

In questo contesto, le aziende giocano un ruolo cruciale. In quanto sistemi aperti che intrattengono relazioni reciproche e continue con l'ambiente esterno (Bertini, 1990), le organizzazioni sono chiamate ad abbracciare la propria funzione sociale e ad accogliere le sfide che provengono dal contesto in cui operano (Porter e Kramer, 2011). L'obiettivo primario è quello del conseguimento concomitante delle tre dimensioni fondamentali della sostenibilità – economica, sociale e ambientale – che si traduce nella ricerca di sinergie tra prosperità economica, equità sociale e salvaguardia dell'ambiente naturale (Brown et al., 1987; Elkington, 1997). Queste sfide rappresentano per le organizzazioni sia fattori di complessità in grado di generare rischi e di aumentare l'incertezza dei loro risultati, sia potenziali opportunità di innovazione, differenziazione ed efficienza (Windolph et al., 2014).

La letteratura accademica ha evidenziato che, per contribuire allo sviluppo sostenibile, mitigare i potenziali rischi e cogliere le possibili opportunità, è essenziale che le aziende integrino la sostenibilità all'interno dei propri processi decisionali. Ne consegue che risulta fondamentale stabilire una strategia e obiettivi coerenti e al contempo dotarsi di strumenti e informazioni che permettano a coloro che assumono le decisioni di guidare l'organizzazione verso il raggiungimento di quegli obiettivi. A tal proposito, è stata evidenziata l'importanza di utilizzare adeguati sistemi di pianificazione e controllo, data la loro riconosciuta capacità di supportare la fissazione degli obiettivi aziendali e orientare i comportamenti verso il perseguimento degli stessi (Bonacchi e Rinaldi, 2007; Chiucchi e Giuliani, 2022; Crutzen et al., 2017; Riccaboni e Leone, 2010).

Il filone degli studi sui sistemi di pianificazione e controllo della sostenibilità ha radici profonde. Già nel 1995, Otley et al. (1995) avevano riconosciuto la necessità di ampliare i confini di tali sistemi, includendo gli aspetti legati all'ambiente e affrontando le questioni etiche e sociali emergenti. A partire dai primi anni 2000 ha iniziato quindi a svilupparsi un ambito di ricerca che di recente ha conosciuto un più profondo slancio (Castellano e Felden, 2021), anche in virtù della spinta della normativa in materia di rendicontazione non finanziaria. Nonostante ciò, la letteratura si presenta piuttosto frammentata e le ricerche empiriche sull'argomento risultano ancora contenute. Quello che emerge è anche un disallineamento tra teoria e prassi e, in particolare, tra le potenzialità attribuite ai sistemi di pianificazione e controllo della sostenibilità e la loro effettiva adozione (Corsi e Arru, 2021; Cupertino e Vitale, 2021). Se le aziende che adottano pratiche di rendicontazione non finanziaria sono in costante aumento, anche in risposta ad obblighi normativi, lo stesso non si può dire per le aziende che adottano sistemi di pianificazione e controllo della sostenibilità (Laine et al., 2022). Questo aspetto risulta particolarmente critico poiché rischia di tradursi in fenomeni di *greenwashing* o di mera conformità alle normative (Baumgartner, 2009; De Villiers et al., 2016). In aggiunta, gli studi sul tema hanno evidenziato una serie di sfide concettuali, tecniche e culturali; una su tutte è quella che riguarda le modalità di integrazione della sostenibilità all'interno dei sistemi di pianificazione e controllo e in particolare l'integrazione tra sistemi di controllo focalizzati sulla sostenibilità e sistemi di controllo tradizionali (Gond et al., 2012).

Il dibattito che si sta formando presenta delle similitudini con quello della "relevance lost" (Johnson e Kaplan, 1987), che chiamò in causa i sistemi di controllo di gestione per non aver adeguatamente supportato il processo decisionale strategico di fronte al cambiamento di contesto e all'ascesa di nuovi fattori critici di successo. In maniera analoga, la questione della sostenibilità richiede una riflessione e, se necessario, un ripensamento dei sistemi di pianificazione e controllo così come tradizionalmente concepiti.

Alla luce di queste premesse, l'obiettivo del presente lavoro è duplice. Da un lato, quello di esaminare la letteratura sul tema dei sistemi di pianificazione e controllo della sostenibilità, analizzando in particolare gli strumenti, gli attori, le opportunità e le criticità ad essi connesse. Dall'altro lato, a partire dagli studi esistenti, il lavoro mira a delineare delle direzioni di ricerca future e a offrire potenziali prospettive di sviluppo, riflettendo su logiche di progettazione, componenti e caratteristiche di un sistema di pianificazione e controllo orientato alla sostenibilità.

Al fine di raggiungere questi obiettivi, il lavoro è strutturato in tre capitoli. Il primo capitolo propone un quadro di riferimento sul tema della sostenibilità e dei sistemi di pianificazione e controllo. Nello specifico, il capitolo

illustra il concetto di sostenibilità, la sua evoluzione e le tre dimensioni che lo compongono: economica, sociale e ambientale. Viene poi indagato il ruolo delle aziende nel contesto della sostenibilità, identificando le principali motivazioni che conducono le organizzazioni ad accogliere una prospettiva orientata agli aspetti ambientali e sociali. Il capitolo prosegue con una trattazione dei sistemi di pianificazione e controllo in generale, facendo riferimento alla classica tripartizione che distingue tra pianificazione strategica, controllo direzionale e controllo operativo, e delineando l'evoluzione che ha portato verso i sistemi di controllo strategico. Successivamente vengono introdotti i sistemi di pianificazione e controllo della sostenibilità e le sfide legate alla natura multidimensionale e complessa della sostenibilità. Inoltre, il capitolo propone una disamina delle principali definizioni fornite in letteratura, constatando l'assenza di una visione univoca. La varietà di definizioni fornite apre ad una serie di riflessioni inerenti alla difficoltà di concettualizzare i sistemi di pianificazione e controllo della sostenibilità, nonché di individuare i componenti degli stessi. Tale frammentarietà evidenzia, inoltre, l'esistenza di un problema di integrazione, approfondito all'interno del capitolo attraverso l'analisi di una serie di modelli che hanno cercato di proporre modalità di inclusione della sostenibilità nei sistemi di pianificazione e controllo e in generale nei processi decisionali.

Il secondo capitolo è dedicato al tema della pianificazione della sostenibilità. Dopo aver richiamato la rilevanza del tema e i possibili approcci che le imprese possono assumere nella definizione di una strategia sostenibile, vengono delineate le principali fasi che compongono il processo di pianificazione della sostenibilità. Sulla base dell'analisi della letteratura accademica e operativa viene identificato un processo che va dall'integrazione della sostenibilità nella *vision* e *mission*, all'analisi di materialità fino alla definizione degli obiettivi di medio-lungo periodo. In seguito, viene discusso il principale output della pianificazione della sostenibilità, vale a dire il piano di sostenibilità. Nello specifico vengono descritte le sue caratteristiche e la sua relazione con un altro documento fondamentale che è il piano strategico. Infine, il capitolo riflette sui soggetti coinvolti nella pianificazione, riservando un più ampio spazio al ruolo dei Comitati per la sostenibilità.

Nel terzo capitolo vengono approfonditi i sistemi di controllo della sostenibilità. Senza pretesa di esaustività, vengono passati in rassegna i principali strumenti che sono stati proposti nel corso del tempo e su cui si è concentrata maggiormente l'attenzione degli Studiosi. Vengono analizzati, in particolare, strumenti come il budget ambientale, il *material flow cost accounting*, la *Sustainability Balanced Scorecard* e il reporting orientato alla sostenibilità. In maniera analoga al capitolo precedente, sono analizzati gli attori coinvolti nel processo di controllo focalizzandosi sulla figura del controller. Inoltre, vengono esaminati gli studi che hanno indagato

l'utilizzo degli strumenti di controllo nella prassi, evidenziando le principali criticità operative, organizzative e culturali.

Infine, nelle conclusioni di questo lavoro, vengono proposte alcune riflessioni di sintesi e formulate delle proposte evolutive nell'ottica di affrontare le criticità emerse dall'analisi degli studi sul tema. Nello specifico, si riflette sulle possibili logiche di progettazione e caratteristiche di un sistema di pianificazione e controllo a supporto dell'attività decisionale riguardante gli aspetti sociali e ambientali e si propongono alcune linee di ricerca future.

In conclusione, desidero ringraziare le persone che, in vario modo, hanno contribuito alla stesura di questo lavoro.

In primo luogo, desidero esprimere la mia gratitudine alla Prof.ssa Maria Serena Chiucci, punto di riferimento fondamentale nel mio percorso di ricerca e di vita. Questo lavoro ha beneficiato dei tanti momenti di confronto, delle riflessioni critiche e dei preziosi suggerimenti che con generosità mi ha offerto in ogni fase della sua realizzazione.

Sono, inoltre, grata al Prof. Stefano Marasca per la disponibilità al confronto scientifico e per le indicazioni ricevute durante la stesura di questo elaborato, che hanno rappresentato occasioni di apprendimento e crescita.

Un sentito ringraziamento va a tutti i colleghi del gruppo di Economia Aziendale dell'Università Politecnica delle Marche per il costante supporto e incoraggiamento ricevuti durante lo svolgimento di questo lavoro e in particolare al Prof. Marco Gatti, al Prof. Marco Montemari, alla Prof.ssa Alessia D'Andrea e al Dott. Michele Guidi. Grazie, inoltre, alla Dott.ssa Ilenia Ascani per aver condiviso con me le tappe che hanno portato alla realizzazione di questo lavoro e per avermi supportato come amica, oltre che come collega.

Infine, un ringraziamento speciale va ai miei genitori, Rita ed Enrico, alle mie sorelle, Laura e Francesca, e a Matteo per tutto quello che le parole non riescono ad esprimere. Sono profondamente grata di avervi nella mia vita.

La responsabilità di tutto quanto scritto e delle sue manchevolezze resta, ovviamente, a carico di chi scrive.

ROBERTA CICCOLA

Ancona, Università Politecnica delle Marche, giugno 2025