



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**OLTRE GLI ASPETTI TECNICI DEL
SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE:
LO STILE DI CONTROLLO**

**BEYOND TECHNICAL ISSUES RELATED TO THE
MANAGEMENT CONTROL SYSTEM:
THE CONTROL STYLE**

Relatore:
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:
Christian Fioravanti

Anno Accademico 2020/2021

INDICE

INTRODUZIONE.....	2
CAPITOLO I - LE DIMENSIONI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE	
1.1 La dimensione materiale e immateriale del controllo.....	4
1.2 Il processo di controllo.....	8
1.3 I meccanismi operativi del controllo.....	12
1.4 Il processo decisionale.....	15
CAPITOLO II - LE MODALITA' DI GESTIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO	
2.1 L'evoluzione del sistema di controllo di gestione.....	19
2.2 Lo stile di controllo: definizione e tipologie.....	20
2.2.1 La profondità e l'orientamento del sistema di controllo di gestione.....	23
2.3 Il controllo di gestione ed il governo delle risorse umane.....	25
2.4 Gli attori del processo di controllo: il ruolo del controller.....	29
CONCLUSIONI.....	35
BIBLIOGRAFIA.....	37
RINGRAZIAMENTI.....	38

INTRODUZIONE

Se è vero che il sistema di controllo di gestione aziendale assume un ruolo di fondamentale importanza all'interno delle organizzazioni, sia perché va a regolare l'azienda in senso stretto, sia perché ha un impatto diretto sugli obiettivi e sulle performance aziendali, non si può tralasciare un aspetto che sta diventando altrettanto rilevante e che al sistema di controllo di gestione è strettamente collegato: lo stile di controllo, inteso come le modalità con le quali vengono gestiti il sistema di controllo di gestione ed i collegati strumenti.

Questo elaborato tratta il tema dello stile di controllo, andando ad analizzare le varie tipologie, configurazioni e i rapporti esistenti tra l'area controllo e le altre funzioni aziendali che, come si noterà dalle successive trattazioni, sono molto stringenti e fondamentali per il buon funzionamento del sistema di controllo di gestione nel suo complesso.

Il primo capitolo, in particolare, introduce il sistema di controllo di gestione, soffermandosi sulle due dimensioni principali che lo caratterizzano, ovvero la dimensione materiale e quella immateriale, per poi focalizzare l'attenzione sulle fasi determinanti il più complesso processo di controllo, approfondendo la distinzione che sussiste tra i due meccanismi operativi del sistema di controllo, quali il meccanismo di feedback e feedforward. Il capitolo si conclude con la descrizione

del processo decisionale, definendo quali sono le variabili secondo le quali vengono assunte delle decisioni strategiche e non all'interno dell'azienda.

Il secondo capitolo, invece, analizza come si è evoluto il sistema di controllo di gestione dal passato sino ad oggi, proseguendo con la definizione propria dello stile di controllo, la sua relativa ripartizione in stile di controllo autoritario e partecipativo, sino ad identificare la profondità e l'orientamento del sistema di controllo. Infine, viene riportato un approfondimento riguardante la gestione delle risorse umane all'interno dell'organizzazione e il capitolo si chiude con un'argomentazione inerente gli attori del processo di controllo e il ruolo assunto dal controller nella progettazione e nel funzionamento di un efficace sistema di controllo di gestione.

CAPITOLO I

LE DIMENSIONI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

1.1 La dimensione materiale e immateriale del controllo

“Il sistema di controllo di gestione è un insieme di attività attraverso cui la direzione aziendale verifica che la gestione si stia svolgendo in modo coordinato e coerente con gli obiettivi formulati in sede di programmazione, al fine di consentire il perdurare dell'impresa nel tempo"¹. Tale sistema di controllo presenta due dimensioni fondamentali: la dimensione materiale e la dimensione immateriale.

Partendo dalla dimensione immateriale del controllo, essa può essere definita come l'insieme degli elementi del sistema di controllo meno visibili che ne possono influenzare il funzionamento in maniera significativa. Facciamo qui riferimento a due aspetti principali: il ruolo intimamente assegnato al controllo e le modalità di gestione del controllo. Il primo aspetto attiene all'importanza che l'impresa

¹ Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018

conferisce al proprio sistema di controllo. Le modalità di gestione del controllo, invece, riguardano il modo in cui il sistema di controllo di gestione viene concretamente utilizzato, distinguendosi in due tipologie principali: l'uso diagnostico, inteso come strumentale alla definizione degli obiettivi e al monitoraggio del rispettivo grado di raggiungimento, e l'uso interattivo che si riscontra quando il sistema di controllo di gestione diviene strumento di condivisione, discussione ed apprendimento, in quanto le informazioni diventano oggetto di incontro dei vari manager. Si tratta, comunque, di variabili intangibili ma che “possono rivelarsi centrali arrivando ad ostacolare e, a volte, a condizionare significativamente il funzionamento di sistemi di programmazione e controllo efficaci e congegnati in maniera impeccabile”². Una delle variabili più rilevanti della dimensione immateriale è sicuramente lo stile di controllo, il cui contenuto verrà analizzato successivamente.

“Parlando, invece, della dimensione materiale del controllo, essa identifica l'insieme delle procedure e di documenti formali che vengono sintetizzati in manuali e report interni”³; differentemente dalle considerazioni fatte in precedenza, in questo caso si allude a quelli che sono gli elementi più tangibili del sistema di

² Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018

³ Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018

controllo, poiché formalizzati in veri e propri documenti. Ciò non è ancora sufficiente per dare una reale definizione e struttura alla dimensione materiale, in quanto ulteriormente costituita da due articolazioni fondamentali: la dimensione statica e la dimensione dinamica del controllo. La prima è rappresentata da due componenti principali: la struttura organizzativa e la struttura informativo-contabile. La struttura organizzativa indica quelle che sono le varie responsabilità economiche distribuite all'interno dell'impresa; è, quindi, importante chiarire un concetto chiave: la responsabilizzazione consiste nell'individuare "i ruoli e le relazioni intercorrenti tra i singoli ruoli, cioè delle unità organizzative, o centri di responsabilità, ai quali assegnare gli obiettivi e rispetto ai quali monitorarne il grado di raggiungimento"⁴. Essa viene, perciò, definita partendo dai centri di responsabilità, ossia dalle varie unità organizzative presenti all'interno dell'impresa, al cui vertice vi sono i responsabili aziendali che dispongono di leve, strumenti ed informazioni tali da garantirne una corretta gestione e di influenzare i risultati che essi stessi conseguiranno. Dall'altro lato, vi è, invece, la cosiddetta struttura informativo-contabile che rappresenta l'insieme degli strumenti di controllo utili e necessari per il buon funzionamento dell'intero sistema di programmazione e controllo. Essa può essere suddivisa in tre differenti partizioni:

⁴ Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018

le soluzioni contabili, che forniscono tutte quelle informazioni e soluzioni di natura quantitativo-monetaria ottenute da strumenti tradizionali quali la contabilità generale, la contabilità analitica, i sistemi di analisi degli scostamenti, solo per citarne alcuni; le soluzioni extra-contabili che, contrariamente alle prime già descritte, forniscono informazioni quantitativo-non monetarie, focalizzandosi principalmente sui flussi gestionali dell'impresa più strettamente legati ai rapporti esistenti con clienti, fornitori e rispetto al proprio mercato di riferimento; infine, le soluzioni di information and communication technology (ICT) che rappresentano l'infrastruttura tecnica e tecnologica che permette di elaborare una serie di informazioni e dati gestionali, per mezzo delle soluzioni contabili ed extra-contabili.

Focalizzando l'attenzione sulla dimensione dinamica del controllo, quest'ultima coincide con il processo di controllo che, innanzitutto, ha lo scopo di "garantire il corretto funzionamento del sistema di programmazione e gestione dell'organizzazione e può essere definito come un insieme di fasi sequenziali che si sostanziano nella definizione degli obiettivi, misurazione dei risultati ed eventuale declinazione di azioni correttive, avvalendosi di meccanismi e strumenti in grado di elaborare e presentare informazioni valide ai vari manager, in modo

tale da assumere decisioni coerenti e allineate con gli obiettivi fissati dalla direzione aziendale”⁵.

Alla luce di quanto detto pare importante evidenziare che tra la dimensione statica e la dimensione dinamica esistono delle strette relazioni che fanno sì che le stesse non possano, quindi, essere considerate come componenti indipendenti; questo perché, se la dimensione dinamica deve basarsi su ciò che è stato elaborato dalla struttura organizzativa e dalla struttura informativo-contabile, anche la dimensione statica dovrà adeguarsi a quanto definito nel processo di controllo.

1.2 Il processo di controllo

Riprendendo la definizione precedentemente fornita relativamente al processo di controllo occorre chiarire, in particolare, due punti: innanzitutto si tratta di una sequenza di attività, ovvero da un insieme di fasi che sono strettamente correlate l'una all'altra, in quanto la conclusione di una fase dà l'impulso per l'avvio della fase successiva; il secondo aspetto riguarda, invece, l'identificazione come processo iterativo, poiché lo svolgimento di una fase conduce a ripensare quella elaborata in precedenza oltre che, ovviamente, quella che la segue nel processo.

⁵ Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018

Si fa qui riferimento al controllo di gestione inteso come controllo guida, cioè quel processo che permette al management aziendale di verificare che le risorse acquisite siano state utilizzate in modo efficace ed efficiente, per realizzare e conseguire quelli che sono gli obiettivi definiti dall'organizzazione. Sono cinque le fasi logiche che caratterizzano il processo di controllo:

1) definizione degli obiettivi. Si tratta del primo punto che dovrà essere sviluppato, ma che assume un ruolo centrale nello svolgimento del processo dato che condiziona tutte le decisioni strategiche dell'impresa. Esso ha una valenza sia dal punto di vista organizzativo, in quanto assegna ruoli, funzioni e consente ad ogni di manager di conoscere realmente cosa l'azienda si aspetti da lui, sia dal punto di vista economico, poiché esprime lo scopo reddituale al quale i manager dovranno tendere per assumere le proprie decisioni. Tali obiettivi riguardano le specifiche aree aziendali in cui è suddivisa l'organizzazione e, soprattutto, fanno riferimento al breve periodo. Sono tre gli aspetti principali da sottolineare: la chiarezza degli obiettivi da perseguire, la congruenza con gli obiettivi individuali, in modo tale da rendere partecipi i manager ed i dipendenti, permettendo loro una interiorizzazione degli obiettivi aziendali e spingendoli a comportarsi coerentemente con le pretese dell'impresa; il livello degli obiettivi, che verranno poi accolti nel budget. Il sistema di definizione degli obiettivi, in conclusione, "deve essere impostato sulla base del noto principio generale, che

gli obiettivi devono essere difficili da raggiungere (cioè ambiziosi e impegnativi), ma raggiungibili”⁶.

- 2) Elaborazione dei programmi d’azione e attività di gestione. In questa fase, si vanno a considerare quegli elementi che costituiscono il livello operativo aziendale e consiste nella fissazione dei programmi d’azione definiti dai singoli manager che indicano il modo in cui l’azienda intenderà raggiungere gli obiettivi determinati nella prima parte, per poi porli effettivamente in essere e realizzare il piano prestabilito.
- 3) Misurazione dei risultati. In questo stadio, si vanno a rilevare i risultati conseguiti dall’organizzazione. Solitamente, si tratta di una forma di controllo ex-post che avviene conseguentemente al compimento di un’azione e, anche in questo caso, occorre distinguere due aspetti fondamentali: in primis, è necessario verificare che ci sia coerenza tra le misure utilizzate e l’oggetto della misurazione; inoltre, è necessario controllare che tutte le informazioni rilevate vengano recepite in modo chiaro ed affidabile dal personale destinatario. Per quanto riguarda il primo punto, un esempio potrebbe chiarire il caso: sarebbe chiaramente incoerente, in un centro di ricerca e sviluppo, misurare i risultati utilizzando come parametro di performance solo il numero di brevetti creati,

⁶ Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018

senza tener conto, realmente, del valore aggiunto prodotto dall'azienda; il secondo punto, se non rispettato, potrebbe, invece, indurre i dipendenti ad assumere atteggiamenti e comportamenti non soddisfacenti per il sistema azienda ma soltanto per appagare ambizioni proprie.

4) Valutazione dei risultati. Questo è il momento in cui avviene il confronto tra i risultati conseguiti dall'azienda e gli obiettivi che la stessa si era preposta di raggiungere. In una prima fase, è necessario accertare se gli obiettivi siano stati effettivamente raggiunti, in termini di efficacia ed efficienza, valutando il conseguente impatto sulla struttura economico-tecnica-gestionale dell'organizzazione; in secondo luogo, occorre considerare come la valutazione di risultati sia percepita internamente all'organizzazione: potrebbe, infatti, essere utilizzata come uno strumento di verifica del raggiungimento degli obiettivi oppure come un "momento di apprendimento" che, invece, prevede un processo di riflessione e discussione, coinvolgendo i vari manager della struttura aziendale.

5) Definizione di eventuali azioni correttive. Nel caso in cui la fase di valutazione dei risultati dovesse produrre un esito negativo, diventerebbe necessario intervenire per cercare di invertire il trend in atto che potrebbe in futuro arrecare seri danni all'azienda. Le azioni correttive sono, dunque, uno strumento per ovviare e rettificare determinate situazioni avverse emerse durante lo svolgimento del processo di controllo; in tale occasione, bisognerà dapprima

mettere in discussione i programmi d'azione precedentemente elaborati e poi, eventualmente, gli obiettivi definiti nella fase iniziale. Esaminando gli obiettivi, questi non possono essere modificati senza una giusta causa, ma si potrà agire su di essi solo nel momento in cui ci si rende conto che sono cambiate le condizioni ambientali interne o esterne, non prevedibili inizialmente; un esempio potrebbe essere offerto dalla situazione attuale arrecata dal COVID 19, che ha completamente stravolto determinati mercati. Continuando poi la trattazione, è possibile che gli obiettivi siano ancora validi ma che eventuali scostamenti negativi possano essere imputati ad una non ottimale gestione dell'organizzazione, o di singole aree o manager che abbiano fatto un utilizzo improprio delle risorse disponibili o che non siano stati capaci di cogliere in anticipo eventuali problemi. In conclusione, si può affermare che il processo di “valutazione non può certamente intervenire sul passato ma può mettere in atto quelle azioni affinché questi fatti non abbiano a verificarsi nel futuro”⁷.

1.3 I meccanismi operativi del controllo

Una volta analizzate le varie fasi caratterizzanti il processo di controllo, si può procedere con la trattazione dei due meccanismi operativi che permettono la

⁷ Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018

realizzazione di tale processo: il meccanismo di feed-back ed il meccanismo di feed-forward. Per quanto concerne il primo, esso si basa sulla misurazione dei risultati conseguiti ad intervalli predefiniti di tempo, al fine di permettere la comparazione con gli obiettivi raggiunti dall'azienda e di definire le eventuali azioni correttive da intraprendere; la finalità è quella di misurare l'effettivo grado di raggiungimento degli obiettivi per effetto della gestione aziendale. Si tratta di un meccanismo che presenta alcuni principali vantaggi, quali: una completa visione della gestione, in quanto sarà possibile conoscere come ogni area dell'organizzazione contribuisce al raggiungimento di determinati obiettivi; la certezza delle informazioni raccolte, poiché si analizzano dati e risultati certi, effettivamente realizzati; ed, infine, si può parlare del cosiddetto apprendimento ex-post, ovvero si tratta di uno strumento utile per stimolare i dipendenti a riflettere sulle cause per le quali sono stati raggiunti gli obiettivi. Per quanto riguarda invece i limiti, possiamo indicarne uno in particolare: l'impossibilità di attivare tempestivamente interventi correttivi idonei dato che si tratta di un processo che si realizza soltanto alla conclusione dell'esercizio.

I meccanismi di feed-forward prevedono, d'altra parte, la misurazione dei risultati intermedi o infra-annuali, per poi proiettarli alla fine del periodo e verificare la probabilità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e definire le eventuali azioni correttive. Anche in questo caso possiamo distinguere vantaggi e limiti; il principale vantaggio risiede nella possibilità di intervenire in tempo per correggere

la rotta in caso di situazioni sfavorevoli, mentre il limite si sostanzia nell'incertezza in merito alle proiezioni a finire, dato che si fa riferimento a delle stime, per cui è necessario ricorrere a strumenti molto avanzati e con conseguenti costi piuttosto elevati.

Ai meccanismi di feedback e di feedforward si associa il concetto di controllo organizzativo inteso come l'insieme di tecniche, azioni e strumenti volti a disciplinare e promuovere comportamenti idonei degli individui, ed evitare quelli distorsivi, al fine di raggiungere gli obiettivi. Esistono due approcci differenti: l'approccio strutturalista, coincidente con il meccanismo di feed-back, trattato in precedenza e l'approccio comportamentistico, che mira invece ad osservare gli aspetti psicologici e comportamentali, mettendo in risalto la risorsa umana. Abbiamo, dunque, osservato come il controllo all'interno dell'azienda si avvalga di diversi strumenti, ma "il problema non è di ricercare strumenti più corretti o migliorare quelli esistenti, bensì è quello di stabilire i modi di utilizzo di questi strumenti che hanno possibilità di incidere, attraverso la motivazione ed il morale, sui comportamenti futuri dei manager"⁸; tutto ciò avrà dei riflessi importanti nel processo di definizione degli obiettivi che avranno luogo all'interno del budget dell'anno.

⁸ Brunetti G., *Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992

1.4 Il processo decisionale

“Il sistema di controllo di gestione rappresenta un fondamentale supporto ai processi decisionali strategici aziendali, siano essi strategici od operativi”⁹. Prendere decisioni significa assumere responsabilità e rischi sempre maggiori, specialmente nel contesto economico-tecnico-organizzativo odierno che prevede una crescente complessità delle condizioni in cui i manager dovranno operare, con il conseguente pericolo di commettere errori o fare valutazioni errate. I responsabili aziendali sono, infatti, chiamati quotidianamente ad affrontare e risolvere piccoli e grandi problemi che possono verificarsi nell’espletamento della loro funzione. Ogni qual volta si presenta un’incognita, sono molteplici le possibili alternative che potrebbero essere intraprese e, per questo motivo, è fondamentale disporre, all’interno dell’organizzazione, di un serie di tecniche, procedure e metodologie che possano aiutare e supportare i vari manager nel processo decisionale. Esistono, infatti, dei sistemi di supporto alle decisioni (DSS), sviluppati nella prima parte degli anni ‘70, che hanno subito una continua evoluzione, modificando radicalmente la loro configurazione iniziale ed arrivando ad essere, soprattutto oggi, delle soluzioni sempre più innovative e tecnologiche. Si tratta, comunque, di un compito assai arduo, poiché il loro lavoro si focalizza sull’assumere decisioni nel

⁹ Giordani S., Introduzione alla gestione di sistemi complessi, *Modelli per la gestione di sistemi complessi*.

più breve tempo possibile e riducendo al minimo tutte le incertezze ed i possibili rischi. Il modello principe di tale processo decisionale, è il modello elaborato da Simon, chiamato anche “a razionalità limitata”, che si avvale di diverse fasi distinte tra di loro: innanzitutto occorre individuare gli obiettivi dell’azienda ed il contesto in cui essa opera, tenendo conto dei vincoli interni ed esterni al processo decisionale; poi si andrà a formulare il problema, dunque ad identificare l’aspetto chiave e definire le possibili decisioni da prendere e identificare una serie di azioni alternative; valutare tali alternative per addivenire alla scelta di quella più valida, tenendo conto di fattori quali costi, affidabilità, livello di servizio; infine, l’implementazione della decisione, con conseguente costante monitoraggio e verifica, per ottenere un riscontro finale. Possiamo parlare, appunto, di modello a razionalità limitata, poiché secondo Simon “nella maggior parte dei casi il decisore non ha interesse ad una soluzione ottimale ma è soddisfatto di una scelta cui corrisponde un valore della prestazione accettabile rispetto ad un obiettivo fissato”¹⁰.

Le decisioni, possono articolarsi in due tipologie principali:

- a) dtrutturate. Si tratta delle decisioni di routine, che vengono assunte automaticamente, poiché relative a circostanze ben conosciute all’interno dell’azienda, seguendo delle procedure che potremmo definire standard. “Esse

¹⁰ Giordani S., Introduzione alla gestione di sistemi complessi, *Modelli per la gestione di sistemi complessi*.

spettano ai livelli più bassi della gerarchia, in cui l'autonomia è limitata da meccanismi autorizzativi e di verifica del lavoro svolto”¹¹.

b) Parzialmente (o per nulla) strutturate. Esse sono relative a degli scenari nuovi e complessi che potrebbero implicare dei mutamenti talvolta anche radicali. In questo caso, i soggetti competenti sono i responsabili intermedi o i vertici aziendali e, dunque, quegli individui che possiedono una maturità, un'esperienza ed una competenza sicuramente elevata.

Rimane, comunque, fondamentale l'aspetto legato alla motivazione dei dipendenti, che possa far emergere le loro potenzialità. A tal proposito, possiamo distinguere due tipi di approcci: uno autoritario e uno partecipativo. Per quanto riguarda il primo, come già desumibile dallo stesso termine, si verifica nella situazione in cui la libertà decisionale degli individui è pressoché nulla, in quanto tutte le scelte sono operate a livello di direzione centrale, annullando la creatività dei dipendenti e contenendo il loro entusiasmo; l'approccio partecipativo, invece, implica un processo di coinvolgimento e aggregazione dei vari responsabili che si sentiranno integralmente parte di quel progetto e garantiranno la massima professionalità.

Come già osservato, se è vero che il processo decisionale si avvale di molti strumenti utili per supportare i responsabili aziendali, d'altra parte è un sistema che prevede un alto grado di soggettività, questo perché si può disporre delle migliori

¹¹ Lizza P., *Controllo di gestione e performance aziendale*, Giuffrè Editore, 2008

metodologie, tecnologie e procedure all'interno dell'azienda, ma a fare la differenza è il singolo individuo, attraverso il proprio patrimonio di conoscenze, di competenze, di abilità come intuito, percezione, perspicacia e la capacità emotiva della persona. Difatti, un soggetto che non ha paura di sbagliare, che non ha timore di cimentarsi in nuove situazioni e problematiche, ma che affronta l'inesplorato con entusiasmo e determinazione, sarà di gran lunga facilitato nel prendere decisioni determinanti o meno per il presupposto della continuità aziendale.

CAPITOLO II

LE MODALITA' DI GESTIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO

2.1 L'evoluzione del sistema di controllo di gestione

“Il modo di sviluppare e d'affrontare le tematiche inerenti al controllo di gestione è profondamente mutato rispetto a quello di alcuni anni fa. L'orientamento generale era, allora, quello di considerare il solo aspetto «meccanicistico» del problema, unitamente al lato comportamentale”¹². In passato, dunque, ci si focalizzava su informazioni significative dal punto di vista gestionale, sui processi di raccolta dei dati, sulla loro integrazione e così via. Oggi, invece, l'attenzione viene rivolta verso alcuni aspetti del sistema di controllo di gestione che in precedenza non venivano considerati; è fondamentale, infatti, analizzare i legami che intercorrono tra la funzione del controllo di gestione e le altre funzioni aziendali preposte alla produzione, alla gestione delle risorse umane ed alla gestione delle informazioni.

¹² Navarra P., *Tecniche di controllo di gestione*, Franco Angeli, Milano, 2004

“In altre parole, nell’area del controllo si rafforza la visione sistemica dell’azienda”¹³. Sono due gli elementi principali alla base di tale supposizione:

- 1) il progresso tecnologico dei processi produttivi, perché le nuove tecnologie che si stanno diffondendo richiedono che la figura del controller arricchisca il proprio patrimonio di conoscenze e competenze, diventando un vero e proprio «uomo di fabbrica»;
- 2) il ruolo sempre più determinante della formazione; aspetto fondamentale della struttura organizzativa aziendale, che avviene con ciclo continuo in azienda, data la più marcata complessità dei processi e delle funzioni d’impresa.

2.2 Lo stile di controllo: definizione e tipologie

Collegando l’evoluzione del sistema di controllo di gestione allo stile di controllo delle aziende, se da una parte possiamo indicare quest’ultima come una componente “soft” del sistema d’impresa, dall’altra essa sta assumendo un ruolo sempre più decisivo nella definizione dei caratteri fondamentali dell’impresa, eguagliando l’importanza della struttura organizzativa, di quella tecnico-contabile e del processo di controllo.

Lo stile di controllo può essere definito come “l’approccio adottato dalla direzione per incentivare i responsabili delle singole unità organizzative a realizzare

¹³ Navarra P., *Tecniche di controllo di gestione*, Franco Angeli, Milano, 2004

comportamenti in linea con gli obiettivi aziendali, al fine di accrescere la motivazione dei soggetti aziendali verso il raggiungimento degli obiettivi ed arginare i comportamenti individuali non desiderati”¹⁴. Lo stile di controllo, dunque, riflette le caratteristiche personali e l’insieme dei valori interiorizzati dal management aziendale, con conseguente effetto sulle modalità con cui il capo esercita la sua leadership. Possiamo, quindi, distinguere due modalità estreme ed alternative:

- a) lo stile di controllo autoritario;
- b) lo stile di controllo partecipativo.

Quando si parla di stile di controllo autoritario, ci si riferisce a tre aspetti in particolare: innanzitutto la cosiddetta logica top down, attraverso la quale si esplica l’attività di controllo che, in questo caso, è totalmente di competenza del top management; gli obiettivi definiti dalla direzione: quando si adotta questo stile, sono complessi e difficili da raggiungere mentre la valutazione della performance si basa esclusivamente sul raggiungimento o meno degli obiettivi, attraverso frequenti controlli interni e con successiva correlazione al sistema dei premi, degli incentivi e delle punizioni.

¹⁴ Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018

Lo stile di controllo partecipativo è, invece, caratterizzato da una logica bottom-up, che prevede il coinvolgimento diretto dei subordinati aziendali nel processo di definizione degli obiettivi. Allo stesso tempo, con questo stile si perviene alla definizione di obiettivi “sfidanti”, ovvero né troppo semplici da raggiungere né troppo complessi, e la valutazione della performance non tiene conto solo del raggiungimento o meno degli obiettivi aziendali ma è una valutazione di tipo globale, generica, che tiene in considerazione anche i fattori interni ed esterni all'azienda.

La distinzione tra approccio top-down e approccio bottom-up assume un ruolo di fondamentale importanza; sebbene la logica bottom-up, almeno teoricamente, possa sembrare migliore, è possibile identificare quali sono i vantaggi nell'adottare un certo tipo di approccio piuttosto che un altro. L'approccio top-down è sicuramente preferibile nel momento in cui il top management ha una conoscenza ottimale delle attività operative svolte dai singoli responsabili (rende l'intero processo più veloce), riesce ad evitare il coinvolgimento dei responsabili di basso livello, qualora essi non dispongano delle necessarie e sufficienti competenze e conoscenze nella predisposizione di un budget, così come riesce ad evitare il loro coinvolgimento nel caso in cui essi siano inclini ad inserire nel budget eventuali distorsioni (riserve di budget).

L'approccio bottom-up, di converso, stimola i dipendenti nel riflettere, rivedere i programmi d'azione, pensare al modo migliore per raggiungere determinati

obiettivi, favorisce la condivisione di informazioni verso i livelli gerarchici più elevati da chi opera quotidianamente nella realtà operativa aziendale e favorisce l'attaccamento dei responsabili all'azienda, permettendo l'interiorizzazione degli obiettivi e delle strategie.

2.2.1 La profondità e l'orientamento del sistema di controllo di gestione

Definito lo stile di controllo e le sue principali configurazioni, occorre ampliare la trattazione, andando ad analizzare un'ulteriore duplice articolazione del sistema di controllo di gestione, che ha un impatto diretto sulle motivazioni, prestazioni e modalità di esecuzione delle attività da parte dei dipendenti aziendali.

“Il giudizio sulla struttura del controllo di gestione può articolarsi su due aspetti principali. Il primo riguarda la profondità del sistema: si accerta fino a che livello della scala gerarchica si spinge il controllo di gestione; il secondo aspetto si riferisce all'orientamento del sistema di controllo di gestione, intendendo esprimere con questo termine il criterio secondo cui viene distribuita la responsabilità economica all'interno dell'organizzazione”¹⁵. La profondità conferisce al sistema di controllo una duplice configurazione strutturale: la struttura accentrata e la struttura decentrata. La struttura accentrata riguarda quelle aziende con dimensione ridotta, che operano in ambienti statici, utilizzando tecnologie stabili e ripetitive; in tale

¹⁵ Brunetti G., *Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992

prospettiva, il controllo di gestione può trovarsi in staff all'alta direzione, supportando il management aziendale oppure può agevolare la comunicazione con i livelli inferiori dell'organizzazione, anche se, nella realtà operativa, prevale la prima ipotesi rispetto alla seconda. "Il morale e la motivazione non vengono, in genere, influenzati da tale forma di controllo di gestione"¹⁶.

La struttura decentrata è, invece, funzionale alle imprese di grandi dimensioni, caratterizzate da dispersione geografica e instabilità tecnologica. Il decentramento avviene in virtù dei meccanismi di "delega" ed è una metodologia che permette di agire ed incidere sulla motivazione dei responsabili e sul processo di interiorizzazione degli obiettivi economici; "presupposto per attuare ciò è la presenza nell'organizzazione di un insieme di meccanismi operativi formalizzati e ben strutturati come procedure, norme, condizioni operative standard, struttura del sistema informativo in generale sui quali viene poi ad innestarsi il controllo di gestione"¹⁷. Spesso il processo di decentramento risulta però carente, poiché la mentalità economica degli operatori è assai ridotta, manca la volontà dell'alta direzione nel diffonderla e gli strumenti tecnici risultano inadeguati. Il giudizio finale sulla profondità del controllo è determinato dall'analisi della coerenza che sussiste tra la delega ed il controllo di gestione.

¹⁶ Brunetti G., *Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992

¹⁷ Brunetti G., *Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992

Definita la “profondità”, si rende necessario ripartire le responsabilità economiche delle varie unità organizzative a seguito della divisione orizzontale del lavoro. Bisogna, quindi, procedere con la suddivisione di compiti parziali ed individuare le mansioni di competenza per ciascun individuo dell’organizzazione. Si tratta di un elemento di rinforzo e di completamento: di rinforzo, in quanto stabilisce e precisa i termini economici dei vari compiti; di completamento, perché permette di stabilire dei livelli standard di prestazione con la successiva misurazione e rilevazione.

“Si prenda ad esempio, il caso di un’azienda produttrice di beni di largo consumo a struttura funzionale in cui il fattore critico è rappresentato dal volume delle vendite. L’azienda, infatti, ha una massa di costi fissi, non comprimibili, derivanti dalla sua rilevante struttura tecnica, produttiva e distributiva, e la sua principale chiave di successo sta nel conseguire e soprattutto mantenere dati livelli di vendita. L’orientamento alle vendite fa sì che alla funzione vendite venga assegnata una responsabilità non soltanto in termini di volumi (centri di ricavo) ma anche di manovra dei prezzi, purché si rispettino determinati livelli di quota di mercato espressi a quantità e a valore. Si parlerà, in tale eventualità, di un controllo di gestione orientato alle vendite o ai risultati”¹⁸.

2.3 Il controllo di gestione ed il governo delle risorse umane

¹⁸ Brunetti G., *Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992

Conclusa l'esposizione riguardante la struttura del sistema di controllo di gestione, diventa inevitabile andare ad approfondire una tematica che ha sempre più rilievo all'interno dei vari business aziendali, ovvero il sistema di gestione delle risorse umane che al sistema di controllo di gestione risulta strettamente collegata. Sebbene possa sembrare un argomento secondario e di non routine, si vuole qui invece precisare che sono proprio gli "uomini" a dirigere e condizionare quelle che saranno le azioni, le attività e i risultati dell'azienda. In effetti, tra gli elementi del sistema organizzativo aziendale, le persone stanno assumendo un ruolo sempre più critico rispetto all'implementazione delle strategie; perciò, il compito principale della corporate governance, risiede nel far convergere verso un'azione collettiva finalizzata il comportamento organizzativo messo in atto dai singoli individui.

"Non c'è più convegno, seminario, dibattito, saggio o volume che, affrontando il tema del governo delle imprese e delle organizzazioni in generale, non focalizzi l'attenzione, in modo anche molto accentuato, sul tema della gestione delle risorse umane"¹⁹. Possiamo, infatti, affermare che oggi il processo di controllo è un processo sociale e politico; sociale, in quanto interessa le persone all'interno del sistema aziendale e politico, "poiché sul processo di definizione degli obiettivi e di valutazione delle prestazioni incidono molteplici elementi connessi, più o meno

¹⁹ Callini D., La Rosa M., Morgagni D., Tafuro C., *La formazione del management per la gestione delle risorse umane*, Franco Angeli, Milano, 2007.

strettamente, con la mappa del potere esistente nell'organizzazione"²⁰. Nasce, dunque, l'esigenza di coordinare il processo di controllo con le variabili umane e sociali, anche se spesso il sistema di controllo di gestione diviene una specie di vuoto rituale, in quanto su di esso non viene posta l'attenzione che invece meriterebbe.

Per quanto riguarda i modelli di gestione del personale, è possibile indicarne due in particolare: la valutazione del personale e le politiche di sviluppo professionale/retributivo. La valutazione delle persone è un aspetto presente dall'inizio sino agli ultimi istanti della vita dell'azienda; è una fase imprescindibile e molto importante sia per l'organizzazione che per il singolo lavoratore ed è uno degli elementi di cui il manager deve poter disporre per effettuare le proprie analisi. Il sistema di controllo di gestione non deve, però, essere considerato come uno strumento oppressivo e punitivo, ma come un'opportunità per valutare concretamente ed oggettivamente il lavoro svolto. "Fine ultimo della valutazione è quello di misurare le persone rispetto alle attività che svolgono e in rapporto agli altri colleghi che lavorano con loro, per impostare una politica meritocratica dalla quale far scaturire piani di carriera e politiche retributive, in linea con le strategie

²⁰ Brunetti G., *Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992.

di sviluppo aziendale. La valutazione, essendo un'attività soggettiva, più è scollegata da parametri e indicatori numerici, più è soggetta a possibili errori”²¹.

Ovviamente, pre-requisito fondamentale è che i dipendenti dispongano delle necessarie competenze e conoscenze professionali. La valutazione delle prestazioni viene, invece, definita come la misura del rendimento offerto dai dipendenti aziendali, secondo il rapporto obiettivi raggiunti/obiettivi attesi. Valutazione che può essere:

- a) per obiettivi, si basa su dati oggettivi e di facile applicabilità; il limite è quello di non considerare “come” il risultato sia stato raggiunto o meno;
- b) del comportamento del lavoratore, che garantisce una visione più ampia, tenendo conto non solo di ciò che si è fatto, ma di come lo si è fatto.

Ultimamente sono stati introdotti i cosiddetti sistemi “misti”, caratterizzati sia da una valutazione per obiettivi sia da una valutazione del comportamento del lavoratore, ovviamente laddove fossero applicabili.

La fase di gestione delle risorse umane risulta una componente imprescindibile al fine di raggiungere l'auspicato vantaggio competitivo a cui tendono tutte le imprese; “quando si parla di vantaggio competitivo, ci si riferisce infatti alla capacità dell'impresa di occupare e mantenere una posizione strategica favorevole rispetto ai propri concorrenti e ad ottenere un margine di profitto più elevato

²¹ Callini D., La Rosa M., Morgagni D., Tafuro C., *La formazione del management per la gestione delle risorse umane*, Franco Angeli, Milano, 2007

all'interno dello stesso mercato"²². Oggi, quindi, le aziende stanno investendo sempre più nella formazione e nello sviluppo delle risorse umane. Infatti, "recentemente i manager hanno iniziato ad interessarsi all'idea di una learning organization, nella quale le persone espandono continuamente la loro capacità di raggiungere i risultati auspicati. Questo comporta che l'organizzazione sia in uno stato di continuo apprendimento attraverso il monitoraggio dell'ambiente, l'assimilazione di informazioni esterne, l'assunzione di decisioni e una estrema flessibilità nel ristrutturarsi in modo da poter competere nel proprio ambiente. Le aziende che sviluppano tale capacità acquisiscono un vantaggio competitivo"²³. Si viene così a creare, internamente, il più complesso "sistema di direzione" che, congiuntamente allo stile di direzione, va a determinare gran parte del successo dell'impresa; un concetto correlato molto importante riguarda la flessibilità dell'azienda, ovvero la capacità del sistema di direzione di adeguarsi e modificare la propria struttura, tempestivamente ed adeguatamente, al mutare di condizioni interne ed esterne al proprio ambiente di riferimento.

2.4 Gli attori del processo di controllo: il ruolo del controller

Nel corso della precedente trattazione sulle fasi del processo di controllo, si è visto come la definizione dei ruoli aziendali assuma un peso decisivo, in particolar modo

²² Fontana F., Caroli M., *Economia e gestione delle imprese*, McGraw-Hill Education, Milano, 2017

²³ Boldizzoni D., Paoletti F., *Gestione delle risorse umane*, Apogeo Education, Milano, 2012

per la distinzione che sussiste tra i manager operativi ed amministrativi. E', pertanto, utile analizzare chi, concretamente, va a gestire, indirizzare e supervisionare le prestazioni e gli incarichi dei singoli subordinati aziendali, ovvero gli attori del processo di controllo. "Gli attori del processo di controllo sono: il manager di primo livello (superiore gerarchico) che ha la supervisione sull'attività dei manager di secondo livello da lui dipendenti; il manager che dipende gerarchicamente dal primo livello, responsabile di un centro di attività e controllato mediante il budget (manager); i dipendenti diretti di questo manager (collaboratori); gli altri manager di secondo livello, dipendenti sempre dallo stesso superiore gerarchico (manager di pari livello); la staff amministrativa che si occupa della macchina contabile e del funzionamento del sistema"²⁴.

E' chiaro che tra tutti questi soggetti, si instaurano delle relazioni, generalmente molto complesse; usualmente, si considerano le relazioni riguardanti il superiore ed il manager. Si tratta, però, di un processo non individuale, bensì di un processo che conduce alla costituzione di un vero e proprio gruppo che può avere natura verticale ed orizzontale; gruppo che assumerà una funzione significativa, in quanto andrà ad esercitare influssi sulla motivazione e sul morale e, dunque, anche sul comportamento dei manager coinvolti. "Anche su questo tema, numerose sono le indagini psicologiche che sono state svolte. Hofstede, ad esempio, ricorda che già

²⁴ Brunetti G., *Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992

nel 1950 Lawrence e Smith fecero un esperimento dimostrando che la partecipazione di un gruppo alla definizione degli standard migliora la prestazione dei componenti il gruppo, poiché favorisce l'interiorizzazione degli obiettivi così determinati²⁵. Ritornando alle relazioni vigenti tra superiore e manager, si nota immediatamente come il problema principale sia quello di individuare lo "stile di controllo", definito come le modalità attraverso le quali il superiore utilizza gli strumenti del controllo. Stile di controllo che risulta essenziale per due motivazioni, in particolare:

- a) influenza gli output del controllo;
- b) attraverso il primo punto, va ad incidere sull'intero sistema aziendale.

Gli attori del processo di controllo possono, inoltre, essere inseriti in un contesto molto più ampio e complesso, definito come sistema di controllo manageriale. Per sistema di controllo di manageriale, s'intende "l'insieme delle forme di controllo utilizzabili per stimolare gli individui a tenere comportamenti coerenti con gli obiettivi dell'organizzazione; è, infatti, fondamentale avere un sistema che spinga tutti gli individui ad operare coerentemente con gli obiettivi aziendali"²⁶. Si basa su tre elementi principali:

²⁵ Brunetti G., *Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992

²⁶ Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018

- il controllo delle azioni, ovvero quel controllo esercitato sulle azioni eseguite dai dipendenti, al fine di stimolare gli stessi a compiere tutte le iniziative ritenute di beneficio per l'organizzazione;
- il controllo dei risultati, che coincide con il sistema di controllo di gestione, analizzato nelle trattazioni precedenti;
- il controllo del personale e della cultura interna, con lo scopo di favorire la condivisione di valori, regole, direttive e norme comportamentali; l'obiettivo è quello di fare in modo che i dipendenti interiorizzino i valori aziendali.

In conclusione, dunque, la necessità è quella di configurare uno stile di controllo che sia coerente con tutte le altre funzioni aziendali. A tal proposito, la figura del controller gioca un ruolo centrale all'interno dell'impresa. Quando si parla di controller, si fa riferimento innanzitutto alla figura chiave del sistema di controllo di gestione e a colui che progetta, implementa ed integra nel tempo le soluzioni informative del sistema di controllo. Il controller deve disporre di tre caratteristiche imprescindibili, che sono:

- 1) le competenze professionali, ovvero le tecniche, gli strumenti utilizzati e le garanzie del buon funzionamento in azienda;
- 2) la conoscenza dei processi operativi e manageriali, dall'area produzione all'area commerciale e all'area marketing;
- 3) le capacità relazionali, quindi la capacità di rapportarsi adeguatamente con tutte le figure manageriali aziendali.

“Controller che può essere ulteriormente definito come architetto ed educatore del sistema aziendale. Architetto, in quanto progetta il sistema, ed educatore, poiché invita i manager alla comprensione dei dati del sistema”²⁷.

Oggi, l’evoluzione del contesto da un punto di vista ambientale e tecnologico ha fatto sì che il controller abbia dovuto subire una naturale trasformazione ed un ampliamento del proprio bagaglio di risorse, competenze e tecniche. Infatti, “la figura del controller, deve affrontare una serie di sfide derivanti dalla rivoluzione digitale in atto. Sempre di più si richiede a questi manager una capacità di adattamento al cambiamento, pena il rischio che la loro azienda non sopravviva nel tempo, unitamente a skills di gestione e interpretazione di una mole crescente di dati e informazioni, in modo sinergico con le altre funzioni del business, dalla supply chain alla produzione e distribuzione”²⁸. Si è passati dunque, rispetto ad un stadio precedente alla digitalizzazione, da un ruolo passivo ad uno maggiormente attivo e dinamico. Se, infatti, in passato, la sua figura si basava su dati di routine quotidiana, quali report, contabilità, libri paga ecc., oggi, nell’era dell’Industria 4.0, i suoi compiti si stanno spostando verso un vero e proprio supporto decisionale alla governance: il controller dovrà, quindi, analizzare ed interpretare dati e fatti

²⁷ Marchi L., Marasca S. e Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018.

²⁸ Culasso F., Viassone M., 2019, Il ruolo del controller nell’era digitale: un caso di successo, *Controllo di gestione*

gestionali al fine di partecipare al processo di pianificazione e monitoraggio dell'attività strategica aziendale diventando il cosiddetto "braccio destro" del CEO.

CONCLUSIONI

Si è visto come il sistema di controllo di gestione e, in particolar modo, lo stile di controllo, impattino in modo diretto sul funzionamento e sul buon andamento della gestione aziendale; questo perché, se da un lato essi concorrono alla formazione ed alla sollecitazione di determinati comportamenti all'interno dell'azienda, dall'altro costituiscono veri e propri elementi di supporto dell'Alta Direzione, per ciò che concerne il processo di definizione degli obiettivi, le modalità di valutazione degli stessi ed infine l'attuazione di interventi correttivi per allineare la gestione a quanto si era programmata di raggiungere.

Specialmente nel secondo capitolo, è emerso come l'adozione di un approccio di stile di controllo rispetto all'altro, conduca ad uno scenario completamente differente all'interno dell'impresa: se lo stile di controllo adottato è quello autoritario, infatti, il potere è esclusivamente o quasi nelle mani della proprietà. Al contrario, se si opta per uno stile di controllo partecipativo, si favorisce una partecipazione attiva dei vari subordinati aziendali alle decisioni strategiche dell'organizzazione. Per questo si è reso necessario analizzare come le aziende possono gestire le risorse umane, ed anche in questo caso, a seconda della modalità utilizzata, si possono porre in essere delle azioni e delle attività volte a stimolare continuamente i dipendenti o, al contrario, esercitare su di essi forme di controllo stringenti ed oppressive da parte dei soggetti cosiddetti "adibiti al controllo", che

hanno sufficiente autonomia, capacità e potere per imporre norme e condizioni. Figura imprescindibile in questo processo è quella del controller che ha il compito di monitorare l'efficacia e l'efficienza del sistema di controllo di gestione e prevenire l'insorgere di determinati problemi gestionali all'interno dell'azienda o, almeno, cercare di risolverli.

Lo stile di controllo è, in conclusione, un elemento sicuramente intangibile del sistema di controllo di gestione ma che, soprattutto oggi, assume un ruolo fondamentale e che può supportare l'azienda nel raggiungere grandi risultati. Allo stesso tempo, però, uno stile di controllo inadeguato alle caratteristiche dell'azienda e del sistema di controllo in essa implementato potrebbe anche condurre l'organizzazione in situazioni di difficoltà e di crisi; occorre ricordare, infatti, che ogni business è costituito da persone e, il compito dell'azienda deve essere quello di porle nelle migliori condizioni lavorative possibili, al fine di ottenere da essi il massimo e raggiungere gli obiettivi prefissati.

BIBLIOGRAFIA

Boldizzoni D., Paoletti F., *“Gestione delle risorse umane”*, Apogeo Education, Milano, 2012

Brunetti G., *“Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate”*, Franco Angeli, Milano, 1992

Callini D., La Rosa M., Morgagni D., Tafuro C., *“La formazione del management per la gestione delle risorse umane”*, Franco Angeli, Milano, 2007

Caroli M., Fontana F., *“Economia e gestione delle imprese”*, McGraw-Hill Education, Milano, 2017

Chiucchi M.S., Marasca S., Marchi L., *“Controllo di gestione”*, G.Giappichelli Editore, Torino, 2018

Culasso F., Viassoni M., 2019, Il ruolo del controller nell’era digitale: un caso di successo, *“Controllo di gestione”*, Volume n.2, p.53

Giordani S., Introduzione alla gestione di sistemi complessi, *“Modelli per la gestione di sistemi complessi”*

Lizza P., *“Controllo di gestione e performance aziendale”*, Giuffrè Editore, Milano, 2008

Navarra P., *“Tecniche di controllo di gestione”*, Franco Angeli, Milano, 2004

RINGRAZIAMENTI

E' stato un percorso intenso, arduo ma davvero molto soddisfacente, che mi ha permesso di crescere e maturare sotto tutti i punti di vista.

Vorrei innanzitutto ringraziare la mia famiglia, quindi i miei genitori, mia sorella, i miei nonni ed i miei zii, per aver creduto in me sin dal primo giorno e per avermi supportato sino all'ultimo giorno: un semplice grazie non basterà mai per ripagarli di tutto.

Vorrei poi dedicare un pensiero a tutti i docenti che ho incontrato durante i tre anni di carriera universitaria, dai quali ho potuto apprendere molte cose ed in particolar modo vorrei ringraziare il relatore Marco Gatti, per la sua serietà, disponibilità e professionalità nell'accompagnamento all'elaborazione della tesi.

Infine, ma non per importanza, non potrei non ringraziare i miei compagni di viaggio che, nonostante le difficoltà affrontate durante la pandemia, mi sono sempre stati vicini ed insieme abbiamo superato tutti gli ostacoli che si sono presentati di fronte: a loro auguro un brillante futuro.