



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**LA FUNZIONE MOTIVAZIONALE DEL
SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE**

**THE MOTIVATIONAL DIMENSION OF
MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS**

Relatore:
Prof. Gatti Marco

Rapporto Finale di:
Camilla Capriotti

Anno Accademico 2020/2021

*Alla mia Famiglia e ai miei nonni che sono la mia felicità,
A Chi da lassù c'è sempre stato e
A Chi ha sempre creduto in me più di quanto non lo facessi io...
Grazie infinite.*

INTRODUZIONE.....	1
1. IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE.....	3
1.1 Il modello di Anthony.....	3
1.2 Il sistema di controllo di gestione oggi.....	5
1.3 La dimensione materiale del sistema di controllo di gestione.....	8
1.3.1 Il processo di controllo.....	9
1.3.2 La struttura organizzativa del controllo.....	11
1.3.3 Gli strumenti di controllo.....	13
1.4 La dimensione immateriale del sistema di controllo di gestione.....	17
2. IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE COME STRUMENTO DI MOTIVAZIONE.....	19
2.1 Oltre il processo di controllo: lo stile di controllo.....	19
2.2 Struttura organizzativa del controllo e motivazione.....	22
2.3 La funzione motivante degli strumenti di controllo.....	24
2.3.1 Il budget: l'utilizzo del modello S.M.A.R.T. e l'approccio Bottom-up.....	25
2.3.2 Il sistema di reporting: l'utilizzo delle tecniche di data visualization.....	27
2.4 L'uso interattivo del sistema di controllo di gestione come strumento di motivazione.....	29
CONCLUSIONI.....	33

INTRODUZIONE

La motivazione è un aspetto poco considerato dagli studi di controllo di gestione e, soprattutto, dalla prassi, poiché all'interno delle organizzazioni si è spesso portati a pensare più al risultato rispetto al modo in cui questo può essere raggiunto. E' proprio a partire da questo assunto che è stato ideato e sviluppato il lavoro di tesi in oggetto.

In periodi come quelli attuali, colpiti da questa pandemia dovuta alla diffusione del COVID-19, la motivazione diventa, nella vita quotidiana così come all'interno delle organizzazioni, un aspetto fondamentale. E' proprio in tale contesto che diventa fondamentale stimolare gli individui a fare di più e a orientare i propri comportamenti verso obiettivi chiari e ben delineati, favorendo, anche così, la creazione di un clima di benessere.

Il lavoro in oggetto, pertanto, si è focalizzato su come, all'interno delle organizzazioni aziendali, questo aspetto possa essere di estrema rilevanza. Lo dimostra proprio la presenza della funzione motivazionale, definita nei vari studi evolutivi del controllo di gestione come una delle funzioni sempre più rilevanti che possono andare ad incidere significativamente sui risultati aziendali.

In particolare, nel primo capitolo si analizzano tutti gli aspetti fondanti del sistema di controllo di gestione ed i suoi strumenti, introducendo proprio la motivazione come una delle principali funzioni normalmente associate al buon funzionamento di un sistema di controllo di gestione. Il secondo capitolo, invece, ha l'obiettivo di far comprendere come tutti gli aspetti introdotti nel precedente capitolo, possano essere gestiti al fine di rendere il sistema di controllo di gestione idoneo a motivare i dipendenti verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali.

CAPITOLO I

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

1.1 IL MODELLO DI ANTHONY

Quando parliamo di controllo di gestione, ci riferiamo a un insieme di attività con cui la direzione aziendale, verifica che la gestione si stia svolgendo in modo coordinato e coerente con gli obiettivi formulati in sede di programmazione¹, al fine di consentire il perdurare dell'impresa nel tempo.

Le basi del controllo di gestione sono per prima definite da uno studioso, Anthony; questo con i suoi due volumi: *Sistemi di Pianificazione e Controllo* (1965) e *Il controllo Manageriale* (1988), è stato il primo a definire e dare una struttura al sistema di controllo di gestione.

Secondo Anthony: «Il controllo di gestione è il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione».²

E' così che Anthony definisce il controllo di gestione proprio in uno dei suoi volumi.

¹ Ci riferiamo ad obiettivi di programmazione ossia specifici e di breve periodo. In questo senso, la programmazione si differenzia dalla pianificazione che fissa obiettivi globali, cioè che riguardano l'azienda nel suo complesso e di lungo periodo, ovvero considerando un arco temporale di 3-5 anni.

² R.N. Anthony, *Sistemi di Pianificazione e controllo*, Etas Kompass, Milano, 1973, p. 23

L'Autore non si limita, però, a darne una definizione ma, bensì, ne va a stabilire i tre pilastri fondamentali: la pianificazione strategica, il controllo direzionale e il controllo operativo.

A ciascuna delle tre ripartizioni vengono riconosciuti ruoli e finalità distinti, pur essendo chiamate a interagire all'interno del medesimo sistema di controllo per garantirne il corretto funzionamento.

“La pianificazione strategica è il processo di decisione sugli obiettivi dell'organizzazione, sui loro cambiamenti, su le risorse da usare per il loro raggiungimento e sulle politiche che debbono informare l'acquisizione, l'uso e l'assegnazione di tali risorse.”.

Vediamo come questo primo pilastro consista in un processo di definizione di ciò che l'organizzazione andrà a fare nel lungo periodo e di come fare per arrivare all'obiettivo preposto.

I due pilastri successivi non sono altro che delle conseguenze del primo: a partire dagli obiettivi pianificati si va a verificare che le risorse acquisite siano state utilizzate in maniera efficace ed efficiente (controllo direzionale), e che i compiti specifici, assegnati ai singoli soggetti, siano svolti efficacemente ed efficientemente (controllo operativo).³

³ L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, G. Giappichelli editore, Torino, 2018, pp. 6-8

In realtà, però, è a partire dagli anni '50 che negli Usa iniziano a svilupparsi studi finalizzati ad approfondire le rilevazioni contabili a supporto dell'attività direzionale e si iniziano a divulgare ricerche di esponenti della scuola di Harvard, che attestano un'articolazione dell'attività direzionale in queste tre differenti fasi.⁴ Nonostante questo, il contributo di Anthony è considerato l'opera centrale dalla quale hanno preso avvio tutta una serie di studi.

Il modello di Anthony presentava due principali punti di forza: il pragmatismo, ossia era un modello che ricalcava il normale processo decisionale aziendale comune a tutte le aziende, e l'adattabilità, ovvero la possibilità di applicarlo facilmente a contesti aziendali differenti. Negli anni, però, anche e soprattutto a causa dei cambiamenti di contesto, il modello di Anthony ha iniziato a manifestare alcuni limiti, che hanno progressivamente condotto ad un diverso modo di intendere e di interpretare il sistema di controllo di gestione aziendale.⁵

1.2 IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE OGGI

Attorno agli anni '70 il modello di Anthony inizia a palesare alcuni limiti, non riconducibili ad una debolezza del modello, quanto, piuttosto, ai cambiamenti che i contesti di mercato stavano attraversando in quegli anni.

⁴ R. Provasi, C. Guizzetti, *L'evoluzione dei sistemi di controllo aziendale: dal controllo di gestione al controllo sulla governance*, Economia aziendale online, Business and Management Sciences International Quarterly Review, Pavia, Vol.10, 2019

⁵ L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, 2018, op. cit. p. 9

Proprio per questo, oggi, il sistema di controllo di gestione presenta aspetti differenti rispetto al passato, che sono dovuti al superamento di alcuni elementi di criticità ravvisabili con riferimento al modello di Anthony.

I principali punti critici che venivano riconosciuti al modello di Anthony erano: l'eccessiva rigidità nella separazione gerarchica dei tre pilastri da lui definiti; una strumentalità unidirezionale tra pianificazione strategica e controllo direzionale, ossia le informazioni del controllo di gestione non venivano utilizzate ai fini della pianificazione; un'eccessiva focalizzazione su informazioni monetarie e interne; il cosiddetto fenomeno della scatola nera, ovvero il sistema di controllo di gestione forniva informazioni su input e output ma non diceva nulla sui fattori che avevano condotto a quel risultato ed, infine, lo scarso focus sugli effetti comportamentali.

Anthony, inoltre, riconosceva al sistema di controllo di gestione prevalentemente due finalità: una ispettiva, consistente nel controllo dei risultati conseguiti dall'organizzazione, e una di supporto e guida al governo del sistema aziendale e ai processi decisionali collegati.

Ad oggi, invece, è possibile individuare altre finalità: allineare i comportamenti degli individui agli obiettivi aziendali, ossia spingere i manager ad agire in modo coerente con gli scopi di un'organizzazione; favorire la diffusione di una cultura meritocratica, poiché garantendo la formalizzazione degli obiettivi, attraverso documenti accessibili a tutti, e monitorandone il raggiungimento con misurazioni obiettive ed imparziali, è possibile attivare meccanismi di incentivazione finalizzati

a premiare coloro che hanno raggiunto questi scopi, consentendo così di apprezzare e valorizzare i contributi dei singoli soggetti; comunicare priorità aziendali, poiché attraverso i meccanismi propri del controllo di gestione si comunicano le questioni alle quali viene dato maggior rilievo e che, quindi, devono essere svolte in modo più rilevante e urgente rispetto alle altre.

Infine, al sistema di controllo di gestione viene riconosciuta un'ulteriore finalità che è quella motivazionale, poiché responsabilizzando le persone attraverso degli obiettivi che siano condivisi ed interiorizzati, si aumenta la probabilità che il loro comportamento sia in linea con essi e che lo scopo aziendale sia raggiunto nel migliore dei modi, insomma, si stimola i dipendenti verso un maggior impegno individuale.⁶

Anthony, infatti, nel 1988 nel suo secondo volume va a dare una definizione differente del sistema di controllo di gestione rispetto al passato: “Il controllo di gestione è il processo attraverso il quale i manager inducono gli altri membri dell'organizzazione ad attuare le strategie dell'organizzazione”⁷

⁶ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Il controllo di gestione: metodologie e strumenti*, Knowità editore, II edizione, 2013, pp.21-22; L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, 2018, op. cit. pp.11-12

⁷ Robert N. Anthony, *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988; Trad. It. *Il controllo manageriale*, F. Angeli, Milano, 1990, p.67

Come vediamo una definizione che lascia percepire una maggiore sensibilità verso gli aspetti organizzativi e comportamentali che caratterizzano il processo di controllo.⁸

La motivazione dei dipendenti assume, quindi, un ruolo centrale all'interno del sistema di controllo di gestione poiché crea le condizioni ideali di lavoro che consentono alle organizzazioni di conseguire gli obiettivi prefissati.⁹

1.3 LA DIMENSIONE MATERIALE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

Quando parliamo di sistema di controllo di gestione è importante sottolineare che, almeno idealmente, esso può essere articolato in quattro dimensioni: la dimensione statica, la dimensione dinamica, la dimensione materiale e la dimensione immateriale.

Per dimensione materiale, sulla quale verrà posta maggiormente l'attenzione nel corso della trattazione, si intende l'insieme degli elementi più tangibili del sistema di controllo di gestione, ovvero l'insieme delle procedure e dei documenti formali, sintetizzati in manuali e report interni.

⁸Bubbio A., *Il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa*. Sviluppo & organizzazione, 2012, p.31

⁹ M. La Rocca, *Balanced Scorecard*, SSRN (Social Science Research Network), 2020, pp.14-15

Brunetti¹⁰ sostiene come, sotto questa prospettiva, il sistema di pianificazione, programmazione e controllo può essere descritto avendo riguardo alle sue componenti statiche, ossia la struttura organizzativa del controllo e gli strumenti del controllo, e può essere osservato nel suo funzionamento, in un'ottica dinamica, ossia analizzando quello che è il processo di controllo.¹¹

Qui di seguito sarà fornita un'analisi di tali componenti.

1.3.1 Il processo di controllo

Per processo di controllo si intende la sequenza di attività che vengono poste in essere con l'obiettivo di fornire informazioni utili ai manager per l'assunzione delle decisioni.

Il processo di controllo può svolgersi mediante due tipi di meccanismi:

- meccanismi di feed-back;
- meccanismi di feed-forward.

Questi non sono alternativi ma bensì parti fondamentali del medesimo processo.

Si differenziano per il fatto che i primi mettono a confronto i risultati realmente conseguiti dai manager o dall'azienda con gli obiettivi a loro assegnati, quindi si lavora con dati certi. Al contrario, i secondi hanno come caratteristica il fatto che si basano su proiezioni del futuro, poiché si rilevano dei risultati infrannuali che

¹⁰ G. Brunetti, ha parlato nel suo libro: *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, di queste due componenti in cui può essere appunto rivista la dimensione materiale del controllo.

¹¹ G. Brunetti, *Il Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, F. Angeli, Milano, 2004.

vengono proiettati a fine periodo per cercare di stimare ex-ante la probabilità di raggiungere l'obiettivo.

Il processo di controllo, però, a prescindere dai meccanismi impiegati si articola in cinque diverse fasi.

Le prime tre rimangono invariate per entrambi i meccanismi, ossia: la definizione degli obiettivi di programmazione, l'elaborazione dei programmi di azione, cioè il modo in cui l'azienda intende raggiungere gli obiettivi definiti nella fase iniziale, e l'attuazione dei programmi di azione ossia l'implementazione di ciò che si è deciso nella fase precedente.

Ciò che cambia sono le ultime due fasi del processo perché mentre nella quarta fase il meccanismo di feed-back rileva i risultati conseguiti a fine anno, il meccanismo di feed-forward fa una stima dei risultati prevedibili in assenza di interventi correttivi, ovvero, prevede quale sarà il risultato dell'azienda se la gestione non dovesse cambiare.

Accade lo stesso nella quinta fase dove, mentre il meccanismo di feed-back attua un confronto tra obiettivi prefissati e risultati effettivamente conseguiti a fine periodo, il meccanismo di feed-forward confronta questi obiettivi con i risultati prevedibili.¹²

¹² L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, 2018, op cit. pp. 30-35

Quindi, quando si controlla dopo aver svolto un'attività (meccanismo di feedback), lo si fa semplicemente per aver un feedback che conforti o meno la correttezza di quanto realizzato. Attività utile, ma poco utile per il futuro. Il meccanismo di feed-forward che può essere definito controllo della direzione di marcia (steering control), invece, proiettando al futuro i risultati delle azioni sino a quel punto intraprese, consente di intervenire tempestivamente con azioni correttive, per riallineare la gestione agli obiettivi prefissati, prima della fine dell'esercizio. La vera attività di controllo è, dunque, quella che si svolge prima dell'azione.¹³

Viene, infatti, detto come, soprattutto nelle piccole e medie imprese, sono importati meccanismi di controllo del tipo feed-forward, basati su modelli prospettici capaci di offrire strumenti per azioni tempestive anche di tipo strategico.¹⁴

1.3.2 La struttura organizzativa del controllo

La struttura organizzativa del controllo, come la struttura informativa/contabile che nel prossimo paragrafo andremo ad analizzare, fa parte di quella che è la dimensione statica del controllo.

La struttura organizzativa è composta dall'insieme delle persone che il sistema di controllo di gestione controlla e alle quali rivolge le proprie informazioni per

¹³ T. Tagiuri, A. Bubbio, *Controllo di gestione: un'esigenza naturale*, Liuc Papers n.108, 2002, pp. 8-10

¹⁴ M. Zifaro, *Interrelazioni tra tipologie informative, struttura organizzativa e dinamiche del controllo*, Impresaprogetto Electronic Journal of Management n.1, 2011, p. 1

supportarle al fine di prendere decisioni. Questi soggetti sono i manager o i responsabili, che sono al vertice di un'area aziendale e ne sono responsabili economicamente.

Per identificare quelli che sono i responsabili aziendali occorre partire dalla struttura organizzativa aziendale, in cui si definiscono i ruoli e le relazioni che tra loro intercorrono, e poi, a partire da questa, è necessario andare a definire la struttura organizzativa del controllo, ossia i centri di responsabilità.

La struttura organizzativa aziendale si sostanzia in quello che è l'organigramma aziendale di un'impresa perché questo permette poi di andare ad identificare i ruoli e le relazioni.

Il ruolo è ciò che il singolo individuo è chiamato a fare all'interno dell'organizzazione, ossia l'insieme dei compiti specifici che devono essere svolti da ogni soggetto, ma anche i comportamenti che quest'ultimo deve tenere con gli altri soggetti presenti all'interno dell'azienda.

Per relazioni si intendono i legami che si istaurano tra i diversi ruoli della struttura organizzativa. E' possibile distinguere due tipi di relazioni: quelle verticali, che si istaurano tra diversi livelli gerarchici e quelle orizzontali, che connettono ruoli che si trovano sullo stesso livello gerarchico. Il successo organizzativo dipende anche da come le persone collegano i loro sforzi per lavorare insieme.¹⁵

¹⁵ M. Zifaro, *Interrelazioni tra tipologie informative, struttura organizzativa e dinamiche del controllo*, 2011, op. cit. p. 5

Quando si parla, invece, di centri di responsabilità ci si riferisce a tutte quelle unità organizzative a capo delle quali c'è un responsabile che è chiamato non solo a rispondere dei risultati economici conseguiti, ma anche del modo in cui vengono utilizzati i fattori della produzione.¹⁶

Si distinguono cinque tipologie di centri di responsabilità: centri di costo, in cui è possibile conoscere esattamente tutti gli input e gli output e sono note e misurabili anche le relazioni tra questi ultimi; centri di spesa, anche qui il manager è responsabile dei costi ma è possibile conoscere esattamente soltanto gli input, quindi vi è un'oggettiva impossibilità di misurare l'output e, di conseguenza, anche la loro relazione; centri di ricavo, sono quei centri in cui i manager vengono responsabilizzati sui ricavi conseguiti; centri di profitto, sono quei centri in cui la responsabilizzazione è sui profitti conseguiti ed, infine, i centri di investimento che sono quei centri in cui la responsabilizzazione è sul ritorno economico derivante dagli investimenti effettuati.

1.3.3 Gli strumenti di controllo

Gli strumenti di controllo costituiscono la struttura informativa del controllo, ossia l'insieme degli strumenti attraverso i quali il sistema di programmazione e controllo raccoglie, elabora e distribuisce le informazioni ai manager che ne sono i

¹⁶ L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, 2018, op. cit. pp. 37-39

destinatari. Con il passare degli anni si è assistito ad un ampliamento del numero degli strumenti che sono tuttavia principalmente riconducibili in:

- soluzioni tecnico-contabili;
- soluzioni extra-contabili.

Queste ultime comprendono tutti gli strumenti che producono informazioni espresse in termini fisici-tecnici o qualitativi e per questa struttura non ci sono strumenti predeterminati.

Al contrario, invece, la struttura tecnico contabile consiste in tutti gli strumenti che producono informazioni quantitative-monetarie.¹⁷ E' possibile individuare quattro principali strumenti di questa struttura, che sono:

- contabilità generale;
- contabilità analitica;
- budget;
- analisi degli scostamenti e sistema di reporting.

Il primo strumento fornisce informazioni in merito ai risultati economico-reddituali dell'azienda e alle sue dinamiche reddituali e finanziarie, ma ha un limite, ovvero il fatto che fornisce informazioni a livello aziendale ed in modo generale.

¹⁷ L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, 2018, op. cit., pp.39- 43.

Per far fronte a questo limite è nata la contabilità analitica che riprende le informazioni della contabilità generale e le rielabora per renderle utilizzabili in chiave gestionale.

Il budget, invece, è un programma d'azione espresso in termini quantitativi, solitamente monetari, che copre un predefinito arco temporale, normalmente un anno, quindi serve a fissare gli obiettivi che l'azienda intende raggiungere nel breve periodo. Questo strumento è articolato in subsistemi, ossia ogni area aziendale dispone del proprio budget ed, inoltre, è articolato in intervalli di tempo infrannuali; normalmente si parla di obiettivi semestrali per permettere così di attuare interventi correttivi prima della conclusione dell'esercizio. Il budget può essere visto sotto due prospettive: la dimensione tecnico-contabile e la dimensione organizzativa.

La prima riguarda la costruzione dei budget delle singole aree che andranno poi a confluire nel master budget aziendale, mentre la seconda analizza tutto quello che c'è dopo l'implementazione del budget, ovvero il suo impatto sull'organizzazione.

Il processo di costruzione del budget è articolato in sei diverse fasi: la definizione delle linee guida e degli obiettivi di budget, la preparazione di massima del budget, la negoziazione tra i singoli responsabili e l'alta direzione per trovare un accordo sui programmi, il coordinamento e la revisione delle singole componenti di budget, l'approvazione del budget, ed infine la distribuzione del budget approvato.

Questo processo può svolgersi però secondo due differenti approcci:

- top-down;

- bottom-up.

Mentre nel primo la vera protagonista è soltanto l'alta direzione, poiché i manager hanno solo il compito di elaborare la loro proposta di budget, il secondo, si caratterizza per una forte partecipazione di quest'ultimi.

Quando si parla, invece, dell'analisi degli scostamenti, ci si riferisce a quel confronto che si attua a fine periodo tra i risultati ottenuti a consuntivo e gli obiettivi programmati a budget.

Si procede, quindi, con la rilevazione dell'eventuale scostamento che c'è tra questi due valori, cercando di coglierne le cause, esaminando specificamente i fattori che hanno condotto alla generazione di quello scostamento, per poi definire, se ce n'è bisogno, dei provvedimenti correttivi in caso di disfunzioni gestionali.

Infine, il sistema di reporting si sostanzia in un documento che contiene tutte le informazioni relative alle variabili chiave di controllo, rivolte ai manager per supportare i processi decisionali.

Tutte le informazioni che sono utili a fini decisionali confluiscono all'interno del sistema di reporting, ossia un documento che contiene le informazioni relative alle variabili chiave di controllo¹⁸, rivolte ai manager per supportare i processi decisionali.

¹⁸ Per variabili chiave di controllo intendiamo tutte quelle dimensioni aziendali che sono di interesse per i manager per assumere efficacemente le loro decisioni.

E' importante dire come queste variabili risultano differenti a seconda del responsabile d'area preso in considerazione, infatti ad ogni manager corrisponde un differente report.¹⁹

1.4 LA DIMENSIONE IMMATERIALE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

E' importante dire come l'attenzione di chi opera nel controllo, è spesso focalizzata soltanto sugli aspetti tecnici del sistema che vanno a confluire nella dimensione sopra esaminata. Questi, sono cruciali all'interno di un sistema di controllo ma nonostante questo, da soli, non costituiscono l'essenza del controllo. Proprio per questo, accanto alla dimensione materiale, si affianca la sfera immateriale del controllo che comprende gli elementi meno visibili e più profondi, "è funzione di variabili sociali, culturali e istituzionali"²⁰.

Questa dimensione si articola in due sotto-dimensioni: il ruolo assegnato al controllo e le modalità di gestione del controllo.

Il primo si riferisce alla motivazione per cui viene implementato il sistema di controllo di gestione, ossia l'importanza che il top management attribuisce al sistema di controllo di gestione e alla sua figura principale, ovvero il controller.

¹⁹ L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, 2018, op. cit. pp.

²⁰ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Il controllo di gestione: metodologie e strumenti*, Knowità editore, II edizione, 2013, pp. 27-31.

Quando si parla, invece, delle modalità di gestione del controllo, ci si riferisce al modo in cui il sistema di controllo di gestione viene utilizzato dai manager.²¹ La letteratura ha evidenziato due diverse modalità di gestione del controllo:

- uso diagnostico;
- uso interattivo.

Robert Simons, nel suo libro: *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control System to drive Strategic Renewal*, contrappone questi due diversi approcci alla gestione, rispettivamente, allo Yin e allo Yang.

Il primo caso è quello in cui il sistema di controllo di gestione viene utilizzato per definire gli obiettivi e per monitorarne il grado di raggiungimento; si tratta quindi di un uso del controllo di gestione che garantisce il solo rispetto degli ordini, rappresentano quindi “l’oscurità e il freddo”.

Dall’altra parte, invece, il secondo, utilizza il sistema di controllo di gestione, oltre che come strumento per il controllo e la verifica del grado di raggiungimento dei risultati, anche come strumento di discussione, condivisione e apprendimento con i vari soggetti all’interno dell’azienda, rappresentando quindi lo Yang ossia “la luce e il calore” poiché crea appunto forze positive e ispiratrici.²²

²¹ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Il controllo di gestione: metodologie e strumenti*, 2013, op. cit. pp. 27-32

²² R. Simons, *Levers of control: How Managers Use Innovative Control System to drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, 1995, pp. 6-8

CAPITOLO 2

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE COME STRUMENTO DI MOTIVAZIONE

2.1 OLTRE IL PROCESSO DI CONTROLLO: LO STILE DI CONTROLLO

Come detto, il processo di controllo è parte della dimensione materiale del controllo. La sua analisi, tuttavia, non può prescindere da quella del collegato stile di controllo che, proprio sul processo di controllo, è in grado di esercitare un'influenza molto rilevante, nonostante questo in realtà rappresenti la dimensione immateriale del controllo.

Lo stile di controllo è il modo in cui esso si esercita e dipende dalla considerazione che viene data agli aspetti sociali, umani e motivazionali del controllo.¹

Lo stile di controllo è influenzato da quello che è lo stile di leadership aziendale.

“La leadership è quel ruolo di guida degli altri membri - leads o followers - che il leader stesso esercita all'interno di un gruppo sociale verso il raggiungimento di uno scopo “².

Se consideriamo l'impresa come organizzazione, e prendiamo come leader quella che è la direzione che ne è al vertice, è facile capire come il comportamento dei soggetti che ne fanno parte, quindi i dipendenti, dipenda in grande maggioranza proprio dall'atteggiamento di leadership che li guida.

¹ L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, 2018, op. cit. pp.35-36

² F. De Andreis, *Lo stile di Leadership nella direzione d'impresa*, Youcanprint, 2016, p.9

Quindi, a seconda del diverso stile di controllo, le risposte dei membri dell'organizzazione e, quindi, anche il processo di controllo, sarà differente.

Analizzando due approcci al controllo: uno autoritario e uno democratico-partecipativo, vediamo come il primo, caratterizzato da scarsa o nulla possibilità di negoziazione, spegne quasi sempre l'entusiasmo e la creatività dei dipendenti che non si sentono valorizzati.

Al contrario, uno stile partecipativo fondato su una discussione e collaborazione tra superiori e subordinati, consente di mettere in moto processi motivanti.

Di conseguenza, se analizziamo una delle fasi del processo di controllo ossia la fissazione degli obiettivi, vediamo come in uno stile autoritario, questi saranno imposti dall'alta direzione, mentre in un differente approccio, come quello partecipativo visto prima, questi obiettivi saranno decisi in accordo tra l'alta direzione e i responsabili.

Ciò andrà naturalmente anche ad influire sulle caratteristiche di questi obiettivi, ma anche sul modo di valutare le prestazioni dei dipendenti: uno stile come quello partecipativo, che esalta la creatività, vede gli errori come un punto di discussione da cui partire per poter migliorare.³

³ P. Lizza, *Controllo di gestione e Performance aziendale*, Giuffrè editore, Milano, 2007, pp.48-51

L'uso di uno stile di controllo autoritario, invece, porta a disfunzioni all'interno del sistema di controllo di gestione che inducono a ritenere utile l'attuazione di uno stile partecipativo.⁴

Quest'ultimo, infatti, riesce a valorizzare le competenze e le iniziative individuali e, grazie ad una partecipazione attiva dei manager, farà sì che anch'essi condividano le finalità strategiche dell'impresa e che, quindi, le sentano come proprie⁵. Ciò porta ad avere soggetti più motivati e, di conseguenza, ad un loro maggior impegno. E' quello che va ad evidenziare anche una delle teorie principali della motivazione, chiamata Teoria della Crescita. Questa, elaborata da McGregor nel 1960, va a definire i concetti di "Teoria X e Teoria Y", nelle quali si evidenzia come la causa di comportamenti "passivi" degli individui sia il risultato di sistemi di carattere tayloristici che schiacciano gli individui riducendone la felicità e, appunto, possono essere assimilati a quello che è uno stile di controllo autoritario (Teoria X). Al contrario, la teoria Y spinge i lavoratori ad assumersi nuove responsabilità, a diventare più autonomi, incrementando così il livello di soddisfazione, innalzando la motivazione, grazie ad un ambiente lavorativo armonioso, dove viene data la possibilità ai dipendenti di esprimere la loro creatività (stile di controllo partecipativo).⁶

⁴ M. Saita, *I Fondamenti del Controllo di Gestione*, Giuffrè editore, Milano, 2007, pp. 17-18

⁵ A.L. Scannerini, *Elementi di Pianificazione e controllo per i professional congress organizer*, Franco Angeli, Milano, 2006, p.201

⁶ P. Silvestrelli, *Teorie della Motivazione*, Archivio istituzionale della ricerca - Università di Macerata, 2007, pp. 342-344

2.2 STRUTTURA ORGANIZZATIVA DEL CONTROLLO E MOTIVAZIONE

Come detto in precedenza, la struttura di un'organizzazione si basa sul concetto di responsabilizzazione dei manager. Questa struttura, come accennato, non è statica, ma è vista come una rete di continue comunicazioni, reali e stabili, o processi organizzativi che, in quanto tali, sono soggetti a cambiamenti nel corso del tempo.⁷ L'esistenza stessa di centri di responsabilità può essere già, in parte, considerata come una forma di motivazione, poiché ogni responsabile è posto a capo di un'area che ha propri obiettivi, i quali possono essere soggetti a misurazione e, quindi, a controllo.

Tutti i centri analizzati nel precedente capitolo hanno obiettivi differenti: il centro di costo ha lo scopo di contenere i costi; il centro di spesa punta a rispettare un determinato tetto di spesa; il centro di ricavo ha l'obiettivo di massimizzare i ricavi; il centro di profitto vuole arrivare a una crescita massima di quest'ultimo e infine il centro di investimento ha lo scopo di massimizzare quello che è il rendimento degli investimenti.

Il controllo di gestione, infatti, può essere definito come base per l'*accountability* interna. Con *accountability* ci si riferisce al senso di responsabilità.

⁷ F, De Simeis, *La cultura del controllo di gestione: il caso Pavese*, Economia aziendale Online, Business and Management Sciences International Quarterly Review, Pavia, 2018, p.72

Il comportamento di un individuo, infatti, dipende in modo sostanziale dalla specifica prestazione che si rileva. Ad esempio, il comportamento di un responsabile vendite cambia se esso viene valutato in base al fatturato o alla profittabilità percentuale delle vendite poiché, nel primo caso, tenderà ad operare sui volumi, mentre, nel secondo, rinuncerà ad alcune opportunità di vendita se queste hanno una profittabilità inferiore alla media.

Tutto ciò, quindi, ha un effetto motivazionale e non solo, poiché, può contribuire ad armonizzare gli obiettivi individuali con quelli dell'impresa nel suo complesso.⁸

Uno studioso, Druker, tramite ricerche in campo aziendale afferma come gli individui lavorano meglio quando ricevono responsabilità.⁹

Una delle teorie principali della motivazione, chiamata "Teoria della motivazione al successo", elaborata da uno psicologo, McClelland, sostiene come l'individuo abbia il bisogno di realizzazione, ossia la necessità di portare a termine un compito con successo, in un'ottica di autorealizzazione.¹⁰

Ciò può dimostrare come assegnare responsabilità porti a motivazione, al fine di arrivare ad uno stato di autorealizzazione.

⁸ G. Azzone, *Sistemi di controllo di gestione: Metodi, strumenti e applicazioni*, Rizzoli Etas editore, Parma, 2006, pp.29-30.

⁹ A. H. Maslow, *Il management*, Armando editore, Roma, 2004, p. 52.

¹⁰ P. Silvestrelli, *Teorie della Motivazione*, 2006, op. cit. pp. 341-342.

2.3 LA FUNZIONE MOTIVANTE DEGLI STRUMENTI DI CONTROLLO

Gli strumenti di controllo sono quelli che, come accennato in precedenza, consentono il funzionamento del sistema di controllo di gestione. Ne rappresentano, quindi, la dimensione più strettamente tecnica.

Questi strumenti sono diversi, come può essere diverso il modo in cui vengono utilizzati all'interno dell'azienda.

Negli anni si è assistito ad una contaminazione tra psicologia e economia che ha dato vita a nuove modalità di utilizzo degli strumenti già conosciuti.

Secondo Goleman, "l'intelligenza emotiva è la condicio sine qua non della leadership"¹¹

Questo autore diffonde per primo questo concetto di intelligenza emotiva, secondo cui le capacità umane non possono essere legate esclusivamente al quoziente intellettivo. Piuttosto, il successo è dato da altre variabili, quali quelle emotive. Essere intelligenti emotivamente consente di imparare dai propri sentimenti, dalle proprie emozioni e da quelle degli altri.

Perciò, è importante considerare gli strumenti di pianificazione e controllo in modo da integrare la loro valenza "razionale" con quella "emotiva".¹²

¹¹ D. Goleman, *Piccolo manuale di intelligenza emotiva per leader che ottengono risultati*, Rizzoli Etas, 2014, p.3.

¹² V. Ernesto, *Intelligenza emotiva e strumenti di Pianificazione e Controllo*, Luic Papers n.204, Serie economia aziendale 30, 2007, pp. 1-2.

Qui di seguito analizzeremo due tra gli strumenti del sistema di controllo di gestione con alcuni dei loro aspetti, cercando di evidenziarne la dimensione più strettamente emotiva.

2.3.1 Il budget: l'utilizzo del modello S.M.A.R.T. e l'approccio Bottom-up

Il budget in diverse aziende viene visto come un obbligo e viene redatto spesso con scarsa consapevolezza, attraverso una stima basata su dati storici degli anni precedenti. Al contrario, il budget è uno strumento molto utile per darsi degli obiettivi ed infatti è definito come un programma di azione e non come una previsione.¹³

Gli obiettivi che l'azienda si pone devono avere determinate caratteristiche, che sono riportate in un modello denominato S.M.A.R.T., elaborato nel 1965 da Paul Mair e ripreso nel 1981 da George Dorani. Questo è un acronimo che sta per *Specific, Measurable, Achievable, Relevant e Time-Buond*. Si riferiscono a caratteristiche che gli obiettivi devono avere, rispettivamente: devono essere specifici, ossia l'obiettivo deve essere specifico per l'area per cui è assegnato; misurabili, in quanto deve poter essere quantificato in termini economico-finanziario; realizzabile, in quanto deve essere raggiungibile ma senza troppa facilità; rilevante, ossia deve essere condiviso sia dall'azienda che dal manager ed

¹³ F. Di Crosta, *Il controllo di gestione nella PMI: da opportunità a necessità*, Microimpresa, Padova University Press, Padova, 2015, pp.119-120.

infine l'obiettivo deve avere una scadenza, in modo da poter verificare poi se lo stesso è stato raggiunto.¹⁴

L'obiettivo deve essere, in particolar modo, sfidante e per fare questo non può non tenere in considerazione i bisogni, capendo quali siano i più importanti per quella persona in quel determinato momento.¹⁵

Infatti, la teoria di fissazione degli obiettivi afferma come l'individuo aumenti la propria motivazione quanto più vengono definiti obiettivi precisi, stimolanti e difficilmente raggiungibili.¹⁶

Al budget sono riconosciute importanti funzioni di sviluppo della motivazione di cui molti autori si sono occupati.

Nel capitolo precedente abbiamo parlato dei due differenti meccanismi di preparazione del budget, il top-down e il bottom-up, ed è importante evidenziare come l'utilizzo di questi si rifletta in modo differente su quella che è la funzione motivazionale dello strumento.

L'approccio top down, a causa della limitata partecipazione dei subordinati, si caratterizza per un basso livello di motivazione e di accettazione degli obiettivi.

Ben differente è la tipologia di budget partecipativo, che si sostanzia nel processo bottom-up, dove il livello di motivazione è decisamente più elevato, poiché si

¹⁴ G. Costa, M. Gianecchini, *Risorse Umane: persone, relazioni e valore*, Mc Graw Hill, 2019, pp.384-385

¹⁵ V. D'amato, F. Macchi, *Management, leadership e gestione d'impresa*, Luic Papers n.286, serie Economia aziendale 40, 2015, p. 5

¹⁶ G. Azzone, *Sistemi di controllo di gestione: Metodi, strumenti e applicazioni*, 2006, op. cit. p.48

assiste ad un'interiorizzazione degli obiettivi e ad una valorizzazione dell'apporto di ciascun operatore in termini di conoscenze ed esperienze, stimolando anche la componente creativa ed innovativa.¹⁷

Alla luce di quanto detto, è facile capire come un processo di costruzione del budget di tipo bottom-up possa favorire la motivazione e, quindi, il lavoro di tutti i dipendenti.

2.3.2 Il sistema di reporting: l'utilizzo delle tecniche di data visualization

Il sistema di reporting è il “cuore” dei sistemi di programmazione e controllo. Il controllo, infatti, non può esplicarsi senza un passaggio tempestivo di informazioni sulle attività correnti, e la programmazione, non può essere fatta se non si è in possesso di informazioni e dati relativi alle attività, alle risorse impiegate e ai risultati ottenuti precedentemente.¹⁸

Proprio per l'importanza che questo strumento ha, esso deve essere redatto secondo determinate caratteristiche: selettività, ossia deve fornire solo le informazioni utili; tempestività, ovvero fornire i dati prima che le decisioni siano state prese; accuratezza, ossia deve fornire informazioni che siano il più possibile corrette; flessibilità, riferita alla possibilità di modificare il report e infine l'accettabilità, ossia il report deve essere accettato e compreso dagli utilizzatori, ovvero i manager.

¹⁷ L. Marchi, S. Marasca, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, 2018, op. cit. pp. 261-265

¹⁸ G. Serpelloni, E. Simeoni, L. Rampazzo, *Quality Management Indicazioni per le aziende socio-sanitarie e il dipartimento delle Dipendenze*, La Grafica, 2002, p. 345

Le informazioni che i manager si trovano a gestire sono numerose e questo fenomeno si è ulteriormente accelerato con l'introduzione di strumenti informatici, che hanno fatto sì che la mole di dati si ampliasse.

Si verifica, perciò, un problema di sovraccarico dei dati che non permette una facile individuazione di quelle che sono le informazioni rilevanti.¹⁹

Per far fronte a questi problemi, che non consentono un lavoro agevole del manager che non riesce in breve tempo a ricavare le informazioni di cui ha bisogno, si possono utilizzare le tecniche di data visualization, che consentono di rappresentare i dati al fine di renderli più attrattivi.

Ci riferiamo a colori, modalità di organizzazione e *storytelling*. Si possono utilizzare i colori come blu, il rosso o il verde se vogliamo stimolare l'attenzione. Si possono inserire strumenti di organizzazione quali tabelle, grafici e icone al fine di aiutare a comunicare qualcosa. Come, infine, si può ricorrere allo *storytelling*, ossia a racconti per comprendere ed interpretare i valori seguendo un'introduzione, un approfondimento ed infine, se vogliamo spingere ad una particolare riflessione, lo si può fare con una *call-to-action*, come può essere una domanda, che può stimolare il manager a riflettere.

¹⁹ R. N. Anthony, D. F. Hawkins, D. M. Macri, K. A. Merchant, *Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali*, McGraw-hill, terza edizione, pp. 358-359

2.4 L'USO INTERATTIVO DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE COME STRUMENTO DI MOTIVAZIONE

Come Simons sosteneva negli anni '90, sono due i principali approcci al controllo di gestione: interattivo e diagnostico.

L'uso interattivo porta a guardare il sistema di controllo di gestione non solo nell'eccezione più stretta della sua denominazione: il risultato non è solo un semplice dato, da cui si verifica se sono stati raggiunti gli obiettivi, ma si mette in atto una discussione, una condivisione e un apprendimento di quello che ha portato a quel determinato risultato.

Questo consente una maggior motivazione per il dipendente che, in caso di uno scostamento negativo, non si sentirà demotivato ma, grazie a questo approccio, tenderà a fare meglio la volta successiva, poiché avrà la possibilità di comprendere i motivi di questo scostamento e di discuterne con gli altri manager.

I sistemi interattivi generano un dibattito costante che va ad attivare l'apprendimento.

Maslow²⁰, uno psicologo, ci illustra attraverso la sua piramide quelli che sono i bisogni che un individuo si trova a soddisfare. All'apice di questa, vi è il bisogno

²⁰ Maslow, uno psicologo statunitense tra i più conosciuti, è noto per la sua teoria sulla gerarchizzazione dei bisogni che va a sancire nel suo libro *Motivazione e Personalità*, Armando editore, Roma, 2010, pp. 83-99. Il testo originario risulta essere invece *Motivation end Personality* pubblicato nel 1957, tradotto in italiano soltanto più tardi.

di autorealizzazione, ovvero l'aspirazione ad un lavoro che realizzi le potenzialità dell'individuo, gratificando la dimensione psicologica e spirituale.²¹

E' all'apice della piramide poiché rappresenta la piena realizzazione delle potenzialità individuali.

Da questo si percepisce come questo bisogno, dopo la soddisfazione di quelli primari, rappresenti la sfera più importante per il benessere dell'individuo.

Affinché l'individuo sia gratificato e si senta appunto realizzato, è necessario che vi siano collegati dei meccanismi di incentivazione.

Un'importante teoria motivazionale definita teoria delle aspettative, ci fa comprendere al meglio questo meccanismo. Elaborata da Vroom²² nel 1964, sostiene che : “la motivazione non è altro che la scelta della quantità di energia da impiegare in una situazione lavorativa, in relazione a ciò che si potrà ottenere dallo svolgimento in quel determinato lavoro”.²³

Tale teoria va ad esplicitare la relazione che esiste tra sforzo, prestazione e risultato. Nasce dall'ipotesi che gli individui siano esseri perfettamente razionali e, come tali, portati a scegliere, tra i diversi comportamenti possibili, quello che massimizza i risultati a parità di sforzo.²⁴

²¹ P. Silvestrelli, *Teorie della Motivazione*, 2006, op. cit. pp. 335-344

²² V. H. Vroom è uno psicologo che elabora questa teoria riportata nel suo libro: *Work and Motivation*, John Wiley & Sons, New York, 1964.

²³ P. Silvestrelli, *Teorie della Motivazione*, 2006, op. cit. p.347.

²⁴ G. Azzone, *Sistemi di controllo di gestione: Metodi, strumenti e applicazioni*, 2006, op cit. p.46

Il comportamento degli individui è orientato a conseguire ricompense o incentivi positivi ed evitare invece quelli negativi.

Gli incentivi non devono necessariamente essere monetari, infatti oltre agli aumenti di stipendio e bonus, possono essere altri gli incentivi, come una maggiore autonomia al lavoro, l'opportunità di partecipare a importanti progetti aziendali, elogi e riconoscimenti pubblici, promozioni, viaggi di piacere, partecipazione a programmi di formazione di alto livello.²⁵

E' importante anche dire come a differenti fonti di motivazione siano associate diverse tipologie di incentivi. E' possibile riconoscere tre tipi di ricompense: ricompense di sistema, ovvero gli incrementi retributivi di anzianità; ricompense individuali, relative ad incrementi retributivi individuali di rendimento e programmi individuali di carriera; ed infine ricompense intrinseche, ovvero un riconoscimento del successo e dello sviluppo professionale di carriera.²⁶

Tutto ciò non può che confermare quindi le parole di Riccaboni riportate nel primo capitolo, su come sia essenziale curare, oltre alla sfera materiale del sistema di controllo, anche quella immateriale, la quale si occupa di aspetti che vanno oltre il "controllo", ma che non sono secondari.

²⁵ R. N. Anthony, D. F. Hawkins, D. M. Macri, K. A. Merchant, *Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali*, op. cit. pp. 306-310

²⁶ F. Fontana, *Il sistema organizzativo aziendale*, Franco Angeli, Milano, 1997, p.221

CONCLUSIONI

L'analisi condotta nel corso dell'elaborato consente di porre in evidenza quanto sia fondamentale scegliere come progettare ed implementare un sistema di controllo di gestione, ovvero se si intende incentrare una gestione aziendale solo sui risultati o se, invece, si intende improntarla in un'ottica di miglioramento continuo, in un clima di benessere per tutti: per l'organizzazione, i cui risultati saranno migliori ma anche, e soprattutto, per ogni singolo individuo che, se considerato e valorizzato, si sentirà motivato e parte di essa.

Dall'elaborato emerge come, in realtà, la motivazione non sia un aspetto che, se perseguito nelle imprese, richiede l'impiego di un ingente quantitativo di risorse. Ne deriva che, spesso, l'incapacità di motivare i dipendenti, anche attraverso l'implementazione di un efficace sistema di controllo di gestione, è il frutto della diffusione in azienda di una cultura ancora legata al passato, piuttosto che quella che può essere definita "cultura della motivazione".

La crisi, a causa del COVID-19, ha messo molte imprese in difficoltà e ciò potrebbe rappresentare un ulteriore limite per la diffusione di questa cultura, poiché in situazioni di profonda crisi, potrebbe rivelarsi impossibile non pensare ad altro che ai risultati senza tenere in debita considerazione gli aspetti motivazionali dell'agire quotidiano.

Future ricerche potrebbero approfondire gli effetti prodotti da sistemi di controllo di gestione che hanno previsto l'adozione di meccanismi motivazionali focalizzando l'attenzione, in particolare, su quelle che non hanno rilevato risultati di rilievo con l'obiettivo di comprenderne le cause.

Altro filone di ricerca potrebbe essere focalizzato sull'analisi degli aspetti umani e culturali del sistema di controllo di gestione che rappresentano elementi imprescindibili per fronteggiare in modo efficace ed efficiente ogni cambiamento e per gestire situazioni di incertezza e instabilità che traspaiono nei periodi di crisi, facendo leva sulla componente valoriale. Ciò al fine di assicurare e motivare le persone, rafforzare la leadership manageriale, rimuovere ogni azione di resistenza al cambiamento da parte dei dipendenti e mitigare eventuali effetti controproducenti. ¹

Ad oggi, infatti, il capitale intellettuale è una delle risorse strategiche dell'impresa e proprio per questo è importante valorizzarlo e motivarlo, stimolando la presenza in azienda di soggetti che agiscono impiegando quella che è stata precedentemente appellata come "intelligenza emotiva". In questo, il sistema di controllo di gestione può giocare un ruolo determinante, contribuendo attraverso le proprie componenti, a far emergere un clima collaborativo e un generale orientamento verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali.

¹ K. Corsi, *Il lato umano del controllo per fronteggiare la crisi*, Franco Angeli, 2021, pp.6-7.

BIBLIOGRAFIA

Anthony R. N., D. F. Hawkins, D. M. Macrì, K. A. Merchant, *Sistemi di controllo, analisi economiche per le decisioni aziendali*, McGraw-hill, terza edizione.

Anthony R. N., *Sistemi di Pianificazione e controllo*, Etas Kompass, Milano, 1973.

Anthony R. N., *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988; Trad. It. *Il controllo manageriale*, F. Angeli, Milano, 1990.

Azzone G., *Sistemi di controllo di gestione: Metodi, strumenti e applicazioni*, Rizzoli Etas editore, Parma, 2006.

Brunetti G., *Il Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, F. Angeli, Milano, 2004.

Bubbio A., *Il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa*. Sviluppo & organizzazione, 2012.

Corsi K., *Il lato umano del controllo per fronteggiare la crisi*, Franco Angeli, 2021.

Costa G., Gianecchini M., *Risorse Umane: persone, relazioni e valore*, Mc Graw Hill, 2019.

D'amato V., Macchi F., *Management, leadership e gestione d'impresa*, Luic Papers n.286, serie Economia aziendale 40, 2015.

De Andreis F., *Lo stile di Leadership nella direzione d'impresa*, Youcanprint, 2016.

De Simeis F., *La cultura del controllo di gestione: il caso Pavese*, Economia aziendale Online, Business and Management Sciences International Quarterly Review, Pavia, 2018.

Di Crosta F., *Il controllo di gestione nella PMI: da opportunità a necessità*, Microimpresa, Padova University Press, Padova, 2015.

Ernesto V., *Intelligenza emotiva e strumenti di Pianificazione e Controllo*, Luic Papers n.204, Serie economia aziendale 30, 2007.

Fontana F., *Il sistema organizzativo aziendale*, Franco Angeli, Milano, 1997.

Goleman D., *Piccolo manuale di intelligenza emotiva per leader che ottengono risultati*, Rizzoli Etas, 2014.

La Rocca M., *Balanced Scorecard*, SSRN (Social Science Research Network), 2020.

Lizza P., *Controllo di gestione e Performance aziendale*, Giuffrè editore, Milano, 2007.

Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., *Il controllo di gestione: metodologie e strumenti*, Knowità editore, II edizione, 2013.

- Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli editore, Torino, 2018.
- Maslow A. H., *Il management*, Armando editore, Roma, 2004.
- Maslow A. H., *Motivazione e Personalità*, Armando editore, Roma, 2010.
- Provasi R., Guizzetti C., *L'evoluzione dei sistemi di controllo aziendale: dal controllo di gestione al controllo sulla governance*, Economia aziendale online, Business and Management Sciences International Quarterly Review, Vol.10, Pavia, 2019.
- Saita M., *I Fondamentali del Controllo di Gestione*, Giuffrè editore, Milano, 2007.
- Scannerini A. L., *Elementi di Pianificazione e controllo per i professional congress organizer*, Franco Angeli, Milano, 2006.
- Serpelloni G., Simeoni E., Rampazzo L., *Quality Management Indicazioni per le azienda socio-sanitarie e il dipartimento delle Dipendenze*, La Grafica, 2002.
- Silvestrelli P., *Teorie della Motivazione*, Archivio istituzionale della ricerca - Università di Macerata, 2007.
- Simons R., *Levers of control: How Managers Use Innovative Control System to drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, 1995.
- Tagiuri T., Bubbio A., *Controllo di gestione: un'esigenza naturale*, Liuc Papers n.108, 2002.
- Vroom V. H., *Work and Motivation*, John Wiley & Sons, New York, 1964.
- Zifaro M., *Interrelazioni tra tipologie informative, struttura organizzativa e dinamiche del controllo*, Impresaprogetto Electronic Journal of Management n.1, 2011.