

# STRUMENTI E ATTORI DEL SISTEMA DI CONTROLLO: I PRIMI RISULTATI DELL'OSSERVATORIO SULLA FIGURA DEL CONTROLLER

**L**o scopo di questo lavoro è di esplorare, attraverso un'analisi empirica, la configurazione del sistema di controllo di gestione ed il correlato ruolo del controller all'interno delle organizzazioni aziendali del contesto nazionale. L'analisi è stata condotta attraverso la somministrazione di un questionario ad un campione di controller, responsabili della funzione preposta al controllo di gestione e CFO (Chief Financial Officer) di aziende italiane pubbliche e private. Le risultanze empiriche consentono di fornire alcune prime evidenze in merito alla configurazione e al funzionamento del sistema di controllo di gestione all'interno delle organizzazioni oggetto di indagine. Inoltre, l'analisi ha permesso di comprendere quali siano le funzioni effettivamente svolte dai controller oltre che di analizzare la percezione che gli stessi hanno del proprio ruolo all'interno delle organizzazioni nelle quali operano. Riflessioni verranno, infine, condotte sulle condizioni e sulle possibilità di estensione dei risultati ottenuti.

## Introduzione

Nell'attuale scenario nel quale le imprese si trovano ad operare, l'attività di pianificazione, programmazione e controllo è di cruciale importanza, fungendo da guida e supporto alle decisioni strategiche ed operative del *management* aziendale (Amigoni, 1988; Brunetti, 1979; Brusa, 2000; Marchi et al., 2018). In questa prospettiva, il *controller* aziendale, quale soggetto incaricato di progettare, implementare e gestire il sistema di pianificazione, programmazione e controllo, riveste un ruolo sempre più rilevante nel produrre, interpretare e comunicare le informazioni necessarie all'Alta Direzione e ai *manager* delle varie funzioni aziendali. L'importanza di tale figura è testimoniata dalla vivace letteratura scientifica sul tema la quale, sin dalla metà del secolo scorso, ne ha studiato attività,

competenze e ne ha approfondito le relazioni con le altre figure o funzioni aziendali (Anderson, 1947; Anthony, 1965; Burns - Baldvinsdottir, 2005; Byrne - Pierce, 2007; Järvenpää, 2007; Simon et al., 1954).

Elemento comune a larga parte della letteratura specialistica sul tema è la particolare complessità del ruolo giocato dal *controller* all'interno delle organizzazioni aziendali. Tale complessità è dimostrata dal fatto che gli studi non hanno fornito una definizione univoca in merito alle attività che il *controller* è chiamato a svolgere o alle competenze che deve possedere nei diversi contesti organizzativi. Piuttosto, le caratteristiche e l'evoluzione nel tempo di tale figura paiono legate a fattori contingenti caratterizzanti l'organizzazione nella quale il *controller* opera e il contesto competitivo di riferimento (Hopper, 1980). Il *controller*, quale produttore di informazioni, è tradizionalmente considerato come il soggetto che svolge attività di controllo della gestione interna e di rendicontazione dei risultati delle attività manageriali, con l'obiettivo di consentire all'Alta Direzione di monitorare le *performance* ottenute e definire adeguate azioni correttive (Friedman - Lyne, 1997; Hopper, 1980; Sathe, 1983). Tuttavia, fattori di natura esterna, quali la globalizzazione e la competitività dei mercati, e variabili di natura interna, quali l'introduzione di avanzati strumenti di controllo di gestione e l'implementazione di soluzioni informative innovative ed evolute, hanno favorito un processo di transizione del ruolo del *controller*. Oggi, tale figura si caratterizza per un maggiore orientamento manageriale e per un coinvolgimento (pro)attivo nelle decisioni riguardanti il *business*, con l'obiettivo di supportare i processi decisionali dei *manager* delle varie funzioni aziendali (Burns - Baldvinsdottir, 2005; Byrne - Pierce, 2007; Granlund - Lukka, 1998; Järvenpää, 2007).

di Ilenia Ascani  
Dipartimento  
di Management, Università  
Politecnica delle Marche  
Marco Gatti  
Dipartimento  
di Management, Università  
Politecnica delle Marche  
Maria Serena  
Chiucchi<sup>1</sup>  
Dipartimento  
di Management, Università  
Politecnica delle Marche

<sup>1</sup> Il presente articolo è frutto della collaborazione tra il Dipartimento di Management dell'Università Politecnica delle Marche e l'Associazione Controller Associati ([www.controllerassociati.it](http://www.controllerassociati.it)) che, nel 2019, hanno costituito un Osservatorio permanente sulla figura del controller. Gli Autori ringraziano tutti i soci che hanno partecipato all'indagine consentendo il reperimento del materiale empirico.

Tale evoluzione del ruolo del *controller* ha condotto quest'ultimo, in primo luogo, a doversi relazionare con i diversi soggetti aziendali, quali l'Alta Direzione e i responsabili delle varie funzioni aziendali, e, in secondo luogo, a svolgere molteplici attività con la conseguente assunzione di crescenti responsabilità all'interno delle organizzazioni (Sathe, 1983). Nel corso degli anni, ciò ha condotto la letteratura specialistica a fornire diverse rappresentazioni del ruolo che il *controller* può giocare, spaziando dall'archetipo del *bean counter*, il tradizionale "contatore di fagioli" chiamato a svolgere eminentemente attività di tipo amministrativo, a quello del *business partner*, ovvero un *controller* che partecipa attivamente ai processi decisionali strategici e operativi (Friedman - Lyne, 1997; Granlund - Lukka, 1998; Hopper, 1980; Siegel, 1999; Siegel et al., 2003a; 2003b; Vaivio - Kokko, 2006). Partendo da tali premesse, lo scopo di questo lavoro è di esplorare la configurazione che assume, nel concreto, il sistema di controllo di gestione all'interno delle organizzazioni aziendali focalizzando l'attenzione, in particolare, sul ruolo svolto dal *controller* all'interno delle stesse. Dopo una breve analisi della letteratura, inerente alla figura del *controller* e alle sue relazioni con gli strumenti di controllo di gestione e con le soluzioni informative aziendali, verranno analizzati i risultati di un questionario somministrato a *controller*, responsabili della funzione preposta al controllo di gestione e CFO, soci della Controller Associati. Costituita nel 1999, la Controller Associati è un'associazione senza scopo di lucro che raccoglie *controller*, *manager* ed esperti del mondo scientifico e consulenziale in tema di *controlling*. L'obiettivo dell'associazione è di creare un *network* di professionisti ed esperti di controllo di gestione che sia punto di riferimento nel favorire lo sviluppo della figura del *controller*, attraverso interventi formativi mirati e finalizzati a dotare il *controller* delle competenze idonee a contribuire ad una gestione aziendale più consapevole ed innovativa. I dati raccolti permettono di fornire alcune evidenze sullo stato del sistema di controllo di gestione e sul ruolo giocato dal *controller* all'interno dello stesso.

### Il ruolo del controller: un'analisi della letteratura

Pur nella sostanziale eterogeneità di ruoli e di funzioni, il *controller* aziendale rappresenta il soggetto che progetta, implementa, alimenta ed aggiorna il sistema di controllo di gestione oltre che il soggetto su cui ricade la responsabilità di garantire la rispondenza tra output informativi ed esigenze dell'organizzazione. Nel tempo, la letteratura ha dedicato particolare attenzione all'analisi dei fattori che possono incidere sul ruolo giocato dal *controller* all'interno delle organizzazioni aziendali. Un filone di studi molto prolifico è quello che si è dedicato con crescente interesse all'evoluzione delle caratteristiche dell'area preposta alla pianificazione, alla programmazione e al controllo e al modo in cui tali caratteristiche possono influenzare il ruolo del *controller*. Nell'organigramma aziendale, infatti, l'area pianificazione, programmazione e controllo può assumere differenti configurazioni. Essa può collocarsi come un'unità organizzativa autonoma in *staff* all'Alta Direzione, come un'unità organizzativa autonoma a livello delle altre funzioni aziendali o, più spesso, all'interno dell'area Amministrazione e Finanza. La collocazione organizzativa, unitamente ad altre variabili di natura prettamente interna, come le relazioni con le altre funzioni aziendali, gioca un ruolo significativo con riferimento alle funzioni assegnate all'area e, soprattutto, al *controller* (Burns - Baldvinsdottir, 2005; Byrne - Pierce, 2007; Granlund - Lukka, 1998; Järvenpää, 2007; Mouritsen, 1996). A tali variabili di natura interna, la letteratura esistente accosta quelle di natura esterna riconducibili, ad esempio, allo specifico settore di attività dell'organizzazione, alla specifica cultura nazionale e alla normativa di riferimento. Tali variabili, similmente a quanto detto con riferimento a quelle di natura interna, sono individuate quali fattori in grado di influenzare significativamente la configurazione dell'area pianificazione, programmazione e controllo e il ruolo che il *controller* deve giocare all'interno della stessa (Granlund - Lukka, 1998; Janin, 2017; Lambert - Sponem, 2012; Lantto, 2014; Rosenzweig, 1981). Ad esempio, Lantto (2014), attraverso un caso di studio, evidenzia come l'adozione dei Principi contabili internazionali (IFRS) possa influenzare la collocazione,

le attività e le competenze del *controller*; Janin (2017), invece, prendendo in esame una società sportiva professionistica, mostra come il ruolo del *controller* possa assumere connotazioni specifiche, a seguito delle interazioni con specifici enti di regolamentazione.

Nel tratteggiare il ruolo e le caratteristiche fondamentali della figura del *controller*, la letteratura specialistica si è spesso rifatta a diversi archetipi che hanno, di fatto, influenzato e guidato gran parte dei contributi i quali, nel corso del tempo, hanno affrontato il tema del ruolo del *controller* e della sua evoluzione.

Il primo archetipo è quello del *bean counter*, il tradizionale “contatore di fagioli”. Con questa espressione, la letteratura è solita riferirsi al *controller* che si concentra sull’attività di rendicontazione di informazioni verificabili e quantificabili per l’Alta Direzione (Friedman - Lyne, 1997; Granlund - Lukka, 1998; Vaivio - Kokko, 2006). Difatti, le attività normalmente attribuite al *controller bean counter* consistono nella “registrazione, immissione di dati e attività di reportistica” (Järvinen, 2009, pag. 1188, nostra traduzione). Il *controller bean counter* limita le proprie interazioni con i *manager* e, di norma, è collocato organizzativamente all’interno degli Uffici amministrativi (Granlund - Lukka, 1998). L’archetipo del *business partner*, invece, è quello associato ad un *controller* che è chiamato primariamente a guidare i processi decisionali dei *manager* delle varie aree aziendali; tali funzioni presuppongono capacità relazionali e comunicative oltre che prettamente tecniche (Granlund - Lukka, 1998; Siegel, 1999; Siegel - Sorensen, 2003a; 2003b). Järvenpää (2007, pag. 100, nostra traduzione), in particolare, suggerisce che, rispetto al *bean counter*, il *controller business partner*, “possiede la volontà e l’abilità [...] di apportare valore aggiunto alla gestione aziendale”.

Tra i più rilevanti archetipi posti in evidenza dalla letteratura specialistica vi è anche quello del *corporate watchdog*, ovvero il “cane da guardia” (Goretzki et al., 2018; Hartmann - Maas, 2011; Maas - Matějka, 2009). In questo caso, il *controller* è chiamato a rendicontare le *performance* delle varie funzioni aziendali all’Alta Direzione, quale “guardiano dell’azienda”, e questa attività si accosta a quella di supporto ai processi decisionali dei *manager*. Tale duplice responsabilità verso i *manager* e verso l’Alta Direzione ha spesso

natura conflittuale (Sathe, 1983), data la difficoltà di trovare un bilanciamento tra il coinvolgimento nell’attività di *business* al fine di supportare i *manager* (responsabilità locale) e l’indipendenza che necessariamente si deve mantenere per rendicontare i risultati all’Alta Direzione (responsabilità funzionale) (Maas - Matějka, 2009). In tale veste, il *controller* è riconosciuto come “cane da guardia” da parte dei *manager*, in quanto questi ultimi, talvolta, lo identificano come il soggetto impiegato dall’Alta Direzione per “controllare” il loro operato (Mack - Goretzki, 2017; Mouritsen, 1996).

Molto spesso, la letteratura specialistica ha ricondotto e collegato i suddetti archetipi alle modalità di utilizzo degli strumenti di controllo di gestione. Ad esempio, differenti modalità di utilizzo del *budget* possono condurre a diverse configurazioni del ruolo del *controller*. Più precisamente, quando il *budget* viene utilizzato in maniera coercitiva, il *controller* tende ad assumere il ruolo di *corporate watchdog*. Difatti, uno spiccato utilizzo del *budget* come strumento di controllo interno a supporto dell’Alta Direzione determina la percezione da parte dei responsabili delle varie funzioni aziendali di un *controller* che agisce come un “cane da guardia” (Hartmann - Maas, 2011). Al contrario, un utilizzo del *budget* come strumento di incentivazione di determinate azioni fa sì che il *controller* venga percepito come “*partner del business*” o come “consulente interno” (Hartman - Maas, 2011; Henttu-Aho, 2016; Mack - Goretzki, 2017). Altri studi evidenziano altresì come l’adozione di sistemi multidimensionali di misurazione della *performance* o il calcolo di indicatori di natura quantitativo-fisica e qualitativa influenzino positivamente le competenze e il ruolo del *controller* (Chiucchi, 2013; Chiucchi - Montemari, 2016; Vaivio, 2004). Inoltre, quando il *controller* guida proattivamente l’introduzione di tali strumenti e ne agevola la conoscenza all’interno delle organizzazioni, viene definito come *change agent*, ovvero “agente del cambiamento” (Granlund - Lukka, 1998).

Anche l’introduzione di soluzioni informative evolute, come i sistemi di *Enterprise Resource Planning* (ERP) (Caglio, 2003; Chiucchi et al., 2012; Granlund - Malmi, 2002; Sánchez-Rodríguez - Spraakman, 2012; Scapens - Jazayeri, 2003) e i sistemi di *Business Intelligence*

(BI) (Capodaglio et al., 2017; Elbashir et al., 2008; Rikhardsson - Yigitbasioglu, 2018) possono agevolare e, in taluni casi, velocizzare il processo di acquisizione di nuove competenze da parte del *controller*. Difatti, con l'introduzione di soluzioni informative e/o informatiche innovative, il *controller* acquisisce competenze nel campo IT oltre che una più profonda conoscenza dei processi operativi aziendali che ne provocano l'"ibridizzazione" (Caglio, 2003, pag. 142). Con il termine "ibridizzazione" s'intende il processo di acquisizione di nuove competenze professionali, tradizionalmente di pertinenza di altre funzioni, e, quindi, di generazione di un più ampio ruolo del *controller*, caratterizzato dalla contestuale presenza di competenze di varia natura. Inoltre, a riguardo, la letteratura mostra come i sistemi ERP, centralizzando, integrando, standardizzando e routinizando le informazioni, garantiscano al *controller* di disporre di un maggior quantitativo di tempo da dedicare all'interpretazione delle informazioni. In altre parole, tali sistemi consentono di automatizzare molte delle attività normalmente svolte dal *controller* e, così facendo, permettono a quest'ultimo di dedicare il proprio tempo allo svolgimento di attività a valore per l'organizzazione e per il proprio ruolo. L'archetipo di *controller* che dedica il suo tempo allo svolgimento di attività a valore, sostanzialmente focalizzate sulla comprensione, l'analisi e l'interpretazione del *business*, è stato indicato dalla letteratura specialistica con l'espressione *business analyst* (Scapens - Jazayeri, 2003).

Quanto detto permette di evidenziare come il *controller* sia una figura aziendale in continua e profonda evoluzione. Le sue caratteristiche, attività e relazioni sono contingenti alla realtà nella quale opera e, molto spesso, strettamente correlate all'utilizzo di determinati strumenti. L'obiettivo di questo lavoro è di conoscere, attraverso un'analisi empirica, quali siano le possibili configurazioni del sistema di controllo di gestione e di individuare i correlati ruoli del *controller* all'interno delle organizzazioni aziendali. Ciò al fine di comprendere quali siano gli archetipi più frequentemente ricorrenti nella prassi e, allo stesso tempo, di accertare se l'affermazione degli stessi sia in qualche modo riconducibile a determinati livelli di sofisticazione del sistema di controllo di gestione.

## La metodologia della ricerca

Al fine di raggiungere l'obiettivo di ricerca, è stata condotta un'indagine empirica attraverso la somministrazione di un questionario a *controller* che svolgono la loro attività presso organizzazioni pubbliche e private. Il campione di analisi selezionato è stato individuato nei soci dell'Associazione Controller Associati la quale, insieme all'Università Politecnica delle Marche, ha istituito nel 2019 un Osservatorio permanente sulla figura del *controller*<sup>2</sup>.

Il questionario è stato articolato in sezioni, volte ad approfondire differenti tematiche. La prima è incentrata sulle caratteristiche dell'organizzazione in cui il *controller* risulta impiegato al momento della compilazione e prevede domande relative al settore e alla tipologia di azienda come, a titolo di esempio, dimensioni, presenza o meno di filiali estere ecc. La seconda sezione è focalizzata sulle caratteristiche del rispondente: i quesiti, in particolare, sono finalizzati a conoscere alcune informazioni personali del *controller*, quali sesso ed età, livello di formazione, numero di anni di esperienza nell'ambito della programmazione e del controllo di gestione e la posizione ricoperta al momento della compilazione del questionario. La terza sezione è dedicata alla configurazione dell'area pianificazione, programmazione e controllo, in termini di collocazione organizzativa, numero di risorse umane impiegate e di caratteristiche del sistema di controllo implementato in azienda. Il *focus* è, quindi, sulle principali attività svolte dall'area oltre che sugli strumenti informatici in uso per la produzione, l'analisi e la comunicazione delle informazioni. È stato, inoltre, richiesto di indicare la frequenza e i soggetti con i quali le informazioni prodotte dal sistema di pianificazione, programmazione e controllo sono oggetto di confronto e condivisione in riunioni formalizzate. Un'ulteriore sezione è dedicata alle attività che il *controller* svolge e con quale frequenza. Infine, è stato richiesto di valutare la percezione che il *controller* ha di sé stesso e del suo ruolo all'interno dell'organizzazione, fornendo una dichiarazione di accordo o di disaccordo con riferimento ad una serie di affermazioni riguardanti i principali archetipi del *controller* suggeriti dalla letteratura e brevemente illustrati nella sezione precedente. Prima della somministrazione, il questionario è stato testato su un gruppo di *controller*, i quali

<sup>2</sup> L'Osservatorio permanente sulla figura del *controller*, nato dalla collaborazione tra il Dipartimento di Management dell'Università Politecnica delle Marche e la Controller Associati, si propone di studiare e monitorare l'evoluzione della figura del *controller*, focalizzando l'attenzione sulle competenze, sulle mansioni e sul riconoscimento del *controller* all'interno delle organizzazioni, pubbliche e private, profit e non-profit.

hanno consentito di apportare miglioramento e affinamento allo stesso. Il questionario è stato poi inviato, tramite utilizzo di piattaforma *on line*, a 101 soci della Controller Associati, occupati come *controller*, responsabili della funzione preposta al controllo di gestione o CFO in organizzazioni pubbliche e private. Il questionario è stato reso disponibile *on line* dal 18 luglio 2019 al 4 settembre 2019; sono stati compilati 53 questionari in forma anonima, con un tasso di risposta del 52,47%.

L'età media dei rispondenti è di 42 anni; dei 53 soggetti appartenenti al campione, 22 sono donne che presentano un'età media inferiore rispetto agli uomini (39 anni per le donne, 45 anni per gli uomini). Il titolo di studio posseduto è, nella pressoché totalità dei casi, la laurea magistrale o quadriennale in economia e commercio e, in misura minore, in ingegneria gestionale/informatica. Inoltre, circa il 17% dei rispondenti possiede un titolo di dottorato o *master*. Per quanto concerne l'esperienza professionale maturata nell'area di pianificazione, programmazione e controllo, oltre la metà dei rispondenti ha un'esperienza più che decennale nell'ambito del controllo di gestione.

Al momento della compilazione, il 53% dei rispondenti risultava impiegato come *controller*, il 28% come responsabile dell'area controllo di gestione e la restante parte come CFO o responsabile amministrativo. Il 68% dichiarava di ricoprire l'attuale posizione da meno di 5 anni, l'8% da un lasso di tempo compreso tra 5 e 10 anni, mentre il 24% da oltre 10 anni.

Per quanto concerne il profilo delle aziende, i dati pongono in evidenza che il campione è costituito prevalentemente da imprese di medie e grandi dimensioni<sup>3</sup> che risultano operanti, principalmente, nel settore manifatturiero. In particolare, il 45% del campione è composto da aziende di medie dimensioni mentre il 42% di grandi. Per di più, oltre il 90% delle aziende del campione sono società di capitali con sede in Italia e, per oltre la metà dei casi, con filiali all'estero.

Alla luce di quanto descritto, il campione di analisi appare essere prevalentemente costituito da medio-grandi aziende con sede sul territorio nazionale e operanti, nella maggior parte dei casi, su mercati internazionali. Il profilo medio del rispondente è quello di un *controller* giovane e laureato che vanta una buona esperienza nell'area pianificazione, programmazione e controllo.

Nella sezione che segue vengono presentati e analizzati i principali risultati scaturiti dall'analisi empirica condotta.

## I risultati dell'indagine

I risultati dell'indagine sono presentati in due parti. Nella prima, l'attenzione è focalizzata sulle caratteristiche del sistema di controllo di gestione delle aziende del campione e sul livello di utilizzo e condivisione delle informazioni prodotte attraverso gli strumenti di controllo. Nella seconda, l'analisi si concentra sulle funzioni del *controller* e sul modo in cui quest'ultimo percepisce il proprio ruolo all'interno dell'organizzazione in cui opera.

### Configurazione del sistema di controllo di gestione e grado di condivisione delle informazioni

Nella sezione del questionario dedicata alle principali caratteristiche del sistema di controllo di gestione, sono state esplorate la collocazione dell'area pianificazione, programmazione e controllo, le attività svolte dall'area e, in particolare, gli strumenti informatici/informativi impiegati all'interno della stessa. Inoltre, con riferimento alle informazioni prodotte dal sistema di controllo di gestione, è stato chiesto di indicare con che frequenza e con quali soggetti, tali informazioni fossero oggetto di confronto e condivisione in riunioni formalizzate.

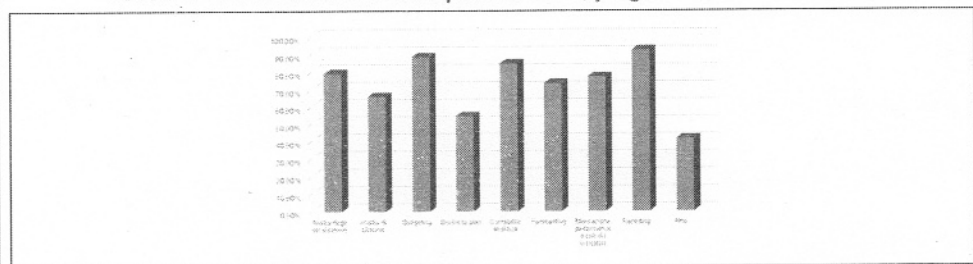
Per quanto concerne la collocazione organizzativa dell'area pianificazione, programmazione e controllo, nel 67% delle aziende del campione questa si colloca all'interno dell'area Amministrazione, Finanza e Controllo, nel 27% in *staff* all'Alta Direzione e nella restante parte dei casi essa rappresenta un'unità organizzativa autonoma rispetto all'area Amministrazione e Finanza, a livello delle altre funzioni aziendali. Complessivamente, considerate tutte le sedi aziendali, nel 68% dei casi l'area pianificazione, programmazione e controllo impiega un numero di addetti compreso tra 1 e 5, nel 19% dei casi un numero di addetti compreso tra 6 e 15 persone e, nella restante parte dei casi, oltre 15 persone. Ciò che emerge con particolare evidenza è che, nella maggior parte dei casi, l'area pianificazione, programmazione e controllo si colloca all'interno della più ampia area Amministrazione, Finanza e

<sup>3</sup> Il riferimento è alla tassonomia stabilita dalla raccomandazione 2003/361/CE del 6 maggio 2003 sulla base dei parametri di fatturato annuo, totale di bilancio annuo e numero di dipendenti occupati.

Controllo e risulta gestita da un numero limitato di *controller*, compreso tra uno e cinque. Le attività svolte dall'area pianificazione, programmazione e controllo con maggiore ricorrenza sono riconducibili a: *reporting*, *budgeting*, contabilità analitica e analisi degli scostamenti. A seguire si collocano attività legate alla misurazione della *performance* e al calcolo di indicatori quantitativo-fisici e qualitativi, il *forecasting*, l'analisi di bilancio e, in ultima istanza, il *business plan*. Alcuni *controller* hanno altresì evidenziato come l'area si occupi anche di ulteriori attività quali, ad esempio, l'analisi dei rischi, il supporto alle operazioni straordinarie e il supporto alle attività della funzione IT. Nonostante le evidenze sopra riportate, pare opportuno precisare che il 17% dei *controller* dichiara che, nell'azienda di appartenenza, non vengono svolte attività di *budgeting* e il 21% afferma che non viene prodotta alcuna forma di reportistica; lo strumento meno diffuso, in termini generali, risulta essere il *business plan* (Tavola 1). Emerge chiaramente la sostanziale focalizzazione da parte delle aziende del campione sull'utilizzo dei tradizionali strumenti di controllo di gestione. Al contrario, strumenti che si caratterizzano per una maggiore connotazione strategica, come il *business plan*, o per un maggior legame con i dati di bilancio, come l'analisi di bilancio, paiono meno diffusi, sebbene le percentuali si attestino, comunque, su livelli piuttosto elevati. Per quanto riguarda gli strumenti informatici e informativi impiegati a supporto dell'area di pianificazione, programmazione e controllo emerge un preponderante utilizzo del pacchetto *Office*. Tuttavia, pare opportuno evidenziare che il 75% delle aziende coinvolte adotta un sistema ERP per la raccolta e la produzione dei dati: questo dato è molto significativo se analizzato alla luce della letteratura esistente (Caglio, 2003; Sánchez-

Rodríguez e Spraakman, 2012; Scapens - Jazayeri, 2003), in quanto l'introduzione di tale sistema in grado di automatizzare la gestione di dati, come precedentemente detto, permette, o quantomeno dovrebbe consentire, al *controller* di dedicare più tempo all'analisi e all'interpretazione dei dati stessi. Va, inoltre, sottolineato che il 60% delle aziende ha implementato sistemi di *Business Intelligence*, strumenti che permettono una più agevole trasmissione, comunicazione e analisi delle informazioni all'interno dell'organizzazione. In misura minore, risultano adottate soluzioni quali il *Corporate Performance Management* (CPM), strumenti di *Data Analytics* e il *Customer Relationship Management* (CRM). Solo in due casi, l'area pianificazione, programmazione e controllo si serve di *Big Data*. Tra gli altri strumenti utilizzati si annoverano sistemi quali il *Supply Chain Management* (SCM), il *Product Data Management* (PDM), il *Product Lifecycle Management* (PLM) e soluzioni *cloud* (Tavola 2). I dati empirici testimoniano una situazione alquanto peculiare, specie se letta alla luce di quanto detto in merito alla composizione del campione. Ciò che emerge è la presenza di organizzazioni che, pur se di medie o grandi dimensioni, risultano caratterizzate da sistemi di controllo di gestione "tradizionali", ovvero centrati sui più comuni strumenti di controllo di gestione (*budget*, *report* ecc.) nell'ambito dei quali le informazioni sono prodotte, interpretate e comunicate ricorrendo prioritariamente al pacchetto *Office*, quindi a soluzioni informatiche piuttosto tradizionali e ampiamente diffuse. Molto più limitato appare l'utilizzo di soluzioni evolute, come gli *analytics*, che la recente letteratura ha più volte indicato come valide ed efficaci soluzioni a sostegno del *controller* nel gestire la propria attività di supporto ai processi decisionali aziendali.

Tavola 1 - Attività svolte dall'area pianificazione, programmazione e controllo



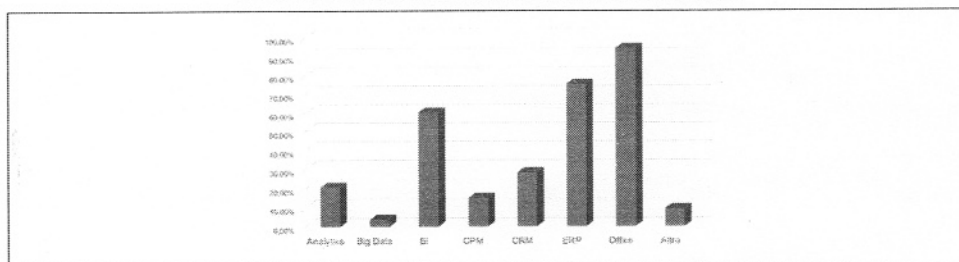
Spostando l'attenzione dalla tipologia di strumenti impiegati dall'area pianificazione, programmazione e controllo al grado di condivisione delle informazioni prodotte attraverso gli stessi, l'analisi empirica ha evidenziato che le informazioni prodotte attraverso il sistema di *reporting*, la contabilità analitica, l'analisi degli scostamenti e l'analisi di bilancio vengono mediamente condivise con tutti i soggetti aziendali e con cadenza mensile. Particolarmente elevato è il grado di condivisione delle informazioni prodotte attraverso questi strumenti con l'Alta Direzione e la proprietà e, in misura minore, con i *manager* di linea. Per quanto concerne il *budget*, il documento è oggetto di discussione mediamente con cadenza annuale mentre le informazioni prodotte dall'attività di *forecasting* sono condivise maggiormente con frequenza *infra*-annuale; in entrambi i casi, l'Alta Direzione e la proprietà emergono come interlocutori principali. Le aziende che si servono di strumenti di misurazione della *performance* e che ricorrono al calcolo di indicatori di natura quantitativo-fisica e qualitativa condividono i risultati mensilmente con tutti gli interlocutori aziendali sebbene, di nuovo, il grado di condivisione con l'Alta Direzione risulti più elevato. Infine, il *business plan*, lo strumento che, come detto in precedenza, risulta meno adottato dalle aziende coinvolte, è oggetto di condivisione su base annuale con tutti i soggetti ma, anche in questo caso, prioritariamente con l'Alta Direzione e la proprietà. Quanto detto permette di osservare come le aziende del campione condividano le informazioni prodotte attraverso gli strumenti di controllo impiegati con interlocutori che si collocano su diversi livelli organizzativi. Appare, però, evidente come il livello di condivisione sia decisamente più elevato con gli organi apicali, quali l'Alta Direzione e la proprietà. Ciò può sembrare

del tutto condivisibile con riferimento agli strumenti a vocazione prevalentemente strategica, come per esempio i sistemi di misurazione della *performance* e il *business plan*, i quali sono nativamente rivolti all'Alta Direzione. Decisamente meno giustificabile è che lo stesso fenomeno si verifichi anche con riferimento alle informazioni prodotte dagli strumenti tradizionali di controllo di gestione, quali ad esempio *budget* e *report* che, per loro natura, dovrebbero essere orientati anche, se non prioritariamente, ai *manager* di linea. Quanto detto restituisce l'idea di sistemi di controllo di gestione che individuano nell'Alta Direzione e nella proprietà i loro principali *stakeholders*. Un'idea che, in parte, sembra contrapporsi a quella che la letteratura specialistica è solita offrire, ovvero quella di sistemi di controllo primariamente volti a supportare i processi decisionali strategici, ma soprattutto, operativi dei vari responsabili d'area, prima ancora che dei vertici aziendali.

#### Il ruolo del controller nell'ambito del sistema di controllo di gestione

L'indagine si è poi concentrata sulle attività svolte dal *controller* tra quelle dichiarate come comunemente svolte all'interno dell'area. In particolare, è stato chiesto su quali attività i rispondenti fossero coinvolti maggiormente, specificando il tempo percentuale dedicato a ciascuna attività su base annua. Dall'analisi dei dati, emerge che il *budgeting*, l'analisi degli scostamenti e l'analisi di bilancio sono le attività svolte dalla maggior parte dei partecipanti all'indagine, seguiti dall'elaborazione della reportistica e dalla predisposizione del *business plan*. Focalizzando l'attenzione sul tempo medio dedicato a ciascuna attività, annualmente, emerge chiaramente una tendenziale focalizzazione dei *controller* sull'attività di

Tavola 2 - I sistemi informatici e informativi utilizzati



*reporting* (circa il 18% del tempo), sull'analisi degli scostamenti (circa il 15% del tempo) e sulla tenuta della contabilità analitica (il 14% del tempo).

Mettendo in relazione gli anni di esperienza maturata nell'ambito dell'area pianificazione, programmazione e controllo con il tempo dedicato allo svolgimento di ciascuna attività e, quindi all'utilizzo degli strumenti, emerge che coloro che vantano un'esperienza superiore a dieci anni risultano maggiormente impiegati nelle attività di analisi degli scostamenti, *reporting*, contabilità analitica e *budgeting*. Al contrario, coloro i quali presentano un'esperienza inferiore a dieci anni sono impegnati in via preponderante in attività relative a *reporting*, contabilità analitica e, parimenti, alla misurazione della *performance*, al calcolo di indicatori di natura quantitativo-fisica e qualitativa e all'analisi di bilancio. Tra questi si colloca più del 50% dei rispondenti che possiedono un titolo di dottorato e *master*; ciò lascerebbe presagire un maggior ricorso a strumenti evoluti di controllo di gestione (ad esempio strumenti di misurazione della *performance*) quando il livello di formazione del *controller* tende ad essere più alto. Va altresì sottolineato che gli strumenti di controllo ad orientamento più strategico, come il *business plan*, che mediamente risultano meno utilizzati rispetto agli altri strumenti, sono principalmente impiegati dai CFO e dai responsabili dell'area controllo di gestione. I rispondenti che dichiarano di essere *controller*, invece, si dedicano maggiormente allo svolgimento di attività legate al *reporting*, alla contabilità analitica e all'analisi degli scostamenti.

Alla luce delle evidenze empiriche, è possibile osservare come i *controller* partecipanti all'indagine siano prevalentemente impegnati nelle "tradizionali" attività di controllo di gestione riconducibili, sostanzialmente, al *budget*, al *reporting* e alla tenuta della contabilità analitica. Tale dato resta pressoché invariato se posto in relazione con alcune variabili giudicate rilevanti, quali ad esempio il grado di istruzione, facendo ipotizzare che potrebbero essere altre le variabili che guidano l'utilizzo di determinati strumenti, come ad esempio il settore di appartenenza dell'organizzazione e lo specifico contesto organizzativo.

Al fine di comprendere l'idea che i *controller* hanno di sé stessi e del loro operato all'interno

delle organizzazioni nelle quali sono impiegati, sono state sottoposte ai rispondenti alcune affermazioni riguardanti il ruolo del *controller* ed è stato chiesto loro di esprimere il proprio grado di accordo secondo la seguente scala: totalmente d'accordo, parzialmente d'accordo o per niente d'accordo. Ciò con l'obiettivo di verificare a quale archetipo, tra quelli suggeriti dalla letteratura specialistica e analizzati in precedenza, ciascun *controller* percepisce di appartenere, alla luce del ruolo e delle funzioni svolte all'interno dell'organizzazione nella quale è occupato. In base alle risposte, il 13,2% dei *controller* reputa di ricoprire il ruolo di *bean counter* mentre il 35,8% ritiene di ricoprirlo solo parzialmente; tali *controller* affermano, infatti, di raccogliere dati e produrre informazioni e di prendere parte raramente a riunioni finalizzate ad assumere decisioni operative e strategiche. Inoltre, il 73,5% dei rispondenti si considera come *watchdog*, in quanto percepisce la propria attività come volta ad accertare che le azioni e i risultati dei *manager* siano in linea con gli obiettivi prefissati. Il 25,61% si riconosce solo parzialmente come *watchdog* e solo l'1,89% reputa di non esserlo. Parimenti, il 71,7% dei *controller* si riconosce nel ruolo di *business analyst* ed il restante 28,3% solo parzialmente. Pertanto, tutti i *controller* reputano che la propria attività consista oltre che nel fornire le informazioni anche nell'analizzarle ed interpretarle in funzione del *business*. Inoltre, il 62,2% dei *controller* si identifica totalmente nell'archetipo di *business partner*, in quanto elabora periodicamente analisi, interpreta le informazioni prodotte e prende parte a riunioni finalizzate ad assumere decisioni strategiche ed operative; il 28,8% si riconosce parzialmente in tale archetipo. Infine, solo il 3,77% dei *controller* reputa di non agire come *change agent*; tutti gli altri, invece, ritengono di fornire proattivamente informazioni, proponendosi come sostenitori dell'introduzione di nuove metriche e di nuovi strumenti.

Le evidenze empiriche dimostrano che tutti i *controller* si riconoscono come analisti del *business*. Ciò risulta essere in linea con i dati raccolti rispetto all'utilizzo di soluzioni informative precedentemente illustrati. Come già discusso, infatti, i sistemi di controllo di gestione implementati nelle aziende del campione sono, per il 75% dei casi, supportati da un sistema ERP e, per il 60%, da soluzioni di *Business Intelligence*. La



