

## INDICE

### **“Il ruolo del controller e la sua evoluzione in azienda”**

#### **Introduzione 1. Il sistema di controllo in azienda e introduzione alla figura del controller**

1.1 L'azienda e il sistema di controllo

1.2 Il controllo di gestione

1.3 I meccanismi di feed back e feed forward e le fasi che li caratterizzano

1.4 La figura del controller

1.5 Gli studi sulla figura del controller

#### **2. Ruolo e posizione organizzativa del controller**

2.1 I ruoli del controller

2.2 Il controllo di gestione visto come “processo” e la figura del controller

2.3 Aspetti importanti della figura del controller

2.4 I compiti del controller in base alla teoria della contingenza

2.5 Punti critici del mestiere e possibili soluzioni

2.6 Rapporti gerarchici fra controller divisionali e controller aziendali

2.7 Comunicazione tra controller e line

#### **3. L'evoluzione della professione del controller**

3.1 La posizione del controller: differenze tra i paesi dell'Europa continentale e quelli di matrice anglosassone

3.2 La ricerca dell'Institute of Management Accountants sul ruolo del controller

3.3 Possibili riflessioni per i controller in Italia

#### **Conclusioni**

#### **Introduzione**

Il seguente lavoro tratta un tema oggi sempre più importante e complesso: la figura del controller.

Il controller o responsabile del controllo di gestione è colui che, in tutti i tipi di imprese, consente l'interpretazione e la valutazione dell'attività aziendale. È una figura professionale centrale nella vita dell'azienda; il suo ruolo diventa sempre più importante nell'attuale contesto competitivo. Può essere definito come l'attore aziendale che progetta il sistema del controllo di gestione, ne coordina le attività e fornisce le informazioni al management come base decisionale. E' sua la responsabilità di monitorare costantemente tutte le attività per il raggiungimento degli obiettivi aziendali, informare ed essere informato dagli organi aziendali.

Egli deve avere un alto livello di competenze tecniche, in modo da poter guidare, decidere e dirigere in modo pianificato e coordinato i processi aziendali sotto il suo controllo.

Il controller deve quindi essere in grado sia di impostare il piano dei conti e le procedure amministrative, in coerenza con le norme civilistiche e fiscali, sia di redigere un bilancio e di gestire il software applicativo che permette l'informatizzazione delle procedure contabili e dei modelli di controllo gestionale.

Altra caratteristica fondamentale del controller è la capacità di interpretare i “numeri” a disposizione per poi tradurli in azioni che portino al raggiungimento degli obiettivi prefissati. Egli quindi si occuperà di analizzare la contabilità analitica, redigere il rapporto di gestione, esaminare i documenti e le relazioni e controllare la situazione economico-finanziaria. Tutto questo è importante per un corretto e costante monitoraggio dell'azienda.

Operando con diversi gruppi di lavoro, il controller deve poi avere l'attitudine ai rapporti interpersonali, in modo da integrare tutte le attività svolte ed operare per la condivisione di obiettivi ed azioni all'interno dell'organizzazione.

In sintesi quindi, tutto il meccanismo che gira intorno al controllo di gestione ha nel controller una figura chiave per il raggiungimento di risultati tangibili ed efficaci.

La prima parte di questo lavoro, è introduttiva e parla dell'azienda e del sistema di controllo, arrivando infine a presentare la figura del controller.

La parte successiva entra nel merito del mestiere di questa importante figura aziendale,

illustrando qual è il suo ruolo, i compiti che svolge e la sua posizione in azienda. La terza parte, conclusiva, analizza l'evoluzione nel tempo della figura del controller sulla base di una ricerca compiuta dall'Institute of Management Accountants (IMA).

## **1. Il sistema di controllo in azienda e introduzione alla figura del controller**

### **1.1 L'azienda e il sistema di controllo**

L'azienda è un sistema complesso fatto da tante persone che devono essere coordinate. Viene definito sistema a retroazione, la cui situazione è soggetta a modificarsi per effetto delle informazioni disponibili sulla situazione stessa. Il sistema di controllo permette di far funzionare questo sistema. Ci sono però alcuni aspetti critici:

- l'azienda è un sistema volitivo, è cioè necessaria alla volontà di qualcuno;
- gli elementi del sistema aziendale sono legati da relazioni di causa-effetto complesse, eterogenee e variabili;
- l'ambiente esterno, ovvero il contesto dove l'azienda opera, è caratterizzato da incertezza e discontinuità.

Per questi motivi vi è bisogno di una profonda comprensione della struttura causale aziendale ed esigenza di utilizzare strumenti formalizzati di pianificazione, programmazione e controllo. Uno dei primi studiosi di programmazione e controllo è sicuramente R. N. Anthony, il cui pensiero risulta centrale non solo per cogliere i tratti distintivi del sistema di programmazione e controllo ma anche e soprattutto, per porre in evidenza l'evoluzione conosciuta dallo stesso nel tempo. Prima ancora di aver contribuito a formalizzare un modello di controllo, ad Anthony va attribuito il merito di aver riconosciuto al sistema di programmazione e controllo l'identità di sistema. Egli infatti parla di sistema di programmazione e controllo individuandolo come uno dei molteplici sottoinsiemi aziendali che, in quanto tali, sono frutto di elementi e componenti diversi che operano, però, in maniera unitaria. Egli suggerisce un'articolazione del sistema di programmazione e controllo in tre ripartizioni:

- la pianificazione strategica, ovvero l'attività attraverso la quale vengono definiti gli obiettivi di lungo termine dell'impresa, formati i contenuti della strategia e le scelte di implementazione della stessa;

-il controllo direzionale o di gestione, ovvero il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento dei fini dell'organizzazione; è qui che si parla di programmazione e controllo;

-il controllo esecutivo, ossia il processo mediante il quale viene assicurata l'efficienza e l'efficacia nel portare avanti compiti specifici. <sup>1</sup>

Il sistema di controllo direzionale è un'attività che si può chiamare meccanismo operativo; è un sistema di controllo che serve per coordinare le varie aree, rende operativa la struttura aziendale organizzativa. E' un insieme di principi, regole e strumenti messi a disposizione della direzione aziendale per consentirle di finalizzare in maniera più adeguata e razionale la propria attività verso gli obiettivi aziendali. Il sistema di controllo può essere scisso in struttura di controllo e processo di controllo. La struttura di controllo è la combinazione della struttura organizzativa e informativa di controllo adottata dalle aziende per favorire l'attività di controllo direzionale. La struttura organizzativa di controllo riguarda l'articolazione dell'azienda in sub-sistemi oggetto di monitoraggio, l'assegnazione di obiettivi agli organi e la verifica del loro raggiungimento. Si occupa di individuare variabili di controllo e obiettivi per ciascun organo coerenti con le strategie dell'impresa e con il sistema di autorità-responsabilità. La struttura organizzativa di controllo si basa sui centri di responsabilità, delle aree avente ognuna un responsabile e una o più funzioni.

## **1.2 Il controllo di gestione**

Il controllo non si incentra soltanto sulla misurazione delle performance conseguite, ma anche sulla supervisione diretta e sul rispetto di determinati standard qualitativi nell'assunzione dei dipendenti o dei codici interni di comportamento. Il controllo si basa inoltre sull'incoraggiamento dei dipendenti, sull'assegnazione ad essi delle necessarie competenze e informazioni e sul loro indirizzamento, in maniera tale che essi agiscano nel miglior interesse dell'azienda. C'è quindi esigenza di far riferimento a forme di

---

<sup>1</sup> Marchi L. , Marasca S. , Chiucchi M. S. (2018), *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino

controllo proattivo piuttosto che reattivo, ovvero in grado di prevenire i problemi di controllo, prima che l'organizzazione subisca gli effetti negativi sulle sue prestazioni. I controlli aziendali comprendono tutti gli strumenti e le attività che i manager impiegano per assicurare che i comportamenti e le decisioni prese siano coerenti con le strategie e le finalità dell'unità economica in oggetto. L'insieme di tali meccanismi e iniziative può essere denominato Sistema di Controllo Manageriale, al cui interno un ruolo essenziale viene ricoperto dal controllo di gestione, basato sulla misurazione delle performance e sulla responsabilizzazione su parametri-obiettivo, principalmente di natura finanziaria. La gestione è "il processo d'integrazione delle risorse e dei compiti interni che porta al raggiungimento dei fini prefissati dall'organizzazione".<sup>2</sup> Può essere distinta in ambiti più ristretti: funzioni, risorse e processi. Il termine controllo appare nell'ambito dei processi, dove le funzioni della gestione sono distinte considerando un continuo processo che implica la definizione degli obiettivi di lungo termine, la formulazione delle strategie e il controllo. Quest'ultimo va prima di tutto distinto dai momenti della definizione degli obiettivi di lungo termine e della formulazione delle strategie aziendali.

Si può sostenere che i sistemi di controllo abbiano due funzioni fondamentali: il controllo strategico e il controllo manageriale.<sup>3</sup> Il controllo strategico porta i manager a chiedersi se la loro strategia sia valida o meno e, proprio per questo motivo, questa preoccupazione è più forte in aziende che operano in ambienti particolarmente dinamici. Si concentra sull'esterno dell'azienda, cercando di trovare i modi per competere al meglio con le altre unità economiche.

Il controllo manageriale porta invece a domandarsi quanto sia probabile che i dipendenti si comportino nel modo ritenuto giusto dall'azienda, per questo il problema è affrontato da tutte le aziende che si affidano ai propri dipendenti per raggiungere gli obiettivi prefissati. Qui ci si focalizza principalmente sull'interno, alla ricerca dei modi mediante i quali influenzare nella maniera desiderata il comportamento dei propri dipendenti.

---

<sup>2</sup> Merchant Kenneth A., Riccaboni A. (2001), *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano

<sup>3</sup> Merchant Kenneth A., Riccaboni A. (2001), *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano

Per avere un'alta probabilità di successo un'organizzazione deve avere un efficace controllo manageriale, riscontrabile quando un osservatore che dispone delle necessarie informazioni può essere ragionevolmente certo che nelle attività aziendali non si verificheranno rilevanti e spiacevoli contrattempi. Il controllo per essere efficace deve soddisfare alcune condizioni. Deve innanzitutto essere orientato al futuro, in quanto il fine è quello di non avere inconvenienti nel tempo che verrà. I controlli devono poi essere finalizzati agli obiettivi che l'azienda sta cercando di conseguire.

Un controllo efficace, che implica quindi più forti garanzie del conseguimento degli obiettivi, non è sempre economicamente desiderabile; infatti, come ogni altro bene, gli strumenti di controllo hanno dei costi e devono essere applicati solo se i benefici previsti superano questi ultimi.

Il mantenimento di un valido controllo sulle dinamiche aziendali è una delle funzioni più importanti che chi gestisce un'organizzazione deve esercitare. Oltre al management, vi sono anche altri operatori aziendali che hanno rilevanti responsabilità di controllo, rappresentati dagli addetti alla funzione controllo (i controller), dai revisori interni ed esterni e dal consiglio di amministrazione.

I compiti di chi si occupa professionalmente di controllo sono particolarmente impegnativi, perché chi li svolge esercita dei ruoli che spesso possono contrastare tra loro. Una prima funzione è quella di essere al servizio del management, ovvero aiutare i responsabili nei processi decisionali e nelle funzioni di monitoraggio e dominio delle dinamiche interne. L'altra è quella della supervisione, consistente nel garantire che le azioni svolte dai componenti dell'organizzazione, soprattutto dai manager, siano legali, etiche e nell'interesse dell'azienda e dei suoi proprietari.

Nelle imprese più grandi, le attività di gestione finanziaria in senso lato sono ritrovabili in tre funzioni di staff, quelle dell'amministrazione, del controllo e della finanza. Nelle imprese più piccole questi tre ruoli sono quasi sempre accorpati in un unico ufficio o direzione (amministrazione o amministrazione e controllo). Anche nell'ambito delle aziende di una certa dimensione, la funzione controllo spesso riporta all'amministrazione o coincide con essa. I compiti del responsabile della finanza si sostanziano

principalmente nella raccolta e nella gestione delle disponibilità monetarie e delle risorse finanziarie, quelli dell'amministrazione nella redazione del bilancio e nel rispetto degli adempimenti fiscali, mentre quelli del controller riguardano le attività di rilevazione interna, la preparazione dei budget e dei report e la loro analisi. Le funzioni amministrazione e finanza sono solitamente centralizzate, mentre quella del controllo è spesso decentralizzata. Le imprese strutturate in divisioni hanno infatti di solito dei controller in quasi tutti i centri di profitto e nei centri di costo più importanti.<sup>4</sup>

### **1.3 I meccanismi di feed back e feed forward e le fasi che li caratterizzano**

Il processo di controllo tende ad assicurare che le azioni dei manager siano svolte in linea con i risultati ottenuti, tenendo conto dei vincoli aziendali ed interni all'impresa. Due sono i meccanismi principali: il meccanismo di feed back ed il meccanismo di feed forward.<sup>5</sup> Il primo è un processo nel quale inizialmente vengono definiti gli obiettivi, successivamente viene elaborato il programma e viene poi svolta l'attività di gestione. Solo al termine di quest'ultima vengono rilevati i risultati effettivi e confrontati con quelli che erano gli obiettivi desiderati. E' quindi questo un apprendimento per il futuro, in quanto il confronto viene fatto ex-post e l'eventuale azione correttiva viene posta in essere quando i risultati sono già ottenuti.

L'altro meccanismo di controllo è quello di feed forward. Quest'ultimo si avvale di un meccanismo di retroazione che consiste nella verifica, man mano che l'attività si svolge, della congruenza o compatibilità dell'azione direzionale. E' caratterizzato da cinque fasi:

- definizione obiettivi e traduzione degli stessi in un programma (budget);
- misurazione della prestazione effettuata;
- confronto della prestazione con gli obiettivi contenuti nel programma;
- analisi degli scostamenti;
- attuazione di eventuali azioni correttive sul sistema operativo o modifica degli obiettivi.

Le fasi corrispondono a determinati momenti del processo di controllo: il primo e

---

<sup>4</sup> Merchant Kenneth A. , Riccaboni A. (2001), *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano

<sup>5</sup> Marchi L. , Marasca S. , Chiucchi M. S. (2018), *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino



l'ultimo di pertinenza dei manager, i due centrali riguardano invece la staff amministrativa, mentre l'analisi degli scostamenti viene svolta dalla linea con la collaborazione della staff. L'applicazione del controllo di gestione quindi determina una divisione del lavoro, assegnando compiti precisi e differenziati ai soggetti coinvolti. In questo processo, a differenza dell'altro, c'è la possibilità di mutare i corsi d'azione

grazie alla proiezione dei risultati a finire in itinere e non ex-post. E' però difficile svolgere un corretto ragionamento strategico proiettato nel medio-lungo periodo partendo da dati relativi a periodi brevi. Inoltre il dato economico-finanziario sul quale si basa il controllo di gestione privilegia la verifica nell'impiego delle risorse, cioè l'efficienza, ma non dice quasi nulla sull'evoluzione e l'adattamento ambientale dell'impresa. Da qui la necessità che il controllo abbracci entrambe le dimensioni: quella economico-finanziaria ("feedback operativo") e quella strategica ("feedback strategico").<sup>6</sup>

#### **1.4 La figura del controller**

I controller svolgono un ruolo chiave nella gestione di linea e nella progettazione e applicazione del sistema di controllo di gestione; sono gli esperti in materia di misurazioni finanziarie all'interno dell'azienda e sono spesso membri chiave del team dirigenziale. Essi sono coinvolti nella preparazione dei piani di budget, nello stimolare i piani e le azioni dei manager operativi e nelle decisioni del management che riguardano l'allocazione delle risorse, la fissazione dei prezzi, le politiche in tema di debiti e crediti, le acquisizioni, i disinvestimenti e la raccolta di risorse finanziarie. Preparano poi i report sulle performance aziendali e individuali e contribuiscono spesso alla definizione e alla gestione dei sistemi di controllo interni che mirano ad assicurare l'affidabilità delle informazioni, il rispetto delle procedure e la protezione dei beni e delle attività aziendali.<sup>7</sup> Nonostante i controller debbano svolgere un ruolo importante di supporto al management, devono anche essere indipendenti dal responsabile dell'unità dove operano in quanto devono assicurare che le informazioni fornite dalla loro unità operativa siano accurate e che i sistemi di controllo interni siano adeguati. Hanno poi spesso anche una responsabilità in termini di supervisione che li motiva ad informare la direzione se qualche individuo all'interno dell'azienda sta violando leggi o codici etici che l'impresa stessa si è data. Le responsabilità fiduciarie dei controller sono coerenti con quelle di supervisione, entrambe però richiedono una certa indipendenza dal management ed è per

---

<sup>6</sup> Brunetti G. (1992), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano 7  
<sup>7</sup> Brunetti G. (1992), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano

questo inevitabile che spesso tali responsabilità entrino in contrasto con quelle derivanti dall'essere funzione di supporto ai responsabili aziendali.

### **1.5 Gli studi sulla figura del controller**

La figura del controller è da tempo oggetto di particolare attenzione per individuare il ruolo che essa svolge nell'ambito del sistema di controllo.<sup>8</sup>

Argyris, nel suo primo studio nel 1952, aveva individuato quattro grandi aree di "problemi umani" connessi con l'applicazione del budget nei rapporti tra staff amministrativa e linea operativa. L'autore aveva notato che il sistema di controllo favoriva il senso di successo degli amministratori quando questi riuscivano a scoprire gli errori dei manager responsabili di linea. La staff amministrativa diventava un potere burocratico impersonale che, per il diverso linguaggio utilizzato, veniva anche difficilmente compresa. Si andavano così a creare due poteri contrapposti. Questa diagnosi può essere estesa a varie situazioni aziendali dei nostri giorni, nonostante la cultura amministrativa e il ruolo del controller si siano sviluppati ed evoluti negli ultimi anni. Argyris suggeriva che la risoluzione del problema poteva essere nell'addestramento alle relazioni umane degli amministrativi coinvolti nel processo di controllo: integrare le loro conoscenze tecnico-contabili con quelle della scienza del comportamento per diventare più consapevoli dell'effetto del controllo sull'organizzazione e per renderlo più costruttivo ed efficace a lungo termine.

Sulla stessa linea di questo studio si trova anche quello del Simon di qualche anno dopo sul decentramento dell'ufficio del controller. Fornisce una serie di raccomandazioni tendenti da un lato a ridurre il divario tra settore amministrativo e quello operativo, favorendo i loro reciproci rapporti; dall'altro lato invece cerca di precisare meglio il ruolo di ausilio e consulenza che deve svolgere la staff amministrativa nei riguardi della linea. Hofstede mette invece in evidenza che il ruolo della staff amministrativa è puramente fisiologico per il sistema di controllo poiché il successo o il fallimento del metodo di direzione dipende da fattori che sono fuori dalla portata del controller e dai rapporti che si

Brunetti G. (1992), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano

instaurano tra i componenti della linea. Il ruolo del controller potrebbe quindi apparire limitato ed esposto a notevoli frustrazioni per coloro che lo ricoprono dal momento che i

---

8

loro sforzi risultano slegati e non correlati agli output del sistema. Alla fine della sua indagine però Hofstede rivaluta il ruolo del controller assegnandogli una consistente componente di creatività e innovazione. “Data la sua posizione il controller può avere una visione complessiva del sistema di controllo e la capacità di individuare i punti di debolezza sia dal punto di vista tecnico-contabile sia da quello umano. L’aspetto tecnico costituisce la sua specializzazione ma dovrebbe pure diventare uno specialista anche degli aspetti umani, che significa appunto “educare” la gente, gli operatori, i manager.” Di qui il ruolo nuovo che il controller dovrebbe avere nel sistema: “architetto” ed “educatore”.<sup>9</sup> “Architetto” in quanto presiede alla progettazione dell’impianto, cioè al funzionamento del sistema.

“Educatore” in quanto esperto di problemi umani e organizzativi che cerca con la sua azione di far capire ed accettare il sistema di controllo.

Da queste ricerche si può ricavare la convinzione che il ruolo del controller è certamente ricco e decisivo per la corretta applicazione della metodologia direzionale del controllo. Da una parte egli progetta ed impianta la struttura tecnico-contabile e l’intero sistema di controllo, oltre a seguire ed attuare nel corso del tempo le necessarie correzioni ed integrazioni; dall’altra parte gestisce il sistema in caso di funzionamento, fornendo le informazioni quantitativo-monetarie. In relazione all’ambiente aziendale e al potere della persona che ricopre la posizione di controller vi sono diverse interpretazioni del ruolo: da semplice fornitore di dati contabili a fornitore di dati contabili con adeguati commenti sull’andamento passato della gestione, a fornitore di dati contabili non solo correlati da commenti, ma anche integrati da suggerimenti e raccomandazioni per l’attività futura. Si tratta comunque di un ruolo composito, decisivo e fisiologico perché il sistema possa dispiegare completamente i suoi effetti. Il controller non può sostituirsi alla linea nella

Brunetti G. (1992), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano

conduzione aziendale e nell'esercizio del sistema di controllo, ma può creare le condizioni perché questa utilizzi lo strumento in modo corretto e costruttivo. Il problema dei rapporti tra controller e linea operativa diventa così cruciale perché si tratta di integrare due culture che hanno propri valori e quindi una precisa individualità. Un altro

---

9

equivoco è quello che sta sotto il termine “controllo”: si nasconde in esso un dualismo tra l’amministrazione che fornisce dati, informazioni ed interpretazioni e la verifica, l’ispezione che di fatto colui che produce i dati esercita sull’utilizzazione degli stessi.

## **2. Ruolo e posizione organizzativa del controller**

### **2.1 I ruoli del controller**

Si possono individuare alcuni stadi caratteristici a cui corrispondono effettivi livelli di applicazione dello strumento del controllo.<sup>7</sup>

Il primo vede il controller orientato essenzialmente allo strumento tecnico-contabile. La sua attività principale è rivolta alla progettazione, all'impianto e al funzionamento dell'apparato tecnico-contabile. I dati prodotti dal sistema si indirizzano esclusivamente verso l'alta direzione. In questa fase il controller si trova in una posizione subordinata a quella del direttore amministrativo ma soprattutto quest'ultimo ha capacità professionali molto lontane dal controllo. Il controller ha quindi in questa fase un ruolo limitato, quello di tecnico del sistema.

Nel secondo stadio il ruolo del controller si amplia. Qui la sua attività è tesa a favorire l'utilizzazione dello strumento da parte dei manager nella conduzione aziendale. Il controller ha un certo potere nell'organizzazione; è infatti allo stesso livello del direttore amministrativo.

Infine un terzo stadio corrisponde ai sistemi di controllo sufficientemente maturi in cui, accanto allo strumento, vi è anche una diffusione della filosofia del controllo tra il management. Il controller ha ora un ruolo più complesso ma anche più delicato in quanto deve tendere ad un costante equilibrio delle parti del sistema senza perdere di vista i problemi di posizione dell'azienda nel mercato e nell'ambiente, ovvero il problema del planning e della strategia.

Nei grandi gruppi il controller di un dato livello dipende gerarchicamente dal controller del livello immediatamente superiore e non dal responsabile di linea del proprio livello. La linea di controllo corre parallela a quella del management e questo affina l'obiettività dei reports, nonostante la motivazione diminuisca e la pressione sull'organizzazione aumenti, di solito, considerevolmente. Talvolta per evitare tendenze centrifughe negative

---

<sup>7</sup> Brunetti G. (1992), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano

per una gestione unitaria di gruppo, i controller divisionali vengono ritenuti corresponsabili con i manager di linea dei risultati divisionali. Questo spinge il controller divisionale ad una continua azione di stimolo, di motivazione verso i risultati che stanno alla base per evitare la routine o le tendenze centrifughe. Tutto questo comporta un continuo equilibrio tra stimoli all'azione manageriale e livello di pressione ed il ruolo svolto dal controller diventa certamente difficile e decisivo per il successo del sistema.

## **2.2 Il controllo di gestione visto come “processo” e la figura del controller**

Se si intende il controllo di gestione come “processo”, cioè come attività svolta da vari soggetti aziendali, si può constatare che i suoi protagonisti principali sono i manager posti ai vari livelli della struttura organizzativa e operanti nei vari sub-sistemi organizzativi.<sup>8</sup> Quindi a controllare la gestione sono l'amministratore delegato, la direzione generale, i responsabili di business, i manager funzionali, e così via. Il ruolo invece degli “specialisti” del controllo di gestione, solitamente appartiene alla direzione di Amministrazione, Finanza e Controllo o a una sub-funzione (il ruolo del controller). Costoro mettono a disposizione del management operativo le loro competenze specialistiche in campo economico-finanziario e gestionale e garantiscono la disponibilità di informazioni occorrenti per il monitoraggio dell'efficacia e dell'efficienza e per la corretta formulazione di decisioni che ne conseguono. Il ruolo del controller è di supporto specialistico. Il rapporto tra il management operativo e la staff amministrativa presentano a volte dei problemi e la collaborazione che dovrebbe esserci può risultare compromessa. S'instaurano infatti delle dinamiche complesse, determinate dal fatto che il controller è visto come “chi controlla” piuttosto che come chi aiuta a prendere decisioni economicamente corrette, che a volte pregiudicano il successo del sistema, o addirittura la sua accettazione da parte del management.

Al processo di pianificazione e controllo partecipano due categorie di soggetti:<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano 12  
Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano



- i manager di line ( alta direzione, responsabili di sub-funzioni e di unità operative);
- la staff specialistica che progetta e fa funzionare i sistemi di pianificazione e controllo, ovvero gli specialisti di pianificazione strategica e i controller.

I primi usano i sistemi in questione come strumento per guidare le proprie scelte strategiche e operative, il secondo gruppo è formato invece dai “tecnici” della pianificazione e del controllo, cioè da coloro che mettono a disposizione dei manager in senso stretto informazioni opportunamente configurate e loro analisi e assistenza professionale, affinché questi possano correttamente fare le scelte di gestione. Per quanto riguarda la definizione del ruolo del controller è opportuno fare alcune premesse:<sup>13</sup>

- il controller è qualcosa di diverso dall’amministrativo in senso stretto e tradizionale, in quanto include nel ruolo chi progetta e fa funzionare il sistema di pianificazione e controllo;
- il controller è qualcosa di diverso dall’esperto o tecnico dei sistemi informativi, poiché deve essere ben più che uno specialista di tecnologia informatica; ciò vuol dire che gli specialisti operanti nell’area dei sistemi informativi non possono sostituirsi ai controller nello svolgimento della progettazione del sistema nei suoi aspetti di struttura e di processo e consulenza qualificata alla direzione nel momento dell’uso delle informazioni prodotte dal sistema, per prendere decisioni di business e di gestione corrette, al fine di “creare valore” per gli azionisti.
- il controller, pur non avendo un ruolo manageriale in senso stretto, non si limita alla semplice produzione di informazioni gestionali; questo significa che oltre ad occuparsi di misure contabili ed extra-contabili e di comunicarle al management, deve proporsi come profondo conoscitore del business e della gestione strategica e corrente, ed essere in grado di dialogare con l’alta direzione e con i responsabili di business e di funzione e di svolgere un ruolo di consulenza e di supporto, una sorta di garante della correttezza delle scelte del management ai fini del raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione. Per quanto riguarda il primo punto, è vero che il controller appartiene alla famiglia professionale degli “amministrativi”; tuttavia già da tempo è emersa la necessità di enucleare più figure professionali specialistiche, quali:

Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano

- il contabile o amministrativo “stricto sensu”, addetto alla contabilità generale e al

---

13

bilancio ed ai collegati adempimenti civilistici, fiscali e societari;

- il controller, addetto alla contabilità analitica, al budgeting e al reporting;

- il planner, a volte distinto dal controller, addetto alla produzione di informazioni nelle varie fasi della pianificazione strategica;

- il treasurer, addetto all’analisi finanziaria della gestione, al reperimento delle risorse finanziarie, alla gestione della tesoreria e coinvolto con il management operativo nell’impiego economico delle risorse stesse;

- l’internal auditor, colui che accerta la corretta applicazione delle procedure aziendali e verifica l’attendibilità dei dati e delle informazioni, al fine principale della salvaguardia del patrimonio contro pratiche scorrette.

### **2.3 Aspetti importanti della figura del controller**

Nel caso del controller, si tratta di una figura orientata all’uso corretto delle informazioni nei processi decisionali e alla corretta misurazione dei fatti aziendali.

Uno degli aspetti più importanti della figura del controller è sicuramente il ruolo di quest’ultimo, che consiste nel progettare il sistema di controllo di gestione in tutte le sue componenti, dagli oggetti della pianificazione del controllo, le metodologie di cost accounting, al planning, budgeting e reporting; intervenire nel processo di controllo, ossia nelle varie fasi che lo contraddistinguono, con il compito di rilevare ed elaborare i dati, dirigere l’attenzione dei manager, aiutarli a risolvere problemi e svolgere attività di coordinamento.<sup>14</sup> La semplice rilevazione ed elaborazione di dati economico-finanziari, è soltanto un’applicazione parziale del ruolo del controller. Molto più ricchi e complessi sono infatti i compiti di dirigere l’attenzione e di aiutare a risolvere i problemi. Essi significano rispettivamente segnalare ai manager le principali variabili da tenere sotto controllo ed aiutarlo a prendere decisioni valide sotto il profilo economico di breve e lungo periodo. Il controller svolge quindi un ruolo di assistenza e consulenza qualificata alla direzione, senza sostituirsi ad essa nelle scelte di gestione.

Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano

Il ruolo di coordinamento, invece, consiste nel contribuire a conciliare programmi e specifiche decisioni dei manager appartenenti ad aree organizzative differenti, al fine di

---

14

garantire il conseguimento degli obiettivi dell'azienda nel suo insieme. E' questo un ruolo delicato, che contribuisce a fronteggiare uno dei maggiori rischi nella conduzione delle grandi aziende complesse, che è l'incapacità di cogliere l'impatto delle singole scelte sui risultati economici globali e di lungo periodo.

Altro aspetto saliente di questa importante figura sono le doti richieste al controller. Queste si evolvono nel tempo, così come il suo ruolo. Il profilo del controller "al servizio della gestione" dovrebbe essere caratterizzato da: conoscenza delle logiche, dei metodi e delle tecniche della contabilità direzionale e delle altre metodologie di misurazione dei risultati, conoscenze tecniche in materia di Information Technology, conoscenza del business in cui opera l'azienda e della sua problematica funzionale ed interfunzionale, nonché dei rischi che gravano sulla gestione. Un'altra dote richiesta è l'atteggiamento di servizio nei confronti della direzione e della line. Ciò significa tempestività nel produrre informazioni, assistenza e consulenza, flessibilità nel soddisfare le richieste del management, capacità di coordinamento senza possedere autorità gerarchica, capacità di comunicazione con la line con un atteggiamento che sia collaborativo e non conflittuale. L'amministrativo "in senso stretto", invece, dovrebbe avere conoscenza dei metodi e delle tecniche della contabilità generale e del bilancio d'esercizio, conoscenza delle leggi civili e fiscali dei principi contabili nazionali ed internazionali, conoscenze tecniche in materia di Information Technology, doti come precisione e riservatezza.<sup>15</sup>

Confrontando i due profili emergono con chiarezza i motivi di distinzione delle rispettive professionalità. Con lo sviluppo e il diffondersi dei sistemi informativi integrati, il ruolo del controller tende a modificarsi anche a ragione della maggiore possibilità per i manager ai vari livelli di appropriarsi di alcune attività e competenze prima a lui riservate e ora facenti parte del supporto informatico. Questo è un ulteriore fatto che dovrebbe

favorire la spinta verso un ruolo meno tecnico-contabile e più direttamente coinvolto nella gestione strategica e operativa del business aziendale.

---

15

## 2.4 I compiti del controller in base alla teoria della contingenza

Il riconoscimento che non esiste un modo univoco trasferibile a tutte le realtà aziendali di progettare il sistema di guida e controllo di un'azienda, ha portato a sviluppare l'approccio alla "teoria della contingenza".<sup>9</sup> Le principali variabili della contingenza sono costituite dalle caratteristiche ambientali nel contesto in cui l'azienda opera, la tecnologia dominante che caratterizza le sue attività, la struttura organizzativa che definisce il modello di articolazione delle responsabilità operative, la strategia perseguita. Se invece si osservano particolari dimensioni di analisi o specifici oggetti di controllo le variabili di contingenza possono essere ad esse specifiche. Bisogna quindi modulare le metodologie di pianificazione e controllo in relazione alle fasi del ciclo di vita dei prodotti.

Per governare efficacemente la dimensione di prodotto o servizio, nei vari ambiti funzionali in cui si articola il processo gestionale, i controller e gli altri manager devono partire dalla considerazione del ciclo di vita, che fa riferimento alle varie fasi percorse da un prodotto o da un servizio, dal concepimento e dal suo sviluppo fino all'introduzione sul mercato, per giungere alla maturazione ed infine al ritiro sul mercato. Oltre al ciclo di vita i manager responsabili della gestione aziendale dovrebbero considerare anche l'insieme delle attività che l'azienda svolge per l'approntamento dei prodotti o dei servizi che vende. Tutte le aziende cercano di produrre merci o servizi utili, che abbiano valore per i loro clienti. La catena del valore rappresenta l'insieme delle funzioni o attività aziendali che aggiungono valore ai prodotti o ai servizi di un'azienda. Non tutte hanno la stessa importanza per il successo di un'azienda e spetta ai vertici aziendali decidere su quale di queste far leva per assicurare all'impresa vantaggi competitivi stabili e duraturi. Il controller svolge un ruolo fondamentale in tutte le funzioni della catena del valore;<sup>10</sup> il più ovvio è nella fase di produzione, dove si misurano i costi relativi all'attività di fabbricazione, e diventa cruciale tenere traccia in modo sistematico e continuo degli

---

<sup>9</sup> Hornogren C. T. -Sundem G. L. - Stratton W. O. (2007), *Programmazione e controllo*, in Agliati M. , Ditillo A. (a cura di), Pearson, Prentice Hall, San Bonico di Piacenza (PC)

<sup>10</sup> Hornogren C. T. -Sundem G. L. - Stratton W. O. (2007), *Programmazione e controllo*, in Agliati M. , Ditillo A. (a cura di), Pearson, Prentice Hall, San Bonico di Piacenza (PC)

effetti generati dai programmi di miglioramento continuo. I controller agevolano la pianificazione e il controllo dei costi attraverso l'uso di budget e sistemi di reporting. Tuttavia il sistema di controllo di gestione può anche influire in modo determinante sulle due funzioni della catena del valore riguardanti la fase della pre-produzione. Ad esempio i controller forniscono le stime relative ai ricavi e ai costi durante la fase di ricerca e sviluppo, in particolare nella fase di progettazione. Questi dati consentono ai manager e ingegneri di ridurre i costi, e nelle diverse fasi del ciclo di vita di prodotti o servizi, di adeguare in modo conseguente i progetti del prodotto e l'assetto dei processi. Grazie all'aiuto fornito da software di pianificazione, i controller possono fornire ai manager un rapido feedback in merito alle strategie operative rivolte alla riduzione dei costi molto prima che l'azienda si debba impegnare nell'acquisto di costose attrezzature. I controller hanno inoltre un ruolo centrale nelle funzioni della catena del valore che riguardano le attività di post-produzione. Essi analizzano il bilanciamento che si instaura tra aumento dei costi e crescita dei ricavi; le informazioni amministrative possono influire sulle decisioni riguardanti la distribuzione di prodotti o i servizi forniti ai clienti. I controller forniscono poi informazioni sui costi connessi a ciascuna alternativa. Essi infine forniscono dati relativi ai costi delle attività di servizio clienti (costi per sostituzioni in garanzia e riparazioni oppure costi per merci rese). I controller devono focalizzare l'attenzione sul valore creato dall'azienda, sistematicamente confrontato con i costi sostenuti in ciascun anello della catena di valore.

### **2.5 Punti critici del mestiere e possibili soluzioni**

Talvolta si corre il rischio che i controller si identifichino con l'entità di appartenenza oppure, se inclusi in un piano di incentivazione basato su risultati delle quali misure sono loro stessi responsabili, può accadere che siano tentati di truccare le cifre e le grandezze in oggetto. Per assicurarsi che questi adempiano ai propri compiti efficacemente si può ricorrere ad alcuni rimedi.<sup>11</sup> In primo luogo, si possono incaricare revisori interni ed

---

<sup>11</sup> Merchant Kenneth A. , Riccaboni A. (2001), *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano

eventuali comitati di revisione e controllo operanti all'interno del consiglio di amministrazione di supervisionare il modo in cui è esercitata la funzione di controllo. In secondo luogo si può ricorrere ai controlli della cultura interna e del personale mediante adeguate selezioni e formazione dei controller. Coloro che sono tenuti a rispettare forti doveri in termini di etica professionale potrebbero essere particolarmente adatti al compito di controller. Per ricordare a questi le loro molteplici responsabilità e per fornire loro le abilità interpersonali necessarie a mantenere un adeguato equilibrio fra i ruoli ricoperti, si possono rivelare utili anche programmi di formazione definiti in maniera adeguata.

Un altro modo ancora è quello di progettare dei sistemi d'incentivazione che non creino inopinate tentazioni. I controller non dovrebbero essere ricompensati per l'ottenimento di performance valutate mediante grandezze che essi stessi possono manipolare. Al fine di monitorare le attività dei controller impegnati nelle singole unità aziendali, una modalità è porre questi operatori in linea gerarchica con il responsabile centrale della funzione di controllo. Questo tipo di relazione, detto *solid-line reporting*, implica che il controller a livello di singola unità aziendale si rapporti al controller di un'unità di livello superiore. Questa forma di relazione organizzativa è progettata per ridurre l'attaccamento operativo ed emotivo dei controller alle unità operative cui sono assegnati ed indica chiaramente a questi ultimi che il ruolo più importante consiste nel monitorare l'uso dei beni e lo svolgimento delle iniziative aziendali e nell'assicurarsi che i report inerenti alle performance interne siano accurati.

Diversi esempi dimostrano che cambiando la relazione organizzativa dei controller rispetto ai responsabili operativi si modificano le priorità e gli atteggiamenti di tali operatori.<sup>12</sup> Questo comporta però uno svantaggio che consiste nella potenziale riduzione della qualità del servizio di supporto che il controller fornisce al manager dell'unità dove egli opera. In questa situazione infatti i controller possono essere visti dal management locale come delle controparti e questo può scaturire un clima di sfiducia reciproco, una

---

<sup>12</sup> Merchant Kenneth A. , Riccaboni A. (2001), *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano



scarsa collaborazione e una minore accuratezza dei sistemi di reporting interno. Per evitare simili conseguenze, occorre che il controller locale possieda competenze tecniche e qualità nei rapporti interpersonali tali da far comprendere al manager operativo il valore del servizio che egli può fornire e fargli dimenticare l'esistenza di una relazione soltanto funzionale.

## **2.6 Rapporti gerarchici fra controller divisionali e controller aziendali**

I rapporti gerarchici influenzano le priorità di lavoro e la fedeltà dei controller divisionali. Per questo gli alti dirigenti hanno bisogno di scegliere il sistema che meglio si adatta alla loro situazione. Dato che il controller divisionale ha importanti responsabilità sia verso la sede centrale aziendale che verso la direzione della divisione, il rapporto gerarchico deve riflettere l'equilibrio necessario tra considerazioni divisionali e considerazioni aziendali.<sup>13</sup> Alcuni controller divisionali sono in grado di evitare il pericolo di restare isolati dalla direzione locale in virtù della loro personalità o dei loro rapporti personali con la gente. Per quanto riguarda però il rapporto gerarchico in sé, la dipendenza diretta dal controller aziendale impedisce uno stretto rapporto di lavoro tra il controller divisionale e la direzione della divisione. Il settore in cui opera l'azienda influenza fortemente. Un'altra considerazione da fare è sull'entità del contributo del controller divisionale al successo della divisione. Fornire informazioni ed analisi tempestive e condurre studi specifici con una certa rapidità è un fattore decisivo ai fini del successo.

Le considerazioni divisionali devono essere contemperate alle considerazioni aziendali, e forse la più importante di queste ultime è la filosofia operativa dell'alta direzione. Le imprese dove l'alta direzione assiste da vicino la direzione divisionale nella soluzione dei problemi, il rapporto di dipendenza diretto tra i controller divisionali e il controller centrale offre importanti vantaggi, visto che gli alti dirigenti possono contare sui controller divisionali per quanto riguarda informazioni tempestive e giudizio indipendente sulle attività della divisione. Dall'altro lato però, nelle imprese che praticano ampiamente la delega, la filosofia operativa è quella di assumere

---

<sup>13</sup> Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano

personale con le carte in regola e lasciare che faccia da solo il proprio lavoro. Un altro importante fattore è il potenziale beneficio operativo derivante dallo stretto coordinamento delle attività delle varie divisioni. Traggono benefici operativi le imprese le cui divisioni operano in settori altamente correlati. Ultima considerazione da fare è il grado di tensione presente all'interno dell'organizzazione. Quando l'impresa entra in un periodo di tensione infatti si tende a rendere più stretti i controlli. Il rapporto gerarchico diretto tra i controller divisionali e quello aziendale agevola tale processo. Altra forma di tensione organizzativa che incide sui rapporti gerarchici relativi ai controller divisionali è quella causata dalla scoperta di disfunzioni nell'amministrazione finanziaria di una divisione. Accrescono così le probabilità che al controller aziendale si conceda maggiore e più ampia autorità sui controller divisionali. In sintesi si può quindi dire che se le considerazioni divisionali hanno un peso maggiore rispetto alle considerazioni aziendali, ai direttori generali di divisione dovrebbe essere data maggiore autorità sui controller divisionali; nel caso contrario, ad esercitare maggiore autorità dovrebbe essere il controller aziendale. Se invece le due categorie sono egualmente importanti, dovrebbero godere entrambi di pari autorità.

Acquistano importanza primaria i programmi più efficaci per effettuare il reclutamento, la selezione, l'addestramento e lo sviluppo del personale.

Nonostante la tendenza attuale più evidente sia orientata verso un maggior controllo aziendale sui controller divisionali, le imprese che decidono di andare in senso contrario, concedendo maggiore autorità ai direttori generali di divisione, devono essere consapevoli del fatto che il controllo finanziario sarà più difficile di quanto non fosse in precedenza.

Il controller aziendale deve imparare a basarsi di più su fonti d'influenza informale nel trattare con i controller divisionali: sono utili e consigliati frequenti contatti telefonici e sopralluoghi alle divisioni. Possono poi contribuire anche riunioni annuali della durata di due o tre giorni di tutti i controller divisionali, sia alla sede centrale che altrove.

I responsabili di divisione si preoccuperanno delle nuove priorità dei controller divisionali e del fatto che questi ultimi possano essere eccessivamente gravati da richieste

del controller aziendale. Questi problemi devono essere affrontati in maniera diretta; la principale preoccupazione dei dirigenti è che la loro credibilità presso l'alta direzione sia in qualche modo sminuita.

Si deve infine ammettere che la posizione del controller divisionale risulta delicata.<sup>14</sup> Egli può fare molto per limitare la gravità di questo potenziale problema: può innanzitutto informare il responsabile di divisione prima di trasmettere al controller aziendale rapporti o informazioni delicati. Può poi fare in modo che il controller divisionale possa affidarsi al buon senso nel trattare con il responsabile di divisione.

Anche l'alta direzione può fare molto: una delle cose più importanti è lasciare intendere con segnali chiari che sono il direttore generale aziendale e gli alti dirigenti operativi a volere che i controller divisionali dipendano direttamente dal controller aziendale. Altra cosa è insistere perché alcune copie dei rapporti inviati dalla divisione alla sede centrale siano inviate anche al direttore generale della divisione.

In conclusione, nonostante il concetto della prevalenza del controller aziendale sui controller divisionali si adatta alla situazione particolare di un'impresa, la direzione deve tener conto che esistono determinate difficoltà e rischi impliciti nell'attuazione di questo approccio. Ci vuole quindi parecchio tempo prima che se ne realizzino completamente i potenziali benefici. Nel frattempo la direzione deve aiutare il sistema a gettare solide basi dedicandovi un impegno attivo e coerente.

## **2.7 Comunicazione tra controller e line**

E' stato dimostrato che il processo di comunicazione tra il controller e la line è piuttosto critico e a volte scivola nella conflittualità improduttiva. Il controller intrattiene frequenti rapporti con gli organi operativi dell'azienda ed in questo processo di comunicazione viene visto in vari modi a seconda dei diversi casi.<sup>15</sup>

Può essere visto come rappresentante di un potere impersonale e burocratico, che rappresenta colui che individua gli errori degli altri e da questi riporta sentimenti di

---

<sup>14</sup> Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano

<sup>15</sup> Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano

successo. Questa situazione era più frequente in passato ma ancora oggi è riscontrabile in ambienti poco evoluti. Sono i casi in cui il controller tende ad esercitare un ruolo piuttosto forte nella gestione aziendale.

Il controller può invece essere visto come un contabile che riproduce informazioni di limitata o nessuna utilità per il management; questo accade dove la funzione amministrativa non ha fatto il salto di qualità in senso “gestionale” e si manifesta sotto forma di una sorta di distacco della line verso il controller. Quest’ultimo viene visto come un organo incapace di produrre le informazioni di cui il management ha veramente bisogno.

Il controller può infine essere visto come un consulente gestionale, che analizza e interpreta le informazioni e dà un contributo attivo alla corretta formulazione delle scelte di business. Nonostante questa situazione rifletta i canoni di un’organizzazione razionale, è un fenomeno meno frequente rispetto agli altri precedenti. A parte le grandi aziende la cui complessità è tale da rendere imprescindibile la presenza di controller orientati ad un ruolo di “servizio” qualificato nei confronti della line, in molte aziende tale figura stenta a decollare, per ragioni che in parte risiedono nella line e in parte nella cultura aziendale. Per favorire il miglioramento delle relazioni con gli organi operativi, i fattori più importanti sono: la competenza tecnica, le conoscenze gestionali e la professionalità del controller; lo spirito non dominante di quest’ultimo verso la line, un atteggiamento di “servizio” piuttosto che di “valutazione”, il tatto in sede di misurazione e valutazione delle prestazioni della line.<sup>16</sup>

Altro aspetto rilevante collegato al problema delle relazioni tra line e staff riguarda la struttura organizzativa della funzione Amministrazione Finanza e Controllo in generale e del controllo di gestione in particolare.<sup>17</sup> In base a come si articola al proprio interno la complessiva funzione di Amministrazione Finanza e Controllo, possono esserci le tipiche sub-funzioni, con una direzione affidata ad un Chief Financial Officer (CFO), oppure le

---

<sup>16</sup> Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano

<sup>17</sup> Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano

varie sub-funzioni sono separate, senza una direzione AFC comune; possono altrimenti essere adottate soluzioni miste (Amministrazione e Controllo insieme o Amministrazione e Finanza).

Per quanto riguarda invece la distribuzione delle attività degli organi di Amministrazione Finanza e Controllo ai vari livelli della struttura organizzativa aziendale, l'oggetto della scelta sta nella sua collocazione:

- solo a livello centrale. Questo comporta per il controller un presidio dell'informazione gestionale centralizzato ed un ruolo di servizio all'intera struttura;
- articolata lungo la struttura tra una posizione centrale e una o più posizioni "periferiche". Questo comporta la presenza di un controller centrale e di una pluralità di controller periferici o di unità minori come singoli stabilimenti.

All'interno di questa soluzione sono presenti più ipotesi: soluzione decentrata, accentrata e mista. Le strutture decentrate e miste favoriscono un'intensificazione dei rapporti tra controller e ruoli manageriali operativi, ovvero conducono ad un'integrazione che a volte si manifesta anche fisicamente, nel senso che i controller lavorano a stretto contatto con i destinatari dei loro servizi, entrando a far parte di gruppi interfunzionali. Questo non fa altro che facilitare l'evoluzione del ruolo del controller.

### **3. L'evoluzione della professione del controller**

#### **3.1 La posizione del controller: differenze tra i paesi dell'Europa continentale e quelli di matrice anglosassone**

Quando un'azienda cresce e aumenta la sua complessità organizzativa, deve suddividere la propria attività in funzioni distinte, poste sotto la responsabilità di manager. In un'organizzazione di tipo tradizionale, questo processo si traduce in un aumento della specializzazione, e nell'individuazione di funzioni di linea e funzioni di staff. I manager delle funzioni di linea sono direttamente coinvolti nelle attività di produzione e commercializzazione dei prodotti o servizi dell'azienda; le loro decisioni portano al raggiungimento degli obiettivi dell'azienda. I manager delle funzioni di staff invece, svolgono attività di supporto ai manager di linea, fornendo loro informazione e supporto consulenziale.

Le specializzazioni presenti nell'ambito della funzione amministrazione finanza e controllo di un'azienda possono essere associate ad una varietà di ruoli e posizioni organizzative.<sup>18</sup> In genere il responsabile finanziario e il controller dipendono gerarchicamente e rendono direttamente conto al CFO (Direttore Amministrazione Finanza e Controllo). Il responsabile finanziario si occupa dei problemi finanziari della società, mentre il controller dei problemi operativi, connessi alla funzione primaria di fornire il proprio contributo ai processi decisionali del management. Le attività di controllo si collegano all'attività amministrativa, intesa in senso più ampio. L'ufficio del controller, e in generale la funzione di controllership, è normalmente impegnato in attività di supporto al management, che includono l'aiuto nella fase di stesura dei budget, di analisi degli scostamenti che si rilevano tra budget e consuntivo, di determinazione dei prezzi, e di sostegno professionale nell'assunzione di tutte le decisioni che rivestono particolare importanza dal punto di vista dei risvolti economico-finanziari. In molti casi il

---

<sup>18</sup> Hornogren C. T. - Sundem G. L. - Stratton W. O. (2007), *Programmazione e controllo*, in Agliati M. , Ditillo A. (a cura di), Pearson, Prentice Hall, San Bonico di Piacenza (PC)

controller è anche coinvolto nella predisposizione dei documenti di reporting destinati agli utenti esterni all'azienda.

Nei paesi dell'Europa continentale la posizione e il ruolo del controller non sono oggetto di formalizzazione attraverso l'iscrizione ad un albo professionale.<sup>19</sup> Questo significa che non esistono programmi formativi esplicitamente rivolti a formare la professionalità specifica di chi intende sviluppare la propria carriera professionale nell'ambito del controllo. Viceversa, nei paesi di matrice anglosassone esistono delle organizzazioni finalizzate a orientare ed accreditare i processi di sviluppo professionale di quanti operano nell'area della controllership. Tra questi organismi uno dei più importanti in ambito europeo è il CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), la cui missione primaria è operare per assicurare la qualificazione professionale di quanti svolgono l'attività di controller delle imprese pubbliche e private, svolgendo attività di istruzione e accreditamento nei confronti dei suoi membri, mettendo a punto standard etici e professionali ai quali vincolare l'attività dei suoi membri, operando con le autorità dei vari paesi per definire un contesto normativo coerente entro il quale deve essere svolta l'attività di controllership. Al pari del CIMA, negli Stati Uniti opera l'IMA (Institute of Management Accountants), che garantisce un vero e proprio albo professionale e che rappresenta la più importante associazione specificamente rivolta a quanti operano nell'ambito del controllo.

Al pari del CIMA, l'IMA è responsabile di un programma di qualificazione professionale, che costituisce il requisito necessario per accedere all'albo. Per ottenere tale certificazione occorre superare un esame composto da quattro parti. L'iscrizione all'albo IMA conferisce uno status superiore a chi lo possiede e favorisce l'acquisizione di posizioni di responsabilità nell'ambito delle aziende. Lo studio dei temi di management accounting, oltre a preparare alla funzione amministrativa, consente anche di comprendere i processi decisionali che si sviluppano all'interno di un'azienda, e di capire come le informazioni

---

<sup>19</sup> Hornogren C. T. - Sundem G. L. - Stratton W. O. (2007), *Programmazione e controllo*, in Agliati M. , Ditillo A. (a cura di), Pearson, Prentice Hall, San Bonico di Piacenza (PC)

supportano e migliorano i processi decisionali. Per questa via si sviluppano competenze utili per migliorare l'efficacia del processo decisionale. A ciò si aggiunge che l'attività di controller, soprattutto nelle fasi iniziali della propria esperienza professionale, permette di



entrare in contatto con le diverse parti di un'azienda, facilitando le opportunità di mobilità orizzontale; si sarà quindi più pronti a ricoprire posizioni diverse. Secondo un'indagine pubblicata da Business Week, “il motivo principale per cui la figura del controller sta attirando l'attenzione dei vertici aziendali in questo periodo storico è che si tratta in pratica dell'unica persona che abbia familiarità con tutte le diverse funzioni aziendali.”<sup>20</sup>

### **3.2 La ricerca dell'Institute of Management Accountants sul ruolo del controller**

All'interno della funzione Finanza e Controllo, il management accountant, fornisce informazioni e report alla direzione aziendale per lo svolgimento del processo direzionale, dalla fase di pianificazione e di formulazione dei piani di azione alla fase di controllo delle performance dei risultati raggiunti rispetto a quelli previsti a budget, soddisfacendo i bisogni di comunicazione e motivazione dell'organizzazione. Il controller non applica l'autorità gerarchica nell'organizzazione, ma orienta il management verso una gestione anticipatoria degli accadimenti, attraverso il reporting e l'interpretazione della dinamica economico-finanziaria dei fenomeni aziendali. Oltre a progettare il sistema di controllo della gestione, egli partecipa al processo direzionale nella veste di “coscienza economico-finanziaria”, con compiti di consulenza e assistenza, fornendo stimoli, sollevando dubbi e problemi nuovi che i manager operativi trascurerebbero o sottovaluterebbero. La principale fonte di condizionamento dell'orientamento di chi svolge la funzione di controller aziendale sarà da ricercare nell'estrema dinamicità e globalizzazione dei mercati.<sup>28</sup>

I cambiamenti gestionali e organizzativi impongono una profonda modifica nel ruolo degli operatori chiamati a svolgere questa funzione. Non basta conoscere e introdurre in impresa gli strumenti adatti ma occorrerà mutare l'orientamento da adottare nel rapporto con l'intera organizzazione, gli azionisti, i colleghi e le collettività di riferimento.

---

<sup>20</sup> Hornogren C. T. - Sundem G. L. - Stratton W. O. (2007), *Programmazione e controllo*, in Agliati M. , Ditillo A. (a cura di), Pearson, Prentice Hall, San Bonico di Piacenza (PC) 28

Ostinelli C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n.21, IFAF srl, Milano

Si possono delineare i principali cambiamenti in atto nel ruolo del management accountant, prendendo spunto dai risultati di una ricerca fatta negli Stati Uniti dall'Institute of Management Accountants (IMA).<sup>21</sup> La ricerca era volta a determinare cosa il mondo aziendale statunitense si aspettasse dai contabili entry-level e quanto queste aspettative fossero soddisfatte. Questa ha svelato una significativa distanza tra le capacità richieste e quelle effettive. E' emerso che i controller svolgono svariate attività: dalle elaborazioni di cost accounting e dal processo di budgeting alla pianificazione strategica, al coinvolgimento nei progetti di innovazione organizzativa e di miglioramento della qualità interna. Inoltre il loro ruolo in azienda cambia: passano dal fornire numeri all'essere degli specialisti del supporto alle decisioni strategiche. Sono dei business partner dei loro clienti, dei consulenti interni e degli educatori dell'organizzazione. Tutto ciò è reso possibile grazie all'innovazione nelle tecnologie dell'informazione e alla consapevolezza dei vertici aziendali della possibilità di creare valore agli occhi dei clienti, degli azionisti e dei dipendenti anche attraverso l'attività di management accounting. Dopo pochi anni dalla pubblicazione di questi risultati, l'IMA, ha dato il via ad un nuovo progetto di ricerca che riguarda il monitoraggio dell'evoluzione della professione di controller aziendale.<sup>30</sup> I risultati delle ricerche devono servire a migliorare i percorsi formativi del controller, prima e dopo l'assunzione in azienda. L'analisi delle prassi nell'area della pianificazione strategica e del controllo direzionale evidenzia i cambiamenti avviatisi sul finire del decennio nelle imprese americane. Emerge la tendenza a ricercare figure professionali con le competenze adeguate a garantire la partecipazione alle decisioni critiche per il business dell'azienda. Il controller è impegnato nei team direzionali ed è al servizio dei manager di funzione. L'obiettivo dell'analisi è stata la comprensione dei cambiamenti emersi nelle attività realizzate dal management accountant e nel ruolo svolto all'interno dell'impresa

---

<sup>21</sup> Ostinelli C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n.21, IFAF srl, Milano 30

Ostinelli C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n.21, IFAF srl, Milano

soprattutto agli occhi della direzione aziendale e dei responsabili di funzione. I risultati della ricerca mostrano che gli addetti al controllo di gestione dedicano minore tempo alla preparazione dei report economico-finanziari infra-annuali circa le performance dell'azienda, avendo questi ultimi assunto una veste standardizzata e delle modalità di predisposizione automatizzate. Compiono invece maggiori sforzi nell'analisi delle informazioni prodotte dal sistema e collaborano di più con il top management durante tutto il processo decisionale. E' poi anche dedicato più tempo alla pianificazione strategica e alla valutazione delle opportunità di miglioramento delle performance aziendali lungo i processi gestionali interni. Gli operatori del controllo di gestione sono più disponibili ad esprimere degli apprezzamenti circa l'azienda e il management. Aumenta il coinvolgimento nella definizione delle scelte strategiche e l'intensità con la quale essi vivono i risultati raggiunti sul mercato dell'impresa. Questo senso di appartenenza trova ulteriori stimoli nel lavoro in team, il quale è caratterizzato dal maggior coinvolgimento nell'attività direzionale, di scelta e valutazione tra più alternative strategiche. In tali team non è raro scoprire che il controller ne sia il leader. Questa situazione porta anche ad un cambiamento del luogo di lavoro. Si assiste ad uno spostamento anche fisico degli uffici dedicati al controllo di gestione, dal livello corporate al livello operativo. Questo risulta essere più frequente nelle aziende di mediograndi dimensioni.

Il lavoro in team e la volontà di garantire supporto allo sviluppo del business rende critiche anche le comunicazioni interne, con coloro che hanno delle competenze specifiche circa la contabilità, la finanza e l'amministrazione dell'impresa.<sup>31</sup> Aumenta l'intensità e l'interfunzionalità: il controller comunica di più e con più unità organizzative. Aumentano anche le richieste di dati e informazioni, commenti e analisi circa le determinanti dei risultati economico-finanziari.

Al fine di garantire una maggiore qualità nel servizio di amministrazione, finanza e controllo risultano poi necessarie la capacità di ascolto e comunicazione, la propensione e

Ostinelli C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n.21, IFAF srl, Milano

l'attitudine al lavoro in team e ad un suo coordinamento, l'abilità di analisi dei problemi, una profonda conoscenza dei processi amministrativo/contabili e delle metodologie di

31

---

Ostinelli C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n.21, IFAF srl, Milano

analisi e contabilità dei costi, ed infine una conoscenza delle modalità operative di marketing, commerciali, logistiche e di produzione.

Sono competenze che devono essere costantemente aggiornate e che possono accrescersi grazie ad un profondo e personale coinvolgimento nelle prassi aziendali.

Il rinnovamento nelle politiche aziendali e nelle prassi competitive deve essere supportato da infrastrutture informativo-gestionali adeguate. Un maggiore impegno è infatti richiesto al controller nello svolgimento di alcune attività, quali la pianificazione strategica orientata al medio-lungo termine, l'analisi della redditività dei clienti e delle linee di prodotto, l'automazione delle procedure di predisposizione dei report standard e la richiesta ed il supporto agli interventi di miglioramento dei processi aziendali.

Di fronte a queste sollecitazioni però alcuni controller sostengono di non avere a disposizione risorse sufficienti. Sono spesso obbligati a scegliere quali sono le priorità di azione, dovendo razionalizzare i servizi e privilegiandone alcuni rispetto ad altri.

Infatti, le pressioni alle quali sono sottoposti ricalcano quelle del business in cui l'azienda opera: richieste di maggiori servizi a bassi costi e in tempi contenuti. Il completamento del processo di innovazione nella professione di controller si avrà con l'instaurarsi di vere e proprie partnership strategiche tra la direzione aziendale e il controller. A quest'ultimo sarà chiesto di collaborare nel definire la missione dell'impresa e di assumere comportamenti propositivi nei rapporti con i colleghi, i responsabili delle unità di business e delle funzioni aziendali.

### **3.3 Possibili riflessioni per i controller in Italia**

Lo scenario presentato riguardo l'evoluzione del ruolo del controller negli Stati Uniti deve far riflettere gli operatori delle aziende italiane.<sup>32</sup> La loro attività sarà condizionata dai mutati fabbisogni informativi del management. Dove la competizione aziendale si focalizzerà sulla qualità dei servizi e sulla tempestività nel soddisfacimento dei bisogni dei clienti, dovrà essere prevalente l'analisi a preventivo della dimensione economica degli accadimenti d'impresa; questo vuol dire abbandonare la certezza della quadratura

---

Ostinelli C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n.21, IFAF srl, Milano

contabile e consuntiva, ed assumere una forte propensione al rischio nell'elaborazione delle informazioni economico-finanziarie. Prevarrà un approccio volto alla ricerca di una integrazione degli strumenti di rilevazione con altri modelli di interpretazione della gestione. Il ruolo del controller sarà diverso in base all'approccio che l'azienda sceglie di adottare nell'innovare il proprio sistema di budgeting e reporting nella gestione.<sup>33</sup> Se ci si orienta verso la gestione delle cause dei costi e della qualità lungo i processi aziendali, possono essere individuati quattro diversi approcci che l'azienda può adottare, ai quali corrispondono altrettante modalità di intervento per il controller.

L'approccio ingegneristico va alla ricerca di un miglioramento radicale nell'efficienza operativa. L'obiettivo è ottimizzare e semplificare i flussi delle attività interne in seguito alla manifestazione di problemi di natura operativa, che possono essere risolti senza mettere in discussione la mission aziendale e le finalità strategiche. In questo contesto il controller aziendale deve essere impegnato nell'analisi della concorrenza e nei progetti di benchmarking sui processi aziendali critici. Deve valutare le prestazioni dei processi interni, realizzandone il confronto con le prassi migliori. Deve poi suggerire un adeguato sistema di indicatori capaci di assicurare il controllo dei miglioramenti raggiunti nell'efficienza operativa interna. Infine, deve applicare rigorosamente le tecniche di analisi e mappatura delle attività interne, arrivando a rappresentare il flusso fisico, documentale e informativo delle attività stesse. Deve quindi garantire il corretto impiego delle metodologie di analisi dei processi.

L'approccio burocratico è a metà tra la ricerca dell'efficienza operativa e il rinnovamento strategico. Stimola la visione secondo la quale il processo di pianificazione strategica e lo stesso sistema di controllo devono garantire che esistano dei collegamenti tra gli indicatori di valutazione delle performance e la strategia, con lo scopo di stimolare l'assunzione di comportamenti coerenti da parte di tutti gli operatori aziendali. Premia la realizzazione di investimenti specifici volti all'accrescimento delle competenze dell'organizzazione nelle aree gestionali critiche. Inizialmente con questo approccio il

Ostinelli C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n.21, IFAF srl, Milano

controller aziendale deve occuparsi di definire la catena del valore dell'impresa e identificare i punti di forza e di debolezza della stessa in relazione agli sviluppi futuri del business. Deve poi fare da supporto al management nell'identificazione dei processi critici per il successo competitivo ed economico dell'azienda. E' necessario poi che il controller sappia aumentare l'efficacia della misurazione delle performance aziendali. Egli deve anche fare in modo che gli indicatori di prestazione prescelti siano indirizzati alla valutazione della qualità erogata dai processi aziendali.

L'approccio sistemico ricerca la gradualità nei cambiamenti riguardanti la dimensione strategica dell'impresa. Prevede lo sfruttamento delle potenzialità derivanti dal rinnovamento dei sistemi informativi per fini gestionali interni e per innovare l'offerta dei servizi ai clienti. In questo contesto il controller aziendale in sede di budgeting ha il compito di valutare, secondo un approccio costi-benefici e in ottica sistemica, i cambiamenti proposti nei flussi informativi e nei sistemi informatici. Deve instaurarsi una collaborazione tra il controller, il responsabile dei sistemi informativi e chi si occupa di organizzazione e meccanismi operativi. Il controller deve quindi accrescere le proprie conoscenze circa i processi operativi interni e deve saper valutare i fabbisogni informativi in capo a ciascun responsabile di funzione. Deve svolgere la funzione di educatore all'uso delle informazioni che il sistema potrà rendere disponibili. Il suo ruolo deve riguardare la risoluzione dei conflitti fra le differenti funzioni aziendali.

L'approccio ecologico invece attraverso innovazioni incrementali ricerca il commitment del management e la sua consapevole identificazione nei valori dell'impresa. Ha come obiettivo quello di creare la condivisione, tra tutti gli operatori aziendali, dei valori e della mission aziendale. Deve esserci un clima organizzativo interno tale da permettere che le iniziative di incremento del valore ai clienti e di contenimento dei costi aziendali siano promosse da tutti i livelli organizzativi. Deve esserci un profondo convincimento da parte del top management che l'efficace introduzione di nuovi processi aziendali dipenda dalla capacità di gestire gli aspetti comportamentali e organizzativi.

In un clima di continua innovazione il controller aziendale deve orientare il sistema di misurazione delle performance aziendali verso le leve manageriali in grado di attuare i

---

Ostinelli C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n.21, IFAF srl, Milano



cambiamenti necessari. Deve essere d'aiuto al top management nella qualificazione degli obiettivi strategici dell'azienda e per fare ciò deve conoscere bene le dinamiche competitive esterne e i piani strategici dell'azienda.<sup>22</sup> Sono richieste doti di efficace comunicazione e condivisione degli indirizzi di cambiamento strategico. Il controller è inoltre chiamato ad affiancare i responsabili operativi nelle fasi di realizzazione dell'innovazione nelle prassi gestionali, individuando le aree di revisione dei processi, mettendo in evidenza i problemi interni e valutando benefici e costi delle possibili soluzioni. Deve essere di supporto al top management nella valutazione dei processi fatti nel percorso verso il raggiungimento dei nuovi obiettivi strategici definiti. Deve poi sviluppare la capacità di educare i responsabili operativi agli interventi di miglioramento lungo i processi aziendali. E' qui utile una sua profonda conoscenza della strategia competitiva dell'azienda, dei sistemi di valutazione delle performance e dei sistemi informativi.

Per quanto riguarda le imprese italiane bisogna sottolineare il ritardo con cui il mutamento della filosofia di fondo del controllo direzionale si è manifestato nel nostro Paese. Queste tematiche sono state affrontate solo dai primi anni Novanta e si sta cercando ora una "via italiana" al cost management, in relazione al fatto che seppure ne sono chiare le logiche di fondo e le metodologie applicative, ancora poche sono le realizzazioni consolidate.

### **Conclusioni**

L'obiettivo di questo lavoro è quello di far comprendere l'importanza del ruolo svolto dal controller, una figura così fondamentale e determinante per l'azienda, nonostante sia oggi ancora sottovalutata e talvolta non gli si riconosce l'importanza che merita.

Quello del controller è un ruolo rilevante, in primo luogo perché il management difetta ancora di quella sensibilità e consapevolezza economico-finanziaria di breve e di lungo

---

<sup>22</sup> Ostinelli C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n.21, IFAF srl, Milano

periodo, senza la quale l'azienda fa poca strada lungo il cammino dello sviluppo e del successo.

In secondo luogo perché un servizio personalizzato e garantito ai manager dei supporti informatici, deve sposarsi con esigenze di “integrazione” aziendale, ovvero con esigenze di coordinare le decisioni in vista del conseguimento dei risultati aziendali, che richiedono un presidio organizzativo ad hoc, che non può essere sostituito con la disponibilità di supporti informatici.<sup>23</sup>

E' quindi una figura concepita come professionista dell'informazione gestionale finalizzata all'ottimizzazione delle decisioni strategiche e operative.

Sembra perciò difficilmente eliminabile o surrogabile, anche se oggi si tratta ancora di una risorsa scarsa.

La ricerca è iniziata con l'introduzione alla realtà aziendale, definendo l'azienda e il sistema di controllo; sono stati poi definiti i due processi di controllo che l'azienda può adottare, il meccanismo di feed back e quello di feed forward, ognuno con i rispettivi punti di forza e di debolezza. Si è in seguito arrivati ad introdurre la figura del controller e gli studi che sono stati fatti nel tempo su questo ruolo e su quelli che sono i suoi compiti.

Dopo la prima parte introduttiva si è passati nella seconda parte ad entrare nel merito della questione, spiegando quali sono i ruoli del controller in azienda, basandosi questa sul controllo di gestione visto come “processo” e sulla teoria della contingenza.

Si è successivamente passati ad analizzare quali sono i punti critici di questo mestiere, spesso portato ad identificarsi con l'entità di appartenenza e tentato a truccare le cifre delle grandezze in oggetto, se sui risultati di queste ultime si basa il successo del suo lavoro, e sono state esposte delle possibili soluzioni. Si è poi passati ad analizzare quali sono i rapporti gerarchici fra controller divisionali e controller aziendali e la comunicazione fra controller e line.

---

<sup>23</sup> Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano

Nella terza e ultima parte si è invece trattata quella che è stata nel tempo l'evoluzione di questa professione, sottolineando le differenze tra i paesi dell'Europa continentale e quelli invece di matrice anglosassone, basandosi su una ricerca svolta dall'Institute of Management Accountants. Questa ha fatto riflettere sulla differenza da quanto emerso sulla figura del controller negli Stati Uniti rispetto al controller in Italia ed ha evidenziato quanto ancora il nostro paese in questo senso è in una posizione arretrata rispetto agli USA.

Si è così arrivati a definire l'importanza di questa figura, che svolge un ruolo chiave ed è in contatto con tutte le unità aziendali, e del quale nessuna azienda potrebbe farne a meno.

## **BIBLIOGRAFIA**

BRUNETTI G. (1992), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano

BRUSA L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano

BUBBIO A. (1984), *La pianificazione che si dovrebbe fare, ma non si fa*, Sviluppo e Organizzazione n.86, E. S. T. E. , Milano

HORNOGREN C. T. - SUNDEM G. L. - STRATTON W. O. (2007), *Programmazione e controllo*, in Agliati M. , Ditillo A. (a cura di), Pearson, Prentice Hall, San Bonico di Piacenza (PC)

MARCHI L. , MARASCA S. , CHIUCCHI M. S. (2018), *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino

MERCHANT KENNETH A. , RICCABONI A. (2001), *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano

OSTINELLI C. (2000), *L'evoluzione nella professione di controller aziendale*, in Budget n. 21, IFAF srl, Milano

