



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management

L’evoluzione dei sistemi di controllo e del ruolo del
controller. Indagine sulle imprese marchigiane

Developments of management control system and
the role of controller: evidences from businesses of
Marche region

Relatore: Chiar.mo
Prof. Sergio Branciani

Tesi di Laurea di:
Paola Ciambotti

Anno Accademico 2018 – 2019

INDICE

INTRODUZIONE.....	7
--------------------------	----------

CAPITOLO 1 IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLA DOTTRINA ECONOMICO-AZIENDALE

1.1 Pianificazione, programmazione e controllo: sistemi a confronto.....	13
<i>1.1.1. Il controllo direzionale e la sua importanza per il governo d'impresa</i>	<i>17</i>
1.2 Il processo e la struttura del controllo di gestione	19
<i>1.2.1 La dimensione organizzativa</i>	<i>20</i>
<i>1.2.2 La struttura tecnico-informativa.....</i>	<i>26</i>
<i>1.2.3 Il processo di controllo.....</i>	<i>38</i>
1.3 La funzione a presidio del sistema: Il Controller	45

CAPITOLO 2 DINAMICA EVOLUTIVA DEL CONTROLLO DI GESTIONE: DA TRADIZIONALE MISURAZIONE DELLE PERFORMANCE, A NUOVO ORIENTAMENTO STRATEGICO

2.1 Le determinanti del cambiamento.....	49
<i>2.1.1 Le determinanti economico-finanziarie.....</i>	<i>51</i>
<i>2.1.2 Il contesto competitivo</i>	<i>53</i>
<i>2.1.3 Il contesto socio-culturale</i>	<i>55</i>
2.2 La crisi del sistema tradizionale di controllo	57
2.3 Aspetti evolutivi: strumenti e metodologie del nuovo orientamento strategico.....	64

CAPITOLO 3 DA FUNZIONE AMMINISTRATIVA A SUPPORTO DEL MANAGEMENT DI IMPRESA: IL NUOVO RUOLO DELL'ORGANO AFC E L' EVOLUZIONE PROFESSIONALE DEL CONTROLLER

3.1 Gli assetti organizzativi dell'impresa e la funzione Amministrazione, finanza e controllo.....	85
3.1.1 <i>Le strutture organizzative tipiche d'impresa.....</i>	85
3.1.2 <i>La collocazione della funzione Controllership nella struttura organizzativa.....</i>	88
3.1.3 <i>L'organizzazione interna alla macro-funzione amministrazione finanza e controllo.....</i>	92
3.2 Gli stadi evolutivi della funzione Controllership.....	97
3.2.1 <i>Le origini della funzione amministrativa.....</i>	100
3.2.2 <i>La nascita della funzione Controllership.....</i>	104
3.2.3 <i>Dagli anni Ottanta ad oggi: l'affermazione della Controllership in contesti ambientali perturbati.....</i>	107
3.3 Professione Controller: un manager al centro del business aziendale.....	112

CAPITOLO 4 EVIDENZE EMPIRICHE SUL RUOLO PROFESSIONALE DEL CONTROLLER NELLE REALTÀ IMPRENDITORIALI MARCHIGIANE

4.1 L'indagine empirica Controller Associati-Università Politecnica delle Marche: obiettivi, fonti e famiglia del campione rilevato.....	125
4.1.1 <i>L'osservatorio sulla figura professionale del Controller.....</i>	125
4.1.2 <i>Strutturazione e trend evolutivi del tessuto imprenditoriale marchigiano.....</i>	128
4.2 Il Controllo di gestione nelle Piccole e Medie entità aziendali: da opportunità per poche a necessità per molte.....	132
4.2.1 <i>Il profilo qualitativo delle imprese di minori dimensioni, cuore del sistema produttivo regionale.....</i>	132
4.2.2 <i>Tendenze metodologiche del Controllo di Gestione nelle PMI.....</i>	139

4.3 Dalla teoria alla pratica: i Controller nelle Marche.....	143
4.3.1 <i>Il profilo identificativo delle professionalità indagate</i>	145
4.3.2 <i>I compiti e le responsabilità dei Controller in relazione alle peculiarità dei sistemi di Controllo</i>	149
4.3.2 <i>Uno sguardo al passato e uno al futuro: considerazioni finali e proposte di miglioramento</i>	159

CAPITOLO 5 IL CONTROLLER, UNA PROFESSIONE SEMPRE PIÙ APERTA AL MONDO FEMMINILE. PRIME RIFLESSIONI DALLE ESPERIENZE DI REALTÀ MARCHIGIANE

5.1 Il nuovo identikit del controller, una rivincita tutta al femminile.....	161
5.2 Le determinanti e la metodologia di indagine.....	163
5.3 Le evidenze e le osservazioni dei risultati dell'indagine	167
5.4 Considerazioni conclusive	177

CONCLUSIONI.....181

BIBLIOGRAFIA.....189

SITOGRAFIA.....195

APPENDICE.....196

INTRODUZIONE

Viviamo in un'era in cui il contesto ambientale e competitivo è in continuo dinamismo. L'evolvere della tecnologia, delle caratteristiche della domanda e dei mercati sono le determinanti di un forte grado di instabilità e dell'accentuarsi delle condizioni di incertezza del futuro. In tale clima storico ed economico, governare un'impresa diventa sempre più difficile. Il rischio maggiore è, infatti, quello di abbandonare la gestione in balia di tali dinamiche ambientali.

Il controllo di gestione, al giorno d'oggi, è divenuto lo strumento irrinunciabile per guidare e governare in maniera consapevole l'impresa. Alla base di ogni decisione e azione futura deve porsi, infatti, un necessario meccanismo che consenta di monitorare la gestione corrente, prevedendo gli eventi e limitandone gli impatti negativi futuri. L'esigenza di fermarsi e controllare ciò che si è svolto nel passato nasce, infatti, dalla più profonda necessità di monitorare il futuro. In un processo continuo e circolare, il controllo segue e supporta, perciò, la pianificazione, non meramente attraverso un'attività di verifica quanto di orientamento e guida ad agire per il raggiungimento dei più ampi fini strategici.

Tuttavia, non sempre la dottrina ha riconosciuto al controllo di gestione tale valenza. Se, infatti, i primi modelli sistemici sul controllo direzionale possono

essere fatti risalire alle teorie di Anthony e della scuola harvardiana dei primi anni Sessanta del secolo scorso, le radici storiche risalgono ad un'epoca ancora più lontana per contesto economico e sociale da quella attuale. Le fondamentali logiche e tecniche dei modelli tradizionali iniziano ad entrare, infatti, in crisi sulla spinta dei mutamenti ambientali e delle contingenze che hanno portato le imprese a rivedere e adattare i propri sistemi gestionali per navigare in un nuovo complesso mercato globale, altamente competitivo.

Il controllo di gestione, dalla sua originaria accezione di verifica ispettiva volta a garantire l'efficienza gestionale nel breve periodo, deve evolvere verso un ampliato ruolo di supporto strategico, basato sulla valutazione di nuovi driver di performance rappresentativi di obiettivi di lungo termine, assumendo al contempo il carattere di lungimiranza e flessibilità.

Obiettivo della presente trattazione, in prima battuta, è quello di elaborare un percorso rappresentativo della dinamica evolutiva che ha caratterizzato i sistemi di controllo nella loro interezza. Le logiche, le tecniche e i processi sono oggetto di un primo filone di indagine, il quale prendendo le mosse dai limiti del sistema elaborato dalla dottrina classica, volge alla ricerca e analisi dei principali tratti innovativi della struttura tecnico-informativa elaborati dalla letteratura moderna.

Questa nuova configurazione dei sistemi direzionali, in particolare, si riversa su una nuova e maggiore pervasività dell'organo di controllo, chiamato a svolgere una funzione non solo di servizio di tipo informativo-contabile, ma di staff in

diretta e strumentale corrispondenza all'alta direzione al fine di supportare il processo di formulazione delle politiche gestionali e di coordinare la struttura organizzativa.

Alla luce di un tale percorso, caratterizzato da tre momenti che hanno segnato la trasformazione della controllership, sono inevitabili le implicazioni organizzative e comportamentali, visibili soprattutto nella ridefinizione delle mansioni e competenze attribuite alle figure professionali implicate nel controllo, ruoli la cui portata si allarga verso nuove responsabilità strategiche e relazionali.

La validità di tali evidenze teoriche e letterarie, tuttavia, non può definirsi universale, in quanto alle medesime si contrappongono nel piano pratico, ricco di diverse criticità e limiti che tendono a minare l'efficacia dei modelli dettati dalla dottrina economica. A conclusione di tale primo percorso, si è scelto perciò di andare ad arricchire tali teorie attraverso un'analisi di tipo empirico volta ad indagare l'effettivo riconoscimento di tali sistemi e le caratteristiche del controller nelle odierne realtà imprenditoriali marchigiane.

I compiti, le mansioni e responsabilità, ovvero il contenuto professionale dell'attività e funzione del controller, sono oggetto di una prima parte di analisi effettuata sulla base della ricerca empirica nata dalla collaborazione fra l'associazione dei controller marchigiani (la Controllerassociati) e l'Università Politecnica delle Marche. Della ricordata indagine si esamineranno risultati solo dopo aver posto le dovute riflessioni in merito alle criticità riscontrabili in un

panorama di imprese che per conformazione e aspetti qualitativi si presentano come realtà medio-piccole, nelle quali non è raro evidenziare fenomeni di resistenza allo sviluppo di sistemi di controllo formalizzati e di conseguenza alla presenza di figure e professionalità di tipo manageriale.

Nel mercato del lavoro, in merito a tali figure manageriali si è inoltre registrato da sempre un dislivello fra l'occupazione femminile e maschile. Tale retaggio rappresenta un luogo comune che solo recentemente ha iniziato a venir meno. Le competenze di base e le conoscenze tecniche non bastano più, infatti, per gestire e far fronte alla multidimensionalità delle mansioni e delle attività che competono, ad oggi, a chi ricopre il ruolo di controller. Ad assumere sempre più preponderanza sono, piuttosto, le soft skills, competenze e attitudini insite negli aspetti caratteriali e personali che, nel caso della figura dei controller, recenti ricerche hanno associato sempre di più a doti appartenenti al genere femminile.

Tale tesi è ancora del tutto emergente a causa delle ancora controverse teorie in merito al rapporto fra hard e soft skills, nonché delle reticenze del mercato a vedere il ruolo della donna in posizione di leadership. Su tali considerazioni si andrà a concludere il percorso evolutivo della controllership toccando con mano le opinioni e percezioni di donne che da tempo ricoprono questa carica, al fine di ripercorrere e constatare l'evoluzione anche dal punto di vista delle doti professionali che oggi più che mai, a fronte della complessità delle condizioni dei

mercati, sono necessarie per espletare efficacemente una funzione divenuta centrale per il buon governo dell'impresa.

CAPITOLO 1

IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLA DOTTRINA ECONOMICO-AZIENDALE

1.1 Pianificazione, programmazione e controllo: sistemi a confronto

Il governo strategico d'impresa concerne l'insieme di azioni dirette a tracciare "la Rotta" da perseguire, mediante la predisposizione dei mezzi, delle risorse e degli gli obiettivi opportuni, ai fini della realizzazione della missione strategica.

La pianificazione, la programmazione e il controllo sono, quindi, quei sistemi manageriali, volti ad indurre che i comportamenti individuali ed organizzativi siano orientati al raggiungimento degli obietti tracciati dalla governance d'impresa.¹ L'indipendenza, che sembrerebbe caratterizzare le tre fasi e i momenti legati ai suddetti sistemi, non si riscontra, tuttavia, sul piano logico e nella realtà operativa. Essi sono infatti identificati come nuclei interconnessi lungo un percorso comune, fatto di interdipendenze e legami in cui il momento di formulazione strategica e quello dell'esercizio del controllo vanno a comporre un sistema caratterizzato da complementare reciprocità fra gli stessi.

¹ Cfr. S. MARASCA., L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di gestione, Metodologie e Strumenti*, Knowita Editore, Arezzo, 2013 p.18.

La pianificazione viene usualmente distinta, nelle tradizionali teorie economiche, in strategica ed operativa. La strategia è definita nel piano strategico, come guida e indirizzo per l'intera organizzazione, componente perciò essenziale dell'agire imprenditoriale. Determinare una strategia, secondo questa prima accezione, concerne perciò l'attività di definizione degli obiettivi prioritari ed esplicitazione degli stessi. Il processo di creazione ed identificazione di una strategia che orienti l'impresa assume un duplice carattere, una convivenza di aspetti ricondotti da un lato alla formalità di un piano, un progetto, in cui la "mission" è tradotta in idee ed alternative concrete e fattibili, dall'altro alla presenza d'elementi di creatività e intuito, che rendono la stessa strategia un percorso emergente, in itinere con l'andamento e l'evoluzione dell'attività di implementazione della stessa.²

Il secondo nucleo che compone la pianificazione è definito come programmazione, ovvero la pianificazione operativa, che esplicita la scomposizione degli obiettivi e dei piani strategici di lungo periodo in attività e operazioni concrete da realizzare in un arco di tempo breve, generalmente l'anno corrente, con orientamento per aree e unità aziendali.³

² Per approfondimenti, Cfr. B. De WIT, R. MEYER., *Strategy-An International Perspective*, 5° Edizione, Cengage Learning, Amsterdam, 2014, pp.344-362.

H. MINTZBERG, *Management. Mito e realtà*, Garzanti, Milano, 1991.

³ Cfr. R. FERRARIS FRANCESCHI, *Pianificazione e controllo, sistemi di management e logiche di funzionamento*, Giappichelli Editore, Torino, 2007, pp. 9-10. In omaggio alle "lontane radici" I. MARCHINI, *La pianificazione strategica a lungo termine*, Giappichelli, Torino, 1967.

La programmazione, nei sistemi direzionali, rappresenta anche una componente essenziale del controllo di gestione, come momento antecedente al controllo “stricto sensu”, ma anche come momento concomitante, in cui da ogni analisi ed elaborazione dei risultati si produce una revisione di quanto stabilito in sede di programmazione stessa.

Nella letteratura economica sul controllo di gestione confluiscono molteplici teorie, analisi e prospettive susseguitesi fin dai primi anni del Novecento, che hanno contribuito a determinare e far comprendere l’importanza del controllo per le imprese come “naturale esigenza”⁴ e guida per il governo aziendale stesso. Il controllo di gestione è, in primo luogo, un insieme di procedure, strumenti e attività volte alla verifica della fattibilità dei programmi operativi, alla predisposizione delle condizioni di realizzazione delle operazioni di gestione, nonché alla valutazione dei risultati e all’analisi degli scostamenti rispetto agli obiettivi programmati. Governare un’impresa trova quindi ragion d’essere non soltanto nell’avere una strategia, quanto nel porre l’impresa stessa nella condizione di riuscire a perseguirla. Il compito del controllo diviene in altri termini quello di connettere il momento decisionale con quello attuativo (Amaduzzi 1957)⁵, facendo assumere al processo di pianificazione una natura iterativa, tra evoluzione e concreta attuazione degli obiettivi prestabiliti. L’idea

⁴ Cit. A. BUBBIO, *Controllo di Gestione: un’esigenza naturale*, in “Amministrazione e Finanza”, Marzo 2008, pp. 33-42.

⁵ Cfr. A. AMADUZZI, *L’azienda nel suo sistema e nell’ordine delle sue rilevazioni*, UTET, Torino, 1957, citato in CIAMBOTTI M., *Governo strategico d’impresa*, Giappichelli Editore, Torino, 2005, p.20.

strategica, scorporata da un sistema di decisioni e operazioni in grado di guidare la gestione corrente, coinvolgendo tutti i livelli operativi dell'organizzazione, corre il rischio di restare, infatti, un puro esercizio manageriale.

Quanto finora esposto rappresenta un insieme di principi che, nella dottrina economica, hanno trovato difficoltà ad affermarsi. Difatti, gli insegnamenti, su cui si basano le trattazioni più remote sui sistemi direzionali, risalgono agli, ormai inattuali, studi di Anthony e della scuola harvardiana dei primi anni Sessanta del secolo scorso.

Il modello sviluppato da Anthony (1965)⁶ è basato sulla scomposizione dell'attività direzionale in tre sistemi decisionali: la pianificazione strategica, il controllo direzionale e il controllo operativo. All'epoca, difatti, non si poteva ancora parlare di un reale sistema olistico⁷, non essendo, infatti, ancora superata la convinzione di una distinzione tra le tre attività, caratterizzate da un'accentuata differenziazione di scopi, procedure e attribuzione di competenze a soggetti appartenenti a ruoli del tutto distinti. Bisognerà, perciò, attendere alcuni anni prima di vedere sorgere nuove teorie evolutive, in grado di arricchire ed estendere i compiti del controllo fino al ruolo di concreto strumento di governo strategico.

⁶ La prima opera, risalente al 1965, ANTHONY R.N., *Planning e control systems: a framework for analysis*, Harvard Graduate School of Business Administration, Boston, è susseguita da una seconda opera ri-elaborata da Anthony con la collaborazione di DEARDEN J. E VANCIL R.F nel medesimo anno, *Management Control Systems. Cases and readings*, Irwin, Homewood.

⁷ Per sistema olistico si intende un insieme le cui proprietà non sono date dalla mera sommatoria delle parti, ma dalle connessioni, dai rapporti e dall'integrazione delle stesse.

1.1.1. Il controllo direzionale e la sua importanza per il governo d'impresa

Il modello elaborato da Anthony rappresenta un importante riferimento per gli studi dottrinali italiani e non. Tuttavia già alcuni anni prima, la scuola di ragioneria italiana di Besta prima, e di Zappa intorno agli anni Trenta, apportarono all'economia assumendole importanti e, per certi versi, innovativi aspetti teorici.

È con quest'ultimo autore che il controllo viene, infatti, ad essere inserito all'interno dell'unitaria amministrazione d'impresa, identificandosi perciò come vero processo di verifica, valutazione e correzione degli andamenti aziendali, pur continuando ad essere rappresentato con un aspetto di natura prevalentemente coercitiva, verso gli organi deputati al compimento delle funzioni assegnate.⁸ È quindi con Anthony e la scuola harvardiana che il controllo direzionale viene ad essere integrato, all'interno di un macro-sistema, con ciò che lo stesso autore definisce «pianificazione collegata con l'amministrazione corrente dell'impresa»⁹.

Al modello di Anthony, infatti, va riconosciuto il merito di aver parlato per la prima volta di un ideale sistemico, che necessita di regole, procedure e meccanismi per poter essere gestito. Pur connaturandosi, infatti, in tre classi

⁸ Cfr. A.M. ARCARI, *Programmazione e controllo 2e*, Mc Graw-Hill, 2014, p. 3, (PDF) disponibile presso <http://italy-s3-mhe-prod.s3-website-eu-west-1.amazonaws.com/OLCS-DEFINITIVI/arcari2e/studenti/Introduzione.pdf>

⁹ R.N. ANTHONY, *Sistemi di pianificazione e controllo, Schema di analisi*, Etas Libri, Milano, 1967, p.14, e L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018, p. 7.

distinte per elementi e componenti, le stesse devono operare, imprescindibilmente, secondo procedimenti coordinati che rispecchino fini unitari.

Di queste tre dimensioni, strumentale alla presente trattazione è l'analisi delle due componenti di controllo direzionale ed operativo. Quest'ultimo viene definito come il processo di verifica dello svolgimento di compiti e mansioni di natura specifica, eseguiti dai livelli operativi dell'organizzazione. Il controllo direzionale rappresenta, invece, il cuore del modello teorico analizzato, definibile secondo un'accezione comune agli studi classici, come «processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate, efficacemente ed efficientemente, per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione.»¹⁰

Brevemente, sul concetto di efficacia ed efficienza si fa riferimento rispettivamente alla capacità di raggiungimento degli obiettivi e dei programmi prestabiliti, attraverso un dispendio ottimale di risorse. È così quindi che il controllo direzionale viene a fungere da monitoraggio e responsabilizzazione dei manager, inducendoli al raggiungimento dei risultati e alle azioni correttive attraverso un processo a carattere retroattivo. Il modello di Anthony, tuttavia, non concepisce ancora il controllo come supporto al processo strategico, ossia come attività che consente di valutare in via anticipata la validità delle scelte strategiche prese in vista del raggiungimento degli obiettivi, qualificandosi quindi come percorso simultaneo di controllo e pianificazione.

¹⁰ Cit. B. BARBATO, *Il controllo di gestione nelle imprese italiane, progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, Etas Libri, Milano, 1992, p.4.

Tracciare la strategia rimane compito dell'alta direzione, senza il diretto coinvolgimento dei livelli operativi, ai quali è attribuito unicamente il compito di attuarla, sotto il monitoraggio dell'ancora rigido e formalizzato sistema di controllo.

È a partire da questi limiti che si svilupperanno le successive teorie economiche, volte a porre in luce le criticità del tradizionale approccio harvardiano, delineando una nuova concezione evoluta di controllo, che verrà approfondita nel dettaglio lungo il secondo capitolo della trattazione.

1.2 Il processo e la struttura del controllo di gestione

Un altro importante caposaldo della dottrina italiana risale agli studi di Brunetti, il cui contributo si basò nella definizione di un'articolazione interna al sistema di controllo direzionale, volta a delinearne i tratti caratteristici e distintivi.

Parlare di sistema, anche in questo caso, consente di mettere in luce l'interazione che viene a crearsi, all'interno degli altrettanti sub-sistemi, fra le tecniche, le procedure, più o meno formalizzate, con il sistema informativo ed organizzativo aziendale.¹¹

Il sistema di controllo viene così articolato in due macro componenti, di struttura (a sua volta suddivisa in organizzativa e tecnico-contabile) e di processo,

¹¹ Cfr. M. CIAMBOTTI, *Governo Strategico d'impresa, Teoria, modelli e sistemi di pianificazione*, 2005, pp.44-45., cit.

parti costitutive, interconnesse ed esistenti esclusivamente con il supporto e l'interazione reciproca, dell'una verso l'altra.

1.2.1 La dimensione organizzativa

Presupposto fondamentale dell'agire di qualsiasi organismo aziendale è che vi sia una strutturazione organizzativa basata sull'attribuzione di ruoli, responsabilità e compiti lungo una linea gerarchica, espressione del processo di decentramento e delega decisionale.

La dimensione organizzativa del modello di Brunetti sta a rappresentare il modus operandi del sistema di controllo, lungo una rete organizzativa sovrapposta a quella di base dell'impresa, con il fine di orientare l'intera azienda al conseguimento dei fini comuni. Soffermandosi sul legame tra struttura organizzativa del controllo e quella di base dell'impresa, diventa fondamentale che ci sia coerenza lungo il percorso di assegnazione delle responsabilità stesse.

Al potere formale che investe ruoli e individui dell'organizzazione di base deve, infatti, corrispondere un processo reale di delega, pena la possibilità di erronei scostamenti nel comportamento e nelle azioni intraprese, rispetto all'interesse e ai fini dell'impresa.

Non è raro, infatti, all'aumentare della dimensione organizzativa, il diffondersi di difficoltà o, piuttosto, di timore, nel delegare formalmente ai livelli operativi dell'organizzazione, compiti ai quali corrispondano coerenti

responsabilità in ambito decisionale. Difatti, nelle organizzazioni il legame fra potere decisionale e ruolo organizzativo ricoperto è, spesso, caratterizzato dai vincoli derivanti da una cultura manageriale volta a massimizzare e accentrare il potere decisionale ai vertici aziendali, a discapito, però, della valorizzazione e del coinvolgimento dei livelli operativi.¹²

Tornando alla definizione di struttura organizzativa del controllo, essa risulta composta da tre elementi strettamente coordinati e complementari. Il primo fattore attiene al sistema di ruoli, tecnicamente intesi come insieme di compiti e comportamenti assegnati a una determinata posizione lavorativa. L'insieme dei ruoli ricoperti da più di figure professionali, secondo il criterio della specializzazione del lavoro, va a definire i singoli organi aziendali, distinti in reparti, uffici, funzioni e divisioni.

L'appartenenza di un ruolo a un'unità, un'area o ufficio è resa possibile dalla creazione di un tessuto relazionale, che si caratterizza come secondo elemento costituente la struttura organizzativa. Il concetto di relazione è connesso, in primo luogo, al sistema gerarchico, sul quale è basata l'organizzazione delle imprese con strutturazione funzionale e divisionale. Il management infatti, non essendo in grado di esercitare in misura totalmente accentrata ogni aspetto riguardante la gestione d'impresa, instaura un processo di delega di potere ai livelli gerarchici

¹² Cfr. M. BERGAMIN BARBATO, *Il controllo di gestione nelle imprese italiane, progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, 1992, pp. 97 segg., cit.

La delega di leve decisionali verso i livelli operativi della gestione dovrebbe trovare ragione nella maggior conoscenza che quest'ultimi hanno dell'ambiente esterno e delle variabili interne che condizionano il raggiungimento dei fini aziendali.

inferiori, individuando responsabili di aree, con ulteriori compiti di delega nei confronti dei subordinati. Il tessuto, così creato di relazioni di natura verticale, va a contrapporsi all'insieme di connessioni che si instaurano fra ruoli e organi di pari livello.¹³ Per una gestione ottimale dell'impresa, infatti, nessun individuo, né unità, è in grado di agire in modo atomistico all'interno di un organismo in cui in corrispondenza di ogni compito individuale vi sono obiettivi che rientrano in un più grande fine strategico, perseguibile solo con una visione sistemica degli scopi.

Comunicazione e coordinamento possono essere efficacemente supportati dall'implementazione di meccanismi più o meno formalizzati e stabili, quali la creazione di team di lavoro, le collaborazioni e l'utilizzo di figure trasversali alle funzioni e unità.

Il controllo di gestione, come più volte ribadito, è in primo luogo uno strumento di valutazione e monitoraggio dei risultati conseguiti. La problematica che introduce il terzo elemento oggetto di analisi, riguarda perciò, il sistema di responsabilità assegnate per ciascun obiettivo stabilito in sede di programmazione.

In altri termini significa domandarsi chi in impresa è tenuto a raggiungere un determinato risultato e come lo stesso potrà essere valutato.

I centri di responsabilità sono aree organizzative che si distinguono dalle unità pure dell'organizzazione in quanto, il sistema di controllo, per ognuna di

¹³ Cfr. S. MARASCA, L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di gestione, Metodologie e Strumenti*, 2013, pp. 136 segg., cit.

esse definisce obiettivi che dovranno essere perseguiti dai rispettivi responsabili e sul cui conseguimento gli stessi saranno oggetto di monitoraggio.¹⁴

Da una visione unitaria di più centri, stabiliti tenendo conto delle caratteristiche del contesto organizzativo e delle strategie che l'impresa intende perseguire, ne deriva la creazione di una mappa delle responsabilità, strumento indispensabile per implementare un processo di controllo, che verta sui fattori ritenuti realmente critici per l'attività di gestione.

Da prassi, le aree di responsabilità, con a capo per ciascuna di esse uno o più responsabili, sono di quattro tipi, suddivise per natura e caratteristiche degli obiettivi ad essi assegnati: centri di costo, di ricavo, di profitto e di investimento.

Il centro di costo si individua ogni qualvolta vi siano soggetti ritenuti responsabili sulla base di standard di costo, controllabili da parte degli stessi. Il fattore controllabilità per il responsabile di area, deriva dall'esigenza di mantenere un determinato standard di efficienza nel consumo delle risorse, monitorate attraverso parametri monetari, valutativi del loro dispendio.

Un tipico esempio di centro di costo è dato dall'area produttiva, suddivisa in singoli reparti o in un unico centro, individuabile nell'unità produttiva nelle aziende di medio-piccola dimensione.

Quando si parla di efficienza, non sempre è facile individuare dei livelli ottimali di consumo di risorse per unità di prodotto o di output. In questo caso il

¹⁴ Cfr. P. BERTERO, L. BRUSA, E. SORANO, *Dentro l'azienda, sistemi organizzativi e manageriali*, Giuffrè Editore, Milano, 2017 p.196.

centro di costo, definito discrezionale, è rappresentato da standard non parametrici, non essendo possibile valutare in termini di efficienza la correttezza del risultato dalla gestione corrente.¹⁵

Altro centro di responsabilità è individuabile attraverso la responsabilizzazione su obiettivi di fatturato. In queste aree l'importanza è assegnata alla massimizzazione delle performance di ricavo. Il consumo di risorse, sembrerebbe non influire nella valutazione di questi responsabili, o per lo meno si potrebbe parlare di assegnazione di livelli di spesa (per le attività commerciali), solamente nei casi in cui si voglia evitare un dispendio di costi elevato, con il mero fine di ottenere un fatturato maggiore¹⁶.

Le risorse, viceversa, rappresentano un fattore rilevante per i centri di profitto. I manager di queste aree sono ritenuti responsabili nel momento in cui devono raggiungere un certo risultato, tecnicamente inteso come relazione fra costi e ricavi. Non sempre un responsabile è in grado di influenzare il profitto della propria area, nei casi in cui, in quest'ultima, non vi siano scambi con il mercato esterno tali da comportare possibilità di manovra di leve influenti sulle determinanti del profitto stesso.¹⁷

¹⁵ Ibidem P. BERTERO, L. BRUSA, E. SORANO, 2017, pp.196-197.

¹⁶Se, ad esempio, un manager di un'area vendita volesse massimizzare i suoi risultati in termini di fatturato, potrebbe essere spinto ad aumentare il peso delle spese in pubblicità e promozioni. Pur non essendo, perciò, un centro di profitto, non possono essere sottovalutate le scelte di natura opportunistica che i manager potrebbero mettere in atto.

¹⁷ In quest'ultimo caso, il centro di profitto è denominato fittizio e si contrappone ai centri autonomi e semiautonomi caratterizzati dalla presenza elevata di scambi con l'ambiente esterno ed interno, nonché per la possibilità dei titolari degli stessi centri di agire sulle leve di influenza del profitto stesso.

L'ultimo centro di responsabilità è individuabile nell'area in cui, oggetto di valutazione sono le performance comprensive del rendimento derivante dagli investimenti effettuati. In un'ottica di profitto di natura allargata, non contano più solo i fattori costo e ricavo, ma anche gli impieghi per generare il profitto stesso.

Basare il processo di delega delle responsabilità esclusivamente sulla base di standard di profitto, non sempre conduce a una valutazione esauriente delle performance della stessa: due reparti o divisioni potrebbero infatti realizzare gli stessi profitti ma con un consumo di risorse totalmente diverso, divenendo quest'ultima la discriminante della reale efficienza del centro stesso.¹⁸

In un'organizzazione di tipo funzionale il centro di investimento è dato dall'intera organizzazione, in cui il responsabile di unità è il vertice stesso dell'impresa.

La complessa articolazione analizzata è nota per essere la base strutturale del processo di Budgeting, strumento attraverso cui pianificare, assegnare e verificare obiettivi e performance globali, che investono perciò, grazie alla ripartizione per centri di responsabilità, l'intera organizzazione.

Proseguendo lo schema di riferimento, la seconda dimensione indagata, alla quale anche lo stesso budget è ricondotto, è la struttura tecnico-informativa, nei suoi principali strumenti, attraverso i quali si raccolgono, elaborano e

¹⁸ Cfr. R. FERRARIS FRANCESCHI, *Pianificazione e controllo, Sistemi di management e logiche di funzionamento*, 2007 pp.146-147, cit.

distribuiscono le informazioni veicolo di orientamento e monitoraggio della gestione.

1.2.2 La struttura tecnico-informativa

Nulla sarebbe il processo di controllo, attuato per guidare l'impresa all'agire quotidiano, senza un sistema informativo che apporti al management il bagaglio di dati e misure necessario a consentirgli di alimentare e implementare il processo stesso. L'elaborazione, la raccolta e la comunicazione delle informazioni, aventi sia natura quantitativo-monetaria che non, è resa possibile da un insieme di strumenti di rilevazione e analisi della dinamica aziendale.

Questa dimensione ricomprende al suo interno due macro-sistemi: gli strumenti di natura contabile, fornitori di rilevazioni economico-finanziarie e di informazioni di tipo quantitativo-monetario e il sistema di natura extracontabile, in linea con la necessità, delle imprese, di effettuare valutazioni e misurazioni di aspetti quantitativo non monetari o anche qualitativi, che esulano da quelli rilevabili solo contabilmente. A questi due sistemi, negli ultimi anni, hanno trovato particolare sviluppo le nuove soluzioni dell'Information & Communication Technology¹⁹, fonte di sviluppo e di innovazione per le imprese,

¹⁹ Le soluzioni ICT rappresentano l'infrastruttura tecnica e tecnologica per raccogliere, elaborare e distribuire informazioni integrate, sia verso le altre imprese, i clienti, che verso la dirigenza aziendale.

grazie all'integrazione della tecnologia con le informazioni prodotte dai primi due sistemi.²⁰

Il concetto di contabilità direzionale, come struttura portante del sistema di programmazione e controllo, inizia ad apparire a partire dagli anni cinquanta, quando la stessa, sotto il nome di "management accounting", veniva delineata come insieme di strumenti informativi sui costi e sui risultati reddituali, riferiti a determinati segmenti dell'attività di impresa.²¹ Le prime forme di apertura e innovazione, associate a questo sotto-sistema informativo, si sono avute in concomitanza dell'evoluzione delle teorie sul controllo, quando la definizione dello stesso strumento viene a ricomprendere il concetto di supporto e facilitazione del processo di decisione strategica.

Il sistema contabile, per ottemperare al fine ultimo delineato, si compone di una serie di strumenti distinti per ruolo, tempistica e finalità. Si individuano, in primis, le rilevazioni a consuntivo di contabilità generale ed analitica, accompagnate dal sistema di budget per la misurazione e predisposizione degli obiettivi, identificato come strumento di rilevazione preventiva. L'analisi degli scostamenti produce, invece, osservazioni che emergono dal confronto tra performance e obiettivi, strumentale alla fase di determinazione delle azioni da intraprendere ai fini della correzione degli scostamenti. Infine, l'insieme dei dati,

²⁰ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, 2018, pp.18-1, cit.

²¹ Cfr. G. SHILLINGLAW, *Cost Accounting: Analysis and Control*, 2e, Irwin, Illinois, 1967, p. 2, e A. BUBBIO, *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Edizioni Unicopli, Milano, 1989 p.42.

delle misurazioni e del complesso informativo, di cui viene a disporre l'impresa, vanno a confluire nel sistema di reporting che può essere identificato come output finale della produzione informativa.²²

Il primo sotto-sistema di elaborazione è la *contabilità analitica*, definita anche analisi e contabilità dei costi, composta dall'insieme delle procedure a consuntivo di rilevazione, imputazione e controllo di elementi di costo e ricavo riferiti a determinati oggetti di calcolo.²³

Il fine ultimo risiede nella volontà di condizionare la gestione, le decisioni e azioni dell'impresa, portando la stessa a conoscenza delle possibili aree di intervento e di miglioramento dei risultati gestionali.

La contabilità analitica, come supporto decisionale e di controllo, attraversa tutto il sistema, a partire dall'attività di programmazione, nella quale si cercherà una coerenza fra obiettivi stabiliti e i comportamenti operativi, fino alla fase susseguente alla realizzazione dei risultati, in cui il ruolo contabile diviene di verifica, comprensione e valutazione degli scostamenti e delle conseguenti azioni correttive.

²² Cfr. M. MARASCA, L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di Gestione, Metodologie e strumenti*, 2013, p.110, Cit.

²³ Cfr. G. FARNETI, *Economia d'azienda*, Franco Angeli, 2008, Milano, p 119.

Si è già detto dell'importanza del costo nell'ambito della Co.An, con un significato e un ruolo che si discosta dal tradizionale concetto di esborso monetario, sostenuto per effettuare un acquisto.²⁴

La contabilità analitica deve rispondere sempre a un fabbisogno informativo manifestato dall'impresa. Tale fabbisogno può riguardare elementi di redditività associati a un prodotto o cliente, la fissazione del prezzo di vendita di un bene o servizio, l'efficienza di un determinato reparto o centro di costo, al fine di monitorare l'intera gestione e le prestazioni, in adempimento alla strategia di fondo perseguita²⁵.

Per ogni scopo conoscitivo, le determinazioni economiche necessitano di essere rilevate con criteri e procedure diverse, sempre secondo il principio chiave della destinazione economica: per ogni risorsa consumata, la contabilità analitica assegna il costo della stessa a un determinato oggetto o centro di costo che l'ha assorbita.²⁶

È così che l'impresa si trova a dover applicare diverse metodologie di calcolo e imputazione di risorse e fattori a quegli elementi che direttamente o indirettamente ne hanno fatto uso. L'alternativa più rilevante è quella che riguarda la scelta fra la modalità di imputazione con il metodo full costing o direct costing.

²⁴ Il costo viene nella Co.An. identificato come assorbimento da parte di un determinato oggetto di un quantitativo di fattori produttivi.

²⁵ A. BUBBIO, *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Edizioni Unicopli, Milano 1989, pp.95 e segg.

²⁶ Per oggetto di calcolo si può intendere in impresa qualsiasi prodotto, reparto, centro di responsabilità, area geografica o infine anche una singola fase che compone il processo produttivo.

Bisogna infatti risalire alla classificazione tradizionale dei costi che, fra le tante, pone una distinzione degli stessi in: diretti ed indiretti, variabili e fissi. La prima distinzione riguarda la variabilità dei costi al variare dei volumi produttivi; la seconda riguarda la possibilità o meno di calcolare il coefficiente unitario di impiego rispetto ad un determinato output produttivo. I costi diretti sono per lo più variabili e si riferiscono quindi alla loro immediata e lineare imputabilità a uno specifico oggetto di costo (output di beni o servizi oppure centri di costo) differenziandosi da quelli riferiti a più output o centri di imputazione ai quali potranno essere attribuiti attraverso l'uso di una determinata base di riparto.

Soffermandoci quindi sulla prima metodologia full costing, la stessa ha l'obiettivo di calcolare il conto economico complessivo di prodotto, sull'idea che lo stesso sia influenzato da ogni elemento di costo indipendentemente dalla sua natura.

Negli anni di pieno sviluppo delle metodologie di Co.An, il full costing poteva essere ritenuto il procedimento maggiormente accurato. Le imprese, infatti, sostenendo costi di natura prevalentemente diretta ed essendo poco sviluppate aree e attività "di servizio" fonte principale dell'insorgenza di costi fissi, riscontravano poche difficoltà e problematiche nelle rilevazioni contabili suddette.

Andando avanti negli anni, tuttavia, si iniziano a comprendere i limiti di un sistema contabile, non più attendibile in presenza di una crescente complessità di gestione, che spinge verso la conoscenza, più che dei costi rilevabili a livello di

prodotto/servizio, delle “leve” che sono causa della loro insorgenza. Le nuove teorie rivedranno così il concetto tradizionale secondo cui sono i prodotti a consumare le risorse, per passare all’idea avanzata che quest’ultime sono, viceversa, assorbite dalle attività, a loro volta imputabili ai prodotti.²⁷

La Co.An è, infine, di supporto nella valutazione dell’efficienza economica e del contributo alla realizzazione di profitto da parte di ciascuna area o unità di impresa.

L’organizzazione d’impresa come delineato dalle precedenti analisi sulla struttura organizzativa del controllo, è infatti strutturata in centri di responsabilità, fra i quali i centri di costo²⁸, che costituiscono oggetto intermedio di misurazione, in quanto destinati a contribuire alla realizzazione dell’output produttivo del processo aziendale. La logica di costo pieno va così ad arricchirsi, mediante il passaggio per oggetti intermedi di imputazione, quali i centri stessi, in modo da consentire un’allocazione più affidabile delle risorse ai prodotti.²⁹

La contabilità appena descritta, strettamente relazionata ai sotto-sistemi tecnico-informativi che verranno analizzati, presenta come base contabile le valutazioni economiche di *contabilità generale* (Co.Ge.), il più antico e conosciuto sistema di rilevazione e registrazione di dati di andamento gestionale.

²⁷ Cfr. M. NIZZOLA, *Sistemi avanzati di contabilità analitica*, B2 corporate, 2014, pp16-18.

²⁸ Si possono distinguere centri di costo produttivi, centri di costo ausiliari (di supporto a quelli produttivi) e infine centri di costo di struttura (area commerciale, amministrativa ecc.)

²⁹ Si passa così da una logica di tipo diretto di allocazione delle risorse ai prodotti, a una logica mediata dal passaggio per i centri di responsabilità.

Si ritiene infatti che nessuna impresa è esente dall'obbligo di determinare e comunicare informazioni di sintesi economico-finanziaria, confluenti nel noto bilancio di esercizio. I due sistemi informativi, tuttavia si differenziano per scopi conoscitivi, oggetto e metodologie di analisi. Compito prioritario della Co.Ge. è, infatti, quello di rilevare fatti di gestione dell'azienda nel suo insieme, attraverso una classificazione dei costi non per destinazione (come osservato nella contabilità analitica) quanto piuttosto per natura.³⁰ Nel bilancio di esercizio, confluiranno perciò le rilevazioni periodiche di capitale e reddito, dati derivanti dagli scambi con terze economie, necessari al processo di verifica del raggiungimento di risultati economici prestabiliti, nonché come informativa esterna nei confronti degli stakeholder e del mercato.

Un altro strumento di programmazione e di controllo è *il Budget* che, in primo luogo, può essere definito come il programma di gestione tradotto in espressioni quantitativo-monetarie e inserito nell'ampio processo decisionale, fungendo da guida, motivazione e indirizzo dell'intera organizzazione.³¹ Nello specifico, il budget assume il carattere della globalità, ossia viene redatto e diffuso a tutti i livelli della struttura organizzativa e quelli dell'articolazione per centri di responsabilità. Infatti, permette di determinare, assegnare e comunicare gli obiettivi rappresentativi dell'insieme di azioni che i responsabili dovranno porre in atto, al fine di perseguire la strategia stabilita in sede di pianificazione.

³⁰ Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, Giuffrè Editore, Milano, 2009.p 5 e segg.

³¹ Per approfondimento sulle funzioni del budget L. BRUSA., F. DEZZANI, *Budget e controllo di gestione*, 1983, pp. 57 segg., cit.

È con quest'ultima che il controllo di gestione, attraverso il budget, trova una forte integrazione e continuità, rappresentando un anello di congiunzione tra il breve e il lungo periodo. Gli obiettivi enunciati in termini economico-monetari, sono indispensabili per attuare il confronto con i risultati effettivamente realizzati.

Tendenzialmente in un processo basato su meccanismi di retroazione, questa "verifica" trova esecuzione solo a conclusione dell'anno di budget. A questo meccanismo si contrappone, però, un sistema basato sul confronto e sull'analisi attraverso scomposizioni infra-periodali, che consentono di correggere le deviazioni reindirizzando i comportamenti verso i corretti obiettivi.³² È proprio sulle possibili devianze comportamentali che va ad agire il budget, rappresentando, perciò, anche uno strumento atto alla coordinazione di uffici, reparti e individui che, in virtù delle divergenze di specializzazione degli stessi, rischiano di essere spinti ad agire massimizzando i propri interessi piuttosto che i fini comuni. Il budget non vuole essere però uno strumento di costrizione, quanto piuttosto di motivazione dei manager che dovrebbero perciò essere coinvolti nella redazione del bilancio di previsione, per permettere alla direzione di meglio conoscere la realtà e le problematiche dei livelli operativi.

La formulazione del bilancio di previsione segue, generalmente, un processo, più o meno lungo (a volte può durare anche alcuni mesi), articolato in fasi logiche,

³² Si veda FERRARIS FRANCESCHI R., *Pianificazione e controllo, Sistemi di management e logiche di funzionamento*, 2007. pp. 256 segg. cit.

Più è alta la volatilità del contesto ambientale, più è necessario basare le operazioni su periodi ristretti cosicché il budget complessivo sia somma dei risultati infra-periodali.

durante le quali, il budget viene scomposto in varie articolazioni, riferite alle molteplici aree di responsabilità. Si parla di obiettivi globali di budget come dell'insieme degli stessi che in linea con la strategia di fondo vogliono essere perseguiti nel breve periodo ovvero l'esercizio prossimo. Questi obiettivi, pur avendo natura varia, dovranno essere ricondotti a standard di natura economico-finanziaria o quantitativa sui quali verranno a loro volta strutturati i budget settoriali (o parziali) classificabili in operativi, di sintesi e di investimento.

I budget di natura operativa si riferiscono alle aree funzionali a carattere tecnico-operativo, coinvolte nel processo gestionale come centri di svolgimento delle attività primariamente importanti per il successo competitivo dell'impresa.

Nel processo di Budgeting, il punto di partenza risiede generalmente nel budget commerciale come previsione delle vendite e dell'andamento del mercato, dati e informazioni fondamentali per passare ai successivi bilanci dell'area tecnico-produttiva e delle altre aree di staff.

I programmi dell'area commerciale sono concernenti piani e propositi di vendita (esplicitati a loro volta nel budget dell'area vendite) e obiettivi di costo aventi natura commerciale (racchiusi nel budget dei costi commerciali).³³ Le previsioni effettuate sull'andamento delle vendite costituiscono informazione essenziale ai fini del quantitativo di produzione da realizzare, oggetto degli obiettivi contenuti nel budget dell'area tecnico-produttiva.

³³ Cfr. L. BRUSA, *L'amministrazione e il controllo, Logiche e strumenti*, 2001, pp.128 e segg., cit.

Il programma di produzione, strutturato generalmente su base mensile, oltre a basarsi sull'assegnazione ai responsabili di dati livelli e volumi da produrre, si articola anche nell'attribuzione di obiettivi di costo, ovvero, di consumo di risorse da impiegare ai fini del raggiungimento degli standard produttivi.³⁴

Se in passato l'attenzione all'efficienza e ai risultati si riteneva dipendere quasi esclusivamente dall'area produttiva, oggi le imprese dedicano una vasta parte del controllo alle funzioni di "servizio" non meno importanti per il raggiungimento dei fini strategici. Accanto ai budget precedentemente formulati, trovano, perciò, impiego quelli delle funzioni di staff riguardanti prevalentemente l'area amministrativa, finanziaria, la R&S e la gestione del personale.

A causa della forte presenza dell'elemento personale e di aspetti qualitativi nelle seguenti aree, la quantificazione dei costi e delle risorse impiegate molto spesso trova una difficile correlazione con i risultati quantitativi; questo comporta l'impossibilità di definire obiettivi quantificabili sulla base dei precedenti esercizi, dovendo piuttosto rimettere in discussione di frequente le modalità di programmazione di questi costi.

La sintesi e l'aggregazione dei budget settoriali genera un Budget complessivo articolato in economico, finanziario e patrimoniale. Si tratta di un bilancio preventivo costituito da un conto economico (come confronto fra costi e ricavi della gestione operativa individuati dai budget precedenti), un prospetto di

³⁴ Il livello di efficienza può essere correlato all'analisi dei seguenti costi: manodopera, energia elettrica, manutenzione, stipendi tecnici e altri costi industriali rientranti in quelle che vengono definite "spese generali di fabbricazione".

tipo finanziario (che verifica anche la fattibilità sul piano finanziario dei programmi e piani di tipo operativo) e infine un prospetto patrimoniale (avente la struttura tipica dello schema contenuto nel bilancio di esercizio).

Vi è un'ulteriore programmazione che si differenzia dalle precedenti, in quanto attinente a più esercizi e riferita a costi suddivisi nelle varie aree funzionali.

Le risorse impiegate in ciascuna funzione, al fine di rendere fattibili e concrete le attività di gestione caratteristica, trovano, perciò, quantificazione nel budget degli investimenti, strumento di programmazione degli impieghi suddivisi in capitale fisso e circolante.³⁵

Il complesso processo di Budgeting appena analizzato, lungo l'iter di svolgimento del controllo di gestione, rappresenta lo standard di confronto per realizzare la consuntiva analisi fra quanto programmato e quanto realizzato.

L'analisi degli scostamenti rappresenta, infatti, un momento cruciale all'interno del processo di controllo, come verifica e valutazione dell'efficacia e dell'efficienza delle azioni poste in essere nell'esercizio della gestione.

Questa analisi, allo stesso tempo, è inclusa negli strumenti informativi, in quanto rappresenta uno strumento conoscitivo, volto alla comprensione delle cause dei differenziali di performance³⁶, efficaci alla realizzazione delle azioni

³⁵ Per capitale fisso si intendono le immobilizzazioni materiali e immateriale, mentre per circolante si intende il capitale da impiegare nelle attività correnti al netto dei debiti commerciali.

³⁶ Cfr. S. MARASCA, L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di gestione, metodologie e strumenti*, 2013, p. 115, cit.

correttive. Effettuare la verifica tra pre-consuntivo (ovvero prima che possano verificarsi i risultati finali non più modificabili) e preventivo (quanto stabilito in sede di programmazione) costituisce attività prerogativa di un processo di controllo avanzato denominato “Feed Forward”. Quest’ultimo, propedeutico alla revisione delle politiche in corso di realizzazione, qualora le stesse non siano sufficientemente efficaci al raggiungimento dei fini strategici, nasce come tentativo di superamento dei limiti di un processo di verifica tardiva, in cui le correzioni alle devianze trovano impiego necessariamente nei successivi esercizi.

L’ultima componente tecnico-informativa, indispensabile per un corretto sistema di gestione, deriva dall’insieme dei flussi di informazione scaturenti dalla stessa struttura tecnico-contabile e dei sotto-sistemi informativi. Il *sistema di reporting*, integrato con gli strumenti precedentemente analizzati costituisce lo schema di sintesi in grado di alimentare l’intero processo decisionale, supportando il governo e la gestione di impresa.

L’elaborazione dei documenti informativi, in special modo del reporting e del budget, tuttavia non risulta in alcun modo esente da limiti, individuabili sia nelle implicazioni tecniche, che nell’approccio e attitudine alla stessa elaborazione. A far venir meno il loro valore strategico in primo luogo è la tendenza delle imprese a concepire gli strumenti come un puro obbligo burocratico, vincolando le stesse ad un compito, esclusivo dei manager, meramente routinario e formalizzato.

Oggetto dell’analisi differenziale oltre all’efficienza, può riguardare ad esempio i volumi prodotti, i prezzi, sia di acquisto che vendita, i tempi di produzione ecc.

È grazie alla presa di consapevolezza dell'esistenza di un problema di fondo, che negli ultimi anni, la dottrina si è adoperata alla ricerca di nuove soluzioni, per l'implementazione di un sistema di controllo strategicamente efficace.

Sicuramente, limiti come l'orientamento esclusivo alle leve reddituali di breve periodo, accompagnato a una scarsa capacità predittiva e un monitoraggio basato sul rigido orientamento "settoriale" delle responsabilità,³⁷ sono solo alcune delle disfunzioni che si riversano negativamente sullo stesso processo di controllo.

È su queste cognizioni che il sistema di pianificazione e controllo deve basare la sua evoluzione, transitando da strumento di verifica di come la gestione è stata svolta, a strumento di decisione di come si vorrebbe che la stessa si svolgesse.

Oggetto del capitolo secondo, saranno, dunque, le applicazioni e metodologie di una nuova concezione di controllo, illustrando in special modo i cambiamenti nell'utilizzo e implementazione degli strumenti operativi, primi fra tutti il budget e il sistema delle misurazioni.

1.2.3 Il processo di controllo

Se le premesse per un buon sistema di controllo, sono date dalla base strutturale del sistema stesso, è con il processo effettivo, che si realizza il momento cruciale di questo complesso management control system.

³⁷ Cfr. L. BRUSA, *L'amministrazione e il controllo, Logiche e strumenti*, 2001. p. 122, cit. Per l'autore, anche lo stesso orientamento per centri di responsabilità può costituire un limite, laddove questo ostacoli una visione sistemica di impresa, orientata ai processi e all'articolazione inter-funzionale di obiettivi e risorse

Il processo rappresenta la componente di natura dinamica che nel modello di riferimento, Brunetti contrappone alla staticità dell'articolazione organizzativa e degli strumenti informativi. La realizzazione operativa del controllo è composta da fasi collegate, circolarmente, in un percorso in cui anche l'ultimo "step", diviene fattore propulsore per riavviare e alimentare i successivi processi decisionali.

La vera natura del processo di controllo, come sistema più di guida all'agire, che di verifica dell'agire è confermata proprio dal fatto che ogni fase e attività gestionale non rimane fine a se stessa ma si trova ad assumere il ruolo di preventivazione delle azioni successive.

Il processo di controllo va ad abbracciare un periodo che generalmente corrisponde all'intero anno di esercizio. Infatti si può parlare di controllo non solo in fase ex post o a consuntivo, quanto piuttosto di ulteriori due momenti realizzati in fase preventiva (ex ante) e in itinere, lungo l'intero svolgimento dell'attività di gestione.

La definizione degli obiettivi, delle risorse e attività necessarie al loro conseguimento apre quello che è stato definito controllo ex ante, momento delicato e particolarmente complesso. Lo stesso è, difatti, volto a stabilire le vie da perseguire, effettuando previsioni sulle variabili e gli andamenti, sia di contesto

interno che esterno, al fine dell'attuazione di scelte di natura strategica, vincolo e rotta da seguire per l'orientamento del breve periodo.³⁸

Lo strumento tecnico-informativo, di ausilio in questa fase, è il budget attraverso il quale si assolve alla necessità di stabilire per ogni centro di responsabilità l'output delle attività, esplicitazione delle politiche aziendali in attuazione di una strategia di più lungo respiro.

Un breve accenno è necessario dare all'influenza che determinati connotati relativi agli obiettivi, stabiliti secondo adeguati criteri, possono avere sul raggiungimento degli stessi. In primo luogo, per far sì che ogni individuo sia posto nelle condizioni di raggiungere i fini strategici, un obiettivo oltre a dover essere chiaro e congruente sia con gli stessi che con quelli individuali, deve caratterizzarsi per un livello stimolante di difficoltà, che induca comportamenti ambiziosi da parte degli individui, ma che nello stesso tempo non porti a scoraggiarli in vista di un mancato raggiungimento.

Motivazione, stimolo e incentivazione è quanto necessario, perciò, affinché il controllo possa essere percepito non come una costrizione, quanto piuttosto come negoziazione fra i valori individuali e quelli del soggetto economico, realizzabile attraverso il coinvolgimento dei responsabili stessi, ricercando uno stile di controllo partecipativo e non eccessivamente formalizzato.³⁹ Alcuni autori, fra

³⁸ Cfr. M.B. BARBATO, *Il controllo di gestione nelle imprese italiane, Progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, pp. 146 e segg., cit.

³⁹ Lo stile di controllo costituisce inoltre componente definita "immateriale" della dimensione organizzativa, rappresentando quell'elemento in grado di condizionare e incentivare fortemente i

cui Marchi (1988, p.174), aggiungono lo stile di controllo (o di direzione) come un ulteriore elemento nel sistema di controllo direzionale, accanto alla struttura tecnico-contabile, a quella organizzativa e alla dimensione processo.⁴⁰

Il termine controllo, in italiano, rimanda inevitabilmente a quella che per molto tempo è stata l'accezione predominante dei sistemi stessi, ossia di una verifica ispettiva sul raggiungimento di adeguati risultati in termini economici.

Questa visione che per molti anni ha comportato un mancato coinvolgimento dei livelli operativi, creava una netta divisione fra momento di programmazione e la verifica stessa, con la necessaria conseguenza di valutazioni spesso distorte inflitte ai responsabili di area. La misurazione delle performance viceversa, dovrebbe essere guidata dalla volontà di individuare i motivi che causano le variazioni stesse, consci del fatto che la verifica, come attività in itinere, non è mai fine a se stessa, ma strumentale a governare l'impresa, predeterminando, monitorando e correggendo lo svolgimento dell'attività gestionale.⁴¹

In quest'ultimo concetto è racchiuso lo spirito con il quale si dovrebbero analizzare performance e risultati, evitando modalità "punitiva", con enfasi su misurazioni precise e sugli scostamenti negativi; chi implementa il sistema

comportamenti dei livelli organizzativi operativi. Allo stile di controllo partecipativo si contrappone quello autoritario caratterizzato da una rigida definizione degli obiettivi, secondo una logica "top down" nonché un processo di valutazione con ristretti margini di scostamento. Per approfondimenti cfr. BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000.p 281 e segg.

⁴⁰ Cfr. M. CIAMBOTTI, *L'influenza dei fattori culturali sul controllo manageriale, un quadro d'analisi tra aspettative e conferme empiriche*, Lint, Trieste, 2011, p.149.

⁴¹ Cfr. M.B BARBATO, *Il controllo nelle imprese italiane, progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, 1992, p.177, cit.

dovrebbe orientarsi piuttosto a valutazioni di performance di più ampio respiro che inducano gli stessi responsabili a domandarsi sulle cause di inefficienza, incentivati da meccanismi volti alla collaborazione e partecipazione, piuttosto che alla gerarchizzazione delle scelte decisionali.⁴²

Ogni singola fase, compone un tassello di un sistema, il cui processo di tipo lineare può essere intrapreso con modalità e meccanismi diversi ma non per questo escludibili a vicenda: il processo a retroazione denominato di Feed-Back, e il controllo sulla direzione di marcia ovvero di Feed-Forward.

Se il Feed-Back agisce come meccanismo in cui il riscontro sulle performance avviene alla fine del periodo annuale, rischiando così di non intervenire tempestivamente nell'individuazione di azioni correttive, il secondo processo logico, rispecchia la dinamica evolutiva dei sistemi di pianificazione e controllo.

Nell'attuale contesto di turbolenza ambientale ed economica, in cui le variabili di incertezza e di imprevedibilità si moltiplicano notevolmente rispetto alla relativa stabilità del passato⁴³, occorre procedere attraverso un percorso che scomponga mensilmente l'articolazione per obiettivi, fortificando il supporto

⁴² Cfr. L. BRUSA, F. DEZZANI, *Budget e controllo di gestione*, 1983, pp.352-353, cit.

⁴³ La spinta che viene dalle nuove tecnologie, la competizione accesa dovuta alla continua ricerca di innovazione, le nuove strategie di internazionalizzazione portano all'accentuarsi di una complessità di contesto ambientale in cui non bisogna dare per scontato l'importanza di sapere dare all'impresa una direzione di marcia continua, anticipando gli eventi con azioni e meccanismi che correggano preventivamente le devianze individuate.

informativo e integrandolo con sistemi di natura predittiva, che proiettino i risultati intermedi alla fine del periodo.

Nonostante il meccanismo di Feed-Forward presenti lo svantaggio di una complessità maggiore, dovuta alla riformulazione periodica dei preventivi, consente però di intervenire in aree di gestione in cui eventuali disfunzioni risulterebbero critiche, prima che le stesse si manifestino.

Non bisogna confondere il modello predittivo con una semplice scomposizione degli obiettivi in periodi brevi, che rimane comunque possibile nel meccanismo di feed back, in cui tutt'al più sono realizzabili controlli più frequenti, ma comunque aventi natura consuntiva.

In qualsivoglia modo lo stesso processo venga svolto, gli interventi correttivi rappresentano l'atto conclusivo dello stesso e devono essere affiancati da un sistema di incentivazione inteso come meccanismo delle ricompense legate alle performance.

Gli incentivi oltre al naturale scopo di "premiare" per gli esiti dell'attività svolta, forniscono un supporto informativo agli stessi dipendenti su quali siano le aree critiche e più importanti verso le quali dovranno essere orientati gli sforzi maggiori, producendo un buon effetto motivante all'agire collettivo.⁴⁴

⁴⁴ Cfr. K.A. MERCHANT, W.A. VAN DER STEDE, L. ZONI, *Sistemi di controllo di gestione, Misure di performance, valutazione e incentivi*, Pearson, Milano, 2014, pp173-174

In ogni impresa, l'attenzione deve essere posta sulla comprensione delle proprie esigenze, non esistendo un sistema manageriale valido in assoluto come standard di meccanismi e metodologie da applicare adattabili a qualsiasi contesto.

Molte delle connotazioni degli strumenti di gestione, infatti, possono essere vincolate da cultura e credenze fortemente ancorate, difficili da modificare soprattutto in imprese medio piccole, rigide al cambiamento e fortemente accentrate nel sistema decisionale.

Il meccanismo di retroazione, infatti, viene ancora largamente utilizzato in molte imprese che a fatica riescono a comprendere la vera natura dei sistemi di controllo, intesi come esigenze di governo del futuro. Sono il rischio e l'incertezza, nell'attuale contesto competitivo, le variabili discriminanti in grado di indurre l'impresa ad allontanarsi dai meccanismi tradizionali, lasciando il posto a una visione anticipatrice e previsionale, profondamente connessa e integrata con la pianificazione strategica.⁴⁵

Se l'importanza della partecipazione di ogni responsabile consente di rendere pervasiva e collettivamente accettata l'indispensabilità di un controllo direzionale, questa è garantita anche dal ruolo e dalle funzioni della figura professionale a presidio del sistema stesso: il controller.

⁴⁵ Cfr. A. BUBBIO, *Controllo di Gestione, un'esigenza naturale*, in *Amministrazione & Finanza*, Marzo 2008, pp. 33-42.

1.3 La funzione a presidio del sistema: il controller

Il controller è una figura professionale, responsabile del complesso di attività riferibili all'area del controllo di gestione. È colui che ne consente la progettazione e l'implementazione, e che individua e progetta la struttura informativa, assumendo così il ruolo di architetto, educatore e gestore del sistema di controllo.⁴⁶

L'attuale importanza gestionale e strategica di questo ruolo, come fondamentale supporto decisionale e di interazione con le varie unità aziendali, ha trovato sviluppo solo dopo un percorso evolutivo che ha visto, da un lato, l'attribuzione di nuovi compiti e responsabilità, dall'altro il venir meno di alcune attività associate alla tradizionale figura amministrativa.

Molteplici sono le competenze richieste, le capacità e le skills necessarie per rivestire un ruolo ad oggi ad alto contenuto professionale. Non si può più parlare, infatti, di una classica posizione le cui mansioni vertono unicamente sugli aspetti contabili, dovendosi ricondurre, invece, al controller nuove responsabilità di assistenza e consulenza ai piani manageriali.

⁴⁶Cfr. F. De SANTIS, *ERP e strumenti di business intelligence*, Giappichelli Editore, Torino, 2017, p.12.

Per architetto ed educatore si intende rispettivamente la competenza tecnica di gestione e sviluppo degli strumenti specialistici di controllo, e quella umana di educatore di manager e operatori nelle procedure indette dal sistema di controllo.

È così che l'incarico assume i caratteri di vero e proprio "Business Analyst"⁴⁷, conoscitore in primo luogo della realtà operativa, del business in cui l'impresa opera e di ogni implicazione economico-finanziaria necessaria al management per effettuare decisioni di natura strategica.

La collocazione organizzativa del controller tradizionalmente viene ricondotta alla funzione Amministrazione e Controllo. Tuttavia, la stessa può trovare inquadramento autonomo come organo di staff direttamente dipendente dal direttore generale o di divisione. In quest'ultimo caso, la configurazione organizzativa è definita frazionata, intendendosi così la presenza di più organi distinti per ogni sub-area dell'amministrazione, più o meno coordinati da una direzione intermedia, frapposta all'alta dirigenza.⁴⁸

Alla radice del fenomeno evolutivo delle soluzioni organizzative e con esse della configurazione delle attività del controllo, vi è senz'altro la spinta dinamica che il contesto ambientale ha attraversato negli ultimi decenni. È da questo punto di partenza che si ricercherà nel secondo e terzo capitolo della trattazione, di descrivere e ricercare le cause, proposte dalla letteratura, delle principali innovazioni del controllo di gestione. Le stesse dinamiche evolutive verranno analizzate poi per la posizione e il ruolo del controller nel sistema e più propriamente della funzione Amministrazione, Finanza e Controllo (d' ora in poi AFC).

⁴⁷ Cfr. MERCHANT K.A., RICCABONI A., *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001, p160.

⁴⁸ Cfr. BRUSA L., *L'amministrazione e controllo, Logiche e strumenti*, 2001, pp. 211-212, cit.

La complessità, l'innovazione e la competitività, come si vedrà in seguito, dunque, potranno essere gestite solo attraverso strumenti e figure professionali guida, con ampia visione delle performance, che indirizzino e supportino una strategia flessibile in grado di dominare gli eventi e le turbolenze ambientali.

CAPITOLO2

DINAMICA EVOLUTIVA DEL CONTROLLO DI GESTIONE: DA TRADIZIONALE MISURAZIONE DELLE PERFORMANCE, A NUOVO ORIENTAMENTO STRATEGICO

2.1 Le determinanti del cambiamento

Si parla spesso di crisi, come di quel fenomeno di instabilità avente natura traumatica, le cui radici si estendono non soltanto nell'ambito economico, ma più in generale nel contesto sociale e istituzionale.

Intendere la crisi al giorno d'oggi significa analizzare un fenomeno, non temporalmente troppo lontano e pur sempre attuale, dal quale l'economia mondiale sta cercando di riprendersi, intraprendendo percorsi evolutivi, di reazione e risposta agli stessi accadimenti accidentali. Instabilità e turbolenza sono solo due delle condizioni sulle quali vertono il mercato e l'economia delle imprese, le cui naturali conseguenze si evidenziano in un quadro economico, politico e sociale il cui futuro è indeterminato e precario.

A questo fenomeno potremmo dire "involutivo", durante il quale le imprese subiscono andamenti recessivi, si contrappone il processo di globalizzazione, di sviluppo e avanzamento delle nuove tecnologie, spinte evolutive attraverso le

quali si tentano di abbattere i tradizionali confini di mercato, contribuendo a determinare un contesto competitivo radicalmente distante dalle epoche passate.

Cambiamenti avvenuti nella configurazione delle imprese a livello organizzativo, strutturale e nei rapporti con le altre organizzazioni imprenditoriali e istituzionali vanno analizzati ricercandone i presupposti causali, identificabili nelle determinanti a livello economico-finanziario, sociale e competitivo.

A fronte della necessità di tenere sotto controllo le globali e multidimensionali variabili di contesto nel quale si svolge l'attività aziendale, trovano ragion d'essere i mutamenti dei processi decisionali e nelle metodologie di controllo. Per gestire il cambiamento, facendone una leva di vantaggio competitivo e un'opportunità di sviluppo, occorre porre in essere, perciò, processi distanti dalla rigidità e burocratizzazione che caratterizzava le imprese fino agli ultimi anni del Novecento.¹

Servono nuove tecniche, nuovi strumenti di valutazione delle performance e di supporto informativo che favoriscano l'implementazione del controllo di gestione come sostegno proattivo e tempestivo ai decision maker nella redazione di piani strategici dinamici e flessibili.²

¹ Cfr. L. MARCHI, *L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna*, in *Management & Control*, 2011, pp. 5-16.

² La flessibilità dei piani è intesa come adeguamento e tempestività di reazione alle incertezze e contingenze dell'ambiente, grazie anche allo sviluppo di capacità previsionali, nell'ottica di un meccanismo di feed- forward, come analisi degli scenari e proiezione dei risultati futuri.

Il termine corretto per descrivere il clima attuale è la complessità, intesa come varietà e variabilità degli eventi e delle problematiche, sulle quali incidono fortemente sia i fattori legati alla crisi, fonte di instabilità e di riduzione degli scambi, sia i cambiamenti culturali e tecnologici, scaturenti dalle Innovation & Communication Technology.

Se il governo d'impresa si fa così più arduo, il ruolo del controllo di gestione deve essere centrale nella semplificazione e nel monitoraggio della molteplicità di variabili esterne che possono influenzare la gestione, evitando di diffondere al management una semplice lettura dei dati di contesto, quanto piuttosto offrendo una visione di business che si concentri sulle macro-varabili critiche e sui possibili trend futuri delle stesse.³

Le determinanti, di natura propriamente economico-finanziaria, o riferibili a fenomeni di mutamento sociale, sono comunque fra loro fortemente interdipendenti, ed è l'influenza congiunta delle stesse che ha condotto, negli anni, agli sviluppi delle teorie sul controllo direzionale.

2.1.1 Le determinanti economico-finanziarie

Come già si è potuto evidenziare, l'attuale contesto economico che sta attraversando il nostro paese, è contrassegnato dalle conseguenze di una crisi, iniziata circa dieci anni fa. È il tessuto imprenditoriale, come quello italiano,

³ Cfr. M. BAZZERLA, *La gestione della complessità e il controllo di gestione in azienda*, In "Controllo di Gestione", Marzo 2018, pp.15-25.

composto da imprese di medio-piccola dimensione ad aver risentito maggiormente della turbolenza economica, i cui effetti sono ben visibili ancora oggi, con l'accentuato declino della domanda e le difficoltà nella liquidità, che confluiscono in un circolo vizioso dal quale le imprese stendano ad uscire.

Il clima di stretta economica e di incertezza del futuro potrebbe indurre le stesse imprese ad abbandonarsi in balia degli eventi. Tuttavia, numerose evidenze empiriche, hanno messo in luce come in realtà l'uso del budget e degli strumenti di programmazione rappresentano risorse cruciali per guidare l'impresa in tali contesti, in quanto consentono di tenere sotto controllo gli elementi di rischio, di ridurre le inefficienze e di garantire la sopravvivenza e l'avvio di percorsi di crescita verso obiettivi sempre più ambiziosi.⁴

Dagli anni Ottanta ai giorni nostri il processo di globalizzazione si è contraddistinto per l'apertura dei confini sia a livello geografico che settoriale.

Un'unificazione dei mercati che come vedremo successivamente ha ridisegnato drasticamente le posizioni competitive delle imprese stesse.

Le imprese, caratterizzate da una tradizionale gestione all'interno di un clima di relativa stabilità, necessitavano di tenere in considerazione variabili prevalentemente di natura economica, volte soprattutto al contenimento dei costi.

Nel nostro contesto odierno, si trovano, invece, a dover gestire la complessità attraverso il monitoraggio di performance che tengano conto di una diversificata

⁴ Cfr. S.D. BECKER, M.D. MAHLENDORF, U. SCHAFFER, M. THATEN, *Budgeting in times of economic Crisis*, in *Contemporary Accounting Research*, Vol 33, n.4, 2016, pp.1489-1517.

mole di aspetti multidimensionali. Se infatti l'orientamento ai costi, soprattutto in un periodo di morsa economica come l'attuale, permane la prerogativa di molte imprese, un aspetto critico si ritiene debba essere rivolto a nuove forme di creazione di valore in cui l'attenzione si sposta dalla centralità sulla produzione alla focalizzazione sul cliente (attraverso la differenziazione dell'offerta, maggiore flessibilità, innovazione ecc.)

2.1.2 Il contesto competitivo

L'ambiente competitivo, dai primi anni del secolo scorso, è stato caratterizzato dal susseguirsi di tre periodi evolutivi. Fino agli anni Trenta e durante il boom economico, successivo alla seconda guerra mondiale, il contesto economico era infatti contraddistinto da quella che veniva definita "Era della produzione di Massa"⁵. L'attenzione delle imprese veniva rivolta a una produzione di natura standardizzata in cui la variabile prezzo rappresentava l'unica discriminante competitiva, in un contesto in cui la crescita economica delle imprese avveniva "senza concorrenza".⁶ Il business e le strategie delle imprese erano segnate da una staticità in cui, nonostante la crescita e lo sviluppo

⁵ Si tratta di un periodo il cui maggior sviluppo è avvenuto dal 1945 agli anni Ottanta, in cui il modello di riferimento fu quello elaborato dall'industria di Frederick Taylor, da cui la denominazione di periodo fordista o taylorista.

⁶ Cfr. P. MANZONI, *Il piano strategico d'azienda*, Franco Angeli, Milano, 2013, pp. 13-14. Essendo la domanda di molto superiore all'offerta, non si crea un clima concorrenziale; le imprese infatti ricercavano l'efficienza produttiva non tanto per differenziare la propria offerta, quanto per massimizzare la capacità produttiva al fine di soddisfare l'elevata domanda.

industriale progressivo, non vi erano, ancora spinte all'internazionalizzazione e all'apertura delle proprie attività caratteristiche ai nuovi mercati emergenti.

L'era definita post-industriale introduce, in seguito, il concetto di orientamento al marketing, nel periodo di pieno sviluppo economico degli anni Ottanta, contrassegnato dalle prime innovazioni tecnologiche dei prodotti e dell'accentuarsi della competizione fra imprese. La saturazione del mercato e la lenta evoluzione degli stili di vita e dei consumi impongono alle imprese di interfacciarsi con il bisogno di prestare attenzione a nuove variabili, in quanto la discriminante prezzo e gli obiettivi di costo non consentono più il raggiungimento di un vantaggio competitivo, servono quindi nuovi piani e sviluppi strategici.⁷

Infine, l'espansione dei confini geografici e delle aree di business, i processi di diversificazione e di internazionalizzazione, accelerati dal progresso tecnologico, danno il via all'ultimo stadio competitivo che dagli anni Novanta giunge ai nostri giorni.⁸ Sono gli anni in cui l'eccellenza operativa tende a passare in secondo piano. Il mercato con un'offerta sovradimensionata rispetto alla domanda, necessita di una costante produzione di innovazioni strategiche, nuove idee di business, di cui il controllo di gestione, valutandone la fattibilità, ne deve trasformare gli ideali, in piani operativi.⁹ I cambiamenti nei processi aziendali, orientati all'efficienza, alla qualità e alla differenziazione dei prodotti sono la

⁷ Cfr. M. CIAMBOTTI *Governo strategico d'impresa, teoria, modelli e sistemi di pianificazione*, Giappichelli Editore, Torino, 2005, cit.

⁸ Cfr. P. MANZONI, *Il piano strategico d'azienda*, 2013, pp. 14-15, cit.

⁹ Cfr. L. QUAGINI, *Business intelligence & knowledge management, gestione delle informazioni e delle performance nell'era digitali*, Franco Angeli, 2004, p 24.

risposta all'esigenza di creare un valore durevole per il cliente e di instaurare relazioni con gli stessi che si spingano verso vere e proprie forme di partnership.

Oltre alla riduzione delle distanze geografiche, infatti, vengono riformulati anche i confini aziendali. I concorrenti attuali e potenziali possono allo stesso tempo essere clienti e partner in un clima di cooperazione in cui leva del successo diviene l'integrazione di capacità, risorse e conoscenze.

2.1.3 Il contesto socio-culturale

Un elemento critico che ha rivoluzionato il modo di approcciarsi delle imprese al mercato è il progresso che ha interessato i valori, gli stili di vita e di conseguenza, la modalità di orientarsi all'acquisto da parte dei consumatori.

Se, come precedentemente visto, è con l'approccio al marketing che le imprese iniziano a traslare il proprio orientamento, tradizionalmente interno, verso il mercato e il cliente finale, certamente l'origine di tale fenomeno è riscontrabile in un cambiamento sociale e culturale di più ampia portata, tale da rivoluzionare il legame relazionale impresa-cliente.

Qualità, affidabilità e immagine sono solo alcune delle discriminanti di valutazione da parte del cliente dei prodotti, in un mercato in cui le imprese, aventi sempre maggiori capacità e risorse date dallo sviluppo tecnologico, devono adoperarsi attraverso soluzioni a valore aggiunto che consentano di sopravvivere in un clima di accentuata concorrenza.

Questa nuova centralità del cliente è riscontrabile anche negli evoluti strumenti che negli ultimi anni si sono diffusi, in linea con la nuova concezione di controllo come supporto e guida al governo strategico dell'impresa.

Parlare di misurazione delle performance, infatti, d'ora in poi significherà analizzare l'agire imprenditoriale in un'ottica di nesso causale fra il soddisfacimento del cliente finale e l'efficienza dei processi stessi, superando anche una visione in cui l'attenzione era posta in modo esclusivo agli accadimenti interni alle funzioni aziendali.

Il contesto socio-culturale non è, tuttavia, sempre generalizzabile, in quanto, soprattutto in un clima come quello attuale di apertura completa ai nuovi mercati, diverso è il background culturale che caratterizza ogni paese e che deve spingere ancora di più le imprese ad adottare sistemi in grado di studiare e analizzare l'ambiente societario e istituzionale con il quale sono tenute a rapportarsi.

Molti dei limiti e delle critiche conferite alle tradizionali componenti di "struttura" e "processo" dei sistemi direzionali, discendono, pertanto, da un'inadeguatezza contestuale al periodo storico e ai condizionamenti economico-sociali. Rilevante è stato anche il contributo di studiosi italiani a quello che veniva definito "approccio culturale"¹⁰, i quali, si sono occupati di studiare il fenomeno in oggetto, non cercando di mettere in dubbio l'utilità del controllo di gestione,

¹⁰ L'apertura ai mercati esteri ha posto in luce la problematica di adattare e introdurre una serie di correttivi all'utilizzo di tecniche, strumenti e metodologie di controllo direzionale, quando si sceglie di internazionalizzare la propria attività in nuovi Paesi differenti per cultura manageriale e contesto sociale.

quanto piuttosto mettendo in guardia su un uso indifferenziato dei sistemi manageriali in qualsiasi contesto imprenditoriale.¹¹

Teoria e prassi, sono concordi, alla luce del ripensamento dei rapporti impresa-mercato, nell'affermare l'esistenza di limiti della concezione classica di controllo come definita da Anthony, a partire dai quali, mutamenti ed evoluzioni si sono messe in atto in molte realtà imprenditoriali, nelle quali è maturata l'esigenza di sviluppare e accrescere modelli manageriali di controllo peculiari a ciascuna realtà organizzativa e gestionale.

2.2 La crisi del sistema tradizionale di controllo

Nel corso degli ultimi anni, numerosi sono stati i contributi della letteratura accademica, nel delineare interpretazioni e analisi dei sistemi di pianificazione e controllo, attraverso le quali vengono radicalmente messe in luce le criticità delle originarie teorie e prassi, non più adeguate nel mutato e instabile contesto attuale.

Si inizia così, fin dai primi anni Settanta del secolo scorso, a manifestare la consapevolezza di un'esigenza ancora più stringente di controllo tale da divenire priorità centrale in un percorso rinnovato di governo strategico d'impresa.

Lo sviluppo delle prime ipotesi teoriche muove a partire da una nuova concezione di impresa, in linea con quella che all'ora veniva definita

¹¹ Cfr. A.M. ARCARI, *Programmazione e Controllo*, 2nd Edizione, 2014, pp. 8-10, cit.

“Contingency Theory”,¹² la quale, pone in relazione le peculiarità e i connotati degli strumenti gestionali, con il mutare dell’ambiente e delle variabili di contesto.

Se i modelli e sistemi fino a quel momento elaborati potevano contare su una base di stabilità interna ed esterna alle imprese, la nuova teoria induce ad interrogarsi sull’influenza di scenari differenziati, i quali compromettono la tradizionale rigidità e formalizzazione dei processi decisionali e dei sistemi di gestione.

Le prime critiche, sulla spinta della generale ondata di nuove teorie, sono rivolte alla tripartizione originaria di cui Anthony è fautore, la quale deve lasciare il posto a una visione integrata e sistemica di pianificazione e controllo tale da superare il gap storico tra gestione strategica ed operativa.¹³

Il controllo di gestione in quest’ottica, non abbandonerà mai la gestione operativa come oggetto di analisi, quanto piuttosto si porrà l’obiettivo di ricondurre la stessa in una visione più profonda volta ad orientare l’agire quotidiano verso i fini strategici di lungo respiro.

Si cercherà, dunque, di analizzare nel dettaglio gli errori più frequenti che la prassi aziendale è portata a compiere nell’implementazione del controllo, limiti che molto spesso conducono le stesse imprese a dubitare della validità del sistema stesso, come supporto strategico alla produzione di un vantaggio competitivo durevole.

¹² Per approfondimenti Cfr. A. MERCHANT, A. VAN DER STEDE, L. ZONI, *Sistemi di controllo di gestione*, 2014, pp.19 e segg. cit.

¹³ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di Gestione*, 2018, p.9, cit.

L'orientamento ai risultati di breve periodo è una prima criticità frequentemente riscontrabile nell'attitudine delle imprese ad elaborare sistemi di misurazioni e rilevazioni che si concentrano prevalentemente su dati reddituali dell'anno corrente ¹⁴.

Anche in sede di redazione del budget, come strumento di programmazione e assegnazione di obiettivi, molto spesso si prescinde dall'utilizzare una visione in cui sia centrale il fine strategico, riducendosi piuttosto a un mero esercizio di assegnazione di un plafond di spesa "simbolo" dell'efficienza gestionale.¹⁵

Avere una visione esclusiva al breve periodo, ostacola l'impresa nel cogliere le opportunità strategiche di ampio respiro. I sistemi di valutazione e di incentivo dovrebbero perciò introdurre anche indicatori di medio - lungo termine, volti a far sì che i processi e le azioni attuali siano ricondotte a una Vision di lungo periodo.

L'ideale strategico può così essere traslato nella quotidianità, senza dimenticarsi che in un clima di accentuata turbolenza anche le decisioni strategiche esigono periodici aggiornamenti e revisioni per mantenere costante l'attenzione ai mutamenti ed accadimenti fortuiti.

¹⁴ L'attenzione alla generazione di profitti a breve termine è una delle cause di maggior miopia manageriale, che può indurre a perdere di vista alcune determinanti della creazione di valore di lungo periodo, quali possono essere il capitale intangibile, difficilmente esprimibile tramite il fatturato o determinati livelli di spesa. Cfr. K.A. MERCHANT, W.A. Van der STEDE, L.ZONI, *Sistemi di controllo di gestione, misure di performance, valutazione e incentivi*, 2014., cit.

¹⁵ Cfr. A. BUBBIO, *Un terribile sospetto: il budget non è morto*, in "Controllo di Gestione", 2012, Nov-Dic 2012, pp.7-12.

L'autore fa riferimento a quella funzione di budget come processo di autorizzazione a poter "spendere" un dato livello di costo e quindi di risorse, al fine di arrivare a determinati risultati economici. Questa concezione come si vedrà successivamente è totalmente limitativa del ruolo programmatico, di motivazione e di guida all'agire per l'intera organizzazione.

L'eccessiva focalizzazione sulle misurazioni economico-finanziarie è un punto particolarmente ostico, soprattutto per le imprese più in difficoltà in un clima di crisi economica e per quelle di minori dimensioni in cui i dati di contabilità generale sono spesso l'unico oggetto di attenzione del management.

Se, da un lato, i dati di natura economico-monetaria costituiscono una sintesi imprescindibile della performance di impresa, da rendere nota a tutti gli stakeholder, dall'altro lato, il successo competitivo è, però, basato su una moltitudine di variabili e di leve a disposizione del management che necessitano di misurazioni differenziate e di rilevazioni multidimensionali. Grazie alla ritrovata centralità del cliente, l'importanza si sposta, infatti, su elementi di natura qualitativa e su requisiti di prodotto/servizio attinenti aspetti immateriali e soggettivi, veri driver del successo competitivo.

Dalla definizione degli obiettivi alla misurazione delle performance, entrano perciò in luce, nuovi indicatori riferiti alla Customer Satisfaction, alle capacità competitive, alla flessibilità e all'innovazione di prodotto e di processo, elementi che necessitano di un linguaggio operativo volto a comprendere le reali determinanti dei risultati economici.

Andare oltre i tradizionali indicatori monetari¹⁶, presenta comunque notevoli difficoltà date dall'esigenza di convertire anche le nuove misurazioni fisico-tecniche e qualitative in dati economici, poiché ogni rilevazione riscontrata

¹⁶ Alcuni degli indicatori economici più in voga possono essere riferiti a standard di costo, indici di redditività, tassi di profitto ecc.

comunque presenta un impatto che va contabilizzato a livello finanziario nel bilancio di esercizio.

Come si vedrà nel dettaglio nel prossimo paragrafo, la dottrina economica ha cercato di sopperire al seguente limite, attraverso l'introduzione di strumenti avanzati di valutazione e misurazione delle performance, attraverso cui realizzare una concreta integrazione di elementi di natura diversa.

Le criticità per le imprese sono, inoltre, accentuate dalla tardività delle rilevazioni consuntive e dei controlli effettuati ex post. La parola chiave, con le nuove strumentazioni, dovrebbe divenire "gestione" delle informazioni per l'orientamento di attività e processi, in un'ottica avanzata di controllo che vuole guidare e anticipare, piuttosto che misurare i risultati economici a consuntivo, senza più possibilità di agire sulle prestazioni maturate.

Tornando alle tradizionali impostazioni di controllo, il budget risulta lo strumento cardine dello stesso, il più noto alle imprese, ma anche quello che negli anni ha ricevuto critiche notevoli, dovute all'impatto negativo che una sua errata implementazione può comportare all'efficacia dell'intero sistema stesso.

Osservando la realtà dell'impiego del budget, vengono quindi in luce alcuni limiti che saranno di seguito brevemente esposti.

- *Il budget come bilancio previsionale.*

Se a livello formale ciò risulta senz'altro veritiero, lo stesso strumento non deve essere ristretto a una funzione di pura percezione circa il futuro andamento

dell'azienda.¹⁷ Questa veste, se ricondotta anche alla sua operatività, corre il rischio, infatti, di non cogliere il ruolo di programmatore dell'agire, volto non soltanto a far emergere determinati risultati (generalmente di profitto) quanto a dirigere le scelte operative verso le finalità strategiche, sulla base di studi previsionali che limitino e fronteggino la rischiosità insita in un'errata programmazione delle azioni operative.

- *Focalizzazione su limitate aree di responsabilità*

Sono molte poche le imprese che scelgono di redigere la totalità dei documenti che compongono il master budget, estendendo la sua funzionalità a ogni area e unità gestionale. Generalmente, soprattutto nelle piccole e medie imprese, l'attenzione è concentrata sugli aspetti connessi alle vendite e alla produzione, da sempre individuati come maggiori centri di ricavo e di costo in impresa. Avere una visione limitata a poche aree in cui definire obiettivi, assegnare concrete responsabilità, finisce per non considerare una visione sistemica di impresa, in cui la performance complessiva è data dall'equilibrio delle combinazioni di attività e processi.

Da questo punto di vista, mantenere una visione e strutturazione per funzioni piuttosto che per processi, anche durante la fase di misurazione e analisi degli

¹⁷ Controllare non significa semplicemente "osservare"; pertanto è l'utilizzo della programmazione il cuore stesso del Budget, come strumento di definizione di parametri - obiettivo che siano lo specchio di come si vuole agire e di dove si vuole andare. Il mantenimento costante dell'attenzione sul futuro è il fine di uno strumento che, anche nei momenti di maggiore incertezza, deve fungere da costante orientamento e governo dell'organizzazione.

scostamenti, pone il limite di dare minore visibilità ai nessi di causalità fra i risultati parziali conseguiti a livello di ogni area.¹⁸

- *Il budget come rito contabile a cadenza periodica*

Il rischio più elevato a cui incorrono le imprese che non comprendono a pieno la rilevanza dello strumento, è di ricondurlo a un esercizio contabile effettuato con cadenza annuale, privo di flessibilità e apertura ai cambiamenti.

La rigidità di questo tipo di processo è accentuata da un'elaborazione che procedendo a partire dai risultati passati, si sviluppa su step incrementali degli stessi.¹⁹ Le implicazioni di una mancata flessibilità ottenibile da revisioni, e scomposizioni infra-periodali, non consentono, perciò, di intervenire appieno con adattamenti spesso necessari dati i frequenti mutamenti dell'ambiente interno ed esterno all'impresa. Inoltre, se una delle funzioni del budget dovrebbe essere lo stimolo e l'incentivazione al miglioramento costante delle performance, l'assegnazione di obiettivi elaborati come mero incremento dei risultati passati favorisce il diffondersi di un clima negativo da punto di vista motivazionale.²⁰

¹⁸ Cfr. R. FERRARIS FRANCESCHI, *Pianificazione e controllo*, 2007, pp.126 e segg., cit.

¹⁹ Cfr. S. MARASCA, L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di Gestione, Metodologie e strumenti*, pp. 26-28, cit.

²⁰ Molto spesso vi è infatti la tendenza all'assegnazione di obiettivi prendendo come riferimento i risultati conseguiti nei precedenti esercizi e apportando agli stessi una maggiorazione che non tiene conto tuttavia di quelli che sono i condizionamenti allo svolgimento delle attività. Demotivazione e manipolazioni di dati economici al fine di raggiungere a ogni costo i livelli di performance stabiliti, sono la conseguenza di un'assegnazione errata di obiettivi non congruenti alle reali leve a disposizione per il loro conseguimento.

2.3 Aspetti evolutivi: strumenti e metodologie del nuovo orientamento strategico

Accettare l'esistenza di incertezza, di disordine e di difficoltà nel prevedere il futuro guardando alle certezze del passato, è il primo passo di un percorso volto a riconoscere ed esaltare una rinnovata centralità del sistema di controllo, destinato ad interpretare il ruolo di "colonna portante" della gestione strategica.²¹

Alla luce dei macro-cambiamenti precedentemente analizzati, l'alta direzione prende coscienza dell'inadeguatezza di un sistema direzionale in cui si fa fatica a tradurre la strategia, in azioni concrete.

Fare strategia è compito di chi nella gerarchia imprenditoriale riveste il vertice di impresa, ma nel contempo richiede il coinvolgimento di tutta la struttura organizzativa in modo che sia condivisa e attuata a partire dai dirigenti fino alle varie unità organizzative. Solo così la struttura stessa è in grado di fronteggiare le crescenti complessità e turbolenze ambientali.

È da queste determinanti, che i tradizionali strumenti e supporti informativi, di cui ne sono stati precedentemente analizzati i limiti, ritrovano un ruolo tutt'altro che marginale, all'interno di un processo rinnovato nelle finalità e nei principi. Sorge, infatti, una nuova esigenza di considerare congiuntamente aspetti strategici ed operativi, obiettivo realizzabile arricchendo un uso integrato di

²¹ Cfr. F. DE SANTIS, *ERP e strumenti di Business Intelligence: supporto gestionale e impatto organizzativo*, Giappichelli Editore, 2016, pp.1 e segg.

strumentazioni innovative orientate a variabili nuove, strategiche, tali da ampliare la gamma di informazioni prodotte a supporto del processo decisionale.

Il criterio con il quale si intende approcciare a un'analisi di dettaglio di quali siano le soluzioni che la disciplina economica ha messo in luce, si sviluppa seguendo l'iter della dimensione "processo" della quale, per ogni fase, ne verranno illustrati i nuovi e i mutati strumenti.

Prima di entrare nello specifico di ciascun strumento tecnico-informativo è, però, doveroso sottolineare come il loro sviluppo e mutamento sia utile solo se si comprende a pieno che a cambiare in primis è l'approccio del sistema stesso, dei suoi esecutori e di chi ne è a presidio, tema centrale che verrà affrontato lungo il terzo capitolo della trattazione.

Per molto tempo, le imprese si sono sottratte dallo svolgere una attività propedeutica a qualsiasi intento di programmare l'attività gestionale. Il termine programmare ha infatti in sé un duplice significato, inteso come volontà di agire, ma anche come previsione dell'agire.

L'analisi previsionale e degli scenari, fra cui la "what if"²² viene ad oggi a costituire momento necessario nonché per molti versi indispensabile di progettazione del sistema di controllo.

²² Come sarebbe se..." è la traduzione letterale di questo strumento di business, volto a raccogliere dati, per proiettarli nel medio-lungo periodo in modo da orientare le scelte strategiche. Fra le analisi previsionali, risulta la più semplificata, in quanto in grado di gestire solo business poco complessi e con limitate variabili.

Quando si svolgono le azioni più banali nella quotidianità, ogni individuo è portato inevitabilmente a domandarsi quali saranno le conseguenze delle proprie azioni; non farlo potrebbe, infatti, comportare reazioni che non sempre sono successivamente rimediabili o perfino effetti il cui controllo a posteriori non è di certo fattibile.

Anche in impresa, pianificare è paragonabile a un'attività in cui le determinanti, i condizionamenti interni ed esterni rischiano di minare l'esercizio stesso, se non si effettua a priori un accurato ragionamento sul futuro e sulle conseguenze che ogni azione può produrre.

Processi e strumentazioni previsionali come i Forecast, il cui termine inglese rimanda direttamente al termine "prevedere" o "pronosticare", vengono così in aiuto nei processi decisioni più rilevanti ma anche nella quotidianità come supporto dei manager di linea nel controllo continuo degli scenari ambientali.²³

Naturalmente non è così semplice come viene descritto, in quanto un conto è parlare di cercare di orientarsi nel futuro, un altro è quello di riuscire ad effettuare un lavoro profondo di studio dei fattori e delle variabili che guidano il business.

I Forecast, così come gli altri sistemi informativi, necessitano di un'integrazione di informazioni interne ed esterne, che siano d'ausilio al miglioramento del processo di Budgeting. In quest'ultimo, infatti, come precedentemente visto, assume sempre più centrale importanza di formulare

²³ Cfr. R. BOVETTI, *Forecast attendibili, Mito o Realtà?*, In "Pianificazione e controllo di Gestione", pp. 14-17.

ipotesi-obiettivo lungo il corso dell'esercizio, che consentano di prevedere le devianze di risultato prima che vi sia una piena realizzazione delle stesse.

Modelli e simulazioni predittive e Budget, non sono perciò strumenti alternativi di gestione quanto piuttosto supporti integrati, appartenenti alla stessa struttura tecnico-informativa del controllo, trovando però utilità reiterata non più solo lungo il processo stesso, quanto piuttosto a supporto della pianificazione strategica.

La dinamica evolutiva procede percorrendo, di conseguenza, l'intero supporto informativo al controllo di gestione, alla base del quale vi sono i sistemi di contabilizzazione che vedono nel costo il principale oggetto di rilevazione e contenimento.

È dalla seconda metà degli anni Ottanta, che le imprese iniziano a ricercare nuove prospettive di calcolo e rilevazione dei costi, in grado di dare maggiore accuratezza e attendibilità alle informazioni a supporto dei processi decisionali e delle scelte operative.

La prospettiva, per certi versi, diviene rivoluzionaria, rispetto a quanto affermato dalla dottrina tradizionale: da un controllo di gestione in cui priorità è il raggiungimento di determinate soglie di spesa, si perviene a un sistema in cui la

vera sfida è la gestione e riduzione del costo stesso attraverso le sue determinanti.²⁴

Da qui, si può constatare come il passaggio da un'analisi "sui fatti di gestione", a un controllo come definito da Bergamin Barbato (1991) "in ottica strategica"²⁵ investa tutto il supporto al sistema direzionale, attraverso soluzioni e strumenti non più orientati alla determinazione consuntiva dei costi, ma alla rilevazione di informazioni in un'ottica allargata, che induca a interrogarsi sull'efficienza ed efficacia del valore creato attraverso lo svolgimento delle attività.

Alla base dei nuovi approcci di gestione e governo dei costi, ricondotti agli strumenti e le strategie di Cost Management, si può individuare un'ulteriore discontinuità rispetto alla passata visione di impresa come scomposizione di azioni e attività categorizzate in specifiche funzioni o meglio aree di responsabilità.

A questa visione funzionale si contrappone, infatti, l'esigenza di basare la contabilità direzionale sul legame fra le singole attività, necessarie allo svolgimento dei processi che contribuiscono alla creazione di valore, non più solo in un'ottica interna, ma principalmente nella prospettiva del cliente.

²⁴ Cfr. S. MARASCA, *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011, pp. 27 ss.

²⁵ Dal titolo di un suo scritto: *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet Editore, Torino, 1991. Cfr. anche R. SIMONS, *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard business school press, Boston, 1995 e *Control in an Age of Empowerment*, HBR, 1995, March-April.

Le attività, che necessitano di risorse da investire, sia di natura tangibile che immateriale, diventano oggetto di monitoraggio e controllo dell'Activity Based Costing, primo strumento sorto a seguito della dinamica evolutiva apportata alla strumentazione di Cost Accounting.²⁶

L'ABC (d'ora in poi acronimo di Activity Based Costing), si inserisce a pieno titolo nella strumentazione di Cost Management, ponendo le basi per una filosofia gestionale ad essa strettamente correlata, denominata Activity Based Management. Quest'ultima si focalizza sul proposito di voler migliorare la gestione di attività e processi al fine di raggiungere gli obiettivi di profitto.

Nell'ABC, la determinazione del costo pieno dell'output avviene calcolando, innanzitutto, le determinanti dell'impiego delle risorse nelle attività (resource driver) e poi le determinanti del "consumo" di attività da parte dei singoli output (activity driver).

Quindi, in una prima fase, dopo aver imputato i fattori produttivi direttamente attribuibili alle attività che li assorbono, si ripartiscono con appositi driver i costi dei fattori impiegati da più attività congiunte. Dopo la determinazione del costo complessivo di queste ultime, si procede alla quantificazione del costo di prodotto, individuando le attività da allocare sulla base della loro riferibilità

²⁶ Cfr. T. JOHNSON, R. KAPLAN, *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Hbs, Boston, 1987 e R. KAPLAN, R. COOPER, *Measure cost Right: Make the Right Decisions*, Harvard Business Review, 1988, September.

all'output stesso.²⁷ Si comprende così che l'approccio "management" subentra solo se si va ad agire proprio su questi driver, la cui gestione consente di ridurre, contenere e minimizzare il dispendio di costi per la realizzazione dell'output.

La determinazione del costo dell'output, che sia un prodotto o un servizio, attraverso l'ABC diviene, di conseguenza, solo il primo step di un'analisi ampliata, del tutto traslata sulle attività, il cui obiettivo ultimo risiede nella volontà di eliminare, migliorare ciò che non crea alcun valore aggiunto, tenendo lo sguardo puntato sui "business process" piuttosto che sulle singole aree o unità aziendali.

In passato le imprese, al fine di ottenere un recupero di redditività in tempi brevi per sopperire ai periodi di maggiore crisi, erano solite ricorrere a "tagli" dei costi generalizzati ai vari livelli dell'organizzazione, efficaci nel breve periodo, meno per la salvaguardia competitiva di lungo termine.²⁸ L'evoluzione apportata dall'ABM, volta a mettere in luce le cause poste alla base dell'insorgenza dei costi stessi, consente, perciò, di adottare nuove metodologie avanzate di recupero di livelli di efficienza sostenibili nel lungo termine, grazie a un'analisi più

²⁷ Cfr. L. BRUSA, *Contabilità dei costi: contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, 1995 e *L'amministrazione e il controllo*, 2001, p.90 e segg. cit. Per un'analisi critica dell'ABC, cfr. U. SÒSTERO, *Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*, Cedam, Padova, 1991.

²⁸ La più tradizionale modalità di gestione dei costi è infatti riconducibile a quella che veniva chiamata "Cost Containment", una metodologia basata sul metodo della così detta "falce": i costi venivano tagliati per recuperare in maniera rapida livelli di redditività nei periodi critici, senza tener conto delle conseguenze derivanti dai medesimi tagli. Questa modalità è del tutto diversa da quella che mette in relazione le attività con i relativi costi, determinando un'informazione non solo più ampia ma anche strumentale alla determinazione di un valore duraturo nel tempo.

approfondita delle relazioni fra i costi, e la combinazione di risorse e attività determinanti della loro insorgenza.

Negli anni si sono sviluppate ulteriori teorie il cui focus è perfettamente allineato alle logiche seguite dall'ABM. Fra queste, spiccano il Life Cycle Costing come filosofia gestionale che considera i costi lungo l'intero ciclo di vita del prodotto. strettamente correlato a questo è poi il Target Costing, strumento di determinazione preventiva di livelli di costo obiettivo a partire dallo studio delle esigenze di prezzo e prodotto del cliente.²⁹

Quest'ultimo, come analizzato in precedenza, diviene il fulcro dell'attenzione delle imprese, non più orientate in modo esclusivo alla propria produttività quanto alla creazione di valore superiore alla concorrenza, che soddisfi le esigenze e i bisogni del cliente.

Difatti, la risposta delle imprese all'accentuarsi di un clima di complessità competitiva e crescenti minacce provenienti da un mercato sempre più globale, deve essere quella di ricercare strategie che valorizzino e distinguano la propria "value proposition". A questa sfida, il controllo di gestione deve contribuire in ogni sua fase, poiché la strategia non è più un qualcosa di limitato ad un esercizio ex ante, ma diviene parte della quotidiana realtà attraverso il controllo stesso, deputato all'attuazione e revisione continua delle premesse strategiche.³⁰

²⁹Per approfondimenti sulle strumentazioni vedere anche M. GATTI, *Balanced Scorecard e Cost Management, riferimenti teorici e casi aziendali*, Esculapio, Bologna, 2015, pp. 65 e segg.

³⁰ Cfr. L. MARCHI, *Evoluzione controllo di gestione*, in "Management & Control", Marzo 2011, pp.5-16.

In tutto ciò, non è del tutto chiarita l'importanza che può avere uno strumento come il budget in un insieme di situazioni che potrebbero minarne l'utilità e l'utilizzo corretto. Le rilevazioni empiriche, derivanti da studi e casi pratici, dimostrano che il ruolo del budget, seppur, per certi versi mutato, mantiene la sua rilevanza, anche nelle condizioni più impervie, di strumento di guida e orientamento, capace di accompagnare l'organizzazione nell'incertezza del futuro e di orientarla verso l'azione, dando implementazione ai nuovi obiettivi strategici.³¹ Al versante delle teorie che asseriscono al ruolo e all'importanza del Budgeting si contrappongono le visioni critiche basate sulla considerazione che il mancato assolvimento efficiente di tutte le sue funzioni comporterebbe un inutile dispendio di risorse e costi senza alcun esito positivo per l'impresa.³² Il budget, infatti, come rigido bilancio di previsione e valutazione delle performance, rischia di creare un clima di stringente costrizione all'agire dei membri, che, non coinvolti adeguatamente e valutati in misura eccessivamente severa, potrebbero risentirne dal punto di vista motivazionale.

Al fine di ridare centralità al budget, si propongono di seguito alcune possibili modifiche di aspetti tecnici dello strumento nonché correzioni nelle modalità di impiegare il budget, alla luce dei nuovi fini al quale lo stesso può assolvere.

³¹ Cfr. G. STAMERRA, L. ZONI, "Il ruolo del budget in tempo di crisi", in *Economia & Management*, n°4, 2009, pp.57 e ss.

³² Cfr. S.D. BECKER, M.D. MAHLENDORF, U. SHAFFER, M. THATEN, "Budget in Times of Economic Crisis", in *Contemporary Accounting Research*, Vol 33, n.4, 2016, pp.1489-1517.

- Aumentare la flessibilità del budget

Il rafforzamento dell'azione programmatica, macro-funzione del budget, è ancor più cruciale quando sono accentuate le variabili aleatorie esterne che possono compromettere le performance stesse. Per questo il budget deve abbandonare la rigidità tipica dello strumento per acquisire una spiccata flessibilità, realizzabile sotto vari fronti.

In primis un budget “flessibile” dovrebbe strutturarsi sulla definizione di alcune ipotesi/ scenari sui quali basare gli obiettivi della programmazione, facilitando la modifica degli stessi al mutare delle condizioni poste alla base delle previsioni precedentemente formulate.

Altro fattore in grado di attenuare la staticità di un budget che, per tradizione, viene realizzato con caducità standardizzata, senza essere modificato nel corso dell'esercizio, è quello di effettuare revisioni periodiche attraverso la costruzione di un così detto “Revised Budget”. In questo caso la flessibilità si verifica con la riformulazione del budget originario rimettendo in discussione ogni obiettivo posto alla base dello stesso, non necessariamente stabilendo una cadenza periodica prestabilita durante la quale riformularlo.³³

Il budget, oltre alla sua funzione programmatica, funge da standard di comparazione, a consuntivo, per la valutazione delle performance, ruolo la cui rilevanza è ridimensionata nel momento in cui risulta problematica l'assegnazione

³³ Cfr. S. MARASCA, L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di gestione, Metodologie e strumenti*, pp. 633-634, cit.

di obiettivi, che non subiscano condizionamenti esterni che ne compromettono la validità nel corso di un intero esercizio. Per far sì che questa funzione possa tornare ad essere efficacemente svolta si possono ricercare, anche in questa fase, metodologie flessibili basate sul confronto dei risultati, non più con gli obiettivi originari, quanto con ipotesi-obiettivo continuamente revisionate al fine di verificarne la validità, lungo il corso dell'esercizio.³⁴

- Ampliamento dell'orizzonte temporale di previsione

Il budget deve essere l'occasione per pensare costantemente al futuro, interrogandosi sulla validità delle azioni attuali, le quali devono essere in linea con la direzione di marcia prestabilita in sede di pianificazione.³⁵

L'orizzonte di programmazione tradizionalmente inteso, corrisponde all'esercizio corrente, un periodo valido nel momento in cui si vuole programmare "a vista" anche considerando l'incertezza del futuro, dall'altro lato però corre il rischio di considerare indicatori e standard obiettivo che non trovino la giusta correlazione con i fini strategici. Una soluzione, che potrebbe coniugare esigenze di breve e lungo periodo, è quella di implementare un budget progressivo che consenta un costante ri-orientamento al futuro, attraverso un meccanismo

³⁴Cfr. G. CALORI, N. PEREGO, *L'utilizzo del budget «flessibile» in un'azienda di servizi*, In *Controllo di Gestione*, Febbraio 2009, pp.28-34.

In questo caso la rilevazione periodica effettuata sulla base dei volumi di attività rilevati a consuntivo, costituisce un metro di paragone più attendibile delle performance stesse, in quanto si tiene conto del condizionamento che variazioni ambientali possono aver prodotto sui costi e profitti dell'impresa.

³⁵ Cfr. M. BAZZERLA, *La Gestione della complessità e il controllo di gestione in azienda*, In *"Controllo di Gestione"*, Marzo 2018, pp.15-25.

“scorrevole” (da cui la denominazione “Rolling Budget”). Questa tipologia di budget consente, al termine di ogni periodo di riferimento (trimestre o semestre), di elaborare già in partenza il budget corrispondente allo stesso periodo, ma per l’esercizio successivo.³⁶

Si tratta di una nuova visione, che tenta di superare la rigida definizione di obiettivi e target, per avvicinarsi a un processo che, grazie ad una visione ampliata sul lungo termine, permette di ridurre il gap tra il piano strategico e le azioni predisposte giorno per giorno. Quest’ultime permangono oggetto di monitoraggio continuo dato dal confronto con benchmark di riferimento attinenti ad aspetti multidimensionali, che focalizzino sulle leve critiche per il successo competitivo.

- Andare “oltre” il budget

A fronte delle numerose critiche e perplessità che le imprese ancora ad oggi tendono a riservare alle funzioni del budget nell’attuale contesto, si sono sviluppate anche correnti di pensiero alternative alla semplice ottimizzazione delle caratteristiche del suddetto strumento. Si tratta di filosofie di controllo, che tentano di superare l’utilizzo del budget stesso, attraverso nuove forme in grado di assolvere alla pianificazione, al controllo degli obiettivi e alla responsabilizzazione dei livelli operativi.

Sono due gli schemi che seguono questa “rivisitazione” dello strumento: Il Beyond Budgeting e il Better Budgeting.

³⁶ Cfr. A. BUBBIO, *Il Budget*, Il sole 24 ore, Milano, pp.346-347.

La prima forma evolutiva, di stampo europeo, rappresenta una proposta organizzativa e di controllo che intende coniugare i vantaggi del decentramento decisionale con meccanismi di misurazione delle prestazioni dinamiche e flessibili proprio in relazione alla variabilità del business nel quale le imprese operano.

Il Beyond Budgeting risponde a un modello di impresa di tipo evoluto, i cui tratti caratteristici risiedono nell'appiattimento della struttura organizzativa basata su uno stile di leadership che contempli "l'empowerment" ovvero la responsabilizzazione di ogni operatore sulle scelte, decisioni e azioni da intraprendere.³⁷

Andare oltre il budget in questo caso significa perciò superare il tradizionale processo di Budgeting, usufruendo di strumenti specifici, già precedentemente descritti (fra cui i Rolling Forecast e L'Activity Based Costing) in grado di sostituirsi in parte alle funzionalità del budget stesso.

Una forma più attenuata di Budget Less-Organization,³⁸ è basata sul modello americano di Better Budgeting. In questo caso si vuole andare a migliorare come dice il termine stesso le funzionalità tipiche del budget, attraverso la semplificazione e la velocizzazione del processo stesso, con l'introduzione di indicatori e benchmark esterni che focalizzino l'attenzione solo sugli elementi

³⁷ Cfr. J. HOPE, R. FRASER, *Beyond Budgeting*, HBSP, 2003, chapter 1,2, in S. BARALDI, *Course of Performance measurement*, Educatt, 2011.

³⁸ Sono per l'appunto le organizzazioni che scelgono di non ricorrere al budget per pianificare e controllare il raggiungimento degli obiettivi; il loro modello organizzativo particolarmente evoluto con focus sul mercato, sul confronto competitivo e sulla valutazione di performance strategiche.

concretamente rilevanti, per dare rapidità ed efficienza ad un sistema spesso ridondante ed eccessivamente complesso.³⁹

Una forma di Budget coerente con questa filosofia è l'Activity Based Budget, strumento che basa i suoi presupposti sul, già citato, sistema di Activity Based Costing. Si tratta di una pianificazione operativa, che pone al centro della stessa non determinati livelli di costo, quanto piuttosto le attività svolte in azienda. Lo strumento se da un lato presenta le medesime funzionalità di un tradizionale budget, dall'altro presenta elementi di novità, particolarmente utili in contesti produttivi evoluti, in cui è necessario e indispensabile valutare quali siano le inefficienze di processo, che causano variazioni e aumenti di costo.

Queste due correnti di pensiero considerate "estremiste" nel voler prendere le distanze dall'affermare la piena utilità del budget, pur con i suoi limiti riscontrati in precedenza, rimangono casi difficilmente generalizzabili, legati perciò a particolari contesti e situazioni di impresa.

A conclusione delle evidenze illustrate, non risulta perciò il budget ad aver perso totalmente la sua utilità, quando piuttosto la modalità con la quale lo stesso viene impiegato, come ben evidenziato da Gary Hamel (2008) «Il budget più che reinventato, va ripensato»⁴⁰. Con questa affermazione si intende ridare importanza a uno strumento, la cui efficacia è stata più volte messa in discussione

³⁹ L. ZONI, G. STAMERRA, *Il Ruolo del Budget in tempi di crisi*, in *Economia & Management*, Aprile, 2009, pp.57-76

⁴⁰ Cfr. HAMEL G., *Il futuro del management*, 2008, trad it. Citato in BUBBIO A., *Un terribile sospetto: il budget non è morto*, in *Controllo di Gestione*, giugno 2012, p.9.

negli anni, non volendone, tuttavia, esaltare la piena validità, quanto sottolinearne le potenzialità derivanti dalle evoluzioni implementative suddette, in grado di ridare allo strumento un nuovo e strategico ruolo.

Collegare l'azione, rappresentata dal programma operativo, al pensiero strategico presuppone l'ampliamento della prospettiva di analisi ad una multidimensionalità di variabili in grado di garantire un controllo delle performance efficace, sia in chiave strategica che gestionale. Questo risulta l'ultimo aspetto evolutivo cardine di un controllo di natura strategica, la cui filosofia di fondo è espressa in pieno negli innovativi strumenti di misurazione integrata dei risultati, di cui la Balanced Scorecard ne rappresenta la massima espressione.

È circa all'inizio degli anni Novanta che la letteratura accademica si è prestata allo sviluppo di modelli applicativi in risposta ai limiti di un sistema di rilevazione delle prestazioni che utilizzava metri esclusivamente quantitativo-monetari. Il concetto di performance aziendale, all'aumentare del livello di complessità della gestione d'impresa, non deve rimanere ancorato alle prestazioni di efficienza economica e redditività relative a conseguenze di azioni passate, ma dovrebbe ampliarsi a visioni future sui fattori critici per il raggiungimento di un vantaggio competitivo di medio-lungo termine.

Nel proliferare di modelli il cui scopo comune risiede nell'allineare le prestazioni alle strategie, si evidenziano fra i più rilevanti l'Integrated

Performance Measurement System, Il Performance Pyramid e il Performance Prism, ma il più rilevante e famoso è la già citata Balanced Scorecard (BSC)⁴¹-

La BSC è uno strumento nato nel 1992 dalle intuizioni di Kaplan e Northon, i quali partono proprio dalle critiche ai sistemi di controllo, che il mondo accademico stava avanzando, per realizzare un sistema chiamato a verificare la coerenza fra risultati aziendali e le strategie deliberate. Questa, per molti anni, è risultata l'accezione originaria della BSC, definizione poi rivelatasi limitativa delle finalità e dell'utilità dello strumento stesso.⁴²

La BSC trova origine, quindi, come strumento di misurazione delle performance di sintesi, in un sistema suddiviso in quattro prospettive di analisi: prospettiva interna, del cliente, dell'innovazione e apprendimento ed infine quella economico-finanziaria.

La portata innovativa, oltre ad essere data dall'apertura a prestazioni inclusive della customer satisfaction, dell'attitudine a saper creare valore attraverso miglioramenti e innovazioni di prodotto e processo, è data dal legame causale, ricercato tra ogni prospettiva di riferimento. La parola chiave diviene "integrazione" fra rilevazioni interne ed esterne, tra misure di lungo e breve

⁴¹ Cfr. M.J. EPSTEIN, J.F. MANZONI, A. DAVILA, *Performance measurement and management control : Innovative concept and practices*, Emerald, 2010, pp. 81 e segg.

⁴² Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The Balanced Scorecard-Measures that Drive performance*, Harvard Business Review, vol.70, n.1, 1992, opera originaria con la quale sono stati affermati i primi principi sulla BSC. Nel 1996 viene pubblicata la prima opera degli autori contenente gli aspetti evolutivi - *The Balanced Scorecard, Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston- alla quale hanno fatto seguito successivi studi che hanno portato al susseguirsi di varie generazioni o stadi evolutivi della stessa BSC.

periodo, sintetizzate dal bilanciamento di indicatori aventi natura qualitativa, economico- finanziari e infine quantitativo non monetaria.⁴³

La BSC più che porre al centro il controllo, pone la strategia, rappresentando per il management, in primo luogo, un supporto decisionale, grazie alla correlazione fra indicatori di risultato con gli obiettivi strategici, in grado di allineare l'organizzazione agli stessi e stimolare la comprensione del contributo di ciascuno al raggiungimento dei fini strategici.⁴⁴

Uno dei maggiori risvolti è dato proprio dalla capacità di traduzione della strategia nel quotidiano, attraverso misure che facciano riferimento ai processi operativi e al legame con il Budget, strumento altrettanto noto di programmazione operativa.

Alcune evidenze empiriche hanno dimostrato, infatti, che vi è una possibile correlazione fra l'adozione della BSC nei sistemi direzionali e la modalità di impiego del budget. Quest'ultimo pur rimanendo uno strumento con finalità e metodologie diverse dalla Balanced, può con quest'ultima, instaurare legami che consentano al processo di programmazione di assumere una veste strategica, attraverso una maggiore enfasi sulla definizione di obiettivi che partono dai fattori critici di successo individuati dalla stessa BSC. La logica di estensione della natura degli indicatori viene, inoltre, traslata alla tipologia di obiettivi di Budget, con enfasi in special modo su obiettivi che orientino a performance di lungo

⁴³ Cfr. M. GATTI, *Balanced Scorecard e Cost Management*, 2015, pp 5 e segg. cit.

⁴⁴ Cfr. M.J. EPSTEIN, J.F. MANZONI, A. DAVILA, *Performance measurement and management control: Innovative concept and practices*, 2010, p.86. cit.

termine, che non sempre possono essere colte attraverso gli standard economico-monetari sui quali il tradizionale modello di budget veniva basato.⁴⁵

Un governo d'impresa più efficace è perseguibile se ogni operatore ha una sufficiente percezione del proprio contributo al sostegno di un vantaggio competitivo di lungo termine, al quale il budget può contribuire attraverso l'utilizzo di criteri di causalità che relazionino i comportamenti di ogni individuo alla creazione di valore, rafforzando il ruolo di motivazione e guida all'agire, necessario al conseguimento di un fine di portata strategica.⁴⁶

La strategia, di conseguenza, non può trovare esecuzione senza un controllo di natura strategica, che la espliciti, la comunichi e che ne verifichi la fattibilità. A sua volta il controllo strategico necessita di un sistema di programmazione e di controllo gestionale, in grado di declinare il lungo periodo in sotto-obiettivi di natura operativa.

Da quanto detto si potrebbe dire che è stata la naturale evoluzione subita negli anni dal controllo di gestione a portare alla nascita e allo sviluppo del controllo strategico. Il rapporto che sussiste fra le due tipologie di controllo, è stato oggetto di numerosi studi che hanno portato alla formazione di due differenti correnti di pensiero. Una prima posizione si contraddistingue nel rimarcare una differenziazione, per finalità, procedure e oggetto di analisi, fra il controllo avente

⁴⁵ Ad esempio, si potrebbe far riferimento a obiettivi legati a progetti innovativi, i cui risultati difficilmente potranno essere percepiti nel periodo corrente e nell'orizzonte temporale tipico del budget, ma che assumono importanza ai fini strategici.

⁴⁶ A. CIOFFI, *Verso un'evoluzione del Budget, il caso Terna*, in "Economia & Management", n°4, 2009, pp. 57 e segg.

natura strategica e il controllo di tipo direzionale avente natura gestionale. Secondo questa accezione infatti, pur connaturandosi una visione di impresa sistemica e di governo unitario, in cui le due tipologie di controllo sono correlate, non si realizza una totale sovrapposizione, dovendo perciò parlare di due realtà di diverso tipo che operano in stretta interdipendenza l'una dall'altra.⁴⁷

Questa distinzione, per una seconda corrente di pensiero, ad oggi può dirsi superata, a fronte della necessità di cogliere a pieno l'importanza di una dimensione strategica, irrinunciabile anche nella realtà operativa, sulla quale il controllo di gestione deve agire proiettandosi su una nuova visione di lungo periodo e sulle variabili rilevanti all'attuazione della stessa strategia.

Il controllo manageriale ha in sé perciò un duplice connotato in grado di saldare il divario tra il breve e il lungo periodo, fra ciò che è gestione corrente e ciò che attiene alla gestione strategica. Una visione unitaria permette il configurarsi di un rapporto sistemico fra la pianificazione e il controllo, il cui momento di connessione è dato dal controllo strategico che consente il monitoraggio di aspetti strategici, congiuntamente a quelli attinenti la gestione corrente.⁴⁸

⁴⁷ Fra gli autori si veda G. BRUNETTI, *Il Controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Angeli, Milano, 1979, p.179, L. MARCHI, *I rapporti informativi generali*, in AA.VV.,1988, p. 124 e S. MARASCA, *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989, p.124.

Cfr. M. CIAMBOTTI, *L'influenza di fattori culturali sul controllo manageriale*, pag.159, cit.

⁴⁸ Cfr. R. FERRARIS FRANCESCHI, *Programmazione e controllo, Estratto da sistemi di pianificazione e controllo*, Giappichelli editore, Torino, 2017, pp. 23 e segg.

In conclusione, si può parlare di un controllo di gestione in forma evoluta come di un sistema manageriale che consente di mantenere una visione costante sul futuro, sulla coerenza fra azioni di breve e obiettivi strategici e che sia volto al raggiungimento di un vantaggio competitivo durevole e stabile, pur in un contesto complesso e mutevole come l'attuale.

CAPITOLO 3

DA FUNZIONE AMMINISTRATIVA A SUPPORTO DEL MANAGEMENT DI IMPRESA: IL NUOVO RUOLO DELL'ORGANO AFC E L' EVOLUZIONE PROFESSIONALE DEL CONTROLLER

3.1 Gli assetti organizzativi dell'impresa e la funzione Amministrazione, finanza e controllo

3.1.1 Le strutture organizzative tipiche d'impresa

La dinamica evolutiva che ha interessato l'insieme dei compiti e delle responsabilità tradizionalmente attribuite al ruolo professionale del "Controller" trova le sue radici in un quadro evolutivo di più ampia portata, che ha visto nascere e mutare i tradizionali assetti organizzativi della funzione Controllo di Gestione della quale lo stesso Controller è il responsabile direttivo.

Fra la struttura organizzativa di impresa e il business nel quale le stesse imprese operano sussiste, infatti, un rapporto di elevata interdipendenza e influenza reciproca. All'aumentare delle condizioni di instabilità ambientale e della complessità delle variabili di contesto, le imprese hanno perciò dovuto adattare e ridisegnare gli stessi assetti organizzativi e funzionali coerentemente con la dinamica evolutiva di mercato.

Se lo scopo del management è, infatti, quello di condurre l'organizzazione al raggiungimento dei fini strategici, è con la determinazione degli assetti strutturali

che si vanno a delineare i criteri attraverso i quali assegnare gli obiettivi, stabilire attività e mansioni degli organi e di ciascuna unità deputata all'implementazione della stessa strategia di impresa.¹

Nelle tradizionali teorie economiche sono da sempre contrapposte due differenti tipologie di assetti strutturali adattabili a diversi ed eterogenei contesti di business. Il primo archetipo strutturale, il più comune in uso nelle imprese, è il modello funzionale, il quale si caratterizza per il raggruppamento di insiemi di attività omogenee in funzioni direttamente dipendenti dal vertice aziendale.

L'omogeneità che si presenta all'interno di una determinata funzione organizzativa è conseguenza di una forte specializzazione nelle conoscenze, nei compiti e attiene al criterio di assegnazione delle mansioni ai responsabili e ai dipendenti che operano in ciascuna unità o reparto.²

La configurazione funzionale va a strutturarsi, inoltre, su tre livelli organizzativi, corrispondenti rispettivamente al vertice aziendale, ai responsabili delle aree funzionali e alle unità operative.³ A questi si può, però, aggiungere un'ulteriore categoria di organi denominati "di staff". Una struttura line e staff si

¹ Sui supporti fra strategia e struttura si rinvia a A.D. CHANDLER, *Strategia e struttura: storia della grande impresa americana*, Angeli, Milano, 1976.

² P. De VITA, R. MERCURIO, F. TESTA, *Organizzazione aziendale, assetto e meccanismi di relazione*, Giappichelli, Torino, 2007, p. 215.

³ A livello dell'alta direzione si può trovare il consiglio di amministrazione, organo collegiale a capo e gestione dell'impresa o alternativamente ad esso le figure dell'amministratore delegato e del direttore generale.

Il secondo livello è composto invece dai responsabili a capo di ciascuna funzione organizzativa i quali sono gerarchicamente sovraordinati ai reparti e alle unità aventi natura operativa e localizzate in ciascuna delle stesse funzioni.

caratterizza, infatti, per la presenza di unità organizzative deputate a svolgere il ruolo di supporto, consulenza e assistenza al vertice e alle funzioni di linea.⁴

Questi organi aventi natura ausiliaria possono essere a loro volta classificabili in funzioni di staff di tecnostruttura e staff di supporto. Fra le prime rientrano le unità e i ruoli specialistici nel disciplinare l'organizzazione allo svolgimento di attività verso i fini stabiliti dagli obiettivi e dai piani strategici ed operativi.⁵ Gli organi di staff di supporto sono classificabili, invece, come erogatori di generici servizi che possono attenersi, fra i tanti, alle attività amministrative e contabili o all'assistenza finanziaria.⁶

La seconda macro-struttura, peculiare ai contesti di business maggiormente complessi e ad imprese di dimensioni elevate, corrisponde ad una forma denominata divisionale, caratterizzata dalla presenza di divisioni complessivamente dipendenti dal vertice aziendale, ma dotate di un'autonomia superiore a quella dei dipartimenti funzionali. L'autonomia in questione attiene agli aspetti gestionali nelle strutture divisionali tradizionali, diversamente da quelle articolate in Business Unit, forme evolute in cui la divisionalizzazione viene realizzata su business diversi e l'autosufficienza trova luogo anche dal punto di vista strategico. Il criterio con il quale vengono raggruppate le unità

⁴ Cfr. P. BERTERO, L. BRUSA, E. SORANO, *Dentro l'azienda, sistemi organizzativi e manageriali*, 2017, pp. 86 e segg., cit.

⁵ È fra gli organi di staff di tecnostruttura che vi rientra la funzione Controllership, divenuta negli anni unità sostanziale per guidare l'organizzazione verso l'implementazione delle finalità strategiche, fungendo da organo di coordinamento fra i livelli operativi e il vertice aziendale.

⁶ Cfr. P. BERTERO, L. BRUSA, E. SORANO, *Dentro l'azienda, sistemi organizzativi e manageriali*, 2017, cit., pp. 133 e segg.

divisionali e le business Unit, nel primo livello di decentramento al di sotto del vertice, può seguire la logica di orientamento per prodotto, cliente o area geografica.⁷

All'interno di ogni divisione o delle unità di business si strutturano, inoltre, più livelli sottostanti, i quali seguono il criterio di articolazione funzionale, facendo capo, però, non più direttamente al vertice aziendale, ma alla direzione alla quale gli stessi appartengono.⁸

3.1.2 La collocazione della funzione Controllership nella struttura organizzativa

Il processo di pianificazione e controllo coinvolge, in maniera più o meno diretta, l'intera organizzazione. È, infatti, a partire dai manager dell'alta direzione e dei livelli operativi che vengono formulati i piani strategici e i programmi operativi lungo i quali trova attuazione il controllo di gestione volto a verificarne la fattibilità e ad implementarne e consentirne la realizzazione.

Chi di fatto, però, fa funzionare il sistema di controllo è la funzione specialistica Controllership, la cui collocazione all'interno delle strutture organizzative non segue necessariamente un criterio universalmente applicabile a qualsiasi contesto e realtà imprenditoriale.

⁷ Per approfondimenti, anche critici, cfr. I.MARCHINI, *La struttura multidivisionale: un'analisi critica*, Istituto di studi aziendali, Ancona, 1978.

⁸ Alle macro-strutture appena evidenziate, si può aggiungere un'ulteriore forma organizzativa così detta "a matrice", corrispondente all'adozione simultanea di entrambi i criteri di strutturazione funzionale e divisionale. La stessa risulta sviluppata in prevalenza nelle realtà imprenditoriali più avanzate del settore terziario o nelle realtà industriali più complesse e innovative.

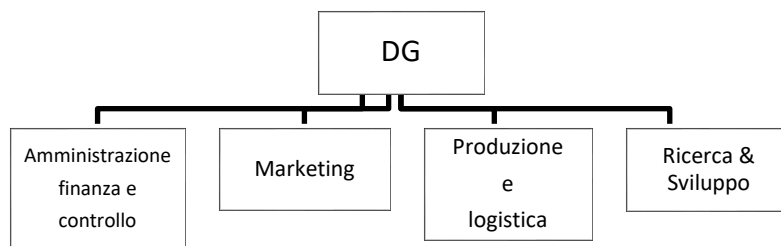
Vi sono, infatti, fattori quali il livello di complessità gestionale, le dimensioni di impresa nonché le stesse scelte strategiche e manageriali, che portano ad influenzare la conformazione organizzativa, il collocamento e l'articolazione interna della stessa Controllership.

Al variare di queste determinanti possono, tuttavia, presentarsi alcune macro-tendenze di posizionamento e conformazione dell'organo che pur risultando piuttosto generiche, sono volte a rappresentare i casi maggiormente condivisi dalla dottrina economica e dalla prassi aziendale.

È attraverso l'organigramma, documento scritto rappresentativo dei legami funzionali e gerarchici fra gli organi ai vari livelli della struttura, che verranno, perciò, di seguito illustrati due diversi casi di posizionamento della Controllership, come sotto-funzione dell'area AFC, appartenente alla line, nel primo esempio esplicativo e come organo di staff in una forma organizzativa più evoluta.

La prima configurazione illustrata si sviluppa su un'articolazione unica della stessa funzione AFC, assetto classico delle realtà imprenditoriali di medio-piccola dimensione, le cui strutture oltre ad essere caratterizzate dalla quasi esclusiva presenza di sole funzioni di line, non contemplano ancora l'esistenza di organi autonomi e specialistici per le tre funzioni di amministrazione *strictu sensu*, finanza e controllo di gestione.

Figura 3.1 Collocazione della funzione Amministrazione, Finanza e Controllo ⁹



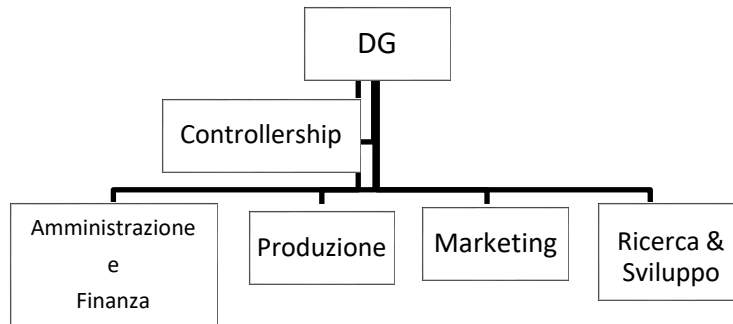
Un elevato grado di decentramento funzionale è invece osservabile nella seconda configurazione illustrata, nella quale, il Controllo di gestione va ad assumere una veste autonoma, collocandosi come organo in staff alle funzioni di linea e alla stessa componente amministrativa, responsabile dello svolgimento di attività specialistiche di amministrazione contabile.

Questo assetto organizzativo può, inoltre, essere ritenuto la naturale evoluzione della configurazione precedente che ha visto, perciò, estendere l'ambito di azione e l'importanza strategica della funzione e dei suoi responsabili.

La nuova natura di organo di staff ha, infatti, conferito alla Controllership un rinnovato ruolo più sofisticato ed evoluto, in grado cioè di fungere da coordinamento fra l'alta direzione e la restante struttura operativa, a supporto, cioè, di tutto il sistema di governo strategico d'impresa.

⁹ Fonte: elaborazione propria

Figura 3.2 Collocazione della funzione Controllership come organo di staff ¹⁰



La complessità nel rivestire una funzione avente natura di organo di staff diviene ancora più elevata all'accentuarsi del grado di decentramento organizzativo tipico delle configurazioni di tipo divisionale. Il problema è dato, in questo caso, dal legame di dipendenza fra le unità o funzioni di staff di controllo centrali e gli organi di controllo periferici. Si sono, così, individuate tre diverse tipologie relazionali sussistenti fra questi organi aventi medesima natura ma appartenenti a differenti divisioni o unità di business. Nella prima soluzione definita decentrata, la funzione periferica di staff si trova a dipendere direttamente dal direttore di divisione, a capo, cioè, di una struttura fortemente autonoma e decentrata dalla direzione generale. A questo si va a contrapporre un caso di maggiore accentramento organizzativo nel quale la funzione periferica è posta sotto la diretta dipendenza dell' organo di staff centrale il quale monitora e

¹⁰ Fonte: elaborazione propria

coordina l'andamento di ciascuna unità divisionale.¹¹ L'ultimo caso rappresenta una soluzione intermedia alle precedenti, caratterizzata da una duplice dipendenza della Controllership periferica: a livello gerarchico la stessa dipende dal direttore di divisione, mentre a livello funzionale dal controller centrale, al fine di ottemperare ad istanze di controllo specifiche attinenti la divisione e generali riguardanti l'azienda nel suo insieme.

3.1.3 L'organizzazione interna alla macro-funzione amministrazione finanza e controllo

La collocazione organizzativa della Controllership che sia la stessa in posizione di staff o come unità interna all'organo AFC, permette di identificare un diverso ruolo ricoperto ai fini del supporto all'attività manageriale e alle esigenze della direzione, senza far riferimento tuttavia ai legami relazionali e di dipendenza che la stessa mantiene con le altre unità e funzioni dell'area amministrazione, finanza e controllo.

L'articolazione interna alla funzione AFC, in entrambi i casi di collocazione autonoma come staff o meno della Controllership, consente di conseguenza non solo di suddividerne gli ambiti di responsabilità e i compiti ad esse assegnate, ma anche di comprendere il rapporto di funzionalità reciproca necessaria per espletare le finalità alle quali ciascun organo deve adempiere.

¹¹ Cfr. M. CIAMBOTTI, *Governo strategico d'impresa*, 2005, p.74, cit.

Strettamente correlata al controllo di gestione vi è, quindi, l'Amministrazione intesa in senso stretto alla quale segue, la Pianificazione, l'area finanziaria e infine l'Internal Auditing, tutte sub-funzioni connaturate tradizionalmente dall'appartenenza alla macro-area AFC.¹² Per quanto riguarda l'unità specifica di controllo, la stessa si descrive, in primo luogo, come quella funzione o sub-area avente il compito di progettare il sistema di controllo stesso, attraverso la valutazione e il monitoraggio degli accadimenti e andamenti aziendali al fine di guidare le molteplici aree operative al raggiungimento delle finalità di impresa.¹³

La relazione che sussiste fra il Controllo di Gestione e le altre aree interne alla macro-funzione Amministrazione, Finanza e Controllo è caratterizzata da un variabile grado di decentramento organizzativo che rispecchia il livello di indipendenza e autonomia che ciascuna unità può acquisire rispetto alla direzione funzionale alla quale appartiene. All'aumentare del livello di complessità gestionale e dimensionale di impresa, si è potuto rilevare un incremento dell'autosufficienza acquisita da ciascuna unità, il quale si rispecchia sia nella collocazione autonoma nell'assetto organizzativo (vedere Fig. 1.2) sia nel grado di dipendenza e subordinazione alla direzione centrale AFC.¹⁴

La dottrina ha proposto, a tal proposito, tre diverse tipologie di configurazione e legami interni all'area dell'amministrazione, della finanza e del controllo, corrispondenti a tre livelli diversi di decentramento interno:

¹² Cfr. L. BRUSA, *L'amministrazione e il controllo*, 2001, pp.206 e segg., cit.

¹³ Cfr. R. FERRARIS FRANCESCHI, *Pianificazione e controllo*, 2007, p.314, cit.

¹⁴ Cfr. L. BRUSA, *L'amministrazione e il controllo Logiche e strumenti*, 2001, pp.207 e segg., cit.

- ✓ Organizzazione funzionale definita «Concentrata »: in questa situazione si va a configurare un'unica unità amministrativa, caso relativo alle imprese meno sviluppate a livello dimensionale e di organico. All'interno di quest'area opera il personale, facente riferimento a un'unica direzione, con funzioni principali relative allo svolgimento di compiti di natura contabile e solo marginalmente ad attività attinenti alla pianificazione, la finanza e il controllo.¹⁵
- ✓ Organizzazione funzionale «Frazionata»: in questo secondo caso di strutturazione organizzativa, si riscontra un decentramento maggiore fra le sub-aree interne alla stessa AFC. Gli organi vanno così a distinguersi a seconda dei compiti, delle responsabilità e delle competenze, che possono riferirsi all'ambito prettamente amministrativo-contabile, a quello finanziario o alla pianificazione e al controllo. Le varie unità fanno capo direttamente alla Direzione Generale quando la macro-struttura è di tipo funzionale, viceversa, in una struttura divisionale, ogni funzione dipende gerarchicamente dalla divisione di appartenenza, la quale fa capo a sua volta alla DG.
- ✓ Organizzazione funzionale «Frazionata con ente di coordinamento»: quest'ultimo caso è molto simile al precedente ma in forma più attenuata in quanto ciascuna unità o sub-funzione decentrata, non rimanda direttamente

¹⁵ Specialmente nelle piccole e medie imprese, spetta all'imprenditore ovvero all'alta direzione qualsiasi responsabilità e compito al di fuori di quelli strettamente amministrativi.

Direzione Generale ma a una intermedia che funge da organo di coordinamento per ogni area di riferimento.¹⁶

Nell'articolazione interna che, invece, fa riferimento al solo ambito del controllo di gestione, rilevante è il ruolo del Controller, a governo direttivo della stessa funzione nonché figura professionale già precedentemente definita come principale responsabile della progettazione e implementazione del sistema di controllo.

Se ad oggi è possibile guardare al controller come ad una figura manageriale, indispensabile quale punto di riferimento sia per il vertice aziendale che per i dirigenti dei livelli operativi, ciò è dovuto, in parte, alle esigenze di flessibilità e integrazione organizzativa richieste da un contesto ambientale caratterizzato da una sempre crescente complessità e variabilità.

Negli anni di maggiore sviluppo delle nuove tecnologie e dell'intensità competitiva, infatti, alle tradizionali figure professionali e a quelle nate recentemente, viene richiesto di sviluppare capacità che vadano oltre i contenuti tecnico-specialistici tipici della funzione organizzativa alla quale appartengono avvicinandosi, di conseguenza, a competenze trasversali necessarie a rispondere a problematiche di natura diversa scaturite nell'ambiente organizzativo. È così che anche il Controller ha potuto abbandonare la sua veste di generico contabile di impresa per quella di nuovo ruolo di staff al quale sono richieste nuove

¹⁶ Cfr. L. BRUSA, *L'amministrazione e il controllo*, 2001, pp.211 e segg., cit.

conoscenze e skills indispensabili per affiancare la direzione nella definizione della strategia, per sviluppare modelli implementativi della stessa e, infine, per comunicare e collaborare con le aree di business e i rispettivi manager di line.

A questi importanti sviluppi si contrappongono, tuttavia, le numerose resistenze presenti in alcune realtà imprenditoriali di dimensioni organizzative ridotte e a carattere fortemente accentrato e burocratico, nelle quali, come figura manageriale preposta alle attività di controllo si rimanda al più generico ruolo di direttore della funzione Amministrazione, Finanza e Controllo.

Quest'ultima figura professionale, nelle realtà imprenditoriali maggiormente sviluppate, rappresenta, invece, un ruolo gerarchicamente sovra-ordinato alla funzione controllo di gestione e allo stesso controller. Non è raro infatti che lo stesso direttore AFC, possa essere assimilabile alla più recente figura del Chief Financial Officer (CFO), attore chiave negli evoluti sistemi di controllo aziendale.

La presenza di un ruolo interposto come quello del CFO, oltre a consentire un affiancamento diretto al vertice nelle decisioni strategiche, permette di convergere in un'unica figura manageriale più competenze specialistiche grazie alle quali è garantita la corretta implementazione, la coerenza e il coordinamento di tutte le attività attinenti l'amministrazione, la finanza e il controllo, soprattutto quando le stesse trovano esercizio in unità e funzioni separate a livello organizzativo nella struttura aziendale.¹⁷

¹⁷ Cfr. S. LIPPOLIS, *La funzione Amministrativa*, Edizioni del Sud, Bari, 2010, pp.169 e segg.

Alle consapevolezze in merito agli attuali assetti organizzativi, ai contenuti professionali, ai compiti e responsabilità dei ruoli e delle funzioni preposte al Controllo di Gestione, si è arrivati solo dopo un lungo excursus evolutivo concomitante e simultaneo alla stessa dinamica di sviluppo delle realtà industriali dalla fine dell'Ottocento ai nostri giorni, il quale verrà di seguito scomposto ed analizzato nei tre stadi che lo rappresentano.

3.2 Gli stadi evolutivi della funzione Controllership

Le origini della funzione del controllo di gestione nelle strutture organizzative, risalgono alla fine del lontano XIX secolo, quando nelle realtà imprenditoriali americane iniziano ad essere messe in pratica le deduzioni teoriche sulle funzioni manageriali strumentali al governo e all'amministrazione di impresa.

È tra la fine dell'Ottocento e i primi anni del secolo successivo che si colloca, infatti, la nascita del prime correnti di pensiero che vanno sotto il nome di Management Theory, dalle quali hanno avuto origine le teorizzazioni sui sistemi organizzativi e quelle più specifiche sul management control e managerial accounting.¹⁸

Lungo tutto il corso del Novecento hanno quindi trovato seguito tre stadi evolutivi riguardanti gli assetti organizzativi e le configurazioni dell'organo che

¹⁸ Cfr. A.M. ARCARI, *Programmazione e Controllo*, 2014, p.3, cit.

ad oggi è chiamato Controllership, il cui sviluppo, oltre essere conseguenza del contesto storico che ha accompagnato la sua evoluzione, è concomitante al susseguirsi delle teorie e discipline sul controllo di gestione.

- *Dal 1880 ai primi anni '20-30.* La prima tappa evolutiva ha rappresentato la nascita, più che della Controllership, della funzione Amministrativa come reparto di servizi. È l'intenso sviluppo industriale che ha caratterizzato l'economia del primo ventennio e che è proseguito fino alla seconda metà del Novecento, il quadro storico motore e determinante della nascita delle funzioni direzionali.

La crescita economica contestuale all'evoluzione dei sistemi produttivi ha portato infatti le imprese ad abbandonare i principi gestionali basati sull'intuito e le capacità dell'imprenditore, per ricorrere ad un sistema organizzativo articolato e strutturato sulla base di funzioni e unità specializzate, d'ausilio all'amministrazione e gestione dell'impresa.

- *Dagli anni '20.30- ai primi anni '80.* Dopo un iniziale periodo in cui il ruolo svolto dalla funzione si è mantenuto "a servizio" della gestione di impresa, attraverso compiti circoscritti alla rendicontazione contabile e tutela del patrimonio, sulla base dei principi innovativi delle scuole di pensiero harvardiane, il controllo di gestione inizia ad allontanarsi dalla dimensione informativo-contabile, per assumere invece un'autonomia organizzativa di sostegno ai processi di pianificazione e di controllo. È questo perciò il periodo

che vede la nascita della vera e propria Controllership, come organo di staff a supporto dei manager e delle esigenze decisionali e di controllo.

- *Dagli anni '80 ad oggi.* Il terzo periodo evolutivo è frutto della transizione a livello storico ed economico da un modello di impresa basato sui principi dell'industria fordista ad un nuovo sistema post-industriale dominato dalle complesse dinamiche competitive e sociale che hanno caratterizzato l'economia mondiale dall'ultimo ventennio del Novecento ai giorni nostri. La necessità di ridisegnare drasticamente gli assetti organizzativi e manageriali ha portato a un nuovo ruolo della Controllership, sempre di staff, ma non più di supporto a livello meramente gestionale, quanto piuttosto nella formulazione e implementazione della strategia.

Nel prosieguo della trattazione si cercherà di esporre nel dettaglio i tratti distintivi e caratterizzanti ciascuna tappa evolutiva contestuale e concomitante al susseguirsi delle teorie e discipline sul controllo di gestione, mettendo in evidenza la natura dei compiti e delle mansioni in relazione alla diversa strumentalità al management di impresa.

Infine, l'analisi troverà focalizzazione sulle attività, competenze e responsabilità del Controller che ad oggi, nel periodo considerato più rivoluzionario per la natura del Controllo di Gestione, svolge un nuovo ruolo di manager a tutti gli effetti essenziale per il governo strategico dell'impresa,

arrivando ad operare in stretta interdipendenza con la direzione aziendale al fine di tutelare la competitività e i rischi strategici, veri driver dei risultati e delle performance future.

3.2.1 Le origini della funzione amministrativa

È sul finire del 1800 che le realtà imprenditoriali, profondamente segnate da quella che è stata la più grande rivoluzione industriale, hanno mostrato il bisogno di una direzione “scientifica” che potesse dettare le “leggi” sul governo economico delle imprese. I primi studi grazie ai quali ad oggi è possibile parlare di un’organizzazione di impresa, fatta di assetti, di funzioni e organi sono rinvenibili nelle cosiddette teorie funzionaliste. È il contributo in particolare di Taylor¹⁹ che ha rivoluzionato la concezione di organizzazione ponendo, infatti, al centro dell’attenzione il bisogno che le stesse imprese si organizzassero in unità con collocazioni, compiti e mansioni specifiche.²⁰ Le problematiche gestionali diventano strettamente correlate a quelle organizzative, si viene cioè a creare una stretta corrispondenza fra l’amministrazione, la gestione dell’impresa e l’assegnazione di principi base per controllare e regolare l’organizzazione aziendale.

¹⁹ Cfr. F.W. TAYLOR, *L’organizzazione scientifica del lavoro*, Comunità, Milano, 1952. Per una rivisitazione del pensiero del suo pensiero, cfr. R.G. ZUFFO (a cura di), *Rivisiting Taylor. L’organizzazione scientifica del lavoro: il libro che ha sconvolto un secolo*, Franco Angeli, Milano, 2013.

²⁰Cfr. G. MORELLO, *Management da Taylor a Zuckerberg, 150 anni di storie di pensiero e tecniche manageriali*, in “Rivista di storie delle idee”, pp.1-31.
<http://www.intrasformazione.com> DOI 10.4474/DPS/05/01/MNG228/31

Se gli studi di Taylor erano incentrati sull'organizzazione del lavoro in azienda, è con le teorie del successore francese Fayol che si entra nello specifico dell'amministrazione di impresa attraverso la prima vera e propria elaborazione di un modello organizzativo nel quale sono poste in risalto le sei funzioni indispensabili per la gestione e la direzione dell'impresa.²¹

Di queste sei funzioni quella direttiva o amministrativa rappresenta la guida, la gestione e il controllo dell'organizzazione e delle attività svolte la quale trova il supporto di tutte le altre funzioni e in particolar modo di quella contabile.

Nella pratica delle imprese, perciò, iniziano a diffondersi e delinearsi i primi organi, antenati delle attuali funzioni di amministrazione, i quali rappresentavano per la gestione di impresa funzioni di servizio i cui compiti e le cui attività non erano, altro che, circoscritte agli assolvimenti di natura contabile e alla custodia e gestione del patrimonio economico.

Per custodia del patrimonio si intende l'insieme delle attività dirette alla gestione dei flussi di cassa, del capitale economico-fisso e circolante nonché la tenuta dei rapporti con la clientela, al fine di "amministrare" la ricchezza facendo sì che la stessa non venga erosa da eventuali errori o incurie.

²¹ Fayol individua sei tipologie o categorie di funzioni: funzioni tecnico-produttive, funzioni commerciali, finanziarie, di sicurezza e infine quelle contabili e amministrativo-direttive. Se alle funzioni contabili è dato il compito della rendicontazione e della tenuta dei bilanci, la funzione direttiva assume una veste a sé come gestione, guida, coordinamento e controllo dell'impresa. La prima opera nel quale sono contenute le suddette considerazioni risale al 1916 dal titolo «Administration industrielle et generale», la traduzione in italiano alla quale si fa riferimento oggi risale tuttavia ai primi anni Sessanta, H. FAYOL, *Direzione industriale e generale*, Angeli, Milano, 1961

A questa funzione dell'organo si aggiunge anche una seconda finalità che è la tenuta della contabilità, dettata in primo luogo dagli obblighi legali e fiscali di redazione della documentazione informativa come rendicontazione esterna ed interna, volta all'esposizione e alla verifica della ricchezza prodotta e del patrimonio economico.²²

I primi studi sul controllo di gestione, nell'ambito della più ampia amministrazione economica dell'impresa, sono rinvenibili anche nelle dottrine economiche italiane ed europee prima ancora della nascita della Ragioneria, avvenuta intorno agli anni Trenta del secolo scorso e che si è affermata come scienza universale che studia e disciplina il governo economico delle imprese.²³

Già negli studi di Besta, infatti, nei primi anni del Novecento, il controllo rivestiva un ruolo fondamentale nell'amministrazione di impresa, configurandosi come un processo di rilevazione contabile dei fatti amministrativi e di vigilanza sull'operato svolto, ai fini di indurre comportamenti volti alla massimizzazione della ricchezza economica dell'impresa.²⁴

Le contrapposizioni fra la scuola di pensiero di Besta e le teorie degli già menzionati autori dello Scientific Management si fanno tuttavia sentire proprio sugli aspetti organizzativi della funzione amministrativa. Se le teorie della scienza

²² Cfr. M. CIAMBOTTI, *Governo strategico d'impresa*, 2005, p. 62, cit.

²³ La nascita dell'economia aziendale risale alla fine degli anni Venti grazie alle teorie e agli studi di Gino Zappa, padre fondatore in Italia del primo corpo dottrinale che si è posto come obiettivo quello di studiare i fenomeni e le relazioni intercorrenti fra gli stessi che agiscono come determinanti sulla gestione economica delle imprese.

²⁴ Fra le opere originarie si veda F. BESTA, *La ragioneria*, Vol. 1, Vallardi, Milano, 1909.

positiva di origine italiana non contemplavano, infatti, una netta distinzione fra le attività di rilevazione contabile e quella di vigilanza o verifica della gestione operativa, nell'approccio normativo della scuola anglosassone veniva dato, invece, risalto a una distinzione a livello organizzativo fra la pianificazione e il controllo come funzione manageriale e quella strumentale deputata allo svolgimento delle operazioni aventi natura prettamente contabile.

Entrambi gli approcci, tuttavia, pur partendo e mantenendo punti di vista differenti conducono ad una sostanziale identità di contenuto teorico, la cui portata rivoluzionaria è stata l'aver concepito il controllo come momento fondamentale legato all'amministrazione dell'impresa strettamente correlato e strumentale alle altre funzioni direzionali.²⁵ Nonostante la portata innovativa dei due rami teorici di primo Novecento, bisognerà attendere alcuni anni prima che sul controllo di gestione si strutturi un corpo dottrinale autonomo in grado di concepire lo stesso nell'ambito dell'amministrazione di impresa, non più solo come mera verifica o coercizione all'agire, quanto piuttosto come strumento di misurazione dell'efficienza al fine di monitorare la gestione, valutare la conformità delle decisioni strategiche e supportare il processo correttivo degli andamenti e della direzione dell'impresa.

²⁵ Cfr. A.M. ARCARI, *Programmazione e Controllo*, 2014, cit.

3.2.2 *La nascita della funzione Controllership*

Il contesto economico che dagli anni Venti-Trenta del secolo scorso si estende fino agli anni ottanta, è contrassegnato da un periodo di forte sviluppo industriale sulla spinta del modello imprenditoriale di stampo fordista.

Il campo d'azione del controllo sulla gestione di impresa inizia largamente ad espandersi grazie alla trasformazione da funzione di servizi a organo di staff, il quale va così ad operare in posizione trasversale all'organizzazione e alla direzione d'impresa.

Se in precedenza l'attenzione del controllo era posta interamente sulle rilevazioni di natura contabile riguardanti la gestione passata, con fini di prevalente comunicazione esterna, è a seguito dell'ampliamento delle esigenze informative del management che al controllo di gestione viene assegnato il compito di assistere la direzione aziendale nella formulazione delle nuove politiche di gestione con un nuovo orientamento verso i futuri esercizi.²⁶

Le rilevazioni di natura contabile, oltre alla tradizionale veste di strumenti di verifica e valutazione dei risultati trascorsi rispetto al passato, vanno ad assumere

²⁶ Il tema è ampiamente trattato nella letteratura statunitense, che si è soffermata su svariate questioni. Per esempio, le relazioni con varie figure di responsabili, il riconoscimento del ruolo del controller, l'assetto organizzativo per l'efficacia della controllership, l'evoluzione del lavoro del controller, il suo peso nell'ambito della struttura facente capo al CFO. Si vedano in proposito: J.B. HECKERT, J.D. WILLSON, *Controllership*, Ronald Press, New York, 1963, pp. 790-793; J.D. WILLSON, J.P. COLFORD, *Controllership. The work of the managerial accountant*, Wiley, New York, 1990, pp. 33-45; J.M. ROEHL-ANDERSON, S.M. BRAGG, *The Controller's Function: the Work of the Managerial accountant*, Wiley, New York, 2000, pp. 1-10; R.N. ANTHONY, V. GOVINDARAJAN, *Management Control Systems*, McGraw-Hill Irwin, Boston, 2007, pp. 110-113; K.A. MERCHANT, W.A. VAN DER STEDE, *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall, Upper Saddle River, 2012, pp. 617-621.

il compito di guidare e indirizzare la gestione aziendale verso il raggiungimento degli obiettivi d'impresa, attraverso la raccolta, l'analisi e l'elaborazione di dati e misure di natura prevalentemente economico-finanziaria o fisico-tecnica.

All'ampliarsi delle responsabilità alle quali si trova ad adempiere la funzione Controllership, trovano introduzione una serie di strumenti i quali divengono parte del supporto informativo-contabile alla base del processo di management delle aziende. È intorno agli anni Venti che nascono, infatti, negli USA, le strumentazioni quali il budget, il reporting e la contabilità analitica attraverso le quali, misure consuntive relative alle operazioni di gestione, integrano e supportano la determinazione di parametri e obiettivi futuri, rappresentativi dei piani di azione.

Il "management by number"²⁷ diviene la nuova filosofia di gestione di impresa, intesa come insieme di processi guidati dai numeri e dalle misurazioni attinenti l'ambiente interno ed esterno fornite dalla funzione Controllership, le quali, da scopo e finalità della gestione, divengono il mezzo per amministrare strategicamente l'impresa.

La varietà e l'estensione delle misurazioni, sia a livello temporale, in quanto non più riferibili solo alla trascorsa gestione ma anche quella futura, sia a livello

²⁷ Espressione coniata da Amigoni e volta a rappresentare l'evoluzione delle finalità amministrative delle imprese passate dall'essere "management for number" a "management by number". Con questi termini viene cioè a rivelarsi la centralità del ruolo del controllo nel supportare e valutare l'efficienza gestionale, contrapponendosi all'antecedente strumentalità per la conservazione e produzione della ricchezza e del patrimonio economico. Cfr. F. AMIGONI, *La controllership: rischi e opportunità*, in "Economia & Management", Vol. 12, 1990, p.73.

spaziale attinenti al contesto interno ed esterno all'organizzazione, hanno influito sull'articolazione interna delle funzioni organizzative, portando alla nascita di nuove figure professionali le cui conoscenze, estendendosi su più ambiti di competenza, devono consentire all'impresa di adattarsi ai cambiamenti e rispondere alle nuove priorità gestionali.

Con la nascita e l'indipendenza dell'organo Controllership, anche i compiti e il ruolo del responsabile della funzione di staff iniziano ad assumere connotati specifici, all'epoca ancora strettamente ancorati alla progettazione e gestione delle strumentazioni contabili e informative, favorendo un corretto utilizzo delle informazioni da parte del management e il coordinamento dei soggetti operanti su vari livelli operativi della struttura organizzativa.

Si parla ancora, tuttavia, di un controller nella veste di contabile ben lontano dall'ampio ruolo specializzato nello sviluppo e nel supporto delle strategie, che si è affermato solo dopo gli anni Ottanta, nella così detta era moderna, connotata da un'incertezza e un'instabilità economica tale da far sorgere la necessità di un ampliamento delle competenze e del campo professionale dei nuovi manager, priorità per la salvaguardia della sopravvivenza e dello sviluppo economico delle imprese.

Alla base di ogni conformazione organizzativa vi sono, infatti, gli stimoli derivanti dall'ambiente e dalle dinamiche di mercato, le quali, durante il pieno sviluppo industriale che caratterizza il periodo preso a riferimento, se pur hanno

portato con sé nuove problematiche di natura gestionale, legate principalmente al raggiungimento di elevati standard di efficienza e produttività, non hanno tuttavia minato la stabilità del contesto competitivo.

Il periodo di prosperità economica che ha accompagnato gran parte del Novecento nonostante, quindi, la portata rivoluzionaria dovuta alla trasformazione dell'economia da sistema agricolo-commerciale a quello industriale, ha permesso una crescita e uno sviluppo che hanno consentito alle imprese di operare in un clima relativamente poco complesso, motivo per il quale i ruoli e le attività della funzione Controllership rimanevano ancorati alle procedure amministrative di rilevazione economico-finanziaria e reddituali a supporto del processo decisionale. Il tradizionale ruolo e processo di controllo inizia a vacillare al mutare delle determinanti e delle variabili di mercato che caratterizzano la transizione verso il periodo post-fordista, scenario di fenomeni che vanno dall'evoluzione e dal progresso tecnologico alla lunga crisi di inizio Ventunesimo secolo.

3.2.3 Dagli anni Ottanta ad oggi: l'affermazione della Controllership in contesti ambientali perturbati

Il periodo che va dagli anni Ottanta del secolo scorso ai giorni nostri rappresenta il terzo scenario lungo il quale la funzione controllo ha raggiunto il suo pieno sviluppo come supporto cognitivo per il management nella formulazione delle strategie.

La transazione dal sistema industriale Fordista a quello definito “evoluzionista” o post Fordista, rappresenta lo scenario economico nel quale sono rintracciabili le determinanti non soltanto del cambiamento nella concezione del controllo e della strumentazione tecnico-contabile, ma più in generale di un ripensamento delle prassi gestionali ed organizzative non più adeguate alla luce delle nuove problematiche ed esigenze del mercato.

Alla rigidità e al determinismo²⁸, tratti tipici che caratterizzavano le industrie di derivazione Fordista, si oppone l’apertura, la flessibilità e l’innovazione di un periodo che, segnando una rottura con il passato, apre la strada alla costruzione di un mercato globale, dominato da un’accentuata competitività e da logiche di adattamento produttivo, contrapposte alla standardizzazione della passata produzione di massa.

Il paradigma del fordismo ha iniziato ad entrare in crisi alla fine degli anni Settanta, sotto la spinta dei fenomeni di sviluppo tecnologico, dell’aumento della variabilità delle condizioni di contesto istituzionale e socio-economico, che hanno minato il tradizionale impianto rigido e burocratico dei sistemi manageriali e di controllo. Il nodo cruciale è dato dall’aumento della complessità di informazioni e di conoscenze che l’impresa si trova a dover gestire. Il processo di pianificazione,

²⁸ Il determinismo rappresenta la filosofia dominante di un sistema economico nel quale ogni fenomeno si ritiene collegato ad eventi del passato, non lasciando nulla a fattori di causalità o legati a determinanti aleatorie non controllabili. Il determinismo è spesso associato ad una concezione meccanicistica di impresa secondo la quale la realtà economica è finalizzata in modo esclusivo dalla ricerca della massima efficienza economica attraverso la scomposizione in componenti meccaniche guidate da logiche razionali di produzione e divisione del lavoro in impresa.

che in precedenza si basava sul rapporto causa-effetto, viene ora condizionato da innumerevoli variabili, elementi “out of Control”, la cui rilevazione e misurazione è oggetto dell’attività della funzione Controllership, il cui campo di azione si amplia alla possibilità di incidere, modificare e contribuire alla formulazione del processo stesso di pianificazione.

L’assetto organizzativo dell’organo di controllo riflette il cambiamento a livello strutturale al quale si sono conformate la maggior parte delle imprese che hanno seguito un processo di de-strutturazione basato sulla flessibilità e l’appiattimento delle stesse strutture organizzative per rispondere alle nuove e complesse esigenze del mercato e della clientela.

La posizione di staff della Controllership diviene strumentale ad un nuovo cruciale ruolo della programmazione e del controllo nel consentire l’integrazione fra le attività amministrative ed operative, affinché sia facilitato un supporto al business di tipo pervasivo da parte dell’intera organizzazione, non soltanto nell’implementazione a livello operativo della strategia, ma anche nel contributo alla sua determinazione e riformulazione, contestuale al mutare degli eventi. Il Controller si trova quindi a dover gestire i rapporti fra il vertice e la struttura sottostante integrando il tradizionale ruolo di ispettore delle procedure e dell’esecuzione dei compiti con quello di “educatore” volto a rendere ogni

operatore consapevole del proprio ruolo ricoperto in relazione ai più ampi fini strategici.²⁹

La volontà di superare l'esercizio del controllo nella sola forma ispettivo-coercitiva, che nel passato si occupava di reprimere i comportamenti e le azioni distanti o non allineate agli obiettivi prestabiliti, viene messo in evidenza anche dalla letteratura degli anni Cinquanta e Sessanta, nella quale viene formulata una nuova concezione di controllo come elemento di unione fra il potere direttivo, volto alla formulazione delle decisioni e le procedure messe in atto nei processi operativi aziendali.³⁰

Se la posizione di staff della funzione Controllership veniva, quindi, data per assodata già ben prima degli anni Ottanta, le teorie economiche successive si concentrano, invece, sul contenuto alla base delle attività amministrative e di controllo, necessarie per sostenere un processo decisionale molto più complesso e articolato rispetto al passato. Le problematiche non vertono, infatti, più unicamente sulle tematiche di natura produttiva che si presentavano nel sistema industriale di epoca Fordista, quanto piuttosto su nuove leve quali competenze distintive³¹ per costruire il vantaggio competitivo dell'impresa.

²⁹ Cfr. A. BHIMANI, A. CAGLIO, A. DITILLO, M. MORELLI, *Performance management*, Egea, Milano, 2010.

³⁰ Cfr. S. LIPPOLIS, *La funzione amministrativa, modelli di analisi e dinamiche evolutive*, Edizioni del Sud, p.180 e segg., cit.

³¹ Velocità e flessibilità di risposta alle esigenze della clientela, standard qualitativi elevati, la Customer Satisfaction sono solo alcune delle determinanti della creazione di valore che devono essere identificate e soprattutto misurate dal sistema di controllo superando così l'orientamento esclusivo all'efficienza produttiva come mezzo di salvaguardia del patrimonio e della ricchezza economica.

Fra i primi fautori della nuova posizione di supporto strategico del controllo vi sono gli stessi Kaplan e Norton ideatori della citata *Balanced Scorecard*³², i quali hanno concentrato le proprie teorie sul nuovo sistema di misurazione bilanciato che va ad arricchire la struttura tecnico-contabile al fine di superare le limitazioni di un orientamento esclusivamente interno ed economico-reddituale, non più adeguato a fronte del nuovo incarico assunto dalla Controllership.

La portata evolutiva si estende anche alla qualità delle procedure di controllo, grazie all'ampliamento delle capacità, degli skills e conoscenze in capo agli addetti della funzione stessa e degli organi coinvolti nei processi operativi. Per cogliere a pieno le nuove soluzioni proposte dall'avanzamento tecnologico diventa indispensabile, infatti, avere un bagaglio conoscitivo molto più ampliato che vada, cioè, dalle tradizionali conoscenze contabili alle nuove capacità di utilizzare sistemi informatici di generazione e diffusione delle informazioni³³.

È la dimensione manageriale delle figure operanti nelle sotto-funzioni amministrative ad aver subito un notevole incremento a discapito di uno "svuotamento" delle più generiche mansioni amministrativo-contabili, le quali, per certi versi, si trovano ad essere in parte assorbite dagli stessi sistemi avanzati

³² Oltre alle opere citate nel secondo capitolo della trattazione vedere anche- R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The strategy Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001.

³³ Fra le molteplici soluzioni applicative i sistemi Erp rappresentano la strumentazione più in uso per la trasmissione automatica dei dati, in grado di ridurre le distanze spazio-temporali tra i vari ambienti di generazione e di utilizzo delle informazioni. Tuttavia, il grado di accettazione da parte dell'organizzazione, soprattutto quando la cultura aziendale è restia ad abbandonare le tradizionali procedure, è piuttosto basso e diviene inoltre più laborioso il processo di istruzione all'utilizzo da parte di tutti i livelli organizzativi.

Cfr. S. LIPPOLIS, *La funzione amministrativa*, 2010, p. 172, cit.

(quali gli ERP) o redistribuite nei vari livelli dell'organizzazione che si trovano, infatti, a collaborare più o meno direttamente nei processi manageriali di pianificazione e di controllo.

Nel seguito della trattazione si entrerà nel merito dei nuovi compiti e dei legami relazionali che definiscono ed identificano la veste professionale del moderno Controller. Per portare, infatti, a termine il quadro complessivo della dinamica evolutiva della Controllership, nella sua articolazione organizzativa e composizione interna, si cercherà di mettere in risalto la centralità della persona umana, non essendo il sistema di controllo un mero insieme di software applicativi, rimangono le doti, le capacità e le attitudini delle figure professionali i veri driver per far fronte alle istanze tecniche, organizzative e strategiche delle moderne realtà imprenditoriali.

3.3 Professione controller: un manager al centro del business aziendale

Per molto tempo le imprese hanno fatto della tutela della ricchezza economica il proprio punto di forza nei periodi di maggiore crisi, assegnando alle cariche professionali amministrative il compito di proteggere e far “quadrare” anno per anno i conti economici aziendali. Il limite maggiore si incontrava, tuttavia, nel fermarsi ad un valore economico oggettivo e tangibile nel breve periodo, senza interrogarsi su come tutelare invece un valore ancora maggiore che è quello futuro, il quale si può pianificare oggi attraverso le strategie, trovando successiva

manifestazione nei risultati attesi nel lungo termine. Al ruolo del Planner, produttore e gestore delle informazioni di base da impiegare in questo processo di pianificazione strategica, va, perciò, ad affiancarsi proprio quella figura che in precedenza era deputata a proteggere i conti dell'impresa e che, ad oggi, supporta invece il management nel guardare al futuro, soprattutto quando, come in molte realtà accade, tende viceversa a prendere il sopravvento la ricerca della massima redditività di breve periodo.

Il controller se in passato era nel gergo più comune definito “bean counters”, per indicare una figura addetta alla ragioneria e al controllo dei limiti di spesa, viene nei moderni studi economici ad affermarsi a tutti gli effetti nel management team come analista e consulente coinvolto nel duplice processo decisionale, a livello cioè strategico ed operativo³⁴.

Da Gennaio del 2016 la figura del Controller è stata oggetto della regolamentazione da parte della norma Uni 11618, la quale, oltre a dare una definizione precisa della professione del manager del controllo di gestione, ha individuato sette requisiti o compiti che ne configurano la carica professionale:³⁵

- Predisposizione dell'architettura informativa

³⁴ Cfr. L. ZONI, A.M. MERCHANT, *Controller involvement in management: an empirical study*, in *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol 3, n°1, 2007, pp.29-43.

³⁵ U.N.I., denominazione di Ente Nazionale di Unificazione, rappresenta un ente italiano di normazione tecnica con sedi a Milano e a Roma. Nella vasta elaborazione delle norme in collaborazione con le parti interessate, nel 2016, l'ente ha portato a termine la redazione della normativa relativa ai requisiti di conoscenze, abilità ed esperienze in capo al responsabile del Controllo di gestione, in conformità al quadro europeo delle qualifiche professionali (EQF-European qualification Framework).

Per ulteriori approfondimenti in merito alla norma: <https://www.assocontroller.it/il-controller-ed-il-controllo-di-gestione/>

- Misurazione delle prestazioni del sistema
- Coordinamento e supporto all'attività di controllo di gestione
- Comunicazione e supporto alla formazione specifica
- Auditing interno
- Supporto all'attività di pianificazione strategica
- Supporto alla leadership dei manager

Come si può osservare dall'elenco stilato, le prime tre mansioni attengono la progettazione della struttura tecnico-informativa e l'implementazione del processo di rilevazione, misurazione e correzione delle performance, attività riconducibili al tradizionale ambito di responsabilità del Controller. A questi compiti si vanno ad aggiungere come diretta conseguenza dei rapporti collaborativi che il Controller intrattiene con la direzione e i manager di linea, due nuovi ambiti di attività riconducibili al controllo strategico e a quello organizzativo.

La prima categoria di compiti comprende tutte quelle funzioni alle quali il Controller è chiamato ad adempiere per contribuire al sistema di pianificazione strategica, a supporto, cioè, dell'elaborazione delle politiche aziendali e al monitoraggio della validità dei piani di lungo termine.

Le mansioni possono sostanziarsi nell'elaborazione di scenari ambientali, nel supporto all'analisi dei punti di forza e di debolezza dell'impresa, nello sviluppo di sistemi di analisi dei costi in un'ottica di lungo periodo, nonché, nel

coordinamento e analisi dell'andamento delle unità di business, al fine di garantire la coerenza fra strategie a livello singolo e quelle corporate.

Il secondo ambito di responsabilità discende, invece, dalle relazioni con la struttura organizzativa ed operativa in virtù della posizione trasversale rivestita dal controller, la quale gli consente di mantenere una piena visione sui processi e le funzioni operative. La seguente si esplicita nel fondamentale compito di "educare" e influenzare l'organizzazione al raggiungimento dei fini strategici, permettendo così il coordinamento a livello gestionale dell'intera impresa.

Istanze di autonomia delle unità ed esigenze di coordinamento e di guida univoca sono inoltre ad oggi, nella così detta era dell'Information Technology, realizzabili grazie all'implementazione di strumenti informatici, sotto la responsabilità del controller, al fine di assolvere alle problematiche ed esigenze di integrazione delle diverse aree nell'interesse dell'azienda nel suo insieme.

La ricerca della massima efficacia a livello organizzativo concerne, inoltre, le attività attraverso le quali il controller, nell'interazione con le unità e i manager di linea, si occupa di diffondere formazione non solo a livello tecnico, ma soprattutto, a livello di conoscenze e di cultura organizzativa, favorendo così l'agire e l'orientamento collettivo dell'organizzazione.³⁶

³⁶ Cfr. L. QUAGINI, *Business intelligence e knowledge management*, 2004, p.40, cit. La gestione della conoscenza rientra fra le attività attribuibili alla figura del Controller, tanto da essere spesso definito Knowledge Controller. Con questo termine si vuole sintetizzare un ruolo centrale nella diffusione di conoscenza interna ed esterna all'organizzazione, il cui accrescimento continuo è indispensabile per costruire nuove competenze, raggiungere obiettivi di efficienza a livello tecnico-gestionale, in un'ottica di miglioramento e innovazione continua.

Il considerevole sviluppo dei compiti e delle responsabilità per soddisfare le diverse e spesso contrastanti esigenze dell'impresa ha portato alla richiesta di nuovi e ben precisi requisiti professionali a completamento delle conoscenze e capacità tradizionalmente richieste alla staff amministrativa. Ad approfondire il tema delle doti e delle competenze è stato in particolar modo Brusa, in uno schema di analisi strutturato su tre livelli di indagine volti a delineare una chiara raffigurazione dell'organo e della professione Controller (Brusa 2000).³⁷

Il primo livello in esame concerne il ruolo ricoperto dall'organo specializzato nel controllo di gestione, del quale se ne è già approfonditamente parlato con l'esposizione dei compiti e delle mansioni del controller. A questa indagine segue l'analisi delle doti richieste e del processo di comunicazione della staff con gli enti ed organi operativi.

Lo studio del ruolo e delle doti richieste, per assolvere alle diversificate responsabilità, ha inizio dai requisiti di competenze, capacità e attitudini le quali richiedono, tuttavia, un doveroso distinguo. Se infatti le prime rappresentano l'insieme di conoscenze, di capacità e risorse che si consolidano e accrescono a seguito dei processi di apprendimento, le attitudini, pur essendo altrettanto importanti, attengono aspetti comportamentali e personali condizionati, piuttosto,

³⁷ Cfr. L. BRUSA, *L'amministrazione e il controllo*, 2001, pp.209 e segg., cit.

da elementi difficilmente controllabili, attinenti al contesto organizzativo, sociale e ambientale nel quale si trova ad operare il soggetto di riferimento.³⁸

Seguendo lo schema di analisi, di seguito verranno riportate le competenze sotto una duplice prospettiva, una legata alle conoscenze tecnico amministrative e una seconda che guarda invece alle doti innovative che rendono più complessa la base conoscitiva necessaria per il ricoprire il suddetto ruolo.

- *Requisiti tradizionali e competenze amministrativo-contabili:* richiedono il possesso di un adeguato bagaglio di conoscenze tecniche in ambito contabile ed informatico, a livello nozionistico la conoscenza delle leggi civili e fiscali, nonché precisione e riservatezza nelle attitudini e nei comportamenti adottati.
- *Nuovi requisiti e doti gestionali e strategiche:* alla base delle nuove competenze sono richieste conoscenze in primo luogo attinenti il settore, il business e i processi operativi necessari per sviluppare capacità di analisi e interpretazione di scenari sempre più complessi e in continua evoluzione, cogliere gli andamenti gestionali e la validità degli obiettivi preposti.

Sono richieste, inoltre, al Controller capacità cognitive e una spiccata sensibilità strategica, attitudini che hanno un peso fondamentale nel supportare il sistema direzionale lungo il processo di formazione e monitoraggio delle strategie.

³⁸ Cfr. R. FERRARIS FRANCESCHI, *Pianificazione e controllo*, 2007, pp. 314 e segg., cit.

Infine, alla capacità di saper coordinare programmi e azioni dei manager coinvolti, sono richieste competenze nel sapere comunicare con la line, saper comprendere la dinamica comportamentale degli individui e avere una spiccata attitudine al lavoro in team e con soggetti di livello e grado sensibilmente diversi.

Queste ultime competenze o doti richieste introducono il terzo livello di analisi elaborato da Brusa (2000) attraverso il quale si indagano le specifiche riguardanti la forma e il contenuto del processo di comunicazione.

Il controller, infatti, non ricoprendo più una carica di ufficio, quale poteva essere in passato, rilegata alla minima interlocuzione con il resto delle funzioni aziendali, trova ad oggi proprio nella comunicazione il mezzo per espletare una delle sue funzioni più peculiari di facilitazione dei rapporti inter-funzionali e delle relazioni fra aree spesso distanti non solo a livello tecnico, ma anche a per linguaggio, cultura e finalità.

Se, da un lato, la tecnologia e i programmi informatici a disposizione delle imprese facilita notevolmente la circolazione del flusso informativo, dall'altra parte viene ancora di più a palesarsi l'indispensabilità della suddetta professione nel veicolare le giuste informazioni, valide a rappresentare e cogliere i fenomeni e i mutamenti del contesto interno ed esterno all'organizzazione.³⁹ In altri termini, dove non arrivano le strumentazioni, si inseriscono le doti e capacità delle figure

³⁹ Cfr. R. FERRARIS FRANCESCHI, *Pianificazione e controllo*, 2007, pp. 316-317, cit.

manageriali, le quali, tuttavia, devono affrontare le quotidiane problematiche derivanti dalle differenze soprattutto culturali fra la line e la staff di controllo. Alla metodologica mentalità di quest'ultima si contrappone, infatti, la natura pratica delle attività e dei compiti delle unità operative le quali, per poter essere coinvolte e sentirsi partecipi maggiormente del processo di controllo, non dovrebbero essere considerate posizioni gerarchicamente subordinate né sulle stesse deve essere imposto un processo valutativo volto a punire, piuttosto che, incentivare e assistere nell'esecuzione degli obiettivi.

Al rapporto con i manager "dell'esecutivo" si accompagna un'altra relazione questa volta interna alla più ampia funzione AFC, della quale la Controllership ne costituisce un ambito o sub-funzione. Pur essendo, infatti, quest'ultima, ad oggi, in molti casi autonoma, a seconda del grado di complessità gestionale, intensa appare la collaborazione del Controller con i vari responsabili di area e in particolar modo con il CFO, responsabile direttivo a presidio delle funzioni di amministrazione, finanza e del controllo.

In Italia la figura del CFO è relativamente poco sviluppata tanto da esserci spesso una confusione e sovrapposizione di ruolo con il Controller, quando in realtà, si tratta di figure professionali non solo differenti per competenze e ambito di responsabilità ma anche per livello gerarchico sul quale sono poste. Se infatti riconduciamo il controllo ad una sub-funzione dell'area AFC, come esaminato lungo il primo paragrafo del capitolo corrente, il CFO è quella figura assimilabile

nel passato e tutt'ora in molte realtà imprenditoriali al direttore AFC, il cui potere direttivo negli anni si è evoluto in concomitanza allo sviluppo delle stesse professionalità amministrative.

È al CFO che compete ad oggi, infatti, un ruolo notevolmente più complesso in virtù della posizione di “partner decisionale” del CEO o della direzione aziendale che gli permette di avere una funzione, non più solo di specialista e garante degli aspetti finanziari, ma di un manager a tutti gli effetti con ampia visione strategica per tutelare le prestazioni e la competitività dell'impresa.

Il controller non potendo, infatti, esercitare poteri decisionali né strategici né gestionali, trasmette l'output della propria attività allo stesso CFO, il quale, esaminando i report e le documentazioni prodotte, elabora le informazioni di supporto al CEO per prendere decisioni ed eventuali azioni correttive o di ri-orientamento.

Il rapporto di comunicazione e collaborazione fra Controller e CFO procede tuttavia anche nell'opposta direzione, laddove è quest'ultimo ad arricchire il sistema di controllo con indicatori e variabili strategiche che solo il suo posizionamento gerarchicamente sovraordinato permette di individuare e trasmettere alle altre sub-unità della funzione AFC.⁴⁰

⁴⁰ Cfr. G. DONNA, *Quale CFO oggi e domani?*, in “Andaf” Magazine, 2011, pp.6- 9.

Il supporto e l'affiancamento alla direzione da parte del CFO si realizza anche nell'accompagnare e spesso “costringere” il management a mantenere salda l'attenzione al futuro, alle prospettive competitive e strategiche le quali vengono misurate con il contributo del sistema di Controllo di natura strategica, per quanto riguarda la loro fattibilità a livello economico-finanziario e a livello di rischio insita nelle differenti opzioni strategiche.

Il CFO, in conclusione, assicura il coinvolgimento dei processi amministrativi e di controllo nel sostenimento delle scelte strategiche, garantendo l'attendibilità e la coerenza delle stesse con le procedure e le informazioni generate dalle funzioni direzionali, le quali supportano in definitiva il corretto orientamento delle prestazioni, la gestione dei rischi e in molti casi la sopravvivenza o la crescita delle stesse imprese.

Mentre nelle imprese di dimensioni inferiori si è già detto che il Controller può coincidere a livello figurativo anche con lo stesso direttore della funzione AFC è, nelle grandi imprese, che si rilevano invece più tipologie relative alla medesima professione le quali si vanno a distinguere sotto il profilo dell'ambito di attività di competenza.

Sono tre le tipologie di Controller che più frequentemente si possono incontrare nelle realtà imprenditoriali, distinte non tanto dalla dottrina economica, quanto dalla pratica delle imprese, le quali per rispondere alle diversificate esigenze gestionali, differenziano il ruolo a seconda delle specifiche mansioni ad esso attribuite.

La redazione del Budget economico-finanziario e patrimoniale, l'analisi dei flussi di cassa nonché la partecipazione alla redazione del bilancio di esercizio negli aspetti di natura fiscale, sono alcuni dei compiti ricoperti dalla figura del *Financial Controller*, dedito perciò agli aspetti che possono rientrare in una sfera di derivazione più amministrativa.

L'*Industrial Controller* viceversa struttura la sua attività su mansioni e conoscenze relative agli aspetti tecnici e produttivi dell'impresa. Il Contro economico di prodotto o reparto, la redazione dei budget dell'area produttiva, analisi del magazzino e dell'efficienza dei processi produttivi rappresentano le attività indispensabili all'ampliarsi della complessità dell'output realizzato dall'impresa, tale da richiedere perciò la presenza di questa dedicata figura professionale.⁴¹

Una figura relativamente nuova ma fortemente in crescita è, infine, il *Business Controller*, ruolo a supporto dell'area commerciale nell'analisi delle vendite e della gestione del business. Le conoscenze si allontanano dalla dimensione finanziaria per concentrarsi su tematiche attinenti alla produzione e la vendita, e i compiti divengono di collaborazione alla redazione dei business plan attraverso analisi e previsioni di vendita e di fatturato.

Il fatto che le professionalità nel campo del controllo di gestione possano spaziare dal più generico Responsabile Amministrativo a ruoli come quelli poc'anzi analizzati di controller specialisti in circoscritti ambiti di attività, discende in primo luogo dalle caratteristiche delle imprese dal punto di vista dell'articolazione organizzativa e della complessità del contesto competitivo nel quale operano. La combinazione dei compiti e delle competenze che delineano ogni profilo professionale può variare, di conseguenza, a seconda delle

⁴¹Cfr. I. BOSCHIS, F. CULASSO, M. VIASSONE, *Professione Controller: un'opportunità da cogliere per l'esercito rosa*, in "Controllo di gestione", Giugno 2018, pp.5-14.

problematiche gestionali e della dimensione dell'impresa, al cui diminuire si associa in molti casi aziendali la scarsa o limitata presenza di figure manageriali.

Anche la forte dominanza della direzione o del soggetto economico, spesso rappresentato dall'imprenditore proprietario della stessa impresa, può costituire una variabile determinante della resistenza allo sviluppo di cariche professionali e all'ampliamento del campo di competenza delle medesime.

Questo è il caso di molte realtà del tessuto imprenditoriale italiano nel quale, come verrà illustrato nel prosieguo della trattazione, se da un lato il peso dell'attività svolta dagli amministrativi a sostegno del governo dell'impresa è particolarmente rilevante, dall'altro, notevoli possono essere le discrepanze, rispetto a quanto proposto dalla lettura economica sulla professione controller, in merito, ad esempio, all'ampiezza delle responsabilità, al grado di coinvolgimento lungo i processi direzionali e strategici, nonché nella tipologia e frequenza di utilizzo della strumentazione, dalla più tradizionale a quella all'avanguardia.

CAPITOLO 4

EVIDENZE EMPIRICHE SUL RUOLO PROFESSIONALE DEL CONTROLLER NELLE REALTÀ IMPRENDITORIALI MARCHIGIANE

4.1 L'indagine empirica Controller Associati-Università Politecnica delle Marche: obiettivi, fonti e famiglia del campione rilevato

4.1.1 L'osservatorio sulla figura professionale del controller

Fino ad ora il controllo di gestione e la figura professionale ad esso preposta sono stati trattati, in tutti i loro aspetti e caratteri determinanti, come funzioni, elaborate dalla dottrina economica, facenti riferimento a realtà imprenditoriali “standard”, molto spesso divergenti per peculiarità e caratteristiche da quelle che sono le reali configurazioni aziendali che compongono il tessuto imprenditoriale di un dato contesto di riferimento.

A determinare, infatti, un diverso grado di contenuto e formalizzazione dei sistemi di controllo manageriale nelle imprese, vi sono specifiche concause, direttamente correlate a fattori quali la complessità gestionale e i parametri dimensionali. In un quadro economico come quello italiano, questi in larga parte si attestano ai minimi livelli, in virtù non solo di un contesto in cui a dominare è la presenza di imprese di medio-piccola dimensione, quanto anche per le peculiarità

proprietà e gestione dell'impresa, la quale è ancora in molte realtà a base familiare.

Prendendo le mosse dal divario fra la dottrina economica e gli effettivi contesti imprenditoriali, l'indagine che verrà condotta lungo il seguente capitolo, si prefigge di tracciare il concreto riconoscimento nel tessuto imprenditoriale marchigiano del ruolo professionale del Controller, il cui profilo verrà posto in relazione a tratti distintivi di contenuto e processo dei sistemi di controllo, alla luce dell'influenza che hanno sugli stessi le peculiarità delle aziende del territorio.

I risultati e le rilevazioni empiriche attraverso le quali si cercherà di dare una visione completa delle caratteristiche dei Controller nelle Marche, è frutto dell'elaborazione di dati formulati da un osservatorio sulla figura del Controller, nato nel 2019 a seguito di un accordo sottoscritto da un'associazione marchigiana denominata "Controller associati", composta da esperti, manager e responsabili del controllo, e dall'Università Politecnica delle Marche.¹

La Controller associati nasce nel 1999: fu costituita ad Osimo, su iniziativa di alcuni professionisti operanti nell'ambito della Pianificazione e del Controllo e di docenti dell'Università di Economia di Ancona. Il club dei Controller, così anche denominato, rappresenta una delle prime esperienze in Italia nate al fine di rappresentare e valorizzare la categoria professionale dei responsabili del Controllo di Gestione. Tra gli scopi vi sono quelli di diffondere esperienze e

¹ Per accordo quadro si intende una particolare tipologia di convenzione avente come scopo quello d'instaurare una stabile e duratura collaborazione fra enti diversi al fine di potenziare inoltre le attività di ricerca e di didattica attraverso indagini empiriche e statistiche

conoscenze date dalle attività svolte dai soci nelle varie realtà aziendali; di promuovere la discussione e il confronto reciproco sulle problematiche quotidiane di gestione; nonché di realizzare diversi progetti formativi e informativi. Si tratta di iniziative che il Club porta avanti da oltre venti anni e che hanno contribuito a creare un vero e proprio network, come punto di riferimento per chi opera e svolge attività di controlling nelle imprese del territorio.²

L'indagine condotta dall'osservatorio sulla figura del controller è focalizzata sull'evoluzione del profilo professionale del controller, allo scopo di rilevare dati e informazioni rappresentative dei connotati occupazionali, delle competenze e mansioni attribuite al suddetto ruolo nelle imprese locali.

Passando al campione oggetto di indagine, questo è formato dagli stessi soci aderenti alla Controller associati, ovvero oltre ai controller, i CFO e i Responsabili del Controllo di gestione e amministrativi, operanti sia in realtà aziendali profit che no profit dislocate nel territorio marchigiano.

È l'analisi di queste realtà aziendali e più nello specifico dell'intero tessuto imprenditoriale marchigiano, ad aprire la seguente ricerca empirica, sulla considerazione di base che per effettuare le dovute analisi sulle figure e funzioni manageriali è necessario prima comprendere il background dalle quale le stesse provengono.

² Lo statuto, le finalità e informazioni aggiuntive sono disponibili all'indirizzo web dell'ente "Controller associati": <https://www.controllerassociati.it/>

4.1.2 Strutturazione e trend evolutivi del tessuto imprenditoriale marchigiano

L'economia in Italia è costruita sul successo delle piccole imprese.³ Questa affermazione pone immediatamente di fronte a quella che è la peculiarità per la quale il sistema produttivo italiano è noto, essendo contraddistinto, infatti, da una percentuale di imprese di medio-piccola dimensione pari ad oltre il 95% del complessivo sistema imprenditoriale. A questo quadro strutturale si associa un trend di miglioramento dell'economia italiana, negli ultimi anni, dovuto proprio alla positiva crescita delle piccole e medie imprese, le quali rappresentano un patrimonio di storia e artigianalità custodito nel marchio Made in Italy, riconosciuto in tutto il mondo come sinonimo di qualità e prestigio.

Nonostante queste accezioni positive, alle PMI è attribuito il possesso di alcuni tratti distintivi che non sempre costituiscono benefici per il loro sviluppo e quello dell'economia nazionale. Nei periodi di maggiore stasi economica, infatti, sembrano essere proprio queste categorie di imprese a mettere più a rischio la propria sopravvivenza, in virtù delle reticenze ancora forti che le stesse presentano ad abbandonare un sistema di Governance che non lascia spazio al cambiamento e all'apertura o che si dimostra avverso alle spesso necessarie forme di innovazione ed espansione verso nuovi business.

Fra le regioni d'Italia, le Marche si attestano tra le realtà più industrializzate, grazie anche alla presenza di radicati distretti industriali nel settore manifatturiero,

³ Cfr. E. STRAUSS, L. GORETZKI, *The role of management accountant: Local Variation and global influences*, Routledge, 2018 pp. 117 e segg.

che hanno avuto un ruolo prioritario nello sviluppo storico della Regione rappresentando, ad oggi, simbolo di eccellenza a livello nazionale ed internazionale.⁴

Una fotografia del panorama imprenditoriale marchigiano mostra una situazione di diffusione di realtà di piccola dimensione forse ancora più accentuata rispetto alla media nazionale, posizionandosi nella classifica italiana fra le regioni con il più alto tasso percentuale di diffusione di PMI.

Ad inizio 2019, la situazione nelle Marche, analizzata, quindi, dal punto di vista dimensionale, come ampiezza dell'impresa per numero di addetti, si presenta secondo la seguente distribuzione percentuale delle imprese in 4 classi corrispondenti alle categorie delle micro, piccole, medie e grandi aziende.⁵

Figura 4.1 Le imprese nella regione Marche per classi di addetti.⁶

Marche2019	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOT
N° addetti	da 0 a 9	da 10 a 49	da 50 a 250	più di 250	
N° Imprese	139255	7692	698	79	147724
% Imprese	94,25	5,2	0,5	0,05	100

Il dato che forse più di tutti, ad oggi, colpisce è legato a quella marginale parte di realtà, classificabili come sistemi di medio-grandi dimensione, le quali a stento raggiungono la soglia dello 0,6 % delle complessive aziende attive, sintomo

⁴ Cfr. G. GOFFI, *Il sistema economico delle Marche, Artigianato e Mercato del lavoro dagli anni Novanta alla crisi attuale*, in *Economia Marche Journal of Applied Economics*, XXXII, N1, 2013.

⁵ <http://statistica.regione.marche.it/Statistiche-per-argomento/Pubblicazioni-Industria-e-artigianato>. Dati riferiti al Terzo trimestre del 2019, elaborazione ed analisi statistica a cura di Cristina Lucchetti, sulla base dei dati ufficiali elaborati dalla società di informatica della camera di Commercio (Infocamere).

⁶ Fonte: elaborazione propria.

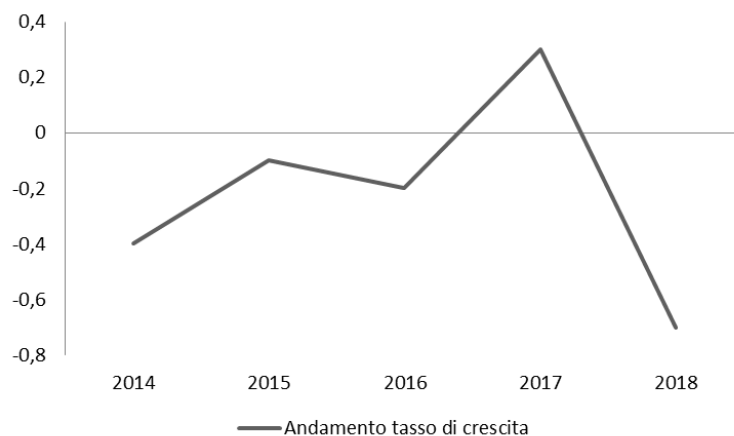
che nonostante il ruolo preponderante che quelle poche imprese rientranti in questa classe hanno sull'economia del territorio, sono ancora le piccole imprese le vere protagoniste del quadro imprenditoriale.

Gli ultimi anni si sono caratterizzati per un andamento altalenante del tasso di crescita e di registrazione di nuove imprese. Ad uno sviluppo positivo infatti nel 2017, sono seguiti periodi in cui il numero di nuove imprese registrate non risultava in grado di coprire i livelli elevati di cessazione.⁷ Dal punto di vista delle classi dimensionali, questo fenomeno si è presentato sotto un duplice aspetto. Da una parte, infatti, il tessuto produttivo marchigiano è stato oggetto di un processo di indebolimento nel segmento delle grandi imprese, le quali hanno subito fenomeni di contrazione o delocalizzazione conseguenti alle varie crisi economiche. Dall'altro lato si è verificato un conseguente incremento, a seguito di performance particolarmente positive, delle realtà appartenenti alle classi delle PMI, le quali hanno visto negli ultimi anni aumentare il proprio peso percentuale anche grazie all'ampliamento dimensionale e al consolidamento strutturale delle micro imprese, molte delle quali sono cresciute passando da meno di 10 dipendenti occupati fino ad arrivare alla soglia occupazionale dei 50.⁸

⁷ Un indice utilizzato per calcolare proprio la crescita di un dato sistema imprenditoriale è costruito sul confronto fra numero di cessazioni di imprese esistenti e registrazione di nuove attività economiche. La tendenza negli ultimi anni ha visto quasi sempre il numero di cessazioni essere superiore rispetto alle nuove attive, con la spiegazione però plausibile che a cessare sono in prevalenza imprese individuali o comunque di micro-dimensione, le più colpite dalla crisi e dall'accentuarsi delle nuove determinanti competitive.

⁸<http://statistica.regione.marche.it/Statistiche-per-argomento/Pubblicazioni-Industria-e-artigianato>. Regione Marche-p.f. Performance e Sistema Statistico. Natimortalità delle imprese, aggiornato 2019. Elaborazione e analisi statistica Cristina Lucchetti.

Fig. 4.2 Schema riassuntivo dell'andamento dello sviluppo delle imprese marchigiane negli ultimi 5 anni.⁹



2014: -0,4%	2015: -0,1%	2016: -0,2%	2017: +0,3%	2018: -0,7%
--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------

Fig. 4.3 Variazione struttura del sistema economico produttivo marchigiano per classe dimensionale negli ultimi 3 anni.¹⁰

	2018	2017	2016
Micro	84,90%	86,60%	86,90%
Piccole	11,50%	10,30%	10,10%
Medie	2,80%	2,40%	2,20%
Grandi	0,40	0,40	0,40

⁹ Fonte: elaborazione propria.

¹⁰ Fonte: Camere di commercio d'Italia, Report con dati strutturali del 2018, elaborazione Settembre 2019. http://www.an.camcom.gov.it/sites/default/files/Marche_Bilanci_20193.pdf

Negli ultimi anni, in conclusione, è possibile constatare una maggiore omogeneità per quanto riguarda gli andamenti delle varie categorie di imprese. È rimasta positiva la crescita generale delle medio-grandi imprese (in particolare le medie) e proporzionalmente è migliorata quella delle industrie medio-piccole che nonostante rappresentano le realtà più a rischio-crisi, sembrano aver retto bene agli altalenanti trend dell'economia italiana.

4.2 Il Controllo di gestione nelle Piccole e Medie entità aziendali: da opportunità per poche a necessità per molte

4.2.1 Il profilo qualitativo delle imprese di minori dimensioni, cuore del sistema produttivo regionale

Non sono solo gli aspetti quantitativi (il livello di organico o di fatturato) a differenziare le realtà imprenditoriali. Il mero fattore dimensionale consente di operare una distinzione ben precisa fra piccole, medie e grandi imprese, mentre in realtà tale distinzione appare assai più sfumata, specie fra le prime due categorie, quando si prendono in considerazione anche gli aspetti qualitativi. Questi ultimi sono in grado di dimostrare quei risvolti collegabili al concetto di dimensione senza vincolare gli stessi a precise classi distinte per numero di dipendenti o di fatturato.

Nel prosieguo della trattazione si cercheranno di porre in evidenza quei caratteri più ricorrenti che accomunano la stragrande maggioranza delle entità di

medio e piccola dimensione che compongono il tessuto regionale marchigiano, mettendone in evidenza le discriminanti rispetto alle grandi organizzazioni che più si avvicinano a quelle realtà ampiamente descritte dalla tradizionale dottrina economica.

Nel concetto di piccola dimensione sono comprese, come visto fino ad ora, anche le microimprese, per numero e percentuale le più diffuse nel territorio, che tuttavia non sono oggetto di indagine nella ricerca sopra citata, in quanto non rientrano nel campione dal quale originano i controller sottoposti alla ricerca.

Difficilmente ipotizzabile è, infatti, che realtà di questo genere, per lo più corrispondenti a imprese individuali o a carattere commerciale in cui a fare da padrone è un controllo spesso informale, teso solo a contenere i costi, possano essere accostate a sistemi d'impresa in cui sia presente una gestione di tipo manageriale. Il primo carattere distintivo delle realtà imprenditoriali definibili PMI è individuabile nel profilo imprenditoriale, il quale è tendenzialmente basato sull'accentramento della proprietà e del controllo nelle mani dell'imprenditore proprietario e soggetto decisionale comunque dominante sulla gestione dell'impresa.

Alla radice di un modello direzionale di questo tipo, vi è il fenomeno più diffuso che mai nelle realtà di modeste dimensioni organizzative sia italiane che europee, della coincidenza fra proprietà e controllo, verificandosi così una

sovrapposizione fra l'aspetto imprenditoriale-gestionale e quello proprietario, caratterizzati tuttavia molto spesso da obiettivi e finalità di diverso genere.¹¹

Il rischio al quale incorrono le organizzazioni è che l'imprenditorialità vada a sovrastare completamente la managerialità.¹² Per spiegare questa affermazione bisogna distinguere quelle competenze basate sulla creatività, esperienza e intuito tipiche dell'imprenditore, da quell'ambito di conoscenze e capacità di natura tecnica e specialistica sulle quali si dovrebbe basare il managing di impresa.

Molto spesso accade, tuttavia, che siano solo le prime a dominare il processo di formulazione strategica conseguenza della resistenza dello stesso imprenditore ad affidarsi a competenze e professionalità con ambiti di responsabilità nel governo dell'impresa.

Quando alla piccola dimensione delle imprese, si accompagna una scarsa complessità gestionale, questo rischio tende ad accentuarsi. I minori pericoli associati alla tendenza di molte imprese a non uscire dalla propria "comfort zone" che i mercati tradizionali, le tecniche e procedure consolidate assicurano rispetto all'instabilità di scelte più azzardate quali possono essere le spinte verso forme di evoluzione, innovazione ed apertura a diverse forme di business, portano le aziende a mantenere nelle mani dell'imprenditore un forte accentramento

¹¹ Cfr. A. BARRETTA, *Struttura organizzativa e controllo di gestione nelle PMI italiane*, Rivista dei dottori commercialisti, 50, 1999, pp.241-264.

¹² Cfr. U. BERTINI, *Il governo d'impresa fra "managerialità" e "imprenditorialità"*, studi e informazioni, n°4, 1984.

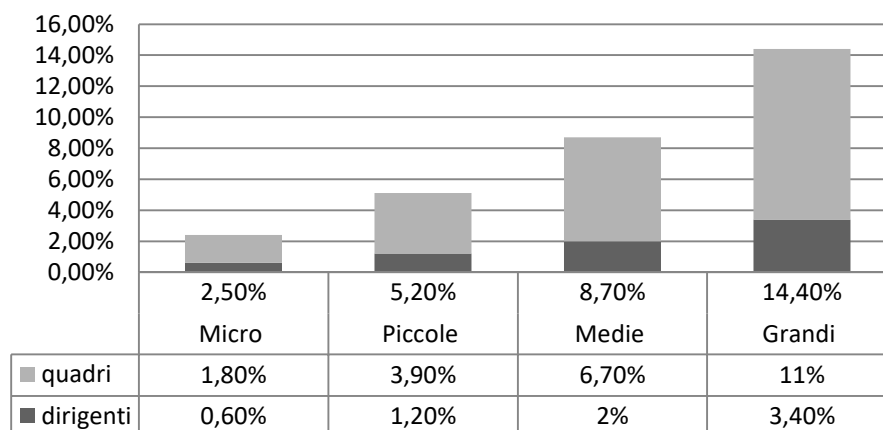
gestionale con la mera delega di mansioni esecutive alla struttura organizzativa, caratterizzata da informalità ed accentuata flessibilità.

Le vere esigenze di guida, di governo economico e coordinamento dell'impresa, si rendono via via necessarie all'aumentare della complessità e instabilità gestionale, più rara quanto più piccole sono le imprese, anche se non del tutto impossibile. La dominanza del soggetto economico in questi casi non basta più a sostenere l'intero processo direzionale e strategico, servendo piuttosto sistemi manageriali quali strumenti, procedure e competenze professionali in grado di governare economicamente l'impresa, a supporto delle scelte strategiche della direzione.

A livello empirico, è possibile analizzare, nel contesto nazionale, quella che è la distribuzione occupazionale, per classi di imprese, delle figure manageriali, quali dirigenti e quadri, dalla quale emerge una relazione positiva fra dimensione aziendale e livello di managerializzazione delle imprese.¹³

¹³Cfr. Fonte: Indagine sui Manager 2018: Stato dell'arte, scenari e prospettive in un mondo che cambia, Settembre 2018. Manager Italia, la federazione nazionale dei dirigenti, attraverso un "Osservatorio Manageriale" dal 2016 si occupa di fornire informazioni e trend in atto sullo sviluppo delle figure manageriali e dirigenziali in Italia, portando in evidenza risultati quantitativi sugli aspetti connessi alla diffusione, retribuzione e ambito di responsabilità delle medesime figure professionali, attraverso testimonianze, opinioni e casi empirici colti dalle realtà imprenditoriali di diversa dimensione.

Fig.4.4 Percentuale di figure manageriali in relazione alla classe dimensionale delle imprese italiane.¹⁴



Ad emergere è una situazione del tutto coerente con i connotati precedentemente esposti delle PMI, nelle quali si registrano percentuali di figure professionalmente competenti nel campo manageriale senz'altro minori rispetto alle realtà in cui complessa è l'attività gestionale e ampia la strutturazione d'impresa.

Nonostante il divario appena esposto ad emergere, tuttavia, è una crescente tendenza generale di apertura alla ricerca di competenze professionali, sintomo di quanto la presenza manageriale stia divenendo vitale per la crescita e il futuro delle imprese di ogni dimensione.

Ad alimentare ancora ad oggi il gap occupazionale di professioni manageriali fra le classi dimensionali, contribuiscono ulteriori concause frutto delle peculiarità che investono alcune organizzazioni di medio-piccola dimensione.

¹⁴ Fonte: elaborazione propria

La capacità di attrarre personale qualificato diventa, infatti, molto più difficile quando in queste realtà, più che in quelle grandi, la conduzione è di tipo familiare.

Spesso nella “selezione” del personale, piuttosto che agire secondo le esigenze dell’impresa, l’imprenditore tende a mettere davanti gli interessi della famiglia e dei suoi membri, impiegandoli per mansioni per le quali non sempre gli stessi posseggono le dovute e necessarie competenze.

Anche se non dovrebbe essere considerata l’unica discriminante nella ricerca di un’occupazione, il profilo remunerativo ha un ruolo comunque importante nel divario occupazionale venutosi a creare. Minori sono le disponibilità finanziarie dell’impresa, minori saranno le prospettive remunerative che possono essere offerte e questo è senz’altro visibile paragonando nella maggior parte dei casi la ricompensa che può offrire una piccola o media impresa rispetto ad una realtà di grande dimensione.¹⁵

Dallo schema di riferimento la visione occupazionale è riferita in generale al contesto nazionale, ma se si vuole entrare nello specifico delle regioni, si può evincere la presenza ancora ad oggi accentuata di un divario fra le regioni del Nord e del Sud Italia nella diffusione di opportunità lavorative nel campo dei sistemi manageriali e di Accountability. In questo gap di sviluppo, positiva è invece la situazione generale delle Marche, le quali hanno raggiunto negli ultimi

¹⁵ Cfr. A. BARRETTA, *Struttura organizzativa e controllo di gestione nelle PMI italiane*, Rivista dei Dottori Commercialisti, 50, 1999, pp.-241-264, cit.

anni livelli di presenza manageriale molto più elevata rispetto al passato, avvicinandosi perciò a quello che è il quadro occupazionale del Nord Italia.¹⁶

Quello che si evince dai tratti delineati è, perciò, la tendenza delle organizzazioni che vedono nell'imprenditore il solo detentore dei poteri di guida, di governo e indirizzo dell'impresa ad avere difficoltà all'apertura delle proprie strutture all'intervento di professionalità che si affianchino allo stesso nel definire, valutare e portare a compimento le stesse decisioni strategiche, intervento necessario invece nelle imprese di più grande dimensione caratterizzate da crescente complessità gestionale e più elevata articolazione del modello di business aziendale. A risentirne sono proprio gli stessi sistemi direzionali e di controllo, il cui contenuto e grado di formalizzazione tende a variare in relazione ai caratteri assunti dal sistema imprenditoriale e di Governance.

La successiva disamina intende, tuttavia, dimostrare che il Controllo di Gestione non solo nasce come esigenza per tutte le imprese, ma anche che lo stesso può diventare realtà e prassi per le stesse, in quanto il condizionamento esercitato dalle peculiarità della struttura organizzativa non va a precludere che anche una PMI, pur con i dovuti adattamenti, possa trovare in questi sistemi la soluzione per una gestione consapevole e guidata, necessaria tanto più per quelle imprese deboli e facili bersagli dell'instabilità e turbolenza economica

¹⁶ Cfr. Report di indagine sui Manager 2018: Stato dell'arte, scenari e prospettive in un mondo che cambia, Settembre 2018, Osservatorio Manageriale, federazione ManagerItalia,

4.2.2 Tendenze metodologiche del controllo di gestione nelle PMI

Per governare “consapevolmente” un’impresa è fondamentale sapere in primo luogo quale è la direzione che si vuole dare alla propria attività gestionale, scegliere quali sono i fini strategici e le modalità più efficienti per centrare gli obiettivi. Se manca il pensiero strategico, l’impresa si abbandona a una gestione cosiddetta “a vista” dove più che condizionare il futuro, l’imprenditore si lascia guidare dallo stesso e dai condizionamenti del contesto ambientale. Un primo aspetto della fragilità dei sistemi direzionali delle imprese di minori dimensioni è proprio derivante dalla reticenza del soggetto economico ad abbandonare questo tipo di gestione e ad affidarsi ad un sistema di strumentazioni di controllo adeguate che facciano da vera guida dell’organizzazione e monitoraggio degli andamenti interni e delle sfide esterne.

In alcune realtà economiche, infatti, il controllo viene paragonato a quell’attività di verifica dei risultati economici nel corso dell’esercizio, che pur essendo un’esigenza naturale per qualsiasi entità avente fini di lucro, non comporta alcun beneficio per i futuri esercizi, se non accompagnata a una concreta programmazione che espliciti e definisca i progetti di lungo termine.

In altri termini, una delle tendenze più diffuse è quella di accostare il successo dell’impresa a dati livelli di guadagno, come se lo stesso sia frutto non tanto delle capacità messe in atto, quanto di una serie di condizioni che possono andare bene

o male in base ai quali ne discendono le sorti dell'impresa, nonché spesso ne è legata la sua sopravvivenza.¹⁷

Quanto descritto è rappresentativo di casi che potremmo definire “estremi”, di quasi totale assenza di qualsiasi sistema di pianificazione e controllo. Tuttavia, il vasto panorama delle PMI è costellato anche di realtà nelle quale la direzione e lo stesso imprenditore, riconoscono, invece, grande importanza al controllo di gestione avendo trovato nello stesso la risposta per competere e sopravvivere nell'attuale ostilità economica.

Metodologie e strumenti del controllo non possono, tuttavia, essere in nessun caso ritenuti mezzi e dispositivi asettici, in quanto frutto del condizionamento di fattori, quali la cultura e il sistema di Governance, che ne definiscono le peculiarità e li differenziano rispetto all'uniformità predisposta dalla dottrina economica.

Variabile può essere, di conseguenza, l'ordine delle priorità che vengono assegnate ai diversi ambiti del controllo, mancando molto spesso quella visione di “sistema” che dovrebbe caratterizzare il complesso dei processi e delle tecniche del controllo di gestione.

Più nelle PMI il processo decisionale costituisce attività accentrata nel potere del soggetto economico, più la funzione che riveste il controllo di gestione permane quella di strumento e supporto informativo per il medesimo, lasciando

¹⁷ Cfr. L. MARCHI, *L'evoluzione del budget per la programmazione ed il controllo di gestione nella piccola impresa*, in AA.VV., *Scritti in onore di Isa Marchini*, Milano, Angeli, 2006.

meno spazio ad un'azione programmatica che secondo la dottrina rappresenta l'altra finalità del controllo.¹⁸

Non a caso il bilancio, utilizzato per analizzarne gli indicatori economico-finanziari rappresentativi dell'andamento e dei risultati complessivi dell'impresa, risulta lo strumento in assoluto più noto e diffuso fra le PMI.

Alla funzione informativa del controllo, dovrebbe trovare seguito anche una valenza "comportamentale" intesa come processo di delega e attribuzione di responsabilità al fine di guidare e coordinare i comportamenti dell'organizzazione verso le finalità stabilite dalla direzione.

Tuttavia, questo aspetto del controllo può trovare più difficoltà ad affermarsi di fronte a sistemi di Governance fortemente accentrati e allo stesso tempo ad una struttura funzionale basata su un sistema informale di delegazione dei compiti e delle mansioni.¹⁹

Strumenti quali il budget e l'analisi degli scostamenti, devono alleggerire il loro carattere di formalità e strutturazione, soprattutto nei primi stadi introduttivi, quando più intense possono essere le reticenze dell'organizzazione, che ha bisogno di tempo per capire i benefici arrecati alla gestione da tali strumenti nel processo di realizzazione dei fini aziendali.

Per quanto riguarda il sistema di valutazione e misurazione delle performance, sul piano economico-finanziario, dei dipendenti, lo stesso può

¹⁸ Cfr. A BARRETTA, *Struttura organizzativa e controllo di gestione nelle Pmi italiane*, 1999, cit.

¹⁹ Cfr. F. Di CROSTA, *Il Controllo di gestione nelle PMI: da opportunità a necessità*, in *Microimpresa*, Novembre 2015, pp.107-132.

rilevarsi in molti casi inadeguato al clima aziendale, nel quale a vigere molto spesso è un controllo di natura sociale basato cioè sul rispetto di norme comuni all'organizzazione.²⁰ Anche qui l'adozione di una linea intermedia è la soluzione preferibile e la stessa deve cioè far leva sulla dimensione culturale dell'impresa, coniugando aspetti relativi ai meccanismi formali di predisposizione degli obiettivi, controllo e valutazione delle prestazioni con quelli discendenti dal clima aziendale e dalle norme diffuse e comunemente accettate.

Costi e tempo sono quanto manca in molte realtà economiche per dare efficacia ad un sistema di supporti e strumenti tecnico-informatici indispensabili per espletare i processi previsionali, di rilevazione contabile e calcolo degli indicatori di performance. Il costo è relativo anche all'acquisizione del personale e ai processi di formazione e apprendimento nei casi di carenza nelle competenze e conoscenze. Spesso, infatti, anche gli addetti ai processi di controllo possono essere gli stessi responsabili amministrativi. In questo caso la figura del controller è più assimilabile a quella del contabile²¹ e ad amplificarsi è l'impossibilità di configurare un sistema di controllo completo, preferendo dare priorità a processi primari e lasciarne altri fra le attività residuali e sporadiche.

Nonostante il gap riscontrato nell'adozione degli strumenti e nelle competenze del personale fra le medio-grandi organizzazioni e le piccole e micro

²⁰ Per approfondimenti sulla dimensione sociale del controllo vedere anche S. PAGLIARI, *Gli aspetti sociali del Controllo di Gestione*, Problemi di gestione dell'impresa. Raccolta di studi e ricerche, Vita e pensiero., Milano, 1996.

²¹ Basti pensare al fatto che in molte piccole realtà vi è il solo reparto Amministrativo nel quale attività prioritarie e in alcuni casi esclusive sono quelle di Accountability.

realtà, la nota sorprendente è, tuttavia, che il controllo di gestione, il quale in passato risultava un'opportunità limitata a quelle poche organizzazioni più grandi, è divenuto a poco a poco un bisogno sempre più diffuso anche per le piccole imprese. In un mercato ormai globale e in continuo dinamismo per avere chance competitive è doveroso, infatti, presentarsi dotati di sistemi con ampia prospettiva sugli aspetti critici riguardanti le attività e la gestione dei costi, nonché con una visione ampliata delle performance che includa il cliente e si allontani dal valore di fatturato.²²

4.3 Dalla teoria alla pratica: i controller nelle Marche

La figura del controller è, ad oggi, sempre più centrale nelle realtà aziendali che compongono il tessuto produttivo marchigiano. Tuttavia, la professione controller può, per molti aspetti, definirsi ancora recente, a differenza da quanto possa affermarsi circa il controllo di gestione come disciplina, per la stessa manca un quadro teorico che possa definirsi universalmente valido. Quello sul controller è divenuto, di conseguenza, oggetto di studio di molte ricerche scientifiche, le quali pongono come scopo delle proprie indagini, quello di arricchire e alimentare la dottrina attraverso l'osservazione diretta dei fenomeni e delle realtà empiriche.

L'indagine formulata dall'Osservatorio si pone, quindi, l'obiettivo di dare un'esauriente panoramica delle peculiarità e degli sviluppi che caratterizzano la

²² Cfr. F. Di CROSTA, *Il Controllo di gestione nelle PMI: da opportunità a necessità*, in *Microimpresa*, Novembre 2015, pp.107-132., cit.

figura preposta al Controllo di gestione al fine di alimentare le finalità stesse della Controller associati come network di apprendimento e di crescita per le figure professionali coinvolte.

L'indagine condotta, della quale se ne andranno ad analizzare gli esiti principali, vede come metodologia di analisi la somministrazione di un questionario ad un campione di ricerca composto dai 101 soci iscritti al “ Club dei Controller”.²³

Sono 53 i questionari compilati da luglio a settembre del 2019, con risposte inerenti 4 ambiti di indagine:

- Il profilo identificativo degli intervistati e delle aziende nel quale operano
- Le caratteristiche dei sistemi di controllo
- Le mansioni e responsabilità ricoperte dalla figura professionale sottoposta ad analisi
- I benefici del rapporto fra la “Controller associati” e gli affiliati, in termini di sviluppo e crescita della professionalità.

Di seguito si esporranno gli esiti empirici che sono stati ritenuti più significativi nell'alimentare il percorso teorico elaborato sinora, al fine di constatare come sul piano delle attività e dei contenuti si presenta la figura del Controller con un approccio non meramente di osservazione quanto di riflessione

²³ Ricordiamo che l'Osservatorio è nato dall'accordo quadro, siglato a giugno del 2019 dalla collaborazione fra L'Università Politecnica delle Marche e l'ente “Controller Associati”. Sulle finalità dell'Osservatorio si rimanda al sito dell'associazione: <https://www.controllerassociati.it/>

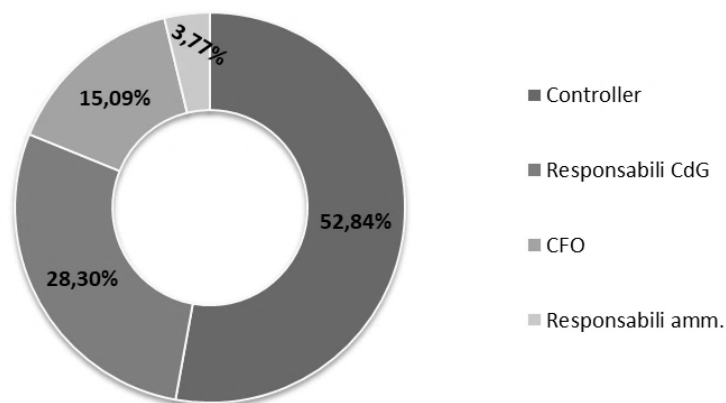
sulle criticità e i limiti che permangono rispetto alle prassi evolutive di cui è stata oggetto la Controllership.

4.3.1 Il profilo identificativo delle professionalità indagate

Nello specifico, la prima sezione di indagine risponde all'esigenza di dare un quadro generale dei caratteri del profilo professionale dei soggetti preposti al controllo di gestione. Si è usato il termine "preposto" poiché non si parla nel campione di indagine solamente della categoria professionale dei controller. Pur essendo infatti quest'ultima identificativa della maggioranza netta dei soci intervistati (pari al 52,84%), rilevante è anche la presenza dei *Responsabili di Controllo di gestione* (28,30%) e a seguire in percentuale minoritaria dei *CFO* (15,09%) e *Responsabili amministrativi* (3,77%).²⁴

²⁴ Sui CFO vedere capitolo Terzo, par.3.3 della medesima trattazione. In merito ai responsabili di controllo di gestione e quelli amministrativi, si rimanda invece a quelle realtà di impresa in cui non si parla di una totale indipendenza della funzione Controllership, quanto piuttosto le stesse mansioni vengono risultano assegnate nel primo caso ad un responsabile preposto esclusivamente alle specifiche mansioni del Controllo di Gestione, o addirittura al medesimo responsabile della funzione AFC.

Fig. 4.5 Le cariche professionali che compongono il campione di indagine²⁵



Dai primi dati posti in evidenza si evincono aspetti interessanti in merito alla carriera lavorativa intrapresa dagli intervistati.

Più del 60% dei soggetti del campione ha, infatti, affermato di ricoprire il suddetto ruolo da pochissimo tempo (1-5 anni). A poter vantare una carriera nella posizione medesima dai 5 ai 15 anni sono solo poco più del 20% degli intervistati e la situazione precipita in una netta minoranza pari all'11% per coloro che da oltre 15 anni si trovano ad operare nell'attuale posizione lavorativa.

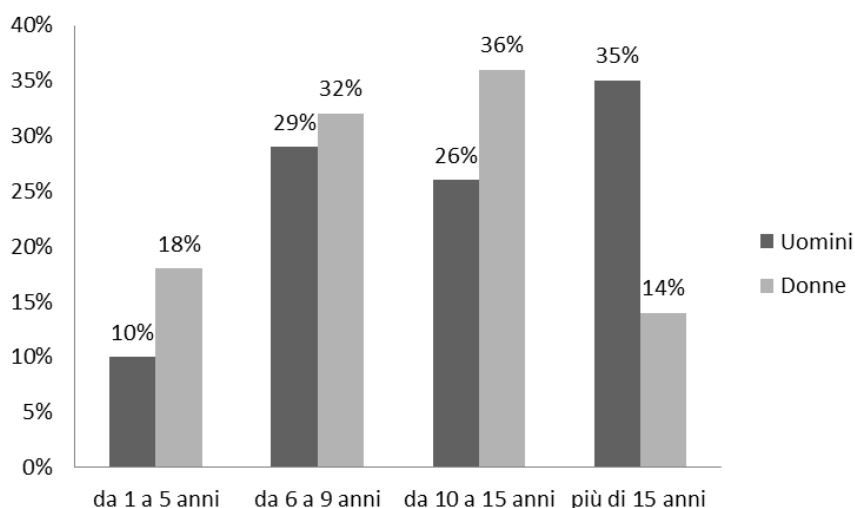
Il dato che vede una preponderanza di operatori che potrebbero quasi definirsi “nuovi” nella carica che rivestono, fa sorgere inevitabilmente alcuni interrogativi.

A primo impatto si potrebbe ipotizzare di avere a che fare con un quadro di intervistati di giovanissima età, nel qual caso sarebbe senz'altro ovvio tale rilevazione percentuale. Tuttavia, questa spiegazione sembra essere la meno

²⁵ Fonte: elaborazione propria. Dati rilevati dall' indagine effettuata dall' Osservatorio sulla figura del Controller.

plausibile alla luce di un altro dato rilevante che si può evincere dall'evidenza degli anni di esperienza maturati nel campo lavorativo. Il back-ground di formazione e di carriera alle spalle degli intervistati, infatti, per la maggioranza degli stessi va ben oltre i 5 anni, sia per gli uomini fra i quali il 35% presentano almeno 15 anni di esperienza che per le donne per la maggioranza delle quali scendono fra i 10 e i 15 gli anni maturati nel campo trattato.

Fig.4.6 La carriera progressa degli intervistati ²⁶



Secondo quanto esposto dalla dottrina, ripercorsa lungo tutta la trattazione, figure professionali del controllo di gestione si sono sviluppate ormai in tempi lontani in concomitanza all'affermazione e nascita della Controllership, altre quali il responsabile amministrativo erano presenti ancor prima, pur con compiti limitati all'area contabile. Tuttavia, le esigenze delle imprese che hanno spinto e favorito la nascita di queste figure erano fortemente distanti, da quelle del tessuto

²⁶ Fonte: elaborazione propria.

imprenditoriale italiano. In altre parole, ci troviamo ad oggi, nella pratica, di fronte a categorie professionali (in particolare i Controller e i CFO) che nel nostro sistema produttivo per certi versi sono ancora in fase di affermazione, essendo le stesse il frutto di una lenta e piuttosto recente apertura delle realtà a sistemi manageriali consolidati, i quali se per le imprese di grandi dimensioni costituiscono sistemi assodati per portare avanti la gestione, in quelle minori gli stessi non possono definirsi del tutto consolidati, quanto ancora in via di sviluppo.

Questo si ripercuote anche sulla collocazione organizzativa della Controllership. Si è parlato lungo il corso del secondo capitolo della trattazione, del confronto fra due differenti soluzioni di posizionamento della stessa, rispettivamente come sotto-funzione della più vasta area AFC (Fig.3.1) o come forma più evoluta di staff alla direzione generale (Fig.3.2).

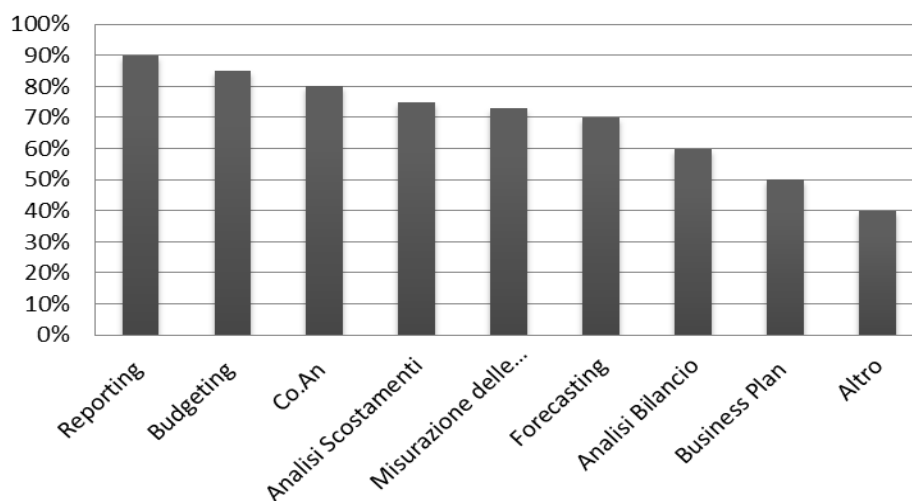
Solo nel 27% dei casi viene dimostrata la presenza di un organo operante in posizione di staff, mentre quasi il 70% delle imprese propendono per una soluzione più “tradizionale” nella quale ancora centralizzato è il rapporto fra la Controllership e l’area nella quale la stessa si colloca come sub-unità in stato di dipendenza. Le strutture organizzative, pur trattandosi per la maggior parte di realtà di medio (45%) e grandi (42%) dimensione, risultano, infatti, ancora dotate di quella semplicità che caratterizza le forme organizzative più tradizionali, nelle quali inoltre, basso è anche il numero di persone impiegate nelle attività di

controllo di gestione il quale varia, in media, da 1 (caso registrato per il 30% degli intervistati) a 3 operatori (fra i 2 e 3 è stata la risposta del 45 % degli intervistati).

4.3.2 I compiti e le responsabilità dei Controller in relazione alle peculiarità dei sistemi di Controllo

A questa prima parte, che ha fatto emergere i tratti generali di identificazione dei ruoli oggetto di indagine, fa seguito il fulcro centrale dell'analisi, attraverso il quale nel concreto si vanno ad indagare sul piano pratico le consuetudini di implementazione da parte del Controller delle attività e degli strumenti che compongono la dimensione tecnico-informativa.

Fig.4.7 Panel degli strumenti che compongono la struttura tecnico-informativa del Controllo di gestione.²⁷



²⁷ Fonte: Elaborazione a cura di M. Gatti, Osservatorio sulla figura del Controller, Settembre 2019.

Dal suddetto grafico è possibile, in primis, constatare quanto sia elevata la percentuale di risposta positiva all'esecuzione non solo delle attività basilari del controllo, ampiamente analizzate nell'esposizione della struttura tecnico-informativa dei sistemi di controllo direzionali²⁸, ma anche di quelle strumentazioni più avanzate quali le analisi previsionali e i Business Plan. Queste ultime portano ad ipotizzare la presenza anche di tentativi di guardare al controllo come ad un supporto strategico in grado di ampliare la visione anche agli aspetti che vanno al di là della sola gestione corrente.

Non si possono evincere le peculiarità nel grado di sviluppo e formalizzazione dei singoli strumenti, ad esempio, per quanto riguarda la misurazione delle performance e il calcolo degli indicatori. Non viene fatta menzione di uno strumento, invece, ad oggi più che mai fondamentale per avere una visione ampliata di prestazione al di là dei meri aspetti economico-finanziari quale la Balanced Scorecard. Molto probabilmente, per molte realtà più piccole, la stessa rimane ad oggi uno strumento ancora ignoto o comunque non consolidato fra le attività più routinarie alle quali si trovano ad adempiere con sistematicità i

²⁸ Si rimanda in merito al primo capitolo della trattazione, par 1.2 nel quale sono stati analizzati gli strumenti di natura contabile ed extra-contabile. Contabilità Generale e analitica, Budget, Reporting e Analisi degli scostamenti rappresentano infatti il supporto informativo ai fini gestionali elaborato dalla dottrina tradizionale del Controllo di gestione, secondo il modello di Brunetti. Gli stessi non sono certo esenti da adattamenti che oltre a renderli più o meno formalizzati, possono costituire soluzioni evolutive per far fronte alle maggiori complessità dell'attuale, turbolenta, dinamica competitiva.

responsabili del Controllo, mentre è nelle realtà di maggiori dimensioni che si possono trovare con più certezza sistemi di KPI e target di natura allargata.²⁹

Interessante al tal proposito è andare proprio ad approfondire il grado di sistematicità con la quale le suddette attività vengono eseguite da parte dei Controller, analizzandone tempistiche e frequenza di adempimento nel corso di ciascun esercizio. Per facilitare la descrizione delle medesime, le stesse verranno classificate in tre macro-attività definite quali: coordinamento e supporto gestionale, Performance measurement, e supporto alla pianificazione strategica.

1) **AMBITO DI ATTIVITÀ**: Coordinamento e predisposizione della struttura tecnico-informativa

STRUMENTI: Budgeting, Analisi di Bilancio, Co.An, Reporting.

➤ **BUDGETING**:

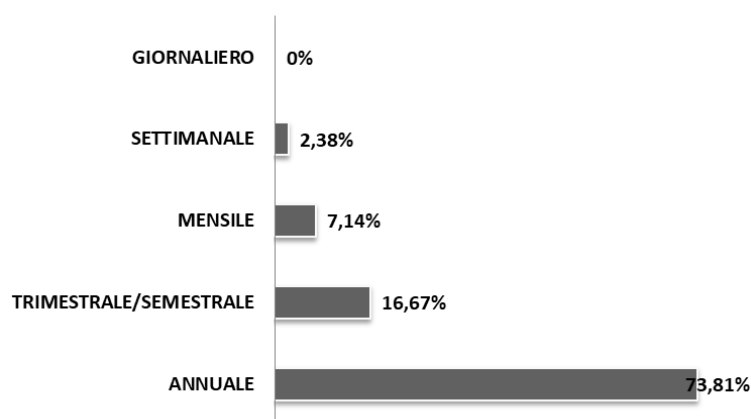
Al primo posto fra le attività presidiate maggiormente dai Controller vi è la redazione dei bilanci di previsione annuali. Infatti, più del 70% degli intervistati afferma di svolgere la redazione dei Budget.

Per la quasi totalità dei Controller come si può osservare di seguito, inoltre, quello di Budgeting è un processo a cadenza annua, espressione, cioè, della condotta che l'azienda e ogni sua unità dovrebbe tenere nel corso dell'intero esercizio.

²⁹ Più i Business diventano complessi, maggiore attenzione le imprese devono porre verso indicatori delle performance (KPI) che spazino dalle rilevazioni economico-monетarie alla qualità dei servizi e processi, al cliente e agli aspetti legati allo sviluppo e innovazione. Si rimanda in merito alla BSC a quanto approfondito nel secondo capitolo dell'elaborato.

Attraverso i piani vengono, infatti, esplicitati obiettivi e risorse, che secondo i risultati emersi dall'indagine, una volta redatti vengono mantenuti lungo tutto il corso dell'anno.

Fig.4.8 Frequenza con la quale i Controller eseguono il processo di Budgeting.³⁰



La definizione di obiettivi infra-annuali, ottimale se si vuole dare maggiore flessibilità all'azione programmatoria, in accompagnamento a una revisione periodica delle prestazioni in modo tale da "correggere" gli andamenti gestionali e di re-indirizzarli verso i dovuti risultati, costituisce una pratica meno consueta per molte realtà di impresa. Meno del 25% dei Controller afferma, infatti, di eseguire l'attività di programmazione con cadenza mensile, trimestrale o semestrale e solo il 2% di svolgerla settimanalmente.

In ultimo, il contenuto informativo del budget per il suo ruolo di coordinamento e indirizzo della struttura organizzativa, risulta fra i più condivisi all'esterno della funzione Controlling. Più precisamente, il budget è ritenuto un

³⁰ Fonte: Elaborazione propria

supporto informativo utile sia per la direzione, che giudica essenziale la sua coerenza con i piani di lungo periodo, che per la line. Il contenuto del budget è infatti ampiamente diffuso ai manager dei vari livelli gerarchici, nonché tra i responsabili operativi.

➤ ANALISI DI BILANCIO E CONTABILITÀ ANALITICA

Svolgere attività di contabilità generale e analitica, quale rispettivamente rilevazione tradizionale dei dati di bilancio economico-monetari e rielaborazione dei dati di costo e ricavo per imputazione a dati oggetti di costo, è strumentale rispetto ai successivi processi di misurazione e rilevazione delle prestazioni e al supporto della definizione delle scelte gestionali e strategiche.

Se l'analisi di bilancio può più facilmente essere relegata anche a figure amministrative, la Co.An riveste invece un processo prioritario nell'alveo delle responsabilità del Controller, per il quale egli vi dedica più del 10% del proprio tempo annuo. Se la Co.Ge trova predisposizione con frequenza in prevalenza annuale, trimestrale / semestrale e mensile, la Co.An ha una buona percentuale di predisposizione anche giornaliera sintomo dell'importanza che la stessa sta assumendo non solo per il supporto alle decisioni di lungo periodo, quanto anche per le scelte "quotidiane" necessarie a modellare giorno per giorno la strategia di impresa. Sia per l'attività di Budgeting che nella gestione dei costi, vari sono i sistemi informatici e informativi di supporto. Ai requisiti richiesti ai Controller si

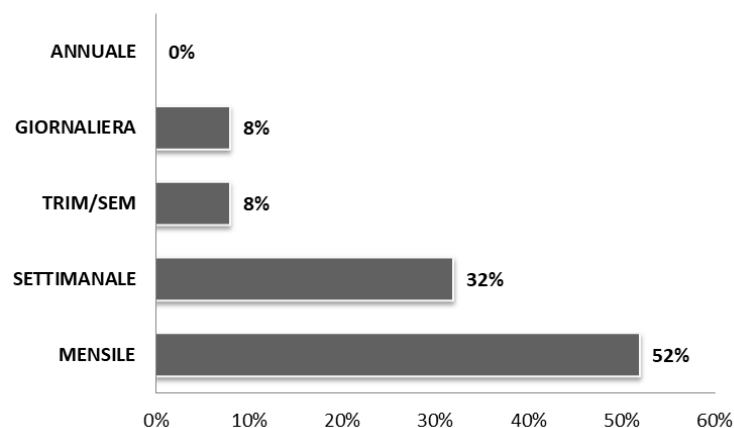
vanno ad aggiungere anche il possesso di adeguate conoscenze nell'utilizzo, quindi, dei supporti informatici quali fra i più diffusi i software Office ormai indispensabili per le più basilari analisi del Controllo di Gestione.

➤ **REPORTING:**

Spetta al controller dare uniformità e correttezza al composito insieme delle rilevazioni del sistema di Controllo direzionale.

La predisposizione della Reportistica è l'attività che più in assoluto impegna i controller secondo le affermazioni degli intervistati. La maggioranza degli stessi afferma, infatti, di coordinare e implementare il processo di reporting con cadenza mensile come si può osservare di seguito:

Fig. 4.9 Cadenza nella redazione del Reporting da parte dei Controller ³¹



³¹ Fonte: elaborazione propria. Dati rilevati dall'indagine condotta dall'Osservatorio sulla figura dei Controller.

Il dato più sorprendente è lo 0% individuabile in coloro che adottano una predisposizione di tipo annuo. Certamente un'alimentazione continua e non sporadica è realizzabile solo grazie al possesso dei dovuti sistemi e modelli informativi di supporto quali strumenti di Business Intelligence³² e Analytics³³ in grado di evocare soluzioni per un Reporting di tipo avanzato, per trasformare i semplici dati in rilevazioni concrete e utili ai fini decisionali.

2) **AMBITO DI ATTIVITÀ:** Performance Measurement.

PROCESSI: Supervisione dei processi di verifica consuntiva degli scostamenti e predisposizione del sistema indicatori per la misurazione delle prestazioni.

➤ ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

Dal confronto obiettivi-performance, per più del 70% dei Controller, viene realizzata l'analisi degli scostamenti, funzionale a definire le azioni correttive, le quali, a seconda della tipologia di processo (feed back o feed forward), trovano

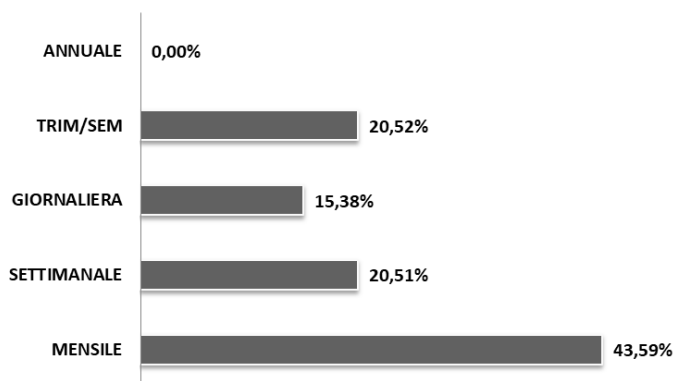
³² Con il termine Business Intelligence si fa riferimento all'insieme dei metodi di raccolta, memorizzazione e analisi delle informazioni tratte dallo svolgimento delle attività. I processi di business intelligence si servono di piattaforme e strumenti software nati per recuperare e analizzare i dati.

³³ Anche gli Analytics assolvono al reperimento e alla trasformazione di dati "grezzi" in preziose informazioni ai fini decisionali. L'insieme di queste strumentazioni si basa, diversamente da quelli di BI, su analisi prevalentemente di tipo statistico-matematico.

manifestazione rispettivamente per i futuri esercizi o per quello in corso d'essere.³⁴

Dall'analisi della frequenza e delle tempistiche con le quali trova luogo da parte del controller l'esecuzione delle suddette attività, si inquadrano preferenze piuttosto differenziate:

Fig. 4.10 Frequenza di esecuzione dell'Analisi degli Scostamenti³⁵



L'analisi degli scostamenti fra gli obiettivi prefissati (possono anche essere indirizzi non formalizzati nella scheda di Budget) e l'efficienza ed efficacia nel loro raggiungimento, impegna del tempo medio annuo di lavoro del Controller quasi il 15%, sintomo di una centralità nel processo di Controllo, nonché parte saliente dell'attività lavorativa del ruolo preposto.

³⁴ Per approfondimenti in merito si rimanda al primo capitolo della presente trattazione, nello specifico al Paragrafo 1.2 nel quale si è ampiamente trattata l'analisi degli scostamenti nelle fasi che compongono la dimensione "processo" del Controllo di Gestione.

³⁵ Fonte: elaborazione propria.

➤ MISURAZIONE DELLE PERFORMANCE

L'acquisizione, l'analisi e la rappresentazione delle informazioni sulle performance dell'impresa costituisce un processo generalmente basato su un sistema di indicatori, target e i dovuti supporti informatici. La complessità di un sistema di misurazione valido e completo può rappresentare un ostacolo per molte realtà aziendali. La predisposizione del processo di misurazione è competenza del controller solo per il 40% degli intervistati, il cui tempo dedicato a questa attività è poco più del 5% del lavoro annuale.

La frequenza con la quale viene predisposto, alimentato e infine azionato il medesimo sistema, rispecchia quanto visto per l'analisi degli scostamenti, essendo parte della medesima fase che, se da un lato va a concludere il processo di controllo, dall'altro alimenta nuovamente le fasi decisionali e programmatoria, creandosi quella circolarità fra pianificazione, programmazione e controllo che dovrebbe dare sistematicità e completezza ai sistemi direzionali.

3) **AMBITO DI ATTIVITÀ**: Strategic Planning

STRUMENTI E PROCESSI: Forecasting e Business Planning, dalle responsabilità proprie del controllo di gestione si passa in questo caso ad un ambito di attività che rientrano nella sfera strategica. Non è più la gestione prettamente corrente ad essere fulcro dell'attività quanto piuttosto l'assicurarsi che la stia sia concorde e vada nella stessa direzione della Mission strategica.

➤ FORECASTING E BUSINESS PLANNING

Il Forecasting rappresenta l'attività di "previsione" effettuata a partire dall'analisi dei dati attuali per definirne i trend futuri nell'anno corrente e per i successivi. Il Forecast attraverso la sua capacità di analisi "periodo per periodo" è una componente fondamentale per la redazione dei Business Plan. I piani di business sono strumenti che rientrano sia nella sfera della programmazione e controllo, quanto anche nella dimensione di pianificazione, sotto la responsabilità generalmente diretta della direzione generale o delegata alla figura del Planner. In questo caso quindi quella del Controller può intendersi come una responsabilità di ausilio più che di presidio alla redazione dei progetti, alla base dei quali è fondamentale tutto il supporto delle rilevazioni effettuate con la struttura tecnico-informativa del Controllo. Attraverso i Business Plan viene, infatti, stabilita la direzione generale da dare all'impresa la quale verrà esplicitata attraverso i piani di programmazione del breve periodo e verificata attraverso gli strumenti di misurazione.

Guardare al futuro sembra, perciò, essere un'attività che rientra sempre più nelle corde dei controller, il quale non è più relegato a far quadrare le azioni nel presente, quanto a guidarle per raggiungere le finalità future.

4.3.2 Uno sguardo al passato e uno al futuro: considerazioni finali e proposte di miglioramento

In un sistema in cui le tecnologie avanzano di continuo, le innovazioni e le evoluzioni sono all'ordine del giorno, non basta più scegliere di portare avanti il proprio incarico accomodandosi su procedure, tecniche e conoscenze consolidate.

Per governare la complessità di un'impresa, al giorno d'oggi, sono necessari sistemi opportunamente calati e adattati alle singole e del tutto peculiari realtà aziendali. Al controller spetta, quindi, il compito di comprendere la conformazione che si vuole dare al controllo di gestione, sulla base delle reali esigenze gestionali e conoscitive, nonché capire i limiti e le lacune da colmare attraverso processi formativi e di apprendimento.

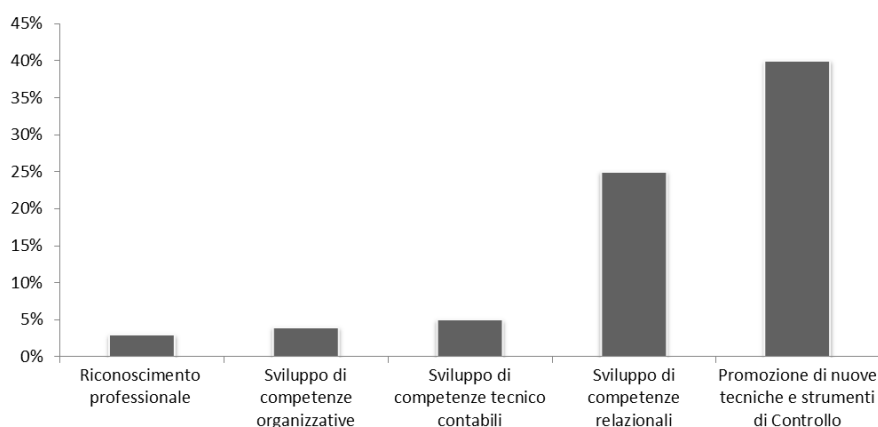
È la formazione quindi lo strumento in grado di alimentare e sostenere la carriera di un controller, perché è, proprio, nelle sue responsabilità fare di tutto affinché il controllo di gestione possa rivelarsi massimamente efficace alla luce delle dinamiche e dei cambiamenti che le imprese subiscono costantemente.

Dal quadro empirico sopra delineato, emerge una figura del controller in molti casi ancora radicalmente legata a procedure, tecniche e strumenti allineati a quanto previsto dalle teorie e modelli classici di controllo direzionale. Tentativi di implementare attività più evolute, anche grazie alla predisposizione di infrastrutture informatiche all'avanguardia e di dare al controllo un'ottica di tipo strategico vengono comunque registrati soprattutto in quelle realtà di impresa che possono permettersi di investire nello sviluppo dei sistemi direzionali, con un

ritorno, tuttavia, elevato dal punto di vista della capacità di creare maggior valore e sostenere la propria posizione competitiva.

Nell'ultima parte dell'indagine, viene, inoltre, data rilevanza proprio agli aspetti di sviluppo e crescita della professionalità dei controller e degli stessi sistemi direzionali.

Fig.4.11 Influenza e benefici del rapporto associativo sulla formazione dei Controller e lo sviluppo dei sistemi di Controllo.³⁶



Dai dati risulta, infatti, che più della maggioranza degli intervistati vede proprio nel rapporto associativo, motivo e mezzo non solo di accrescimento delle competenze e conoscenze, quanto una valida opportunità per apprendere e realizzare lo sviluppo di nuove soluzioni e strumentazioni che diano al controller tutte le capacità per aumentarne l'efficacia, ridurre le inefficienze e sostenere così il processo decisionale anche nei periodi di maggiore instabilità economica.

³⁶ Fonte: elaborazione a cura di M. Gatti, Osservatorio sulla figura del Controller, Settembre 2019.

CAPITOLO 5

IL CONTROLLER, UNA PROFESSIONE SEMPRE PIU' APERTA AL MONDO FEMMINILE. PRIME RIFLESSIONI DALLE ESPERIENZE DI REALTA' MARCHIGIANE

5.1 Il nuovo identikit del controller, una rivincita tutta al femminile

I controller, nella loro veste a supporto dell'azione dei manager di linea, sono portatori di una responsabilità rilevante nel contribuire al successo durevole dell'organizzazione. Tale posizione di rilievo è il frutto di un percorso evolutivo che, come abbiamo visto nei capitoli precedenti, ha portato a ridefinire le funzioni e i confini del controllo di gestione, interessando non solo le attività e le mansioni associate al ruolo, quanto soprattutto i requisiti di competenze e capacità necessarie per assolvere alle nuove e trasversali responsabilità.

Nel reclutamento di queste figure professionali di staff oggi appaiono cruciali non più solo le competenze tecniche, bensì anche quelle di tipo manageriale, specie quelle strategiche e relazionali, il cui possesso diventa discriminante nella selezione dei candidati. Per assolvere, dunque, a questi nuovi requisiti sono strettamente necessarie una serie di doti che, secondo emergenti ricerche, sembrano combaciare e rispecchiarsi molto nel carattere e nella personalità delle

donne.¹ Questo ruolo che in passato veniva precluso fortemente al mondo femminile a causa di un retaggio culturale che ha sempre voluto e preferito la figura maschile a capo di responsabilità manageriali in impresa, è, infatti, ad oggi appannaggio soprattutto di donne che esercitano una leadership. L'evoluzione del ruolo del controller verso tale nuova veste di manager, sappiamo che è stata una dinamica che ha avuto inizio a partire dagli anni Settanta, quando cominciava a palesarsi nel mondo del lavoro un maggiore interesse per la leadership femminile, tanto che alle donne diventava possibile un percorso verso quelle carriere dirigenziali e manageriali, che prima risultavano alle stesse fortemente precluse.²

Si potrebbe anche dedurre, quindi, che è proprio lo stesso cambiamento dei profili professionali ad aver facilitato il reclutamento delle donne, sovvertendo tutti i luoghi comuni sul confronto uomo-donna nel possesso delle competenze e capacità per guidare un'impresa.³

La parità di genere ad oggi è uno degli obiettivi che si sta affermando nella Vision di molte realtà imprenditoriali e che ha portato ad una netta crescita occupazionale femminile. Tuttavia, se per molte realtà questa rappresenta una

¹ In merito a tale tesi un valido spunto è riscontrabile in C. De CESARE, *Controller, una rivincita al femminile*, Corriere della sera, 28 Settembre 2007. p.41.

² Cfr. I. BOSCHIS, F. CULASSO, M. VIASSONE, *Professione Controller: un'opportunità da cogliere per l'esercito rosa*, Ipsoa, Milano, 2018, pp.5-14.

³ Uno dei tanti luoghi comuni è quello che vede le donne impiegate in carriere legate all'ambito umanistico, mentre gli uomini sono visti eccellere nelle materie matematiche e scientifiche. Tali pregiudizi solo in tempi recenti hanno iniziato ad essere abbattuti e il mondo del lavoro ad aprire le porte alle donne per qualsiasi tipo di professionalità.

“battaglia” a livello etico-sociale, per molte altre e per diversi ambiti dell’impresa sta diventando più che una scelta volontaria, una vera e propria necessità.⁴

Da tali considerazioni prende le mosse il presente capitolo il cui fine, è quello di dimostrare se questa tendenza a favorire il reclutamento delle donne per la carica di controller possa in qualche modo essere stata supportata dalla più generale evoluzione dei requisiti richiesti per ricoprire tale carica, ovvero dalla ricerca di nuovi fattori distintivi capaci di dare maggiore efficacia ed efficienza ai sistemi manageriali di controllo dell’attività d’impresa.

A tal fine si è voluto indagare nel concreto la specifica realtà del ruolo di controller rivestito da donne nell’ambito di alcune imprese marchigiane, al fine di “toccare con mano” le loro esperienze ed impressioni su una tematica che si presenta ancora come controversa e poco riconosciuta, soprattutto dalla letteratura.

5.2 Le determinanti e la metodologia di indagine

Attraverso la somministrazione di un questionario rivolto a 20 donne manager esercitanti tutte il ruolo di Controller, si è cercato, in particolare, di far luce sul rapporto fra il profilo richiesto nel ricoprire tale carica professionale e le

⁴ Il riconoscimento a livello sociale delle imprese può essere un valido punto di forza nel mercato in virtù del valore rappresentato dal legame delle aziende con le istituzioni e la società. Tuttavia, in molti casi più che un punto di forza che rimane etico, può andare a favore della competitività e del successo di impresa, quando il reclutamento delle donne viene fatto con senso di cognizione dato dal possesso di peculiari capacità e competenze distintive.

caratteristiche femminili più rilevanti che possono favorire maggiori opportunità per le donne nel campo professionale del Controllo di gestione. Al questionario hanno risposto 12 controller.

Il questionario⁵ si struttura sulle seguenti tre sezioni di indagine:

1. dati generali sulla professione delle rispondenti
2. eventuale presenza di disparità genere nel mondo del lavoro
3. bilanciamento e comparazione fra le competenze richieste e la leadership femminile.

L'indagine, dopo una breve identificazione del ruolo e delle mansioni ricoperte dalle intervistate⁶, ha inizio con l'analisi del punto di vista delle Controller in merito agli svantaggi dell'essere donna nel mondo del lavoro di oggi, alla luce di esperienze e carriere diverse che possono generare una differente percezione del problema.

Il campo di studi relativo al management al femminile è ritenuto, infatti, un filone cosiddetto "emergente" poiché poca attenzione, fino a qualche tempo fa, veniva prestata al divario occupazionale fra uomo e donna nel campo manageriale e professionale. Ad oggi, nonostante i progressi sul tema della disparità di genere, testimoniato anche dalla crescita positiva a livello occupazionale delle manager

⁵ Consultabile nell'appendice a pag. 196.

⁶ La prima sezione corrisponde, infatti, ad un'analisi preliminare, nella quale vengono identificati i connotati del campione di riferimento non solo in merito alle attività e la collocazione in impresa, quanto anche in relazione alle esperienze e al livello formativo pregresso, dal quale ne possono derivare diversi e peculiari punti di vista sulla base anche dell'appartenenza a realtà aziendali con connotati e cultura d'impresa differenti.

donna, si può affermare che tale trend tuttavia sia ancora lontano da quel livello necessario ad eliminare del tutto gli ostacoli per una pari opportunità nel mondo del lavoro⁷.

Se per gli uomini la strada sembra spesso favorita, soprattutto nell'avanzamento di carriera nel mondo delle imprese, alle donne raramente risulta sufficiente il possesso delle medesime competenze tecniche e manageriali dovendo, in molti casi, dimostrare di padroneggiare “requirements” aggiuntivi in grado di colmare la differenza e di abbattere gli ostacoli che ne limitano le potenzialità.

Sono state individuate a tal proposito alcune doti, rientranti nell'ambito delle cosiddette soft skills⁸, peculiari allo stereotipo della leadership femminile. Tali caratteristiche saranno poste, nell'ultima parte di analisi, in relazione a 4 ambiti di competenze rispettivamente suddivise in tecniche, manageriali, relazionali e strategiche. Attraverso una successione di confronti e giudizi si cercherà, infatti, di comprendere se l'effettiva presenza di tali capacità, nelle quali le controller dovrebbero riconoscersi in quanto donne, possano effettivamente apportare

⁷ I dati più recenti dell'Eurostat testimoniano, infatti, che solo un terzo dei manager di tutta Europa è donna, pur rappresentando metà della forza lavoro complessiva. Inoltre, per alcune cariche professionali questo dato scende a livelli ancora più bassi. Tuttavia, questo “gender gap” è in diminuzione grazie alla positiva crescita dei livelli occupazionali femminili negli ultimi anni, maggiore in proporzione rispetto a quella maschile.

⁸ Le soft skills sono quelle doti e capacità che attengono il carattere personale, tali da influenzare l'attitudine e il modo di adempiere alle molteplici richieste imposte da una determinata professione. Possono riguardare capacità nella comunicazione, nell'atteggiamento o rappresentare peculiari modus operandi in grado di influenzare positivamente il relazionarsi con gli altri o il raggiungimento degli obiettivi, supportando quel bagaglio di competenze complesse e basilari che contraddistinguono una determinata carica professionale.

beneficio all'efficacia del Controllo e se in qualche modo abbiamo o meno favorito la carriera professionale delle intervistate.

Il controller, infatti, si presenta come una figura particolarmente versatile nella molteplicità di mansioni alle quale deve assolvere. L'interfacciarsi con diversi soggetti nell'impresa, l'operare in team e il collaborare con l'alta direzione hanno indotto, infatti, non solo un nuovo bilanciamento fra le quattro tipologie di competenze sopra identificate, ma anche la richiesta di molte nuove attitudini che in passato risultavano del tutto marginali.

Fra le tante skills richieste per agevolare e favorire le quotidiane attività si sono scelte quelle ritenute più rilevanti e che culturalmente sembrano far parte dello stereotipo caratteriale femminile, quali l'empatia, l'accuratezza e la precisione nonché la capacità multitasking. Possedere, infatti, una buona dose di *empatia*⁹ è ad esempio necessario quando si riveste una posizione dedicata al confronto e alla collaborazione con altri operatori, incoraggiando il dialogo e la fiducia reciproca. L'*accuratezza* e la *precisione* nel lavoro sono doti indispensabili, invece, per qualsiasi mansione, ma ancora di più quando vi è un elevato grado di responsabilità su diversi fronti.

Essere precisi comporta la capacità di minimizzazione gli errori soprattutto quando si è impegnati o sovraccaricati di attività. In questo caso la capacità di gestire il tempo da dedicare a ciascun lavoro è fondamentale e questo

⁹ L'empatia rappresenta la sensibilità nell'apertura alle opinioni degli altri, nonché la capacità di sapersi immedesimare nei problemi per poterli risolvere.

sembrerebbe rispecchiarsi anche nell'ultima attitudine delle donne di saper svolgere più attività in contemporanea (*capacità multitasking*), dando il giusto peso ed importanza a ciascuna di esse.

Tali connotazioni, nel loro insieme, si ipotizza, quindi, che possano essere le determinanti del miglioramento non solo nell'esecuzione delle prestazioni di natura prettamente tecnica richieste ai controller, quanto, in termini generali nelle modalità e nell'attitudine di condurre il proprio lavoro manageriale con efficacia ed efficienza. Spesso infatti questi aspetti, seppur poco percettibili possono, invece, essere indispensabili per migliorare la collaborazione, la gestione e pianificazione delle attività e di conseguenza influire positivamente sul governo dell'impresa.

5.3 Le evidenze e le osservazioni dei risultati dell'indagine

Le risposte al questionario inviato sono giunte da 12 controller appartenenti ad imprese importanti sia a livello dimensionale che dal punto vista economico nel panorama marchigiano. Tali controller hanno tutte alle spalle svariati anni di carriera nel ramo del controllo di gestione, presidiato da un organo particolarmente articolato e sviluppato in posizione di staff. Tali cariche ricoperte dalle rispondenti spaziano per ambito e mansioni da quelle più vicine al ruolo contabile e alla redazione dei documenti che compongono la struttura tecnico-

informativa a quelle più generiche di dirigenza e coordinamento di unità periferiche o centrali dell'organo stesso di controllo.

Il primo ambito di indagine, che apre l'analisi empirica, si è detto, concerne il mondo del lavoro e la disparità di genere.

I tratti evolutivi della professionalità delle controller si affermano, infatti, all'interno di un cambiamento di portata più ampia che, come detto in precedenza, ha aperto le porte alle donne nelle professioni da sempre circoscritte al mondo maschile. Nonostante vi siano stati importanti sviluppi in merito, testimoniati dai livelli occupazionali degli ultimi venti anni, non si può negare l'esistenza o comunque la percezione di un'ancora presente disparità di genere, specie nella copertura di cariche e professioni manageriali, come rilevato anche dalle percezioni e dalle esperienze delle intervistate. Si può parlare, infatti, di differenze retributive o di scatti di carriera che arrivano più tardi per le donne rispetto agli uomini, meno, invece, di barriere all'assunzione, più vincolate al bagaglio di formazione posseduto.

È opinione comune che, comunque, le donne lungo la loro carriera siano spesso portate a dover dare maggiori dimostrazioni delle proprie capacità rispetto a quanto viene chiesto ai colleghi uomini a causa anche del fatto che quello della donna in posizione dirigenziale è comunque ancora un'eccezione e quindi, ritenuta come tale desta ancora alcune reticenze.

Nella nostra indagine si è scelto di procedere chiedendo di esprimere giudizi valutativi in termini percentuali o in altri casi di assegnare un punteggio da 1 a 5 punti (scala di Likert) per quanto riguarda il confronto fra le competenze e le soft skills femminili.

Il rapporto fra le competenze indispensabili per qualificare una determinata professione (hard skills) e le capacità di natura accessoria (soft skills), più adattabili a differenti cariche professionali, è un tema oggi assai sentito e controverso. In passato, infatti, non vi era alcun dubbio sull'importanza preponderante delle prime, spesso unica discriminante per identificare una determinata qualifica. Dall'analisi effettuata ad oggi si può evincere un quadro ben diverso, nel quale il peso è andato completamente a riequilibrarsi. La maggioranza delle controller assegna, infatti, un giudizio ugualitario di importanza al rapporto fra le competenze hard¹⁰ e quelle soft¹¹ (50% per ognuna delle categorie) mentre per la restante parte delle controller vi è solo una leggera preponderanza delle prime.

In merito alle soft skills, pur rappresentando le stesse doti strettamente personali e quindi soggette a elevata variabilità di giudizio, le risposte delle intervistate sono risultate incredibilmente omogenee.

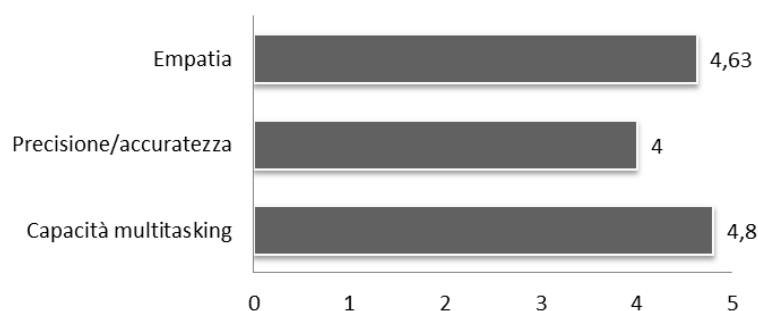
Quasi il 100% delle controller rivede infatti nella capacità multitasking, non solo una dote strettamente femminile, quanto anche la più rilevante nel favorire lo

¹⁰ Suddivise a loro volta in tecniche, manageriali, relazionali e strategiche.

¹¹ Quattro sono quelle individuate: accuratezza e precisione, empatia, capacità multitasking.

svolgimento delle quotidiane mansioni. Giudizi ugualmente positivi si sono evidenziati anche per il possesso di dosi di precisione e di empatia.¹²

Fig. 5.1 Valutazione media delle Soft Skills femminili in termini di importanza da 1 a 5 punti.¹³



È in particolare proprio l'empatia ad essere centrale nelle successive rilevazioni. La stessa, infatti, è risultata fra le doti più influenti nell'ambito delle competenze manageriali e dei legami relazionali. Essere empatici è una delle capacità individuate come essenziale per fare del controller un buon leader all'interno del team, supportando le competenze relazionali necessarie più che mai, ad oggi, a fronte di un tale ruolo di staff.

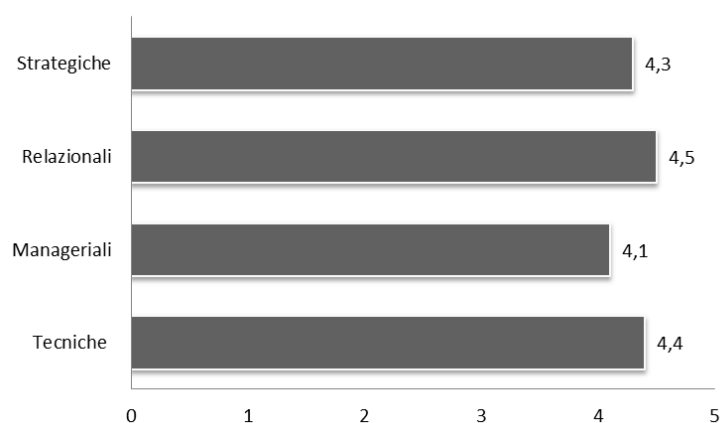
Tale risultato rappresenta un'ulteriore conferma che l'ordine delle priorità nelle competenze del Controller è notevolmente cambiato. Dalle successive risposte si evince, infatti, che, a discapito delle competenze di natura tecnica,

¹² Nel complesso, la maggioranza delle intervistate ha dato un giudizio, da 1 a 5 per l'accuratezza e precisione in media intorno al 4, mentre per l'empatia sale oltre il 4,5. In generale si è riscontrato infatti che le soft skills alle quali è attribuita più importanza sono quelle legate agli aspetti relazionali e manageriali, meno invece quelle necessarie per completare il quadro delle competenze di tipo tecnico.

¹³ Fonte: elaborazione propria.

giudicate comunque fondamentali, un notevole peso è stato assegnato alle competenze manageriali, strategiche e relazionali. Sono queste ultime, come di seguito illustrato, ad essere ritenute le più significative con una valutazione da 1 a 5 punti molto vicina al massimo.

Fig.5.2 Valutazione media dell'importanza delle competenze tecniche, manageriali, relazionali e strategiche, da 1 a 5 punti.¹⁴



Dal nuovo quadro professionale, dunque, emerge che al Controller non basta più essere un buon manager con elevate conoscenze di tipo normativo e amministrativo-contabile¹⁵. Nuove capacità sui sistemi informatici, saper operare in team e collaborare con le diverse aree di impresa sono solo alcune dei nuovi campi sui quali devono impegnarsi i Controller.

¹⁴ Fonte: elaborazione propria.

¹⁵ In merito è stato rilevato anche all'interno delle stesse competenze di natura tecnica, un processo evolutivo, che ha condotto a ritenere meno importanti le conoscenze normativo-giuridiche, in passato invece fortemente richieste a chi ricopriva tale ruolo e ad incentivare invece la padronanza dei sistemi informatici alla base di qualsiasi procedura di controllo, dalle più tradizionali alle nuove metodologie di misurazione delle performance.

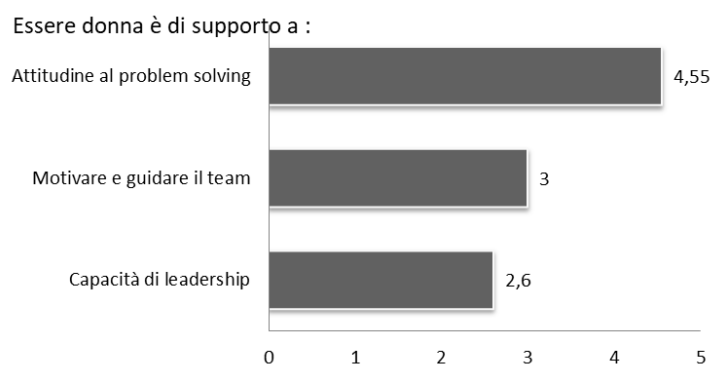
Il fatto di essere donna se in alcuni casi può rappresentare un giovamento per l'assolvimento di tali multivariate responsabilità, non è esente da criticità, purtroppo ancora troppo presenti. È in particolare proprio nell'ambito delle competenze di tipo manageriale e relazionale che si è cercato di analizzare tale influenza sia negativa che positiva al fine di pervenire ad un complessivo giudizio su come effettivamente ad oggi vengano riconosciuti tali ruoli quando a ricoprirli siano le donne invece che, come di consueto, gli uomini.

Si è detto che il Controller, ad oggi, è a tutti gli effetti un manager, con responsabilità, cioè, di guida, di pianificazione e gestione delle attività. Il controller deve, cioè, avere la propensione ad essere un leader capace di prendere le decisioni e allo stesso tempo fare squadra e collaborare con il team.

Al riguardo è stato chiesto il parere delle intervistate sull'influenza dell'essere donna nell'attitudine alla leadership, nella capacità di problem solving nonché nel saper motivare e guidare efficacemente un team di operatori.

Nonostante tutti e tre questi aspetti siano strettamente correlati, come si può vedere nel grafico seguente, non per tutte l'essere donna è stato riconosciuto come un fattore avente influenza positiva.

Fig. 5.3 Valutazione media dell'importanza dell'essere donna per i tre seguenti ambiti di responsabilità, da 1 a 5 punti.¹⁶



Le intervistate sono, infatti, molto concordi nel considerare il ruolo della donna in tale posizione di leadership ancora poco accettato rispetto al maggior riconoscimento che suscita un tale ruolo quando ricoperto dagli uomini. I pregiudizi, seppur presentandosi molto più sporadicamente rispetto al passato, a volte tendono a sovrastare il normale assolvimento di tali responsabilità.

Ad essere più positivo è, invece, il giudizio dato alla correlazione fra le peculiarità femminili, la motivazione del team e l'attitudine al problem solving.

Per quest'ultima capacità sono necessarie doti di prontezza e risolutezza per fronteggiare le eventuali problematiche che possono presentarsi non solo nei processi tipici di controllo, quanto anche nelle attività a monte e a valle quali la pianificazione e i processi operativi nei quali comunque il controller si trova ad essere inevitabilmente coinvolto. Nella scala da 1 a 5 le valutazioni espresse superano tutte il punteggio di 4, a dimostrazione che le controller si rispecchiano

¹⁶ Fonte: elaborazione propria.

molto, in quanto donne, in tali doti, grazie anche ad una buona capacità organizzativa e di pianificazione, necessaria a prevedere e minimizzare eventuali contingenze ed eventi negati.

Infine, appaiono più discordanti i giudizi sulla capacità di guidare e coordinare un team. In questo caso subentra anche la componente inerente le competenze relazionali, per la quale più controverse sono le dinamiche. Le relazioni interpersonali, rappresentano, difatti, una costante nell'attività quotidiane dei controller. La natura e posizione di staff comporta il doversi rapportare e fare "squadra" per collaborazioni anche di lunga durata con le persone che operano nelle varie funzioni.

Quello che risulta più difficile per le controller è il superamento di quei limiti che minano alla fiducia e rendono più complesso il rapporto comunicativo.

Se da un lato, infatti, le donne grazie a doti quali l'empatia e la capacità di ascolto risultano avvantaggiate nel motivare gli altri e nell'instaurare un clima basato sulla cooperazione e il rispetto delle competenze e capacità altrui, dall'altro faticano spesso ad affermarsi come guida del team, venendo alle stesse riconosciuto un ruolo più di supporto che di orientamento e governo delle decisioni.¹⁷

¹⁷ Si rimanda anche in questo caso ad una correlazione con il ruolo di leader che dovrebbe essere riconosciuto anche alle Controller, ma che tuttavia spesso trova il "muro" dei pregiudizi e degli stereotipi che a dirige dovrebbero essere figure prettamente maschili.

Un team, un'unità di impresa o qualsiasi gruppo di collaborazione non può funzionare se alla base non vi è coesione nel cooperare verso fini comuni.

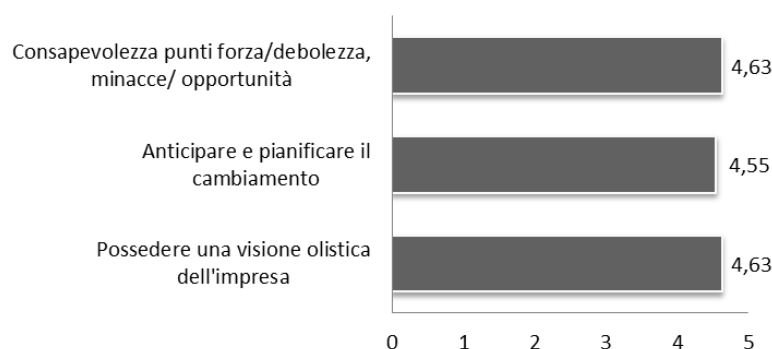
L'umiltà nel saper accettare e confrontarsi con chi possiede competenze diverse, la capacità di comunicare ma allo stesso tempo ascoltare e comprendere gli altri, la pazienza e l'autocontrollo sono solo alcune delle ulteriori competenze che secondo le rispondenti possono fare del controller un buon leader, contribuendo ad abbattere quelle tanto decantate reticenze alla collaborazione da parte di chi permane ancora scettico nell'essere guidato da una leadership tutta al femminile.

Si è lasciato come ultimo argomento di indagine, quel complesso di competenze che per un controller risultano forse le più nuove ed evolute, in virtù dell'importanza oggi rivestita dal controllo di gestione come strumento di guida dell'organizzazione nell'attuazione delle sue strategie. Quello che viene chiesto e spesso imposto, ad oggi, a chi opera come controller è infatti di avere una costante attenzione nel guardare alle conseguenze delle azioni intraprese.

Se in passato tale attenzione non era presente nel novero delle "responsabilità" ad oggi è, invece, essenziale per coordinare la gestione verso le strategie definite in sede di pianificazione. In generale è difficile correlare un tale carattere di lungimiranza a un qualsiasi stereotipo maschile o femminile. Infatti, non si è domandato tanto di ricercare una sintonia circa tale fattore, quanto di valutare l'importanza e il peso che tali aspetti strategici rivestono nel quotidiano.

Come di seguito verrà illustrato secondo i giudizi delle rispondenti, per guardare, pensare al futuro e prevedere le eventuali minacce o opportunità è necessario, in primo luogo, avere una visione olistica della realtà, dei processi e dei business nel quale l'impresa è impegnata ad operare, nonché saper riconoscere i punti di forza da sfruttare e quelli di debolezza da dover colmare.

Fig. 5.4 Valutazione media, in scala da 1 a 5 punti, sull'importanza delle seguenti competenze di natura strategica.¹⁸



Ad essere necessarie sono, inoltre, doti strategiche che nel caso della leadership femminile possono rispecchiarsi nell'attitudine e capacità nel progettare e organizzare con precisione e meticolosità le attività. A queste è necessario sommare una buona dose di intuito e istintività spesso necessaria quando a fraporsi a tali piani sono problemi e minacce inaspettate.

Da tale analisi l'attenzione delle imprese si dimostra proiettata verso quella molteplicità di doti e capacità che rispetto al passato, possono identificarsi come

¹⁸ Fonte: elaborazione propria.

distintive, tali da incidere positivamente sull'efficienza dell'intero processo di controllo e di quelli ad esso interconnessi.

La maggiore apertura al mondo femminile può presentarsi, quindi, non come la semplice risposta ad una tendenza generale di ricerca della parità di genere, quanto, alla volontà di cogliere quelle sfumature nei comportamenti e nelle competenze che, in alcuni casi, quando sono strettamente necessarie e indispensabili generano molte più opportunità, rispetto al passato, per le donne.

5.4 Considerazioni conclusive

L'analisi che è stata condotta in questo lavoro ha fatto emergere, in primo luogo, l'immagine di una figura professionale oggi divenuta più complessa e versatile, dal lato delle varie attività che è chiamata a svolgere. Si è partiti dal ritenere tali nuove responsabilità sempre più aperte a dare opportunità maggiori al mondo femminile, visto e considerato che talune doti culturalmente rispecchiano in parte quelli che sono i caratteri in cui le donne, rispetto agli uomini, si rivedono e riconoscono maggiormente.

Tante grandi organizzazioni sono state indotte ad assumere donne in questo ruolo¹⁹, in controtendenza rispetto al fatto che i dirigenti o comunque le figure leader sono sempre state incarnate dallo stereotipo maschile. Anche nelle realtà del piccolo panorama marchigiano tale tendenza è stata confermata dalla presente

¹⁹ Cfr. C. De CESARE, *Controller, una rivincita al femminile*, Corriere della sera, 28 Settembre 2007.p.41.

ricerca, sia perché si è potuto osservare in sede di definizione del campione una diffusione particolarmente elevata delle figure di Controller donne, sia perché le stesse controller rispondenti hanno valutato come particolarmente forte il legame fra alcune doti femminili e il profilo adeguato a ricoprire oggi tale carica professionale.

Tale legame o connessione tuttavia non si caratterizza solo in senso positivo.

È possibile constatare, infatti, ancora la presenza di “resistenze” a riconoscere in toto una parità di genere. Si parla di parità in quanto non si intende far riferimento ad un’eccellenza del complesso di doti femminili rispetto a quelli maschili, quanto al fatto che alcune delle stesse, che in passato erano ritenute del tutto marginali, ad oggi, in virtù del fatto che qualcosa sta cambiando, sono sempre più tenute da conto come discriminati nell’assunzione e nell’inquadramento di tale carica professionale e di conseguenza sempre più ricercate in fase di reclutamento.

Tale tendenza, fondamentalmente, si inserisce in un più ampio percorso di ricerca di soluzioni gestionali distintive alla luce dell’attuale dinamismo e complessità del contesto economico. L’evoluzione delle attività, correlate a nuova e rinnovata struttura tecnico-informativa del controllo, trova la sua significatività solo attraverso un percorso di valorizzazione delle risorse umane fondamentale direttrice per lo sviluppo e crescita dell’impresa.

Tale analisi, tuttavia, non è priva di alcuni limiti di fondo, dovuti in primis alla scarsa letteratura sul tema della managerialità femminile, come già detto filone emergente e ancora poco discusso. Inoltre, la stessa indagine, basandosi prettamente su quelle che sono alcune esperienze di donne che sono riuscite a raggiungere tali posizioni apicali in impresa, non può trovare validità universale ma solo rappresentativa di uno spaccato di realtà dal quale poter attingere interessanti osservazioni quali punto di partenza per meglio comprendere le caratteristiche del ruolo rivestito dalle donne in questa importante area manageriale di supporto del governo strategico d'impresa.

CONCLUSIONI

L'attività di governo di un'impresa è divenuta negli ultimi decenni sempre più complessa e sfidante, tale da richiedere il possesso di un'appropriata strumentazione direzionale, divenuta indispensabile preconditione per difendersi da eventi esterni nuovi, imprevedibili e veloci, capaci di minare le condizioni di sviluppo o di sopravvivenza dell'impresa stessa. Il contesto competitivo degli ultimi decenni è stato, infatti, teatro di radicali mutamenti che hanno costretto le aziende a modificare i propri sistemi direzionali, fra i quali il controllo di gestione, per supportare un governo costantemente alle prese con un clima di instabilità economica in passato sconosciuta alle imprese.

Nel lavoro si è visto che la gestione di tali ambienti dinamici deve passare attraverso la progettazione e implementazione di due sistemi fortemente integrati: la pianificazione strategica e il controllo direzionale. Tale prospettiva di integrazione delle attività direzionali non è sempre stata presente nelle originarie teorie sui sistemi di controllo di gestione nate intorno alla metà del secolo scorso.

Fino agli anni Ottanta, infatti, le imprese potevano contare su un relativo grado di stabilità interna ed esterna, a fronte del quale i modelli sviluppati erano del tutto concentrati sul raggiungimento di standard di efficienza economica della gestione corrente, piuttosto che orientati ai più ampi fini strategici. Proprio la

strategia, inoltre, era una precondizione della gestione non molto interiorizzata lungo la scala gerarchica dell'organizzazione aziendale e piuttosto limitata come consapevolezza solo ai vertici aziendali, favorendo spesso approcci di "navigazione a vista", basati su sistemi direzionali informali e scarsamente collegati tra loro. Con l'accrescersi dei gradi di concorrenza tra le imprese e di mutamento dei caratteri delle combinazioni di prodotto, mercato e tecnologie iniziano a palesarsi i limiti di un sistema direzionale fortemente ancorato ai risultati economico-finanziari della gestione operativa, al contenimento dei costi e al raggiungimento di obiettivi con prospettiva di breve periodo.

Il nuovo controllo di gestione è chiamato, così, a rinnovarsi, *in primis* nelle sue finalità di più ampio sistema di guida dell'agire quotidiano verso i fini strategici, nell'ottica del raggiungimento e mantenimento nel tempo di condizioni di economicità di medio-lungo periodo di più ampio respiro.

L'eccessivo sbilanciamento delle informazioni prodotte dalla struttura informativo-contabile dei sistemi di controllo deve focalizzarsi su inediti aspetti strategici attinenti alla clientela, i vari attori del mercato e la concorrenza, che nei tradizionali sistemi, di cui Anthony è fautore, risultavano alquanto trascurati.

Tale esigenza di rinnovamento nelle finalità del controllo passa attraverso l'evoluzione della strumentazione tecnico-contabile della quale il budget, la contabilità analitica, la valutazione delle performance e il reporting ne costituiscono le colonne portanti.

Le innovazioni hanno toccato in particolare il concetto di flessibilità e ampliamento dei periodi di riferimento del processo di Budgeting, il quale viene supportato da nuovi mezzi di gestione preventiva dei costi (quali, ad esempio, il Life cycle Costing ed il Target Costing), in grado di produrre informazioni utili ai fini sia dei processi di pianificazione e di programmazione della gestione che della valutazione delle performance aziendali. Infine, proprio quest'ultimo sistema è stato oggetto della più consistente evoluzione, attraverso l'introduzione della Balanced Scorecard, strumento volto alla valutazione ampliata dei risultati in grado di coniugare il piano operativo delle performance con quello strategico.

Coerentemente al modificarsi dei sistemi manageriali e di controllo, mutano anche gli assetti organizzativi della funzione deputata al loro sviluppo e al loro coordinamento. La nascita della funzione di Controllership, in realtà, viene fatta risalire alla fine del 1800, quando il controllo operava nell'amministrazione dell'impresa come strumento contabile di tutela della ricchezza economica, sotto la responsabilità dell'organo o funzione amministrativa. La figura del controller, all'epoca, era identificabile con l'addetto alla contabilizzazione consuntiva dei costi dell'impresa, con un ruolo fortemente incentrato sugli aspetti contabili, circoscritto alla valutazione dei conti economici e all'adempimento degli obblighi legali e fiscali. Solo intorno agli anni Trenta tale organo inizia ad assumere propri connotati, come funzione autonoma in staff alla direzione generale, al fine di adempiere alla nuova strumentalità del controllo di gestione nei confronti del

governo dell'impresa. La complessità di tale ruolo ad oggi è direttamente correlata alle prioritarie responsabilità di mediazione fra i processi operativi e quelli decisionali di tipo strategico, che impongono conoscenze ampliate all'intera realtà aziendale, alle funzioni e ai processi, sia interni che esterni, nonché capacità comunicative e doti relazionali nei confronti dei vari manager di linea e dell'alta direzione.

Tale analisi storica e letteraria che ha abbracciato i primi tre capitoli della trattazione ha consentito di individuare i tratti evolutivi dei sistemi manageriali e di quelli propri della funzione di Controllership, ponendone in evidenza le potenzialità innovative, che tuttavia nella prassi faticano a tradursi in reale opportunità per le imprese, a motivo di limitazioni e condizionamenti presenti spesso nelle imprese, specie se di piccola dimensione.

Il punto di vista dettato da un'analisi sulla prassi circa l'uso dei nuovi sistemi di management è stato perciò adottato negli ultimi due capitoli della trattazione, nel corso dei quali si è concentrata l'attenzione sull'evoluzione concreta del ruolo del Controller nel panorama delle realtà imprenditoriali marchigiane, attraverso due tipi di indagini.

La prima indagine è stata indirizzata alla comprensione dei compiti e delle attività svolte nell'ambito delle funzioni dei controller, attraverso un campione di imprese di diversa natura e dimensione analizzato dall'Osservatorio sulla figura del controller, sviluppato da docenti dell'Università Politecnica delle Marche.

Tale indagine ha posto in evidenza un diverso livello di contenuto professionale in relazione al fattore dimensionale delle imprese, alla complessità dei business e alla natura dei sistemi manageriali e di governance utilizzati. La forte presenza nel territorio di imprese di piccola o medio-piccola dimensione fa sì che l'impiego di procedure e tecniche di controllo fortemente innovative, unitamente ad un ruolo del controller pervasivo e caratterizzato in senso manageriale, risulti piuttosto limitato nella sua diffusione, quasi un'eccezione. Il controller, infatti, nella maggior parte dei casi è ancora dipendente in linea gerarchica dalla più generica funzione AFC (Amministrazione, Finanza e Controllo), alla quale compete il presidio di sistemi identificabili come tradizionali, orientati più alla sfera della gestione corrente che a quella strategica.

La seconda prospettiva di analisi ha riguardato alcune imprese, sempre operanti nel territorio marchigiano, che potevano essere ritenute più sviluppate e consolidate dal punto di vista degli approcci manageriali impiegati e della strutturazione della funzione di controllership in posizione di organo di staff a supporto diretto dell'Alta Direzione. Da tale seconda indagine, si è potuto toccare con mano un altro aspetto legato all'evoluzione del ruolo della controllership: quello delle doti, delle competenze o capacità e delle attitudini che caratterizzano la figura stessa del controller. In primo luogo, queste qualità sono atte non più solo a ricoprire mansioni e responsabilità prettamente tecniche, quanto ad assolvere nuove responsabilità strategiche, relazionali e manageriali. A tal fine,

molte imprese hanno manifestato la necessità di valorizzare quelle doti (definibili come soft skills) riguardanti peculiarità caratteriali e attitudinali che esulano dalle conoscenze e competenze acquisibili dalla formazione o da anni di esperienza, non più esaustive per identificare una così complessa funzione manageriale. È stato dimostrato attraverso un'indagine diretta che ha visto coinvolte 12 donne controller marchigiane, quanto al giorno d'oggi tale bagaglio di attitudini accessorie siano sempre più associabili allo stereotipo femminile. Il forte incremento occupazionale delle donne in tali cariche manageriali che si può registrare negli ultimi anni non è, infatti, solo il frutto di una dinamica evolutiva del mercato del lavoro che ha portato ad abbattere molte disparità di genere, quanto soprattutto la spinta verso una nuova valorizzazione delle risorse umane ai fini dell'ottimizzazione dei processi manageriali e di controllo che richiedono specifiche doti e soft skills, oltre che capacità e competenze di natura tecnica e professionale.

Il risultato della nostra ricerca ci mostra quanto sia vitale per l'impresa non solo individuare strategie vincenti sul mercato sempre più competitivo, ma anche assicurare che tali strategie possano trovare efficace ed efficiente attuazione attraverso l'ausilio di idonei strumenti di pianificazione e controllo e processi direzionali che, come nel caso delle figure dei controller, implicano abilità variegata, determinanti nella selezione e assunzione di chi ricopre tali ruoli.

Spesso a fare la differenza nel management di un'azienda è proprio il capitale umano a disposizione, le cui caratteristiche devono risultare coerenti con le funzioni manageriali svolte e con il tipo di sfide che l'ambiente pone continuamente all'impresa.

BIBLIOGRAFIA

- AMADUZZI A., *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, UTET, Torino, 1957
- AMIGONI F., *La controllership: rischi e opportunità*, in "Economia & Management", Vol 12, 1990
- ANTHONY R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo, Schema di analisi*, Etas Libri, Milano, 1967
- ANTHONY R.N., *Planning e control systems: a framework for analysis*, Harvard Graduate School of Business Administration, Boston, 1965
- ARCARI A.M., *Programmazione e controllo 2e*, Mc Graw-Hill, Milano, 2014
- BARALDI S., *Course of Performance measurement*, Educatt, 2011
- BARBATO B., *Il controllo di gestione nelle imprese italiane, progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, Etas Libri, Milano, 1992
- BARRETTA A., *Struttura organizzativa e controllo di gestione nelle PMI italiane*, Rivista dei dottori commercialisti, 50, 1999
- BAZZERLA M., *La Gestione della complessità e il controllo di gestione in azienda*, In "Controllo di Gestione", Marzo 2018
- BECKER S.D., MAHLENDORF M.D., SCHAFFER U., THATEN M., *Budgeting in times of economic Crisis*, in "Contemporary Accounting Research, Vol 33, n.4, 2016
- BERTERO P., BRUSA L., SORANO E., *Dentro l'azienda, sistemi organizzativi e manageriali*, Giuffrè Editore, Milano, 2017
- BERTINI U., *Il governo d'impresa fra "managerialità" e "imprenditorialità"*, studi e informazioni, n°4, 1984
- BESTA F., *La ragioneria*, Vol 1, Vallardi, Milano, 1909

- BHIMANI A., CAGLIO A., DITILLO A., MORELLI M., *Performance management*, Egea, Milano, 2010.
- BOSCHIS I., CULASSO F., VIASSONE M., *Professione Controller: un'opportunità da cogliere per l'esercito rosa*, in "Controllo di gestione", Giugno 2018
- BOVETTI R., *Forecast attendibili, Mito o Realtà?*, In "Pianificazione e controllo di Gestione"
- BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Angeli, Milano, 1979
- BRUSA L. *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000
- BRUSA L., *Analisi e contabilità dei costi*, Giuffrè Editore, Milano, 2009
- BRUSA L., *Contabilità dei costi: contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, 1995
- BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, 1983
- BRUSA L., *L'amministrazione e il controllo, Logiche e strumenti*, 2001
- BUBBIO A., *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Edizioni Unicopli, Milano, 1989
- BUBBIO A., *Controllo di Gestione: un'esigenza naturale*, in "Amministrazione e Finanza", Marzo 2008
- BUBBIO A., *Il Budget*, Il sole 24 ore, Milano
- BUBBIO A., *Un terribile sospetto: il budget non è morto*, in "Controllo di Gestione", 2012, Nov-Dic 2012
- CALORI G., PEREGO N., *L'utilizzo del budget «flessibile» in un'azienda di servizi*, In Controllo di Gestione, Febbraio 2009
- CHANDLER A.D., *Strategia e struttura: storia della grande impresa americana*, Angeli, Milano, 1976.
- CIAMBOTTI M., *Governo strategico d'impresa*, Giappichelli Editore, Torino, 2005

- CIAMBOTTI M., *L'influenza dei fattori culturali sul controllo manageriale, un quadro d'analisi tra aspettative e conferme empiriche*, Lint, 2011
- CIOFFI A., *Verso un'evoluzione del Budget, il caso Terna*, in "Economia & Management", n°4, 2009
- De CESARE C., *Controller, una rivincita al femminile*, Corriere della sera, 28 Settembre 2007
- De SANTIS F., *Erp e strumenti di business intelligence*, Giappichelli Editore, Torino, 2017
- De VITA P., MERCURIO R., TESTA F., *Organizzazione aziendale, assetto e meccanismi di relazione*, Giappichelli, Torino, 2007
- De WIT B., MEYER R., *Strategy-An International Perspective*, 5° Edizione, Cengage Learning, Amsterdam, 2014
- DEARDEN J. E VANCIL R.F, *Management Control Systems. Cases and readings*, Irwin, Homewood, 1965
- Di CROSTA F., *Il Controllo di gestione nelle PMI: da opportunità a necessità*, in Microimpresa, Novembre 2015
- DONNA G., *Quale CFO oggi e domani?*, in "Andaf Magazine", 2011
- EPSTEIN M.J., MANZONI F., DAVILA A., *Performance measurement and management control: Innovative concept and practices*, Emerald, 2010
- FARNETI G., *Economia d'azienda*, Franco Angeli, Milano, 2008.
- FAYOL H., *Direzione industriale e generale*, Angeli, Milano, 1961
- FERRARIS FRANCESCHI R., *Pianificazione e controllo, sistemi di management e logiche di funzionamento*, Giappichelli Editore, Torino, 2007
- GATTI M., *Balanced Scorecard e Cost Management, riferimenti teorici e casi aziendali*, Esculapio, Bologna, 2015
- GOFFI G., *Il sistema economico delle Marche, Artigianato e Mercato del lavoro dagli anni Novanta alla crisi attuale*, in Economia Marche Journal of Applied Economics, XXXII, N1, 2013

- HAMEL G., *Il futuro del management*, 2008, trad it. Citato in BUBBIO A., *Un terribile sospetto: il budget non è morto*, in *Controllo di Gestione*, giugno 2012
- HECKERT J.B., WILLSON J.D., *Controllership*, Ronald Press, New York, 1963
- JOHNSON T., KAPLAN R., *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Hbs, Boston, 1987
- KAPLAN R.S., COOPER R., *Measure cost Right: Make the Right Decisions*, Harvard Business Review, 1988, September
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., *The strategy Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., *The Balanced Scorecard-Measures that Drive performance*, Harvard Business Review, vol.70, n.1, 1992
- LIPPOLIS S., *La funzione Amministrativa*, Edizioni del Sud, Bari, 2010.
- MANZONI P., *Il piano strategico d'azienda*, Franco Angeli, Milano, 2013
- MARASCA S., MARCHI L., CHIUCCHI M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, 2018
- MARASCA S., MARCHI L., RICCABONI A., *Controllo di gestione, Metodologie e Strumenti*, Knowita Editore, Arezzo, 2013
- MARASCA S., *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011
- MARASCA S., *Il Controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989
- MARCHI L. *L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna*, in *Management & Control*, 2011
- MARCHI L., *I rapporti informativi generali*, in AA.VV, 1988

- MARCHI L., *L'evoluzione del budget per la programmazione ed il controllo di gestione nella piccola impresa*, in AA.VV., *Scritti in onore di Isa Marchini*, Milano, Angeli, 2006
- MARCHINI I., *La pianificazione strategica a lungo termine*, Giappichelli, Torino, 1967
- MARCHINI I., *La struttura multidivisionale: un'analisi critica*, Istituto di studi aziendali, Ancona, 1978
- MERCHANT K.A., VAN DER STEDE W.A., ZONI L., *Sistemi di controllo di gestione, Misure di performance, valutazione e incentivi*, Pearson, Milano, 2014
- MERCHANT K.A., VAN DER STEDE W.A., *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall, Upper Saddle River, 2012
- MORELLO G., *Management da Taylor a Zuckerberg, 150 anni di storie di pensiero e tecniche manageriali*, in "Rivista di storie delle idee", pp.1-31.
- NIZZOLA G.M., *Sistemi avanzati di contabilità analitica*, B2 corporate, 2014
- PAGLIARI S., *Gli aspetti sociali del Controllo di Gestione*, Problemi di gestione dell'impresa. Raccolta di studi e ricerche, Vita e pensiero., Milano, 1996.
- QUAGINI L., *Business intelligence & knowledge management, gestione delle informazioni e delle performance nell'era digitali*, Franco Angeli, 2004
- ROEHL-ANDERSON J.M., BRAGG S.M., *The Controller's Function: the Work of the Managerial accountant*, Wiley, New York, 2000
- SHILLINGLAW G., *Cost Accounting: Analysis and Control*, Irwin, Illinois, 1967
- SIMONS R., *Control in an Age of Empowerment*, HBR, 1995, March-April.
- SIMONS R., *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard business school press, Boston, 1995
- SÒSTERO U., *Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*, Cedam, Padova, 1991.
- STAMERRA G., ZONI L., "Il ruolo del budget in tempo di crisi", in *Economia & Management*, n°4, 2009

- STRAUSS E., GORETZKI L., *The role of management accountant: Local Variation and global influences*, Routledge, 2018
- TAYLOR F.W., *L'organizzazione scientifica del lavoro*, Comunità, Milano, 1952
- WILLSON J.D., COLFORD J.D., *Controllership. The work of the managerial accountant*, Wiley, New York, 1990
- ZONI L., MERCHANT A.M., *Controller involvement in management: an empirical study*, in *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol 3, n°1, 2007
- ZUFFO R.G. (a cura di), *Rivisiting Taylor. L'organizzazione scientifica del lavoro: il libro che ha sconvolto un secolo*, FrancoAngeli, Milano, 2013.

SITOGRAFIA

<http://italy-s3-mhe-prod.s3-website-eu-west-1.amazonaws.com/OLCS-DEFINITIVI/arcari2e/studenti/Introduzione.pdf>

<https://www.assocontroller.it/il-controller-ed-il-controllo-di-gestione/>

<https://www.controllerassociati.it/>

<http://statistica.regione.marche.it/Statistiche-per-argomento/Pubblicazioni-Industria-e-artigianato>

http://www.an.camcom.gov.it/sites/default/files/Marche_Bilanci_20193.pdf

<http://www.intrasformazione.com> DOI 10.4474/DPS/05/01/MNG228/31

APPENDICE

Questionario Controller

I. DATI GENERALI DELLA RISPONDENTE

- 1) Da quanti anni opera in azienda
- 2) Da quanto tempo riveste il ruolo di Controller
- 3) Esperienza formativa pregressa (laurea, master, ecc. + carriera nel modo del lavoro)
- 4) Breve descrizione dell'attività svolta e collocazione del Controller nell'organigramma aziendale.

II. DISPARITÀ DI GENERE NEL MONDO DEL LAVORO (NEL CAMPO MANAGERIALE)

- 1) Ritieni che attualmente esistano ancora differenze di genere nel mondo del lavoro?
- 2) Il ruolo della donna con responsabilità manageriali è visto ancora come un'eccezione rispetto alla consuetudine che gli imprenditori e i manager sono in prevalenza uomini?
- 3) Per quanto riguarda la sua esperienza nel campo lavorativo, ha trovato barriere all'assunzione e alla progressione di carriera dovuta alla predilezione per il genere maschile.

III. CONFRONTO TRA COMPETENZE RICHIESTE E LEADERSHIP FEMMINILE

- 1) Quanto peso ritiene possa essere assegnato nel suo lavoro di controller alle diverse **competenze tecniche, manageriali, relazionali e strategiche, con punteggio da 1 (basso) a 5 (alto).**

Tecniche	1	2	3	4	5	Manageriali	1	2	3	4	5
Relazionali	1	2	3	4	5	Strategiche	1	2	3	4	5

- 2) Quanto peso ritiene possa essere assegnato nel suo lavoro di controller alle diverse **Soft Skills (con punteggio da 1 a 5)**

Accuratezza/ precisione	1	2	3	4	5
Empatia	1	2	3	4	5
Capacità “multitasking	1	2	3	4	5

- 3) Quale percentuale di importanza attribuirebbe rispettivamente alle due categorie di competenze sopra citate, con punteggio percentuale da 1 a 100 per ciascuna di esse:

- Competenze tecniche, manageriali, relazionali e strategiche: ... %
- Soft Skills: ... %

- 4) In merito alle sole **competenze di natura tecnica**, quale punteggio da 1 a 5 attribuirebbe a livello di importanza per ciascuna delle seguenti competenze per ricoprire il ruolo di Controller?

COMPETENZE TECNICHE	1	2	3	4	5
Amministrativo-contabili					
Informatiche					
Giuridico-normative					
Linguistiche					

- 5) Riguardo alle **competenze manageriali** (ad esempio, capacità di leadership, competenza e attitudine a saper guidare un team di figure sia manageriali che operative, capacità di risolvere prontamente i problemi) quanto aiuta o limita il fatto di essere donna?

COMPETENZE MANAGERIALI	1	2	3	4	5
Essere donna...aiuta nella capacità di leadership?					
E nella capacità di guidare, motivare e coordinare un team?					
E nella capacità di problem solving?					

- 6) Riguardo le **competenze relazionali**, il fatto di essere donna, nel rapportarsi all'interno delle organizzazioni con le altre funzioni e ruoli, è un fattore di vantaggio o lo stesso può rappresentare un qualche limite dovuto a preconcetti?
- 7) Quali sono le doti relazionali che crede di possedere in quanto donna, che possano favorire un buon rapporto interpersonale con i vari livelli gerarchici?

- 8) Per quanto riguarda le **competenze strategiche**, quanto è importante per il ruolo del Controller conoscere gli obiettivi e le strategie di fondo dell'impresa e avere capacità di **(punteggio da 1 a 5)**:

Avere una visione olistica dell'impresa?	1	2	3	4	5
Anticipare e pianificare il cambiamento?	1	2	3	4	5
Avere consapevolezza dei punti di forza/debolezza e minacce/opportunità?	1	2	3	4	5

- 9) Quelle che sembrano essere doti attribuite al genere femminile (definite anche soft skills), in che misura ritiene di possederle o di riconoscersi in esse, con punteggio da 1 (poco) a 5 (molto)?

Precisione	1	2	3	4	5	Accuratezza	1	2	3	4	5
Empatia	1	2	3	4	5	Capacità multitasking	1	2	3	4	5

- 10) Ritiene che possano esservene altre tali da completare il quadro delle competenze precedentemente viste?