



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management
Curriculum in Amministrazione, Finanza e Controllo

**Prospettive sull’evoluzione del controller
aspetti teorici ed organizzativi**

**Perspectives on the evolution of the
management accountant: theoretical and
organizational aspects**

Relatore:
Prof. Graziano Cucchi

Tesi di Laurea di:
Cosimo Caputo

Anno Accademico 2020/2021.

1. INTRODUZIONE	4
2. IL CONTROLLER	7
2.1 <i>IL CONTROLLO DI GESTIONE</i>	8
2.2 <i>LE FUNZIONI DEL CONTROLLER.....</i>	16
2.3 <i>IL CONTROLLER NELLA STRUTTURA ORGANIZZATIVA D'IMPRESA</i>	25
2.4 <i>KNOWLEDGE SKILLS AND ABILITIES (KSA) DEL CONTROLLER</i>	32
3. CAMBIAMENTI NEL RUOLO DEL CONTROLLER	41
3.1 <i>TREND E FATTORI DI CAMBIAMENTO.....</i>	41
3.2 <i>PERCEZIONE DEL CONTROLLER IN IMPRESA.....</i>	49
3.3 <i>TECNOLOGIA ED IMPATTO SUL RUOLO DEL CONTROLLER.....</i>	64
4. METODOLOGIA	79
5. PRESENTAZIONE RISULTATI.....	85
5.1 <i>CONTROLLER.....</i>	85
5.2 <i>CFO.....</i>	92
5.3 <i>PROFESSORI.....</i>	99
6. DISCUSSIONE	107
7. CONCLUSIONI.....	120
8. BIBLIOGRAFIA.....	124

1. INTRODUZIONE

Il controllo di gestione come il ruolo del controller è cambiato significativamente nel corso degli ultimi anni. Mentre i controller venivano visti come semplici “*bookkeepers*”, oggi viene chiesto loro di svolgere il ruolo molto più completo ed impegnativo dell’*advisor* e del *business partner* (Byrne & Pierce, 2007; Pietrzak & Wnuk-Pel, 2015; Raef Lawson, 2016). Queste nuove esigenze hanno delle ripercussioni sulle attività di questa figura, in particolare sulle modalità di svolgimento di questi compiti (Anderson & Bragg, 2000; Ittner & Larcker 2001; Silvi et al., 2010; Brands & Holtzblatt, 2015) ed allo stesso tempo sulle competenze, skills e abilità necessarie per la loro esecuzione. Si può intendere, in questo senso, la necessità per il controller di acquisire nuove hard e soft skills, che siano per l’appunto strumentali alla soddisfazione dei bisogni dei suoi interlocutori in impresa (Siegel, 1999; Siegel & Sorensen, 1999; Xydias-lobo et al., 2004; Sorensen, 2009; Pietrzak & Wnuk-Pel, 2015). Oltre a questi nuovi elementi di complessità, bisogna ricordare che ogni impresa, storicamente, assume posizioni diverse nella gestione del proprio controller e dell’area alla quale essi appartengono. Un assunto di questo tipo sarebbe anche confermato considerando la ricerca di Merchant & Van der Stede (2007) che considerano il *Management Control System* influenzato da una serie di fattori di natura interna ed esterna, come la dimensione d’impresa, la struttura organizzativa, il settore, la cultura e l’incertezza ambientale

(Brusa, 2001; Horngren et al., 2014; Merchant & Van der Stede, 2007). Ad oggi, in ogni caso, i controller vengono visti come i responsabili della guida al profitto dell'impresa fornendo informazioni, prendendo decisioni, assicurando la coordinazione e la moderazione dell'attività di pianificazione (Yazdifar & Tsamenyi, 2005; Pietrzak & Wnuk-Pel, 2015). Il contesto in cui operano però è al centro di vari cambiamenti, dettati dai recenti trend del mercato che impongono alle imprese ed ai controller un'evoluzione a conferma dell'importanza di quanto citato precedentemente anche in termini di competenze (Cokins, 2013; Nielsen, 2015; Lawson, 2016; Kaplan et al., 2017; Culasso et al., 2019). Tra questi trend sicuramente, è molto interessante lo studio dell'impatto tecnologico su questa figura, in quanto nel corso di questi anni stiamo assistendo ad un forte avvicinamento del mondo IT a quello del controllo di gestione (Trigo, 2014; Heinzelmann, 2017; Heinzelmann, 2018; Lawson, 2019; Kabir, 2019; Möller et al., 2020; Geddes, 2020). L'obiettivo di questo lavoro di ricerca è quindi quello di approfondire le tematiche legate allo sviluppo del ruolo del controller in impresa, ponendo enfasi, invece che sugli strumenti operativi e le tecniche legate al controllo di gestione, agli aspetti vicini all'organizzazione d'impresa e a come il controller si colloca al suo interno, nel tentativo di comprendere lo stato relativo alla sua percezione in impresa oltre quello che viene già descritto in letteratura. Per fare ciò, vengono passati in rassegna mansioni, skills e competenze specifiche del controller seguendo la letteratura accademica sul tema. Verranno, inoltre, esposti i trend

recenti collegati a tale figura, utili indizi per valutare il futuro di questo professionista d'impresa, quello che la letteratura ha concettualizzato in questi anni in merito all'impatto tecnologico e la percezione del controller in impresa. Infine, nella seconda parte del lavoro di ricerca verranno presentati e discussi i risultati di una serie di interviste qualitative condotte su manager, nello specifico i CFO, i controller stessi, protagonisti di questo studio, e professori/esse provenienti dal mondo accademico, denotando le differenze ed i tratti comuni di pensiero fra queste categorie di conoscitori del ruolo del controller.

2. IL CONTROLLER

In questo capitolo viene introdotta la figura del controller, fulcro principale dell'indagine presentata nell'elaborato. Il controller, in particolare nei tempi più recenti, sta trovando sempre più uno spazio ed un ruolo legittimato all'interno dell'organizzazione aziendale. Ciò deriva principalmente dai cambiamenti e dalle evoluzioni che hanno caratterizzato nel tempo il controllo di gestione, uno dei tre componenti fondamentali su cui la direzione aziendale realmente si basa: pianificazione, programmazione e controllo (Chiucchi & Gatti, 2020). Queste tre componenti fanno parte di un processo ciclo ma unitario, dove la prima (pianificazione) si occupa della definizione degli obiettivi, mentre i secondi si occupano rispettivamente di stabilire intervalli di raggiungimento degli obiettivi più brevi di quelli della pianificazione (programmazione) e di monitorare che questi obiettivi vengano effettivamente portati a compimento (controllo) (Chiucchi & Gatti, 2020). Quest'ultima branca del funzionamento aziendale viene spiegata nel dettaglio nel primo paragrafo di questo capitolo, allo scopo di definire con chiarezza l'area operativa all'interno della quale il controller viene collocato ed opera in azienda. Definire che cosa si intende e di che cosa si occupa il controllo di gestione è quanto mai fondamentale nella definizione e caratterizzazione delle funzioni del controller, che vengono dettagliate nel secondo paragrafo. Nel terzo paragrafo entreremo nel dettaglio delle Competenze, skill e abilità che secondo i ricercatori

un controller dovrebbe possedere ed in conclusione di capitolo faremo riferimento alla sua collocazione nella struttura organizzative e a come si amalgama nell'ecosistema d'impresa.

2.1 Il controllo di gestione

La reale gestione di un'azienda si articola in un processo unitario, all'interno del quale è possibile individuare tre specifiche aree operative: la programmazione, la pianificazione ed il controllo. Ciascuna di queste aree operative ha un proprio specifico compito rispetto alla definizione ed al monitoraggio degli obiettivi e dell'attività aziendale. In particolare, la programmazione si occupa della definizione delle azioni e degli obiettivi di lungo periodo, ossia quelli che costituiscono i cosiddetti piani strategici (Brusa, 2000). La programmazione, inoltre, fa riferimento a tutta quella serie di analisi del contesto interno ed esterno in cui l'azienda si trova ad operare e a competere (Brunetti, 2004). Analisi che permettono essenzialmente di individuare quelli che l'azienda può considerare i suoi punti di forza e di debolezza.

Affinché però, quest'analisi non risulti fine a sé stessa e gli obiettivi strategici possano essere effettivamente raggiunti, è necessario tradurre in azioni di breve periodo la programmazione di lungo periodo, tramite la pianificazione strategica (Brunetti, 2004). In sostanza, attraverso la pianificazione, gli obiettivi dell'azienda

intesa come *unicum* vengono specificamente assegnati non solo ad un orizzonte temporale più breve, ma anche ad aree operative specifiche. È quindi necessario che ci sia coerenza tra gli obiettivi annuali - ossia quelli di breve periodo, stabiliti dalla pianificazione strategica - e quelli pluriennali, stabiliti dalla programmazione. Il controllo di gestione, o più semplicemente controllo, ha una funzione prevalentemente di affiancamento alle funzioni di pianificazione e programmazione aziendale, motivo per il quale questa attività viene svolta prevalentemente in concomitanza con la definizione degli obiettivi di breve periodo che avviene durante la programmazione. In particolare, durante la fase di controllo, l'azienda verifica la coerenza degli obiettivi di breve periodo con quelli di più ampio respiro, stabili, invece, in fase di programmazione (Chiucchi & Gatti, 2020). Il controllo, quindi, è la fase in cui vengono individuati eventuali discrepanze e disallineamenti tra gli obiettivi programmati ed i risultati effettivamente conseguiti, al fine di individuare in quali aree e con quali azioni correttive è possibile intervenire per riallineare i processi, o creare basi di apprendimento future (Chiucchi & Gatti, 2020).

In letteratura, sono state suggerite diverse interpretazioni del sistema di controllo e programmazione sia in ambito internazionale, sia in ambito italiano (Marasca et al., 2013), ma al tempo stesso la letteratura è concorde nel definire il lavoro di Anthony (1965), come il modello su cui si sono basati tutti gli studi successivi. In particolare, nel suo lavoro, Anthony (1965) suggerisce che anche il sistema di controllo, a sua

volta, può essere ripartito in tre sub-sistemi, ciascuno con la propria caratterizzazione operativa:

1. pianificazione strategica;
2. controllo direzionale;
3. controllo esecutivo (Anthony, 1965).

La pianificazione strategica afferisce alla sfera decisionale dell'azienda in merito agli obiettivi dell'organizzazione, alle risorse da impiegare per raggiungerli, alle strategie di reperimento ed impiego di tali risorse. Si può quindi, affermare che la dimensione all'interno della quale si sostanzia l'attività della pianificazione strategica è quella prettamente aziendale. Tale specificazione è necessaria a discriminare due tipologie di pianificazioni strategiche: una a livello *corporate*, ed una considerabile come vera e propria parte integrante del controllo e dell'amministrazione. In questo senso, ciascuna di queste due aree ha le proprie personalità di riferimento nel sistema aziendale. In particolare, la pianificazione strategica cui Anthony (1965) fa riferimento è quella rappresentata da processi altamente creativi, un limitato grado di sistematizzazione e sull'uso di informazioni provenienti da analisi dell'ambiente esterno ed interno, ed è prevalentemente svolta dall'Alta Direzione (Anthony, 1965).

La seconda area operativa è quella del controllo direzionale, ossia il processo attraverso il quale i *manager* verificano che le risorse siano state efficacemente utilizzate al fine di raggiungere gli obiettivi. Il controllo direzionale, inoltre, si

caratterizza per alcune connotazioni specifiche quali, ad esempio, il controllo del grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali e dell'efficacia con cui le risorse vengono effettivamente impiegate.

L'ultimo sub-sistema individuato nell'analisi di Anthony (1965) è quello del controllo operativo, ossia quel processo che ha il compito di monitorare se i processi vengono eseguiti in maniera efficace ed efficiente. Risulta quindi, evidente la differenza concettuale tra il controllo operativo e quello direzionale. In particolare, tale differenza è riconducibile all'oggetto dell'attività del controllo. Con riferimento all'attività di controllo operativo, questo include le specifiche attività svolte dai dipendenti, mentre il controllo direzionale riguarda prevalentemente l'attività dei quadri e dei dirigenti. L'altra caratteristica discriminante per differenziare le attività del controllo operativo da quelle di tipo decisionale è il livello di specificità dei singoli compiti, che risulta assolutamente elevato nel caso del controllo operativo e quasi assente nel caso di quello decisionale.

La tripartizione proposta dal modello di Anthony (1965), pur essendo tuttora un punto di riferimento nello studio dell'organizzazione aziendale, è però andata in crisi negli anni '70, a causa dei cambiamenti che il mercato ha attraversato in quel periodo, in particolare per quel che riguarda la concorrenza tra imprese e l'aumentare delle esigenze dei consumatori (Castellano, 2003). Pur presentando ancora importanti punti di forza, quali ad esempio il pragmatismo e la facilità di implementazione (Marasca, 1989), il modello di Anthony sembra dare una lettura

delle aree operative troppo rigida rispetto al crescente dinamismo. In particolare, da questo periodo storico in avanti cessa di esistere l'idea di aree operative separate che si sviluppano in momenti separati, per cui l'idea stessa di un sistema di controllo fondato su una separazione netta delle attività inizia anch'essa a vacillare. Oltre, a ciò l'altra principale concausa legata al declino del modello di Anthony per quanto riguarda, nello specifico, il controllo aziendale è legata alla crescente focalizzazione sulle misure economico-finanziarie, che diventano i nuovi parametri di controllo. Per questi due principali motivi, quindi, nel corso del tempo la letteratura così come anche la prassi hanno suggerito differenti interpretazioni dell'attività di controllo di gestione all'interno dell'azienda. In generale, pur tenendo conto di tutte le sfaccettature che il sistema di programmazione e controllo presenta, esso può essere complessivamente definito come un insieme di regole necessari ad orientare il raggiungimento degli obiettivi aziendali e come tale, ad oggi, il sistema di controllo si prefigge di perseguire diverse finalità (Brunetti, 2004):

- a. *Monitoraggio e supporto dell'attività decisionale.* I sistemi di programmazione e controllo hanno, a monte, la funzione di valutare i programmi operativi di gestione dal punto di vista economico-finanziario; in fase di gestione, di verificare l'efficacia delle scelte compiute¹; a valle di fornire informazioni per l'azione futura. La finalità del monitoraggio si

¹ Tale verifica si ottiene confrontando i dati dei risultati previsti con quelli dei risultati effettivamente ottenuti

interpreta, quindi, come strumento utile a formulare un flusso informativo per la direzione aziendale.

- b. *Coordinamento*. In particolare, si fa riferimento al coordinamento tra gli obiettivi della singola unità organizzativa e quelli dell'intera organizzazione. In questo modo si riesce a garantire unitarietà alla gestione aziendale ed al coordinamento delle attività aziendali.
- c. *Responsabilizzazione*. Il controllo di gestione è di supporto alla delega, che responsabilizza ogni persona al raggiungimento degli obiettivi e le affida gli strumenti per poterli attuare.
- d. *Orientamento*. Fissando gli obiettivi e le priorità dell'organizzazione si finalizza il comportamento dei dipendenti in modo che esso sia più possibile coerente con gli obiettivi aziendali.
- e. *Funzione motivazionale*. Responsabilizzando il personale in termini di raggiungimento degli obiettivi, aumentano le probabilità che siano interiorizzati gli obiettivi aziendali, chiaramente solo se viene collegato in maniera adeguata il sistema di controllo con quello di assegnazione delle premialità.
- f. *Apprendimento*. Il confronto tra i risultati programmati e quelli effettivi offre importanti opportunità di apprendimento, soprattutto se affiancato da un'analisi profonda delle cause che hanno determinato possibili scostamenti tra gli obiettivi ed i risultati raggiunti.

g. *Diffusione e cultura meritocratica*. Se, tramite il buon funzionamento del sistema di controllo, vengono garantiti la formalizzazione ed il monitoraggio degli obiettivi, così come la loro misurazione imparziale, si possono conseguentemente, attivare meccanismi di incentivazione finalizzati a premiare chi ha contribuito attivamente e visibilmente al raggiungimento degli obiettivi stessi.

Per far sì che un sistema di controllo svolga al meglio le funzioni appena descritte è necessario che esso presenti alcuni attributi “indipendenti tra loro” (Gatti, Chiucchi, 2020), quali, la coerenza, la completezza, la rilevanza, la selettività, la responsabilizzazione formale, la flessibilità, la reattività, la tempestività, l’orientamento, l’attendibilità e la comprensibilità. Ma ancor più che queste caratteristiche, un sistema di controllo di gestione deve prevalentemente presentare una struttura adeguata alle esigenze aziendali. In particolare, esso si deve basare su due dimensioni fondamentali: una dimensione statica, che afferisce ai sistemi ed alla struttura informativo-contabile, ed una dimensione dinamica, riferita al vero e proprio processo di controllo (Marchi, 2003).

La struttura informativo-contabile racchiude tutti quegli strumenti attraverso cui il sistema di programmazione e controllo distribuisce le informazioni. Essa, inoltre, ha subito, nel corso degli anni importanti cambiamenti che hanno portato all’identificazione di tre principali branche operative: le soluzioni contabili, quelle extra-contabili e l’*Information Communication Technology* (ICT).

Assumendo un grado di differenziazione *user-oriented*, è possibile suddividere l'ambito contabile in tre ambiti principali: quello finanziario, quello gestionale, e quello di controllo (*auditing*)². La contabilità finanziaria si occupa prevalentemente di comunicare le informazioni contabili all'esterno dell'organizzazione; quella gestionale si occupa di generare informazioni contabili destinate ad un utilizzo interno; mentre il controllo esamina l'autenticità e l'utilità di entrambi i tipi di informazioni contabili.

Oltre a questa differenza fondamentale, esistono altre specifiche caratteristiche che differenziano le due tipologie di contabilità. *In primis* per quanto riguarda i *report* che ciascuna contabilità deve fornire. Nel caso del controllo di gestione, infatti, le informazioni contenute nei report devono necessariamente avere uno sguardo verso il futuro dell'azienda, utilizzando formalmente il *budget* e le rilevazioni storiche. Chiaramente anche la tipologia di *report* è differente, dal momento che la contabilità generale si serve di documenti principalmente riepilogativi sullo stato dell'azienda nel suo complesso, mentre il controllo di gestione fornisce documenti dettagliati che includono l'analisi di ciascuna singola parte dell'azienda. Infine, variano anche le tempistiche di pubblicazione dei *report*, dal momento che i *report* di gestione di controllo non necessitano di scadenze fisse di pubblicazione, ma dipendono dalle dinamiche dei principali oggetti di controllo (Horngren et al.,

² Possono essere incluse anche altre suddivisioni dell'ambito contabile, quali ad esempio, quella relativa al sistema di tasse e contabilità (Caplan, 2006).

2014). Altrettanto importante è la differenza nella scelta delle misure contabili specifiche della contabilità generale, che vengono scelte in maniera rigorosa e sono vincolate ai principi contabili generali, o di quella del controllo di gestione, che invece, non presentano alcun vincolo se non quello della valutazione dei costi, rafforzati dai vantaggi legati alle decisioni manageriali migliori. Le implicazioni comportamentali derivanti dalla scelta delle misure contabili nel caso del controllo di gestione tengono, quindi, in considerazione il modo in cui le misure stesse ed i report influiranno sulle quotidiane decisioni dei *manager* aziendali (Horngren et al., 2014).

2.2. Le funzioni del controller

Da un paio di decenni a questa parte, le aziende si trovano a dover operare in contesti più complessi, all'interno dei quali, per districarsi, è sempre più necessario tenere traccia e monitorare le attività messe in atto dall'azienda stessa. Tale complessità, rende quasi impossibile per il *Chief Executive Officer* (CEO) tenere traccia delle attività che stanno avvenendo in impresa, quindi il compito di monitorare l'andamento delle prestazioni di tutte le funzioni aziendali, cade sulle spalle del controller, a cui spetta anche il compito di tenere lo stesso CEO aggiornato delle performance dei vari dipartimenti (Anderson & Bragg, 2000).

La caratterizzazione principale dell'attività del *controller*, quindi, è quella di far sì che il CEO sia sempre informato sulle attività di ciascuna divisione aziendale in termini di vendite, costi, profitti, monitoraggio delle transazioni aziendali ed altri aspetti simili. Tuttavia, al momento della sua primissima introduzione nel contesto aziendale, il ruolo del controller era quello di registrare attentamente tutte le transazioni che interessavano la divisione contabile dell'azienda, con particolare riferimento al pagamento dei fornitori, le operazioni di fatturazione da parte dei clienti, e la gestione dei flussi di cassa contanti (Anderson & Bragg, 2000).

Una prima evoluzione del ruolo del controller si è avuta con l'avvento del computer, dal momento che quello contabile è stato uno dei primi reparti ad essere digitalizzato. Di conseguenza, ciò che da questo momento viene richiesto al controller è non solo di familiarizzare con i programmi di contabilità, ma di compiere quelle che effettivamente sono le funzioni del *management information system* (MIS), diventandone - nelle aziende più piccole - il manager a tutti gli effetti. Negli anni '70 ed '80, il tema dell'efficienza aziendale assume sempre più importanza, al punto che diventa prassi consolidata quella di assumere consulenti esterni, in particolare nelle aziende più grandi. Di conseguenza, sulle spalle del controller inizia a pesare sempre più la responsabilità di controllare - ed evitare - le possibili inefficienze delle divisioni aziendali. Si intensifica, quindi, la tendenza ad assumere per ricoprire questo ruolo personale sempre più qualificato e abituato ad utilizzare sistemi informatici via via più sofisticati.

Negli anni '90 i progressi tecnologici fanno sì che si intensifichi questo trend, elevando a livelli sempre più alti l'attività del controller (Anderson & Bragg, 2000). In particolare, in questo periodo, inizia a svilupparsi il commercio elettronico (*e-commerce*), ossia la gestione digitale delle transazioni commerciali online, che a sua volta si può suddividere in *business to consumer* (B2C) and *business to business* (B2B), riferiti rispettivamente alle transazioni commerciali tra un'azienda ed un consumatore finale, ed alle transazioni commerciali tra due aziende. L'impatto di questo tipo di attività sulla figura del controller è assolutamente cruciale, *in primis* per l'impossibilità di disporre di supporti documentali per verificare la coerenza logica delle informazioni. A partire da questo momento, ad esempio, il controller deve iniziare ad interfacciarsi con i cosiddetti sistemi ERP (*Enterprise Resource Planning*), utilizzandoli per gestire unitariamente i processi operativi ed i risvolti amministrativi ad essi collegati (Horngren et al., 2014).

Riassumendo, quindi, le funzioni del controller passano dall'essere prevalentemente orientate all'analisi delle decisioni in ambito finanziario ed al controllo del *budget*, a quello che viene definito *management accounting*, un ambito che prevede un approccio più strategico focalizzato prevalentemente nell'individuazione, misurazione e gestione dei principali *drivers* finanziari ed operativi (Ittner & Larcker, 2001). Lo scopo del *management accounting* è, difatti, quello di fornire ai manager un flusso affidabile e valido di informazioni in ambito sia operativo sia finanziario, in modo da concorrere alla formazione della gestione

strategica dei costi, ma soprattutto, al raggiungimento degli obiettivi aziendali di lungo termine, potenziando il controllo della gestione e delle attività con la misurazione della performance aziendale e la pianificazione dei costi interni (Brands & Holtzblatt, 2015).

Di conseguenza, affinché il ruolo del controller possa essere svolto nella maniera migliore, il *management accounting* deve suddividere le proprie attività in aree operative, quali:

1. la preparazione delle dichiarazioni finanziarie;
2. la misurazione delle performances aziendali;
3. la creazione di un flusso di informazione necessario ad orientare il processo decisionale (Cokins, 2013).

Un altro tema importante, per descrivere l'evoluzione della figura del controller nel tempo è quello della competitività tra le aziende. Un tema che si lega perfettamente con quello dell'efficienza che, come specificato in precedenza, è stato causa di profondi cambiamenti nella figura del controller. Dal momento che la competizione tra le aziende nel tempo è via via aumentata, il controllo sui flussi informativi ha proporzionalmente assunto un ruolo sempre più importante, tanto da rappresentare uno degli *asset* principali per il successo delle aziende. Senza dubbio la digitalizzazione aziendale contribuisce in maniera importante al miglioramento della gestione di questi processi, ma non è l'unica responsabile del loro

miglioramento: anche i cambiamenti nei processi aziendali e nel *management* hanno un ruolo fondamentale (Horngren et al., 2014)

Molte aziende, infatti, in concomitanza con la digitalizzazione dei processi informativi hanno dovuto adattare anche i sistemi di controllo e gestione, optando per quella che viene chiamata reingegnerizzazione dei processi aziendali per migliorare le proprie prestazioni soprattutto in termini costi, qualità del servizio e velocità di risposta alle esigenze del mercato. Altre aziende, invece, hanno optato per la filosofia *Just-In-Time* (JIT)³, estendendo ciò che veniva già messo in atto nelle aree di gestione del magazzino. Un'ulteriore innovazione messa in atto in questo periodo è quella rappresentata dal *Total Quality Management* (TQM)⁴, rivolta al continuo miglioramento della qualità e della soddisfazione dei clienti (Horngren et al., 2014)

Al di là dell'evoluzione che le funzioni del controller hanno subito nel tempo, adattandosi ai cambiamenti delle dinamiche e delle esigenze aziendali, la figura del controller ha sempre avuto un ruolo e delle funzioni chiaramente definite all'interno del panorama aziendale. In generale, si possono individuare 6 funzioni ricorrenti nella figura del controller, le cui quattro principali sono, in realtà, completamente

³ “ Insieme delle tecniche industriali di derivazione giapponese applicato a gestione produzione, scorte e catena di fornitura. [...] significa produrre solo quando richiesto dal cliente nei tempi voluti dal cliente; [...] è finalizzato alla riduzione, nonché eliminazione, di tutte le forme di spreco che si realizzano all'interno della fabbrica e nei rapporti di fornitura”. Fonte: [Treccani - Dizionario di Economia e Finanza](#)

⁴ Modello organizzativo secondo cui tutta l'impresa deve essere coinvolta nel raggiungimento dell'obiettivo della qualità totale, coinvolgendo e mobilitando anche i dipendenti. Fonte: [Wikipedia](#)

sovrapponibili a quelle del manager in ciascuna divisione aziendale. Oltre a queste quattro, ne esistono altre due più specifiche della figura del controller, che, al contrario, non hanno alcuna connessione specifica con il ruolo di manager. Del gruppo delle prime quattro fanno parte:

- a) *Planning*. Il controller è responsabile di determinare chi svolge quale mansione, e soprattutto determina il *timing* dello svolgimento delle varie attività all'interno dell'area dedicata alla contabilità, specialmente per quanto riguarda le transazioni e le dichiarazioni finanziarie. In questo ambito il controller deve anche avere sempre un occhio al *budget*, soprattutto per quanto riguarda il *budgeting process* delle altre aree.
- b) Organizzazione. Il controller è responsabile, in una certa maniera, anche del personale contabile, che deve avere esperienza e deve essere adeguatamente formato. Nella funzione organizzativa è incluso anche l'ottenimento di uno spazio adeguato agli uffici, i computer e tutte le attrezzature necessarie per svolgere le differenti funzioni.
- c) Direzione. Il controller è responsabile di assicurare che tutti gli impiegati all'interno dell'area operativa lavorino insieme per rispettare i piani e gli obiettivi aziendali.
- d) *Measuring*. La misurazione della *performance* aziendale è tra le principali funzioni del controller, che si deve preoccupare che la *performance* di ciascun dipartimento sia coerente - se non addirittura eccedente - rispetto

agli standard aziendali e, soprattutto, che i possibili errori e disallineamenti possano essere corretti durante il percorso.

Le altre due funzioni, specifiche del controller sono, invece:

- e) *Analisi finanziaria*. La revisione, interpretazione e creazione di raccomandazioni legate alle *performance* di *corporate finance* è tra le responsabilità principali del controller. Ciò implica che il controller abbia eccellenti abilità di comunicazione in modo tale che non ci siano fraintendimenti e che le comunicazioni passino correttamente ed effettivamente ai membri del *team*.
- f) *Process analysis*. Il controller è responsabile per la revisione periodica e la valutazione delle *performance* dei processi principali, con il duplice obiettivo di mantenere il controllo sull'aspetto finanziario e strutturare il lavoro in maniera efficiente ed efficace dal punto di vista dei costi.

Per quel che riguarda la cosiddetta *job description*⁵ della figura del controller, questa è una delle più complesse all'interno dell'azienda, soprattutto a causa delle varie aree aziendali di cui è effettivamente responsabile (Anderson & Bragg, 2000).

In particolare, le aree in cui il controller è responsabile sono:

1. *auditing*.

⁵ Con *job description* si intende l'elenco di tutte le responsabilità, i requisiti e le qualifiche necessarie per una specifica posizione vacante. Solitamente la *job description* viene elaborata da un *recruiter* in collaborazione con i *manager* della specifica area di interesse (www.in-recruiting.com/)

2. *budgeting*.
3. contabilità dei costi (*cost accounting*);
4. analisi finanziaria;
5. documenti e dichiarazioni finanziarie (*financial statements*);
6. *fixed assets*.
7. *policies* e procedure.
8. analisi di processo;
9. archiviazione;
10. *tax preparation*;
11. *transaction processing*.

Per quanto riguarda l'*auditing*, ossia la funzione propria di controllo, il controller si deve occupare di organizzare e gestire l'*audit* interno, così come la preparazione dei report e la comunicazione dei risultati da fornire al Consiglio di Amministrazione. L'*audit* però, riguarda anche la creazione di documenti di fruizione esterni all'azienda e di aiuto a quelli generalmente previsti dall'*audit* annuale.

Il *budgeting* riguarda prevalentemente il coordinamento dei processi, inclusi quelli che riguardano il *budget* aziendale, e il trasferimento delle informazioni contenute nelle dichiarazioni finanziarie legate al *budget* finale. Esso si differenzia dalla contabilità dei costi, nella *job description* del controller, in quanto la contabilità dei costi riguarda prevalentemente il coordinamento periodico dell'inventario,

l'allocazione periodica dei costi a ciascuna attività aziendale, la revisione continua dei principali prodotti in fase di sviluppo e la compilazione periodica dei costi di inventario.

Anche l'analisi finanziaria, parte della *job description* del controller ha la sua caratterizzazione peculiare, che la differenzia dalle aree precedentemente elencate.

In questo ambito, il controller è prevalentemente responsabile di:

1. comparare periodicamente i risultati aziendali, comunicando ai manager responsabili possibili disallineamenti e suggerendo loro possibili strategie correttive;
2. revisionare continuamente l'andamento di spese e ricavi dell'azienda, avvisando per tempo i manager di possibili trend avversi;
3. compilare periodicamente le cosiddette statistiche di *business cycle forecasting*, comunicarle prontamente ai manager, avvisandoli dell'impatto dell'attività aziendale sulle diverse aree operative;
4. calcolare periodicamente gli standard delle *performance* di *corporate finance*. Periodicamente, inoltre, il controller si deve anche occupare della compilazione delle dichiarazioni finanziarie, dell'analisi interpretativa di queste ultime, e della preparazione distribuzione dei report che le contengono a tutte le aree operative dell'azienda stessa.

Volendo riassumere in termini minimi, ma calzanti, attualmente ciò che viene maggiormente richiesto alla figura del controller è di assumere un approccio trans-

settoriale ed interagire con tutte le altre aree operative dell'azienda per risolvere i problemi pratici che possono sorgere durante l'esercizio delle attività (Birnberg, 2009). Inoltre, l'area operativa del controllo di gestione ha ampliato il suo dominio di influenza in azienda passando dal cosiddetto *financial reporting*, alla misurazione delle performances e alla definizione delle scelte strategiche dell'azienda. In particolare, è stato ampliato il focus tradizionale della figura del controller, permettendogli di identificare i differenti drivers di ciascuna performance finanziaria, sia interna che esterna. Infine, l'introduzione delle misurazioni, anche in ambito non finanziario ha permesso ulteriori evoluzioni nella figura del controller, che sono ancora sotto attenta osservazione e studio sia in ambito accademico sia nella prassi aziendale operativa (Silvi et al., 2010).

2.3 Il controller nella struttura organizzativa d'impresa

Per concludere la disamina sul controller, vengono ora proposte tematiche descrittive della sua collocazione in impresa, dei suoi compiti rispetto agli altri attori presenti in azienda e le questioni relative alla decentralizzazione del ruolo.

In sintesi, la domanda a cui si cercherà risposta in questo paragrafo è: in che modo i controller si inseriscono nella struttura organizzativa? Consideriamo le quattro macro-attività che caratterizzano il lavoro del controller:

1. Raccolta e compilazione di informazioni;

2. Preparare report standardizzati;
3. Interpretare e analizzare informazioni;
4. Essere coinvolti nei processi decisionali (Horngren et al., 2014).

Nel corso del tempo è stato possibile osservare come, la figura del controller, sia sempre più impegnata nelle ultime due attività rispetto alle prime due. Il *management accountant* è sempre più vicino al ruolo di consulente interno all'organizzazione su questioni relative all'informazione, un *advisor* per il management per quanto riguarda le informazioni disponibili, possibili informazioni aggiuntive di valore, e l'analisi delle informazioni ed il loro utilizzo nei processi decisionali (Horngren et al., 2014). A sostegno di quanto detto precedentemente, nel contesto italiano, il Brusa, riporta nei suoi testi una visione molto simile del controller o per meglio dire della "componente specializzata nel controllo di gestione nell'organo amministrativo" (Brusa, 2001). Infatti, egli indica due categorie di compiti principali:

1. Progettare il sistema di controllo, specie nella sua parte tecnico-contabile ed informatica;
2. Intervenire nel processo di controllo con il compito di:
 - a. Rilevare dati;
 - b. Dirigere l'attenzione;
 - c. Risolvere problemi;
 - d. Coordinare (Brusa, 2001).

L'autore riporta un'osservazione molto interessante, se come accadeva spesso in passato, l'organo amministrativo si limitasse alla semplice rilevazione di dati economico-finanziari si ritroverebbe ad applicare in maniera riduttiva il suo ruolo, impedendogli di contribuire alla buona riuscita del controllo. I compiti legati a *“dirigere l'attenzione”* e *“risoluzione dei problemi”* sono per il Brusa quelli *“assai più ricchi di contenuto professionale”*. Questi si esplicano nel *“segnalare ai manager le principali variabili da tenere sotto controllo e i risultati, avvenuti e prossimi futuri”* e *“aiutare il management a prendere decisioni valide sotto il profilo economico di breve e di lungo periodo”* (Brusa, 2001). In questo modo il ruolo all'interno dell'organizzazione della staff amministrativa è quella di consulenza e assistenza a direzione e manager operativi, che non si sostituisce a questi ma li accompagna ed assiste. Effettivamente se si pensa alla natura degli organi (organi di staff) in cui si collocano i controller in impresa, troviamo una certa coerenza tra quello che *“teoricamente”* sono i compiti di questo figura e quella che è la missione ultima di tali organi.

In generale, in un'impresa è necessario suddividere le responsabilità tra un numero diverso di manager. Possiamo raggruppare questi manager in due grandi categorie: i manager delle funzioni di linea e i manager delle funzioni di staff. I manager di linea sono direttamente coinvolti nella produzione e vendita dei prodotti/servizi dell'organizzazione e le loro decisioni mirano al raggiungimento degli obiettivi aziendali. A differenza di questi, i manager di staff sono degli *advisor* che non

hanno autorità sui manager di linea, ma forniscono supporto fornendo loro informazioni e consigli (Horngren et al., 2014). Di seguito viene riportato un esempio di struttura gerarchica di un'azienda di produzione. La seguente struttura è quella che secondo Horngren et al. (2014) sta venendo abbandonato in favore di una struttura da essi definita più “piatta” in cui i controller sono sempre gli specialisti delle informazioni ma invece che essere produttori e gestori di informazioni si avvicinano fisicamente ai manager di linea ed insieme a questi operano per il raggiungimento degli obiettivi garantendo un continuo supporto informativo.

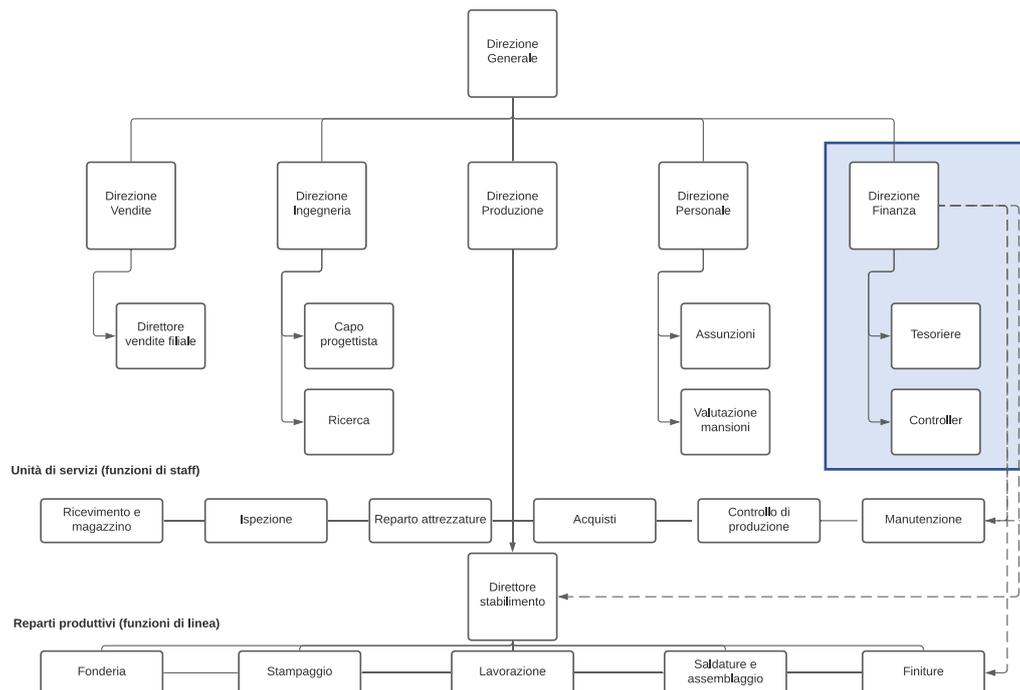


Figura 1: Organigramma azienda di produzione. Fonte: *Introduction to management accounting*, Horngren et al. (2014)

Come è possibile notare in Fig. 1, il controller di norma dipende gerarchicamente dal Direttore Amministrazione Finanza⁶ e Controllo identificato anche con la qualifica di CFO, ovvero *Chief Financial Officer*. In genere, oltre al controller che ha a che fare con problemi di natura operativa e di supporto al management, è presente anche un Tesoriere/Responsabile finanziario che si occupa invece di questioni finanziarie, come la raccolta e la gestione delle risorse finanziarie e gestione del debito. Nelle imprese di grandi dimensioni possiamo rinvenire entrambi i ruoli mentre in imprese più piccole potrebbero essere combinati (Merchant & van der Stede, 2007).

⁶ Uno dei membri della squadra di direzione che si occupa tipicamente della gestione finanziaria, supervisione attività amministrative e contabili e del funzionamento dei meccanismi operativi di pianificazione e controllo.

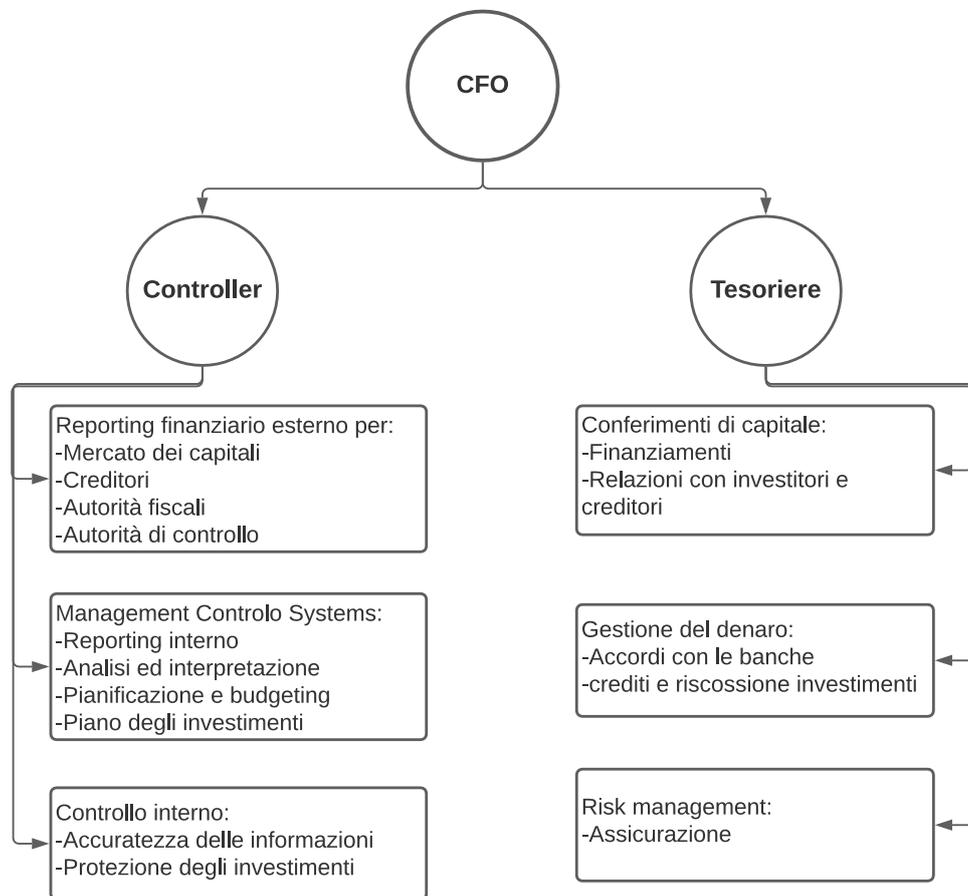


Figura 2: Sintesi compiti controller-tesoriere. Fonte: *Modern Management Control Systems: Text and Cases*, Merchant, K. A. (1998) p. 640.

I due ruoli, oltre che per i contenuti, si differenziano anche per altri aspetti organizzativi. La funzione di tesoreria è generalmente centralizzata. La funzione di controllo è spesso decentralizzata, specialmente in grandi imprese divisionali⁷ con dei controller nella maggior parte o in tutti i centri di profitto (business unit,

⁷ Una struttura si dice divisionale quando è suddivisa in base ai prodotti, oppure in base alle diverse zone geografiche o ai diversi tipi di clienti.

divisioni) e in alcuni dei più grandi centri di costo (Merchant & van der Stede, 2007). Proprio in tema di decentramento, il Brusa spiega come questo ha portato alla creazione di staff centrali e periferiche, che aumentano l'articolazione verticale della struttura d'impresa. Anche Brusa conferma quanto detto in precedenza riguardo della gestione dei controller nelle grandi imprese divisionali ed aggiunge che essa è sempre più diffusa anche nelle organizzazioni plurifunzionali⁸ o in altri tipi di struttura (Brusa, 2001). In una struttura divisionale, di regola opera una staff centrale addetta al controllo di gestione e più staff periferiche di controllo che operano a livello divisionale (Brusa, 2001). La domanda da porsi quindi è: da chi dipende l'organo periferico? Esso dipenderà dal controller centrale o dal direttore di divisione? La risposta non è univoca. Ci vengono suggerite in ogni caso delle soluzioni "tipiche", applicabili in contesti diversi.

- a. Soluzione "decentrata";
- b. Soluzione "accentrata";
- c. Soluzione mista;

La prima si ha in presenza di un controller divisionale che dipende dal direttore di divisione, l'obiettivo è garantire al direttore di divisione autonomia nell'ambito della propria unità organizzativa e quindi il controller fornisce informazioni ed assistenza a quest'ultimo. È possibile osservare una configurazione del genere con

⁸ Segue il criterio di divisione per funzione: marketing, produzione, risorse umane, amministrazione ecc...

strutture aziendali molto decentrate. La seconda soluzione si ha in una situazione di dipendenza del controller divisionale dal controller centrale, che così facendo riesce a monitorare l'andamento della divisione. La differenza tra le due soluzioni è rintracciabile nel diverso fruitore del "servizio" offerto dal controller: nel primo caso la divisione mentre nel secondo la direzione centrale. Infine, esiste la possibilità di coniugare le due soluzioni in una detta "mista" in cui *"il controller periferico dipenderà dal direttore di divisione in via gerarchica e dal controller centrale in via funzionale"* (Brusa, 2001). In questo modo, si crea una duplice dipendenza che porta ad una suddivisione dei servizi del controller più equilibrata verso la direzione e la divisione.

2.4 Knowledge Skills and Abilities (KSA) del controller

Le analisi e gli studi presenti in letteratura sulla figura del controller hanno identificato e sistematizzato alcuni specifici esempi di KSA che sempre più vengono richiesti alla figura del controller affinché il suo ruolo possa essere svolto nella maniera più efficace. In particolare, un'analisi condotta dall'*Institute of Management Accountants* (IMA), di cui Sorensen (2009) richiama i tratti principali, ha rivelato quelle che, per il contesto statunitense, sono le KSA chiave di un controller. Tuttavia, per avere una comprensione piena dei risultati ottenuti, occorre ricordare la lezione di Siegel (1996), che sostiene che non ci sia una netta

distinzione tra *knowledge, skills and abilities*, piuttosto che questi tre aspetti debbano necessariamente sovrapporsi per definire l'insieme delle competenze richieste alla figura del controller. Tali competenze, quindi, devono essere ricondotte a tre aspetti principali, quali la conoscenza e comprensione delle informazioni tecniche-specifiche dell'azienda, l'abilità di applicarle nelle situazioni che lo richiedono, ma al tempo stesso la consapevolezza dei limiti di queste stesse informazioni al momento di risolvere eventuali problemi. In generale, quindi, si può affermare che le KSA devono includere l'abilità di riconoscere i problemi, prendere decisioni stabili e spesso drastiche, ma necessarie alla risoluzione degli stessi, e soprattutto, mantenere un dialogo costante con le persone coinvolte nei processi. Come già anticipato l'IMA ha sistematizzato le circa 1000 KSA che si addicono alla figura del controller in un elenco di circa 162 punti principali, applicando all'indagine una metodologia prevalentemente qualitativa (Sorensen, 2009). Da queste 162 osservazioni, si è potuta poi creare una categorizzazione più specifica delle KSA, individuando 12 aree specifiche:

1. competenze interpersonali ed analitiche;
2. controllo della gestione e dei costi;
3. gestione finanziaria;
4. tassazione e redditi;
5. sistemi ed operazioni informatiche;
6. internazionalizzazione;

7. *professional literature*;
8. controllo della gestione finanziaria;
9. controllo interno;
10. competenze legali;
11. metodi quantitativi per l'analisi dei dati e delle informazioni;
12. *marketing, management, economics*, operations e scienze comportamentali
(Sorensen, 2009).

L'importanza della metodologia applicata nello studio di IMA si deve al fatto che gli stessi controller hanno valutato direttamente l'importanza di ciascuna KSA, rispetto alle loro performance e responsabilità all'interno dell'organizzazione in una scala da 1 (affatto importante) a 5 (molto importante). In questo modo si può osservare che, a parere diretto dei controller, la KSA principale è quella che viene definita "*work ethics*"⁹, con un punteggio medio di 4.67. Subito di seguito si è posizionato "*analytical/problem solving*" con un punteggio di 4.66, seguita a sua volta da "*interpersonal skills*", con un punteggio medio di 4.64 (Sorensen, 2009). Dunque, si può affermare che i risultati delle analisi sia qualitativa che quantitativa hanno chiaramente indicato che ciò che ci si aspetta dal controller è prima di tutto una solida base di conoscenze in ambito di gestione e controllo. Al di là di questa componente di base, il controller deve eccellere nella comunicazione, nelle

⁹ Per *work ethics* lo studio di IMA si riferisce alla responsabilità e l'impegno in ambito di controllo di gestione controllo aziendale (Sorensen, 2009).

competenze interpersonali, in quelle analitiche e nella conoscenza e padronanza degli strumenti informatici (Sorensen, 2009).

Una seconda indagine, sempre condotta da IMA si è focalizzata sull'importanza che le KSA hanno per i cosiddetti *entry-level accountants*¹⁰. In particolare, è stato assegnato un punteggio da 1 (affatto competente) a 5 (assolutamente competente) alle varie KSA individuate dallo studio precedente, formando una nuova classifica basata solamente sulle competenze per il personale senza esperienza. Dai risultati ottenuti e ripresi da Sorensen (2009) è stato possibile vedere come le due liste coincidono in alcuni aspetti e si differenziano in altri.

Ciò che salta subito all'occhio è che "*work ethics*" è una KSA ritenuta fondamentale anche per coloro che non abbiano alcuna esperienza come controller, anche se con un punteggio medio leggermente più basso (4.45). Sono invece, la seconda e la terza posizione della classifica che cambiano. In seconda posizione, con un punteggio medio di 4.15 si trova "*listening skills*" ed in terza posizione, con 4.04 "*accounting systems*" (Sorensen, 2009).

Questa seconda parte dello studio è di fondamentale rilevanza, soprattutto per quanto riguarda la strategia che le aziende dovrebbero acquisire nel momento di assumere nuovo personale per ricoprire la funzione del controller. Infatti, i neolaureati che si candidano per questo tipo di figura aziendale - oltre ad avere le

¹⁰ Si fa riferimento a tutti quei lavoratori che ricoprono questa posizione per la prima volta e che, di conseguenza, non hanno maturato alcuna esperienza.

competenze tecnico-specifiche del ruolo - devono primariamente eccellere nelle abilità comunicative, nelle competenze interpersonali, nella capacità di saper creare un team e nella padronanza dei sistemi informatici (Sorensen, 2009).

Senza dimenticarsi del fatto che per svolgere efficacemente il loro lavoro, devono avere ottime capacità di scrittura, presentazione e *public speaking*, di ascolto, di negoziazione, essere soggetti carismatici in grado di fare la differenza all'interno di un team, con cui devono comunque essere in grado di lavorare efficacemente, ed avere spiccate capacità di *problem solving* e approccio logico all'organizzazione aziendale (Siegel, 1999). Per quel che riguarda, infine, le conoscenze specifiche della figura del controller e del controllo di gestione. La mancanza di esperienza degli *entry-level* deve essere compensata da basi solide in ambito di controllo e gestione. Inoltre, dal momento che la maggior parte delle attività di un controller si svolge in aree che comprendono la contabilità, gli aspetti finanziari ed i processi decisionali, per svolgere efficacemente il proprio ruolo, un controller deve padroneggiare la conoscenza delle principali aree di un'azienda, i principali processi organizzativi e come questi supportano le specifiche aree finanziarie (Siegel, 1999). Altri studi hanno cercato di approfondire le caratteristiche peculiari legate al ruolo del controller. Pietrzak e Wnuk-Pel, ad esempio, hanno condotto una ricerca il cui scopo fosse quello di analizzare il ruolo e le qualità dei controller nelle società Polacche. Utilizzando dei questionari, somministrati a 208 *management accountant*, hanno cercato di rispondere ad alcune domande tra cui “quali qualità

in termini di *knowledge, skills and personality* i controller reputano più importanti?”. La ricerca ha dimostrato come, nel contesto polacco, fosse in corso un ri-orientamento dei controller verso la preparazione di analisi di informazioni strategiche per supportare il management e la partecipazione diretta dei controller nei processi decisionali strategici per le imprese. A differenza della ricerca di Sorensen (2009), che proponeva una lista indifferenziata di *knowledge, skills or abilities* (KSA) con un punteggio da 1 a 5, Pietrzak e Wnuk-Pel utilizzano sempre una scala Likert’s che va da 1 (per niente importante) a 5 (molto importante) ottenendo dei punteggi medi sulla base delle risposte ai questionari, ma dividendo i vari attributi in base alla categoria di appartenenza come riportato in tabella 1:

Knowledge	Media	Skills	Media	Personality traits	Media
Business processes	4,26	Analytical thinking	4,72	Work under pressure	4,42
Use of IT tools	4,17	Interpretation of financial and non-financial data	4,61	Adapt to changes	4,20
Financial accounting and law	3,88	Communication skills	4,25	Ethical behavior	3,88
Company’s environment	3,38	Strategic Thinking	4,08	Make decisions	3,80
		Ability to work in a team	3,95		

Tabella 1: Pietrzak e Wnuk-Pel (2015). *Qualità del controller in termini di Knowledge, skills and personality traits.*

Come è possibile notare dalla tabella 1 ogni attributo ha un valore superiore a 3, che indica: importanza media. Le qualità più importanti in termini di *knowledge* sono quelle legate a “*Business Processes*” e “*Use of IT tools*”, la percentuale di intervistati che le hanno descritte come: mediamente importanti, importanti o molto importanti supera il 98% (Pietrzak e Wnuk-Pel, 2015). Nella seconda categoria, è stato chiesto agli intervistati di valutare le loro skill, il punteggio più alto è stato assegnato ad “*Analytical thinking*”, che nessuno degli intervistati ha valutato come “non importante” o “poco importante”, con una percentuale del 74,88% che indicavano tale attributo come “molto importante” ed il restante 22.22% “importante” (Pietrzak e Wnuk-Pel, 2015). Al secondo posto, con un punteggio medio molto elevato, è presente “*Interpretation of financial and non financial data*”. Infine, nell’ultimo campo, quello del “*Personality traits*”, viene sottolineata l’importanza del “*Work under pressure*” e “*Adapt to changes*”, con un punteggio rispettivamente di 98.55% e 95,19% tra chi indicava queste skill come “mediamente importanti”, “importanti” e “molto importanti” (Pietrzak & Wnuk-Pel, 2015).

I risultati dello studio polacco, a detta degli autori, confermano quelli provenienti da studi precedenti. Nel caso dell’analisi condotta da (Yazdifar & Tsamenyi, 2005)¹¹ sono stati somministrati a 279 controller, selezionati casualmente tra mille

¹¹ “*Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations*”. Ricerca sul cambiamento del controllo di gestione e del ruolo del controller che riporta delle evidenze dallo studio di un campione di controller provenienti da “*dependent*” e “*independent*” *organizations* del Regno Unito.

membri qualificati del *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), U.K., rispettando dei criteri di selezione¹², un questionario in cui indicavano come “*vitally important*”, “*average importance*” o “*negligible*” la loro percezione di diverse pratiche di controllo di gestione e del ruolo del controller, nel 1990 e nel futuro¹³ (Yazdifar & Tsamenyi, 2005). L’analisi in questione ha prodotto dei risultati tali per cui le skill più importanti nel futuro dei *management accountant* sarebbero: *analytical/interpretative skill* e *knowledge about IT/systems* (Pietrzak & Wnuk-Pel, 2015). Allo stesso modo, è molto importante segnalare che lo studio degli autori Polacchi conferma anche le ricerche di Siegel & Sorensen (1999)¹⁴ dove, nell’enfatizzare l’evoluzione del ruolo da “bean counter” a “*business partner*”, le skill identificate come le più rilevanti sono le “*Computer skills*” ed oltre a queste “*communication skills (oral, written and presentation), team-work, analytical, and technical skills*” (Pietrzak & Wnuk-Pel, 2015).

In conclusione, nel lavoro di Pietrzak e Wnuk-Pel, si ritrovano significative similitudini con lo studio di (Xydias-lobo et al., 2004) che propongono una lista di skills molto importanti per un controller, derivanti dall’osservazione delle risposte a dei questionari somministrati in questo caso ai membri del CPA Australia¹⁵ che abbiano lavorato o siano interessati al controllo di gestione. Nelle posizioni

¹² Membri qualificati del CIMA per almeno 7 anni i quali dovevano trovarsi nella stessa impresa da 5 anni.

¹³ “Futuro” definito come i primi dieci anni del nuovo millennio (Yazdifar & Tsamenyi, 2005).

¹⁴ “Counting more, counting less: transformation in the management accounting profession”

¹⁵ Certified Practising Accountant Australia (<https://www.cpaaustralia.com.au/about-us>)

all'apice della lista troviamo "*problem solving skills*", "*Interpersonal*", "*analytical*" e "*leadership skills*" ed inoltre "*ability to deal with change*" (Pietrzak & Wnuk-Pel, 2015).

3. CAMBIAMENTI NEL RUOLO DEL CONTROLLER

Il presente capitolo cerca di discutere sinteticamente i maggiori argomenti di discussione nel mondo accademico a riguardo dei cambiamenti nella figura del controller. Per farlo verranno analizzati più da vicini tre argomenti principali: i maggiori trend che influenzano questo ruolo, come il controller viene percepito in impresa dai suoi pari e dal management e come questa percezione stia variando nel tempo ed in conclusione verrà affrontato il tema dell'enorme impatto che la tecnologia ha sui professionisti del controllo di gestione.

3.1 Trend e fattori di cambiamento

Nel corso del tempo, il ruolo del controller è cambiato significativamente, dall'assistenza e partecipazione nei processi decisionali a quelle che sono le funzioni principali nell'accezione moderna del controller, come spiegato nel precedente paragrafo, quali: la partecipazione allo *strategic cost management* per il raggiungimento degli obiettivi di lungo termine; l'implementazione della gestione e del controllo operativo per la misurazione delle performance aziendali; la pianificazione interna dei costi; la preparazione delle dichiarazioni finanziarie (Brand, 2015). Inoltre, con l'aumento della competizione tra aziende e gli sviluppi della tecnologia, il ruolo del controller ha acquisito importanza e rilievo rispetto a

quelle che erano le sue funzioni storiche di *reporting* - sia rispetto alle attività correnti, sia rispetto alle predizioni future (Cokins, 2013).

Per riassumere gli ambiti di cambiamento ed avere una panoramica generale dei principali *trends* che caratterizzano il ruolo del controller in azienda, si può far riferimento a Cokins (2013), che ne individua principalmente 7:

1. il passaggio dal concetto di “prodotto” a quello di “canale” e la conseguente analisi della redditività del cliente¹⁶;
2. l’espansione nel ruolo del controller con l’introduzione in azienda dell’*Enterprise Performance Management (EPM)*¹⁷;
3. il passaggio da un controllo del “passato” all’esigenza di formalizzare predizioni rispetto al futuro dell’azienda;
4. l’utilizzo delle tecniche di analisi incluse nell’EPM;
5. la coesistenza ed il miglioramento di più metodi applicabili nel *management accounting*;
6. la gestione dell’IT e dei servizi condivisi come forma di *business* aziendale;

¹⁶ Nel passato le aziende si focalizzavano sullo sviluppare prodotti e servizi standard. Ad oggi l’importanza dei servizi è aumentata portando ad un nuovo focus sulla differenziazione di questi. Questo ha portato al dover tracciare le spese legate alla distribuzione tramite un certo canale di vendita (Cokins, 2013)

¹⁷ L’EPM può essere definito come l’integrazione di vari metodi (balance scorecard, performance measures, lean management e CRM) per il raggiungimento della strategia del team esecutivo, miglioramento del controllo e l’aumento dei profitti, tutto tramite la presa di decisioni migliori (Cokins, 2013)

7. la necessità di abilità e competenze più sviluppate in ambito di *behavioural cost management*.¹⁸

Risulta, inoltre, facile appoggiare la tesi di Raef Lawson (2016), che sostiene che in particolare nell'era dell'Industria 4.0¹⁹, il ruolo del controller, si sta spostando verso un livello di analisi e supporto decisionale, che implica maggior valore aggiunto per questa figura in azienda e lo rende partecipe della pianificazione della strategia aziendale. Questo cambiamento, quindi, avvicina il ruolo del controller sempre più a quello di *business partner* del CEO, prevalentemente dedicato al miglioramento della produttività, grazie alla sua padronanza dei nuovi sistemi di analisi e delle nuove tecnologie, quali ad esempio *data mining* and *business intelligence* (Tullio, 2018).

Secondo Kaplan et al. (2017), la sfida principale che il controller deve affrontare tenendo conto dei principali *trend* che regolano il contesto in cui le aziende operano attualmente, è quella per cui è necessario mantenere un bilanciamento tra le responsabilità tradizionali e quelle, invece, più strategiche. Per far sì che, quindi, il

¹⁸ L'analisi del comportamento dei costi si riferisce al tentativo della direzione di capire come i costi operativi cambiano in relazione a un cambiamento nel livello di attività di un'organizzazione. Fonte: [CFI - Cost Behavior Analysis](#)

¹⁹ Con industria 4.0 si intendono tutti i cambiamenti principali scaturiti dalla quarta rivoluzione industriale che propendono verso una dimensione del tutto automatizzata ed interconnessa della produzione. Nella creazione dell'industria 4.0 hanno particolare rilevanza quattro principali direttrici di sviluppo: i) l'utilizzo dei dati, la potenza di calcolo e la connettività; ii) analytics, ossia il ricavare valore dai dati raccolti tramite la loro analisi ed interpretazione; iii) l'interazione uomo-macchina; iv) il passaggio da digitale a "concreto" (es. stampa 3D, robotica, interazione tra macchinari) (Maci, 2021).

suo ruolo sia svolto al meglio, il controller deve basare la propria crescita professionale su un percorso che Culasso et al. (2019) definiscono in tre *step*:

1. fornire informazioni dettagliate sul business aziendale in modo efficace;
2. ottenere un ruolo organizzativo strategico;
3. incrementare le proprie abilità all'interno dell'azienda.

Un altro ambito caratteristico dell'operato del controller che viene particolarmente modificato con lo sviluppo della tecnologia è quello che riguarda la preparazione delle dichiarazioni finanziarie. Questa attività, infatti, prevede che si faccia prevalentemente riferimento al "passato" dell'azienda, ossia che si utilizzino le informazioni che descrivono la condizione finanziaria dell'azienda, accumulate fino a quella data. Tuttavia, le dichiarazioni finanziarie tradizionali non rappresentano più una delle fonti di informazione più efficace se si pensa che chi dirige le decisioni aziendali si confronta con un mondo in cui la velocità e l'efficacia delle previsioni aziendali rappresentano la chiave del successo. Di conseguenza, il controller ha dovuto rivoluzionare la maniera di misurare la performance, basandosi su dati e rilevazioni sia interne che esterne.

Con tali dati, quindi, non solo è necessario mostrare un'immagine dell'azienda che rifletta le scelte prese negli esercizi passati, ma soprattutto avanzare ipotesi solide su possibili predizioni, che tengano conto delle conseguenze dell'incertezza e della componente di rischio presente in ciascuna decisione (Nielsen, 2015). Per far sì che l'azienda sia competitiva nel mercato, quindi, il *management accounting* deve

introdurre strumenti di analisi in grado di essere di supporto ai processi decisionali e combattere - o meglio limitare - la componente di rischio ed incertezza.

Se, da una parte, i sistemi aziendali hanno iniziato ad aver bisogno di una gestione efficiente ed efficace, dall'altra, la letteratura suggerisce che le tecniche di gestione non sono in realtà cambiate così significativamente. La questione che qui si solleva è quella per cui i principi e gli standard utilizzati a livello aziendale precedentemente all'implementazione dei nuovi sistemi di impresa non sono poi cambiati di molto nel tempo. Di conseguenza, per fornire informazioni rilevanti e valide per la gestione di un contesto aziendale di livello elevato, il controller deve sfruttare al massimo tutte le funzioni dei sistemi di gestione aziendale, piuttosto che considerare tali sistemi come meri strumenti di calcolo e misurazione (Appelbaum et al., 2017).

Con l'introduzione degli *Enterprise Resources Planning (ERP) systems*²⁰ e dei sistemi più avanzati di *business analysis*, ad esempio, i controller sono diventati effettivamente in grado di interpretare ed analizzare diverse tipologie di dati (misurazioni interne, misurazioni esterne; dati strutturati/non strutturati, dati finanziari/non finanziari). Questo aspetto è quanto mai cruciale per il *management*

²⁰ Per Enterprise Resource Planning (ERP) si intende un insieme di sistemi integrati che rappresentano la componente centrale - in termini di software - dei processi, le funzioni e le strutture contabili di un'azienda. Quelli più attuali hanno una struttura cosiddetta *client-server*, con una banca dati come sistema centrale ed una serie di funzioni e sistemi specializzati (moduli) come diramazioni periferiche, ciascuna destinata ad uno specifico compito (Becker, Heinzlmann, ANNO).

accounting, in quanto tramite l'attività del controller è possibile permettere all'azienda di acquisire importanti vantaggi competitivi (Nielsen, 2015).

Per concludere la rassegna dei trend di cambiamento che negli anni hanno influenzato il ruolo del controller, è utile riportare come sintesi di quelli citati in precedenza la ricerca di Sorensen (2009) ²¹ che allo stesso tempo però non trascurava aspetti più soft, legati ai modi di svolgimento della mansione in sé. L'Autore in questo caso divide i trend individuati in due archi temporali diversi, "The early trends" e "The later trends". Quelli definiti "Early trends" fanno riferimento ad un periodo storico ricollegabile agli studi effettuati da Sorensen tra il 1995 e il 1999 e sono stati prima riportati e poi ripresi da "*Counting more, counting less.*" di Russell et al. (1999) ²². In tale pubblicazione è emerso come:

1. La natura del controllo di gestione fosse cambiata, passando dalla raccolta e dalla compilazione di report standardizzati all'interpretazione delle informazioni e il coinvolgimento nelle decisioni. Tale osservazione deriva da una serie di questionari somministrati agli associati dell'IMA, secondo cui con una media di quattro controller su cinque, essi utilizzavano più tempo per l'analisi delle informazioni e venivano coinvolti direttamente nella presa di decisioni (Siegel & Sorensen, 1999);

²¹ "Management Accountants in the United States: Practitioner and Academic Views of Recent Developments."

²² Per maggiori informazioni: Russell, K. A., Siegel, G. H., & Kulesza, C. S. (1999). Counting more, counting less. *Strategic Finance*, 81(3), 38.

2. L'immagine del controller si stava spostando dove la gente fuori della funzione di finanza credeva che essi potessero portare più valore all'azienda (Siegel & Sorensen, 1999);
3. Il lavoro del controller diventava sempre più eccitante. La nuova percezione di controller come *business partner* ed il fatto che i soggetti del questionario sentivano di prendere parte ad attività critiche per l'impresa (Strategia di lungo termine, analisi economiche e finanziarie, profittabilità di clienti e prodotti ecc..) avvalorava questa tesi (Siegel & Sorensen, 1999);
4. Il lavoro del controller richiedeva sempre di più di collaborare in team. In particolare, si è notato come, più è grande/cresce la funzione in cui si trovano i controller in impresa più è probabile che questi lavorino in squadra (Siegel & Sorensen, 1999);
5. Il posto di lavoro dei controller è passato da una stretta centralizzazione nella sede principale dell'impresa ad essere collocato in siti o dipartimenti esterni. Questo cambiamento suggerisce che la funzione sta aumentando la sua integrazione con le altre funzioni di business (Siegel & Sorensen, 1999);
6. Come risultato del lavorare in team e del nuovo ruolo di consulente interno/*business partner*, il controller utilizza molto più tempo nel comunicare con gli altri;
7. La definizione di controller si sta spostando. Nello studio di Siegel & Sorensen, si evidenzia che solo un terzo degli intervistati si definisce un

“*accountant*”. Più spesso invece sono state usate parole come “*decision support*”, “*business partner*”, “*finance*”. Nessuno degli intervistati utilizzava il termine “*management accountant*” (Siegel & Sorensen, 1999)

8. Il tasso di cambiamento nella funzione è aumentato in termini di rapidità.

I controller ritengono che questo sia dovuto alla tecnologia, il bisogno di informazioni più rapide, la globalizzazione e l’ambiente competitivo (Siegel & Sorensen, 1999)

I trend qui citati sembrano essere ancora attivi. Lo stesso Sorensen nei “*later trends*”, propone più che nuovi fattori, un focus maggiore su quelli che sembrano continuare questo percorso evolutivo.

Il termine “*business partner*” sembra essere uno dei più importanti, ripreso molto spesso in letteratura, implica un cambio culturale importante per i controller. Infatti, nella visione del management accountant come *business partner*, egli può disporre dell’autorità e della responsabilità di indicare ad un manager operativo perché utilizzare certe informazioni, perché queste possono essere rilevanti nella sua visione strategica e consigliare in quale modo sarà possibile migliorare la qualità delle decisioni nel processo di pianificazione (Sorensen, 2009).

Per quanto riguarda i compiti del controller, le osservazioni citate in precedenza trovano riscontro in uno studio di IBM (2006)²³, che mostra come le attività

²³ “*The Agile CFO: A Study of 900 CFOs Worldwide.*”

transazionali diminuiranno dal 65% al 34%, le attività di controllo aumenteranno leggermente dal 20% al 26% e le attività di supporto decisionale e le attività di gestione delle performance passeranno dal 15% al 40%.

	1999	2003	2005	2008
Attività di controllo	20%	26%	27%	26%
Attività transazionali	65%	50%	47%	34%
Attività di supporto decisionale e attività di gestione delle performance	15%	24%	26%	40%

Tabella 2: Sorensen (2009). Cambiamento nelle attività della funzione finance: dal 1999 al 2008.

3.2 Percezione del controller in impresa

Uno dei temi che il presente lavoro cerca di analizzare è quello della percezione del controller in impresa. Sembra presente una certa ambiguità intorno a questo ruolo, e talvolta è proprio la poco chiara identificazione che ne danneggia l'operato. Come avremo modo di vedere più avanti, ad oggi, l'interpretazione di tale professione è lasciata alle propensioni dei singoli individui, al contesto in cui si colloca e alle necessità che deve soddisfare all'interno dell'impresa. Il tema della percezione è molto delicato e allo stesso tempo è la chiave di volta per capire perché in certe

organizzazioni il ruolo del controller è centrale ed in altre potrebbe apparire come più residuale. Le domande su cui lavoreremo in questo paragrafo sono quindi:

- Come viene percepito il controller nell'organizzazione?
- Che ruolo ricopre agli occhi di chi lo osserva dall'esterno della sua funzione?
- Quali sono le aspettative nei suoi confronti?

Si è più volte citato il termine *business partner* e consulente interno, ma è necessario forse interrogarsi sull'adozione o meno da parte delle imprese di questa accezione di controller. Allo stesso modo, è possibile generalizzare in modo univoco questa figura? Esistono delle "sfumature" nel modo in cui viene intesa in contesti ed organizzazioni diverse? Esistono dei fattori che possono influenzare la percezione in impresa di questo professionista?

Il controller ha per tanto tempo svolto molteplici ruoli descritti come "*scorekeeping*", "*attention-directing*" e *problem-solver* (Simon et al., 1955). Mentre i ruoli di "*scorekeeping*" e "*attention-directing*" si basano sull'attenzione alla conformità del reporting e di problematiche di controllo, il ruolo di *problem-solver* consiste nel fornire al management delle *business unit* informazioni pertinenti al processo decisionale (Hopper, 1980). Dal 1980, in letteratura si è discusso ed esaminato come questi ruoli siano cambiati (Emsley, 2005), ma le evidenze empiriche a supporto di questo presunto cambiamento rimangono relativamente scarse (Burns & Baldvinsdottir, 2005). Per alcuni ricercatori come

Devie, Tarigan e Kunto, il controller è un ruolo importante in un'organizzazione perché soddisfa due tipologie di bisogni, uno di natura "esterna" e uno di natura "interna. Nel primo caso, il controller è colui che registra e riporta le transazioni nel rendiconto finanziario per gli stakeholder (Devie et al., 2008). Questo genere di attività risulta rilevante per una serie di attori esterni all'impresa, ed il controller, per assolvere a tali compiti, utilizza le conoscenze legate alla contabilità finanziaria. Nel secondo caso, il controller deve essere capace di applicare vari strumenti tipici del controllo di gestione come *l'Activity Based Costing*, l'analisi costo-volume-profitti, la *Balance Scorecard* ed altri ancora. Applicando tali strumenti potrà produrre report utili a soddisfare i bisogni informativi interni all'organizzazione (Devie et al., 2008). Sulla base di quanto descritto, è possibile concludere che il controller, per lavorare efficacemente, deve disporre di due tipi di conoscenze, contabilità finanziaria e controllo di gestione (Devie et al., 2008).

In letteratura però, sono presenti anche ricerche che, dopo aver appurato questa nuova visione del controller come *business partner*, si sono chieste se tutte le imprese organizzino il lavoro dei controller in quest'ottica, ed inoltre, nel momento in cui questo non avvenga, che ruolo assumerebbe nell'organizzazione tale figura. A questo quesito hanno provato a dare risposta studiosi appartenenti a contesti geografici e culturali anche diversi.

Lambert & Sponem (2011), grazie ad una ricerca qualitativa condotta intervistando 73 persone in 10 diverse società multinazionali, hanno identificato quattro diversi

stili che può assumere la funzione di programmazione e controllo in impresa²⁴.

Peculiarità nella metodologia di ricerca dello studio citato è che gli autori affermano di aver preso in considerazione, non la singola figura del controller come unità di analisi, ma bensì la funzione di controllo di gestione.

Alcune delle variabili tenute in considerazione sono state: logica istituzionale dominante, partecipazione a differenti attività e ruolo giocato in termini di benefici e rischi dal controller.

I quattro stili individuati dagli autori sono stati quindi:

1. *Discrete*;
2. *Safeguard*;
3. *Partner*;
4. *Omnipotent* (Lambert & Sponem, 2011)

Nella seguente tabella vengono riportate in sintesi le caratteristiche distintive dei quattro stili citati:

²⁴ Per maggiori informazioni: “Caroline Lambert & Samuel Sponem (2012) Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective, *European Accounting Review*, 21:3, 565-589”.

Stile	<i>Discrete</i>	<i>Safeguard</i>	<i>Partner</i>	<i>Omnipotent</i>
<i>Autorità</i>	Debole	Debole	Forte	Forte
<i>Cliente</i>	Manager Locali	Manager Headquarter	Manager Locali	Manager Headquarter
<i>Benefici</i>	OM ²⁵ si assumono le responsabilità legate al loro campo d'azione; Promozione di creatività e reattività.	Pensiero strategico al primo posto; Socializzazione con OM.	Considerazione della dimensione finanziaria.	Considerazione sistematica della dimensione finanziaria.
<i>Rischi</i>	Perdita di controllo interno; Spreco finanziario.	Emarginazione della funzione di controllo di gestione; Decisioni finanziarie sub-ottimali;	Deriva nella governance.	Miopia; Inibizione degli OM.
<i>Ruolo</i>	Controllo discreto del comportamento degli OM.	Socializzazione degli OM.	Facilitatore della presa di decisioni.	Centralizzatore del potere.

Tabella 3: Lambert & Sponem (2012). Sintesi dei diversi stili.

²⁵ *Operations Manager*

La funzione di controllo di gestione *discrete*

La funzione di controllo di gestione *discrete* ha un'autorità limitata e collabora principalmente con i manager presenti nelle varie sedi della compagnia. Questo stile è associato a contesti in cui le logiche di marketing sono dominanti in impresa, come ad esempio in imprese di prodotti di lusso, farmaceutiche ed imprese pubblicitarie che gravitano verso mercati ad alto potenziale di crescita. In queste organizzazioni, il marketing occupa una posizione centrale ed il *product manager* è il direttore d'orchestra (Lambert & Sponem, 2011) Il *product manager* è considerato un vero e proprio “mini-CEO” che gestisce anche aspetti strategici ed operativi, ma “non viene molto incluso nelle questioni più finanziarie”. Gli autori a questo punto suggeriscono che questi aspetti potrebbero essere in qualche modo controbilanciati dal coinvolgimento attivo della funzione di controllo di gestione, ma il management in questa particolare situazione, non ritiene opportuna tale possibilità, preoccupato dal fatto che una funzione di controllo di gestione molto forte potrebbe inibire la creatività dello staff (Lambert & Sponem, 2011). In questo contesto, dall'analisi delle interviste, gli autori hanno avuto modo di notare come la funzione di controllo di gestione, si sentisse davvero distante dall'accezione di “*business partner*”, come se questo fosse il “Sacro Graal” e si sentissero invece molto più al servizio del management locale (Lambert & Sponem, 2011). In una situazione del genere, alcuni controller, preferiscono focalizzarsi sui pochi task che non prevedono la partecipazione degli OM e nel momento in cui provano ad

incoraggiare gli OM a modificare il loro metodo di lavoro, vengono visti come se stessero "impartendo una lezione" portando i *management accountant* a "pensare solo al loro lavoro" (Lambert & Sponem, 2011). I controller si occupano quindi delle attività di reporting e nell'aumentare informalmente la consapevolezza della situazione finanziaria agli OM, cercando di monitorare la conformità e l'applicazione delle procedure. L'immagine del controller è influenzata quindi da queste attività "burocratiche" in organizzazioni in cui la parola d'ordine è la responsabilità (Lambert & Sponem, 2011). Per garantirsi maggiore accettazione, la funzione di controllo deve restare discreta, non farsi notare permette a questa una maggiore autonomia. Si preoccupa di tenere sotto controllo discretamente i comportamenti del management, e la limitata autorità di questa funzione contrasta con l'illimitata responsabilità e rischio degli OM. In breve, quando la funzione di controllo di gestione è organizzata come un rapporto discreto con i manager operativi, permette a questi ultimi di rimanere reattivi e creativi. Tuttavia, può anche provocare una deriva nel controllo interno e alcuni sprechi (Lambert & Sponem, 2011).

La funzione di controllo di gestione come *safeguard*

Simile alla funzione *discrete*, la funzione di controllo di gestione *safeguard* detiene una bassa autorità, ma invece che servire i manager locali dialoga direttamente con l'Headquarters. Le caratteristiche del mercato nel quale ritroviamo le

organizzazioni di questo tipo, non permettono alle questioni legate al controllo di gestione di diventare critiche, infatti la supremazia di queste organizzazioni è detenuta dalla forza vendita e dagli ingegneri (Lambert & Sponem, 2011). Le attività a maggior valore aggiunto sono difficili da controllare e riguardano il design, la ricerca e lo sviluppo. I compiti della funzione di controllo sono definiti come “tipici” (esempio: reporting, preparazione e monitoraggio del budget). Gli strumenti di controllo di gestione sembrano influenzare poco le attività *core* e la maggior parte dei task di interesse della funzione di controllo sono svolti “lontano” dagli OM. Infatti, quando un OM percepisce che un compito ha rilevanza “strategica” se ne appropria a discapito della funzione di controllo, ed inoltre gli OM sono riluttanti dal condividere informazioni con tale funzione che viene percepita come un sorvegliante del management dell’impresa centrale (Lambert & Sponem, 2011). Le attività in questo senso rimangono definite e condizionate dalla natura delle relazioni che si instaurano tra la funzione di controllo di gestione e l’OM, la sensazione di essere poco riconosciuta nell’organizzazione rende chi vi lavora insoddisfatto, soprattutto nei giovani controller questa posizione sembra essere vista come di passaggio per un futuro come manager, con il vantaggio di renderli consapevoli della dimensione finanziaria delle scelte che potrebbero intraprendere in futuro. I benefit maggiori derivano anche qui dal lasciare spazio alla creatività ed assicurarsi che la dimensione finanziaria non opprime la visione strategica. Come per la funzione di controllo *discrete* gli OM sono completamente

responsabili del successo/insuccesso dei loro progetti, anche dal punto di vista finanziario. In breve, queste organizzazioni basano il loro successo sulla selezione interna e la formazione di manager operativi che hanno una conoscenza approfondita dell'organizzazione. “L'accantonamento” della funzione di controllo di gestione può garantire l'acuità del pensiero strategico dei dirigenti operativi, ma la mobilità funzionale ostacola il riconoscimento delle funzioni di sostegno a lungo termine e un elevato turnover del personale frena la definizione del metodo di lavoro e del *training* del team. In combinazione con l'esclusione della funzione di controllo di gestione, ciò può portare a decisioni finanziarie non ottimali (Lambert & Sponem, 2011).

La funzione di controllo di gestione come *partner*

La funzione di controllo come *partner* dispone di un alto grado di autorità a differenza delle precedenti. Troviamo una funzione di controllo di gestione di questo tipo nei contesti in cui gli OM devono prendere decisioni di natura finanziaria giornalmente. Sopraffatti da problemi operativi, gli OM si affidano ai controller per analisi che ritengono necessarie al processo decisionale (Lambert & Sponem, 2011). La logica dominante in questo caso è quella legata al marketing, ma le questioni finanziarie vengono tenute molto in considerazione. La partnership tra OM e controller dipende anche da quanto le attività operative sono modellabili attraverso gli strumenti di controllo. In ogni caso, in organizzazioni multi-

divisionali come quelle qui studiate, il controller produce informazioni non solo per i manager locali ma anche per gli investitori e l'Headquarters (Lambert & Sponem, 2011). L'autorità detenuta dai controller *partner* permette loro di non sentirsi subordinati nella relazione instaurata con gli OM. Infatti, sembra che essi percepiscano la loro posizione come quella di "co-pilota" che prende parte attivamente al processo decisionale strategico. Al contrario, la vicinanza di controller decentralizzati al management locale può portare al completo assorbimento dei primi negli ultimi. In questo caso, i controller potrebbero dedicarsi eccessivamente a questione operative tralasciando le tematiche finanziarie (Lambert & Sponem, 2011).

I legami stabiliti tra gli OM ed il controllo di gestione saranno fonti di vantaggi competitivi nel momento in cui permettono all'organizzazione che si trova pressata dai costi di mantenersi allo stesso tempo audace e reattiva nella sua strategia di differenziazione (Lambert & Sponem, 2011).

In conclusione, quando si crea una partnership tra controllo di gestione e OM, questi ultimi vengono incoraggiati a tenere presente gli aspetti finanziari anche nelle decisioni operative. In ogni caso, rapporti di questo tipo potrebbero portare alla deriva della governance d'impresa e al rischio di manipolare i guadagni (Lambert & Sponem, 2011).

La funzione di controllo di gestione *omnipotent*

L'ultimo stile individuato e qualificato dagli autori come *omnipotent* deriva da un contesto particolare, in cui è stata posta una fortissima enfasi sul controllo dei costi in tutta l'organizzazione. Altro fattore determinante nello sviluppo di una funzione così forte ed autoritaria è correlato alla promozione a CEO di un manager che precedentemente occupava una posizione di natura finanziaria ed ha tutto l'interesse a riportare il potere "nelle sue mani" (Lambert & Sponem, 2011).

La logica dominante è finanziaria e di breve termine, guidata dalle attività dei controller. Si è notato lo sviluppo di un network particolarmente solido di controller selezionati e affiancati da dei "senior controller". Anche se questi riportano all'OM dimostrano fedeltà ai *senior accounting manager* (Lambert & Sponem, 2011).

Il *reporting* e il *budgeting* sono gli strumenti al centro del controllo dell'organizzazione, e rappresentano le attività in cui viene investito più tempo da parte dei controller. Una caratteristica importante dei controller in questa situazione è la natura imperativa delle loro raccomandazioni. Sembra essere presente un'inversione nelle posizioni: gli OM sono i fornitori di dati con i quali i controller possono prendere le loro decisioni (Lambert & Sponem, 2011).

Invece che "co-piloti", i controller vengono percepiti come "*corporate cops*" e nonostante la grande pressione posta su di loro, essi ne sono soddisfatti prendendo anche parte ad importanti attività e partecipando al processo decisionale.

I benefici di questa organizzazione sono ricollegabili al fatto che essa è sempre “in tensione” e opera tagli di costi senza sosta. Gli inconvenienti principali sono invece rinvenibili nella “miopia finanziaria” che può colpire il top management, visto che gli OM dedicano il loro tempo seguendo gli indicatori invece che risolvendo i problemi. Inoltre, visto che ogni decisione deve essere argomentata da un punto di vista finanziario, si rischia di inibire la creatività degli OM (Lambert & Sponem, 2011).

Gli autori, terminata la descrizione dei 4 stili rinvenuti nell’analisi del campione di imprese studiate, suggeriscono delle riflessioni molto importanti, che verranno qui sintetizzate:

- Suggestiscono che, per “catturare” effettivamente quello che è il ruolo giocato dai controller nell’organizzazione, i ricercatori dovrebbero utilizzare un modello di ricerca molto “profondo”, che permetta la comprensione del contesto in cui si colloca la funzione di controllo di gestione;
- Molte delle imprese studiate hanno adottato lo stile *discrete*, che non era stato identificato precedentemente in letteratura;
- Nelle organizzazioni in cui, il controllo di gestione detiene poca autorità, i *management accountant* si occupano principalmente di task tecniche, mentre nelle organizzazioni contraddistinte da elevati livelli di autorità

destinati ai *management accountant* questi, oltre a task tecniche, prendono parte ad attività di *advisory*;

- È stato possibile dimostrare come, le organizzazioni che conferiscono potere alla funzione di controllo di gestione, garantiscano che le questioni finanziarie incidano in modo sostanziale sul processo operativo decisionale;
- In modo controverso, l'analisi suggerisce anche che una forte funzione di controllo di gestione può rendere i manager irresponsabili, inducendoli a dimenticare le basi: innovazione e assunzione dei rischi;
- I casi studiati dimostrano che la capacità di un controller di criticare i piani e le operazioni gestionali rimane limitata;
- È stato dimostrato, infine, che per realizzare effettivamente un cambiamento nel ruolo del controller dovrebbe essere presente una visione comune fra OM e controller (Lambert & Sponem, 2011)

Ognuno degli stili proposti da Lambert e Sponem presentano dei benefici e dei rischi, ma più di tutto la loro ricerca ha il merito di confermare o meglio sfatare il “mito” del controller come *business partner*, vicino ed ascoltato dai manager operativi, e che questo è invece meno comune di quello che si crede (Lambert & Sponem, 2011).

Ulteriore ricerca che rappresenta una conferma della tesi precedentemente esposta è quella che è stata condotta in Jogyakarta, da Sunarni.

Basandosi su un campione di 46 imprese manifatturiere, di cui 30 di medie dimensioni e 16 di grandi dimensioni, l'autore ha osservato che la maggior parte delle imprese del campione vedono il controller ancora come un *bean counter*.

Il ruolo dei controller è stato misurato in base alla percezione dei loro subordinati tenendo conto di due variabili:

- il posizionamento del controller rispetto ai suoi pari in impresa;
- il ruolo stesso del controller.

Gli intervistati, che erano top manager, sono stati invitati a classificare tra 1-7, il ruolo del *management accountant* rispetto ad altri manager nella gestione della loro organizzazione. Le loro risposte sono riassunte nella seguente tabella.

Rank	Totale	Medie	Grandi
1°	15.2%	13.3%	18.8%
2°	23.9%	26.7%	12.5%
3°	24.0%	20.0%	31.3%
4°	23.9%	33.3%	12.5%
5°	13.0%	6.7%	25.0%
>5°	0%	0%	0%

Tabella 4: Sunarni (2013). Posizionamento controller in imprese in base a percezioni dei loro subordinati.

Il risultato indica che il ruolo dei contabili di gestione è al 3° posto nelle grandi imprese, ma al 4° posto nelle medie imprese. Sembra che il ruolo dei controller sia percepito meno importante di altri manager nelle società campione, come: manager di marketing, manager operativi, manager delle risorse umane, manager dell'area acquisti e dell'IT (Sunarni, 2013).

Per quanto riguarda la questione legata al ruolo, agli intervistati è stato chiesto di esprimere la loro percezione sul controller. Tutti gli intervistati considerano il controller più come un “*cost controller*” e “*budget preparer*”. I risultati indicano che il *management accountant* è ancora trattato come il “contatore dei fagioli” in alcune aziende, particolarmente in quelle di media grandezza (66.7%). I risultati hanno anche rivelato che solo poche aziende nel campione considerano il controller un *business partner*. Infatti, dalle società campione, solo il 26,1% delle medie imprese e il 23,3% delle grandi imprese hanno considerato i loro controller come partner dell’impresa (Sunarni, 2013)

Descrizione	Totale	Medie	Grandi
Cost Controller	95.7%	93.3%	100.0%
Budget Preparer	95.7%	93.3%	100.0%
Financial Analyst	76.1%	70.0%	87.5%
Number Cruncher	67.4%	76.7%	50.0%
Bean Counter	65.6%	66.7%	45.0%
Business Analyst	45.7%	46.7%	43.8%
Business Partner	26.1%	23.3%	31.3%

Tabella 5: Sunarni (2013). Ruolo del controller percepito dai loro subordinati.

Le riflessioni dell’autore, sulla base dei risultati della ricerca, ripercorrono e aggiungono ulteriori considerazioni a quelle citate precedentemente.

In sintesi:

- i risultati indicano che i *management accountant* in Yogyakarta sembrano principalmente percepiti in ruoli tradizionali;

- il loro ruolo viene percepito come meno importante rispetto ai loro pari in impresa;
- dovrebbero promuovere l'utilizzo di tecniche e strumenti più recenti o avanzati in modo da migliorare la qualità delle informazioni prodotte dalla funzione di controllo di gestione (Sunarni, 2013).

3.3 Tecnologia ed impatto sul ruolo del controller

Uno dei temi che l'attuale ricerca intende approfondire è anche quello dell'introduzione delle tecnologie in impresa e come queste hanno un'influenza sul controllo di gestione e quindi sul controller. La funzione di riferimento nel contesto italiano per i controller, ovvero quella di Amministrazione, Finanza e Controllo occupa una posizione centrale in impresa per quanto riguarda i flussi informativi, e proprio questi hanno subito numerosi processi di informatizzazione, portando alla modifica dei processi stessi ed un cambiamento nei contenuti delle attività ed allo stesso tempo a ridisegnare i ruoli e le competenze delle persone al suo interno.

Come è stato possibile osservare nei paragrafi precedenti, la natura delle responsabilità del controller si sta evolvendo, passando dal semplice reporting di valori storici aggregati all'inclusione della misurazione della performance dell'organizzazione, cercando sempre di più di fornire al management informazioni rilevanti ai fini decisionali (Appelbaum et al., 2017).

Uno dei fattori che sta incidendo particolarmente sull'evoluzione di questo ruolo è, a detta di molti studiosi, la tecnologia. Più nello specifico, autori come Appelbaum et al. (2017) credono che i sistemi informativi aziendali, come gli *Enterprise Resource Planning* (ERP) abbiano fornito ai *management accountant* una maggiore capacità in termini di archiviazione dati ed una maggiore potenza computazionale. Con i *big data* estratti da fonti interne ed esterne, inoltre, i controller potrebbero utilizzare delle tecniche di analisi dei dati che permetterebbero loro di trovare risposta a tre tipologie di domande:

- Cosa è successo? (analisi descrittiva);
- Cosa accadrà? (analisi predittiva);
- Quale è la soluzione ottimale? (analisi prescrittiva) (Appelbaum et al., 2017)

Köse & Ağdeniz, (2019) pongono enfasi su come la funzione dei controller sia quella di fornire informazioni vitali al top management e che la conoscenza prodotta dai controller sia una fonte di vantaggio competitivo per le organizzazioni. Tale produzione di conoscenza consiste in un processo in cui la definizione, la raccolta, la misura e l'analisi dei dati vede al centro proprio i controller. Gli stessi autori hanno proposto una revisione del "*Management Accountant Competency Framework*" all' *institute of Management Accountant* come riportata qui di seguito:

- *Strategic management*: Guidare il futuro della pianificazione strategica, presa di decisioni e monitoraggio delle performance;

- *Reporting and control*: Standardizzazione delle misure e del reporting delle performance;
- *Technology and analytics*: Gestione della tecnologia e analisi dati;
- *Business acumen and operations*: contributo di un *business partner* multifunzionale per le operazioni aziendali;
- *Leadership*: ispirare gli altri componenti dei tempi per il raggiungimento degli obiettivi;
- *Professional ethics and values*: dimostrare etica, professionalità, e rispetto degli obblighi legali per sostenere il modello di business;

Visto che, l'attività del controller dovrebbe essere quella di supportare le decisioni del management, gli autori individuano un chiaro collegamento anche con la *Business Intelligence e Business Analytics* dal momento in cui questi incorporano dati e ne permettono una gestione dinamica ed efficiente. Il grande impatto tecnologico sul controllo di gestione è un tema che sembra sempre più centrale negli studi degli ultimi anni, a dimostrazione di questo trend, anche molti *professional accounting bodies*²⁶ sono interessati agli effetti prodotti da questo fenomeno.

²⁶ Una *professional accounting body* è un'organizzazione o associazione di contabili in una particolare giurisdizione. Fonte: [Wikipedia](#)

Organizzazione	Titolo	Ipotesi di ricerca	Dichiarazioni relative ai controller
CGMA (2013)	From insight to impact: Unlocking opportunities in big data	Il report è basato su un sondaggio di 2,093 CFO e altri professionisti del settore finanziario, che lavorano in vari settori in più di 80 paesi. Viene utilizzato inoltre un programma di interviste con <i>senior finance executives</i> .	I <i>management accountant</i> dovrebbero concentrarsi su tutti i tipi di dati (non strutturati ma anche sulle potenzialità dei dati strutturati), su nuove tecniche e strumenti di analisi sulle metriche quotidiane e sulla ricerca di schemi e correlazioni. Concetti come <i>BI</i> , <i>data mining</i> , analisi predittiva, capacità di comunicazione e presentazione sono importanti per i <i>management accountant</i> .
IMA & ACCA (2013)	Big data: its power and perils	Sulla base della letteratura sui <i>big data</i> insieme a tre tavole rotonde con i principali professionisti di contabilità e <i>finance</i> (in totale 36) per considerare le implicazioni future dei <i>big data</i> per la professione, completato da una serie di interviste con esperti di <i>big data</i> .	I <i>management accountant</i> devono concentrarsi su nuove competenze e nuovi modi di pensare e sull'utilizzo dei <i>big data</i> e analisi per le presentazioni e le decisioni (in tempo reale) per identificare nuove opzioni e utilizzare diversi set di dati per la previsione del rischio. Nuove competenze e nuovi modi di utilizzare i dati sono importanti. Solo questo può mantenere la loro influenza. Hanno anche bisogno di conoscere la modellazione statistica, <i>data mining</i> , analisi predittiva avanzata e tecniche di previsione del rischio.

<p>CGMA & Oracle (2015)</p>	<p>The digital finance imperative: Measure and manage what matters next</p>	<p>L'indagine si basa su 744 intervistati in 34 paesi, EMEA (Europa, Medio Oriente e Africa), USA e Canada, paesi BRIC (Brasile, Russia, India e Cina), UK, APAC (Asia-Pacific) paesi, e America Latina, escluso il Brasile completato da interviste con <i>senior finance</i> e professionisti di <i>management</i> in tutto il mondo.</p>	<p>L'era digitale ha ridefinito il ruolo dei CFO, in particolare in relazione alle attività immateriali e la presa di decisioni basate sui dati (<i>dati-driven</i>). Gli verrà chiesto di definire e implementare nuovi modelli di business digitali. I <i>management accountant</i> devono essere in grado di sviluppare nuovi KPI (ad esempio per i clienti) per tracciare i progressi basati su relazioni e correlazioni causali anche all'interno delle catene di fornitura, delle vendite e delle aree clienti. Il ruolo dei CFO si è ampliato per quanto riguarda IT e gestione dei dati. I <i>management accountant</i> devono collaborare con i <i>data scientist</i> per migliorare le prestazioni</p>
<p>CGMA (2016)</p>	<p>Joining the dots- decision making for a new era</p>	<p>Il report si basa su un sondaggio condotto su 300 dirigenti di livello C²⁷ in grandi organizzazioni provenienti da 16 paesi di tutto il mondo. L'indagine è stata integrata da interviste approfondite per</p>	<p>Il processo decisionale per "<i>Integrated Thinkers</i>" si basa sul pensiero integrato e olistico (il modello di business come struttura), vale a dire taglio attraverso silos per trovare le informazioni rilevanti in tutta l'organizzazione ed osservare il quadro generale. VUCA (Volatilità, incertezza, complessità e ambiguità) e la definizione di breve, medio e lungo termine rende questa attività complessa. Il processo decisionale in</p>

²⁷ "C" sta per *Chief*

		maggiori informazioni con 9 CFO in grandi aziende.	tempo reale è molto importante per il futuro e le previsioni. Il 65% dei “ <i>Integrated Thinkers</i> ” performano meglio rispetto ai loro coetanei del settore. Pertanto, la conclusione è di investire in maggiori competenze per l'autorità decisionale.
--	--	--	---

Tabella 6: Nielsen (2018). Traduzione “Table I – Publications from professional accounting bodies” p. 173.

La letteratura accademica e professionale sembra quindi concordare su quanto la tecnologia, in vari modi e forme, sia una tematica da tenere in considerazione nel processo di cambiamento ed evoluzione riguardante il controller. Nello specifico, le domande che potremmo porci, per una comprensione maggiore dell’ impatto tecnologico su tale figura potrebbero riguardare: i risvolti concreti nei compiti principali in impresa del controller e allo stesso modo nelle competenze, nel suo ruolo e della sua collocazione nella struttura di impresa.

(Möller et al., 2020) hanno discusso lo sviluppo delle pratiche manageriali rispetto all’introduzione del concetto di digitalizzazione²⁸, in particolare come l’avvento della business intelligence e l’analisi dati, ha influenzato le funzioni finanziarie in impresa, portando ad automatizzare e robotizzare i processi routinari e questo naturalmente ha avuto, secondo gli autori, un impatto nel campo del controllo di gestione.

²⁸ Uso delle tecnologie digitali per cambiare il modello di business e fornire nuovi ricavi e opportunità produttrici di valore – il processo di muoversi verso un business digitale. Fonte: Gartner glossary (2020). <https://www.gartner.com/en/information-technology/glossary/digitalization>

Le loro riflessioni si basano sul “dove” e “come” la digitalizzazione colpirà la funzione finanziaria, definendo dei “*digitalization topics*” specifici:

- Implementazione della strategia e controllo: i controller dovrebbe giocare un ruolo attivo nell’indirizzare le opportunità digitali e le corrispondenti sfide di cambiamento nel modello di business e nella strategia dell’impresa. Non dovrebbero solo sviluppare e adattare dei nuovi KPI, ma anche degli approcci di governo flessibili (obiettivi e un sistema di risultati chiave) e nuove tecniche di portafoglio, mischiando modelli di business tradizionali con i nuovi modelli digitali.
- Pianificazione finanziaria ed analisi: Alcune aziende hanno già introdotto l’analisi dei dati e tecnologie di *forecasting* automatizzate, utilizzando (o combinando) tecniche di serie temporali, *machine/deep learning*, e/o simulazione. Tra le sfide principali figurano l’individuazione e l’applicazione adeguata di tecniche e driver appropriati e, cosa ancora più importante, la giusta combinazione di uomo e macchina nel processo di applicazione. Soprattutto alla luce di fratture strutturali (come la crisi del coronavirus) sembra essere evidente che una combinazione di giudizio umano e acume aziendale con l’ampio uso di dati e tecnologia sono la chiave. L’automazione completa sarà probabilmente efficace solo in nicchie con processi chiaramente definiti e capiti.

- *Reporting*: dati pertinenti ed affidabili provenienti da una banca dati sicura dovrebbero essere alla base di ogni decisione. La creazione di una tale fonte di verità è una responsabilità dei controller che è tuttavia sempre più sfidata dai *data scientist* e da altre funzioni come l'IT. Il punto è che, come gli stessi autori riportano, in almeno metà delle imprese studiate nelle loro ricerche, “la persona responsabile in ultima analisi della qualità dei dati non riferisce alla persona che tradizionalmente dichiara di essere l'unica fonte di verità della società per quanto riguarda i dati finanziari e la loro interazione.” Inoltre, nuove routine di informazione potrebbero portare a un ambiente di reporting decentralizzato, *self-service-based* che potrebbe cambiare la natura del controllo e il ruolo dei controller. L'uso di chat bot e di altre tecniche di automazione dei processi robotici può creare guadagni di efficienza, ma richiede una sana governance.
- Competenze, ruolo e struttura organizzativa: viste le sfide citate sopra, la funzione finanza così come i singoli controller potrebbero aver bisogno di sviluppare nuove competenze. A livello personale, potrebbe essere necessaria una maggiore esperienza in tecnologia e analisi; allo stesso tempo, l'acume imprenditoriale, il pensiero analitico, e altre competenze tradizionali non dovrebbero diminuire (o addirittura diventare più importante). A livello organizzativo, la funzione in cui si trovano i controller potrebbe incontrare una riduzione nel numero. Questo potrebbe comunque

non ridurre l'efficacia della funzione. Al contrario, potrebbe portare nuove opportunità o l'emergere di nuovi ruoli.

(Kabir, 2019), accordandosi al pensiero degli autori precedenti sull'impatto tecnologico e le sue ripercussioni sul ruolo del controller, crede che in un contesto economico globale, per essere più efficienti nell'identificazione dei costi e migliorare la produttività per arrivare ad un aumento sostanziale dei profitti, un'impresa debba familiarizzare sempre di più con i nuovi strumenti a disposizione del controller. Quali sono più nel dettaglio questi nuovi strumenti a cui si fa riferimento? (Geddes, 2020), riprendendo il concetto di “strumento”²⁹ nella sua versione più ampia e non strettamente legata ai connotati tecnici, discute dell'influenza delle tecnologie emergenti sul ruolo del controller. Qui di seguito viene riportata una tabella che sintetizza ed introduce gli strumenti a cui fa riferimento Geddes.

²⁹ “Cosa, elemento, persona, situazione e sim. Che costituiscono il mezzo per ottenere qualcosa”
[Treccani](#)

Emerging Technologies in Management Accounting		
<i>Business Intelligence</i>	<i>Business Analytics</i>	<i>Big Data</i>
<p><i>Business intelligence</i> (BI) sono strumenti tecnologici utilizzati per raccogliere, memorizzare, accedere, e analizzare i dati per aiutare le imprese a prendere decisioni informate. Le aziende utilizzano BI per diventare più competitivi adattandosi rapidamente alle richieste dei clienti e ai cambiamenti nel loro ambiente operativo. Sebbene molti degli attributi della BI siano intangibili, un'impresa non deve sottovalutare la sua importanza (Moreno et al., 2019).</p>	<p><i>Business analytics</i> (BA) consiste nell'utilizzo di software per raccogliere informazioni dai dati per effettuare delle decisioni di business migliori. BA composti da:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Predictive analytics</i> – cosa potrebbe succedere adesso o in seguito; 2. <i>Prescriptive analytics</i> – approccio di ottimizzazione in due aree, indirizzare al miglior risultato, e il suo raggiungimento (Nielsen, 2018) 3. <i>Descriptive analytics</i> – rispondono alla domanda “cosa è successo?” (Appelbaum et al., 2017) 	<p>I big data sono in quasi ogni elemento delle organizzazioni di oggi (Appelbaum et al., 2017). Le caratteristiche dei Big data sono:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. volume - la quantità totale di dati memorizzati; 2. velocità - intensità di creazione per i nuovi dati; 3. varietà - l'assortimento di dati e il suo sottoprodotto (Huttunen et al., 2019). I Big Data porteranno benefici straordinari a individui e aziende riducendo i costi di archiviazione dei dati e rendendo enormi volumi di dati disponibili in tempo reale, consentendo alle organizzazioni di prendere decisioni efficaci ed efficienti (La Torre et al., 2018)

Tabella 7: Geddes (2020). Definizione delle tecnologie emergenti nel campo del management accounting.

Le seguenti tecnologie avranno, e stanno già introducendo, significative novità al ruolo del MA. Secondo Lawson (2019), i contabili saranno liberi da compiti robotici come la fatturazione, i rapporti di gestione, l'organizzazione di dati finanziari per la valutazione, l'analisi e l'interpretazione. La leadership di un'organizzazione si aspetta di essere più collegata con il controller in quanto

avranno più tempo per analizzare le tendenze e creare conoscenza. Inoltre, a parere di Trigo et al. (2014), la BI nell'economia attuale può produrre vari benefit rispetto ai tradizionali sistemi di reporting, permettendo la creazione e la diffusione di dati mirati ai manager migliorando la programmazione a lungo termine ed ottimizzando i processi di business quotidiani dell'organizzazione.

In tema di BA, Nielsen (2018) ritiene che i controller dovrebbero utilizzare le informazioni guadagnate tramite i BA per:

1. Focalizzarsi su una visione globale all'interno di una cultura basata sull'analisi;
2. Prendere decisioni basate su fatti che hanno un impatto sul valore;
3. Concentrarsi sulle previsioni;
4. Concentrarsi sull'aspetto grafico del reporting e presentare le informazioni in modo comprensibile, emozionante ed utile;
5. Devono necessariamente avere le competenze utili nello svolgimento di queste attività;

Riprendendo Lawson (2019), essi avranno bisogno di imparare un insieme completamente nuovo di abilità nell'area degli *analytics* per avere successo. Devono essere in grado di estrarre e rivedere l'immensa quantità di dati a cui verranno esposti, mentre familiarizzano con i più moderni metodi di governance dei dati, query, *analytics* e visualizzazione. Collegando la conoscenza della tecnologia con le competenze strategiche e di leadership sarà possibile per gli

specialisti del controllo di gestione di abbattere e comunicare la storia che i dati possono raccontare. Infine, in futuro, con l'avvento dei *big data* e con l'analisi aziendale che utilizza diversi modi per analizzare le informazioni, i dati pervaderanno la maggior parte dei settori contabili, compresa il controllo di gestione. Ne risentiranno le decisioni relative al mix di prodotti, *make or buy*, *pricing*, e *profitability*. I dati diventeranno un'attività immateriale pari al personale, macchinari, e immobili. In questo mondo imprenditoriale globalizzato, c'è un bisogno schiacciante di tenere il passo con i rapidi cambiamenti. Le aziende di successo saranno in grado di cambiare in tempo reale con fluidità e facilità. Ci sarà una sostituzione e l'integrazione di semplici politiche di modellazione in modelli di dati statistici avanzati che consentono ai manager di apportare modifiche e testare anche piccole teorie (van der Steen & Tillema, 2018). Gli strumenti e tecniche discussi fino ad ora rappresentano, come spiegato da Geddes (2020), le “tecnologie emergenti” nel campo del controllo di gestione. A questi vanno sicuramente aggiunti però, per importanza ed impatto sui professionisti del controllo di gestione (ma non solo), i sistemi di ERP che rappresentano dei sistemi meno recenti temporalmente rispetto ai sopra citati.

Seguendo la definizione di Kallunki et al. (2011) i sistemi di *Enterprise Resource Planning* sono sistemi informativi integrati a livello organizzativo in grado di gestire e coordinare tutte le risorse, informazioni e funzioni di un'azienda da archivi di dati condivisi. Poiché gli ERP possono integrare le informazioni transazionali

dell'impresa in un unico database e permettere la condivisione di queste in divisioni organizzative diverse (Dechow & Mouritsen, 2005), possono aiutare i controller ad adempiere ai propri compiti grazie all'accesso in tempo reale ai dati sulle operazioni avvenute in impresa. Le ricerche di Granlund & Malmi (2002) però hanno dimostrato che l'impatto degli ERP sui controller è limitato. Questo è dovuto ad esempio al fatto che l'implementazione dei sistemi di ERP porta ad un miglioramento del processo di *reporting* finanziario e non ad un cambiamento nella natura di questo (Sangster et al., 2009). I controller, quindi, considerano gli ERP degli strumenti molto importanti per la generazione di report e trascurano invece il loro potenziale nei processi di controllo e nell'analisi della performance dell'impresa (Appelbaum et al., 2017). A questo punto verrebbe spontaneo chiedersi cosa fare per massimizzare il rendimento di un sistema di ERP in impresa. A parere di Grabski et al. (2009):

1. La probabilità di successo nell'implementazione di un sistema di ERP è maggiore se vengono inclusi nel processo i controller;
2. L'impatto del sistema di ERP sul ruolo del controller è correlato con la percezione del successo dell'implementazione, più l'implementazione ha successo maggiore saranno i cambiamenti richiesti al ruolo del controller;
3. Implementare un sistema di ERP al meglio significherebbe considerare il controller come un *business partner* e non come un semplice fornitore di dati;

4. Un'implementazione di successo dell'ERP porta ad un aumento della qualità dei dati e del *decision-making*, aumentando il tempo a disposizione per il controller per essere coinvolto in task a maggior valore aggiunto;
5. I controller in un “*ERP environment*” hanno bisogno di una forte comprensione del business e dei processi ad esso collegati, skills interpersonali significative, capacità di leadership, di *decision-making*, analitiche, di pianificazione e tecniche;
6. Il ruolo del controller in un “*ERP environment*” è più vicino a quello di un *business advisor* per il top management che ad un controller tradizionale.

La tecnologia sembra rappresentare un fattore abilitante per il *management accountant*, che permette di raggiungere livelli di efficienza ed efficacia sempre maggiori ed avvicinarlo al tanto discusso ruolo di *business partner/advisor* dei vertici in impresa. Ma presenta anche degli effetti indesiderati. Morales & Lambert (2013) descrivono il paradosso legato al concetto di *business partner*: nonostante lavorare a stretto contatto con il top management, venga considerato dai controller un ruolo prestigioso e tanto desiderato, le interazioni con il management di alto livello crea molto “*dirty work*”, e porta i controller ad essere trattati come “*dirty workers*”. Gli autori, infatti, distinguono il “*clean/good management accounting work*” dal “*dirty work*” definendo il primo come l'insieme delle attività che fanno parte del ruolo di *business partner* per il controller ed il secondo come i task routinari non in linea con il modello di *business partner*. Nel momento in cui si crea

un *mismatch* tra la professione ideale – il ruolo di *business partner* – e la realtà organizzativa emerge il “*dirty work*”. Di conseguenza, Heinzelmann (2018), prova ad interrogarsi su come il controller debba comportarsi rispetto alla dissonanza che si crea fra l'ideale professionale di *business partner* e la realtà aziendale.

In questo contesto, i sistemi informatici sono un tema di ricerca interessante, in quanto modificano non solo l'infrastruttura del lavoro del controllo di gestione, ma anche l'insieme delle pratiche coinvolte (Heinzelmann, 2017). Mentre un filone di ricerca in controllo di gestione trova un'espansione dei compiti del controller a causa dell'IT (Caglio, 2003), altri prevedono un'eliminazione di lavori di routine e una mentalità sempre più orientata al lungo termine (Sanchez-Rodriguez & Spraakman, 2012; Scapens & Jazayeri, 2003). Inoltre, alcuni autori indicano un indebolimento del ruolo dei controller, dovuto al fatto che la giurisdizione su lavori importanti, come il *performance management*, è trasferita in altri reparti funzionali come conseguenza del nuovo paesaggio IT (Dechow & Mouritsen, 2005). Nel complesso, la ricerca fornisce prove sull'evoluzione dei compiti e dei ruoli dei responsabili del controllo di gestione derivanti dal l'attuazione o dall'uso di sistemi informatici. Tuttavia, la letteratura non ha ancora rivelato il nesso tra l'identità professionale dei controller, il loro ruolo organizzativo e il cambiamento evocato dai sistemi informatici.

4. METODOLOGIA

Il progetto di ricerca parte dalla considerazione che negli ultimi anni, nella letteratura accademica che riguarda il controllo di gestione, i vari ricercatori si stiano focalizzando sempre di più sullo studio del ruolo del *management accountant* e come questo stia cambiando nel tempo. Hopper & Bui (2016) hanno mostrato in realtà, come nel corso dei 25 anni di MAR³⁰, e dopo aver studiato un campione di 475 paper, la misurazione delle performance e dei premi ed il *cost management* sono stati gli oggetti di indagine più frequenti (90 e 86 documenti, rispettivamente) seguiti da *Management control system* e attuazione e cambiamento (60 e 57 documenti rispettivamente) *budgetary control* e controlli inter-organizzativi (rispettivamente 34 e 30 documenti). Alcuni topic di ricerca come il ruolo del controller, pratiche e teorie di *management accounting*, *knowledge management* ed i software e sistemi di *accounting* hanno ricevuto molto meno interesse.

³⁰ *Management Accounting Research*



Figura 3: Hopper & Bui (2016). Distribuzione dei topic di ricerca su 25 anni.

Questi risultati sono stati esposti nel 2016, ma a partire dal 2018 c'è stata una forte inversione di tendenza sulle tematiche oggetto di ricerca, che ha visto un aumento mai verificatosi prima di studio dei fenomeni ricollegabili alla posizione dei professionisti di controllo di gestione. A testimonianza di ciò vengono riportati i risultati di una ricerca bibliografica tramite “Scopus” che quantifica la produzione accademica sui temi citati precedentemente.

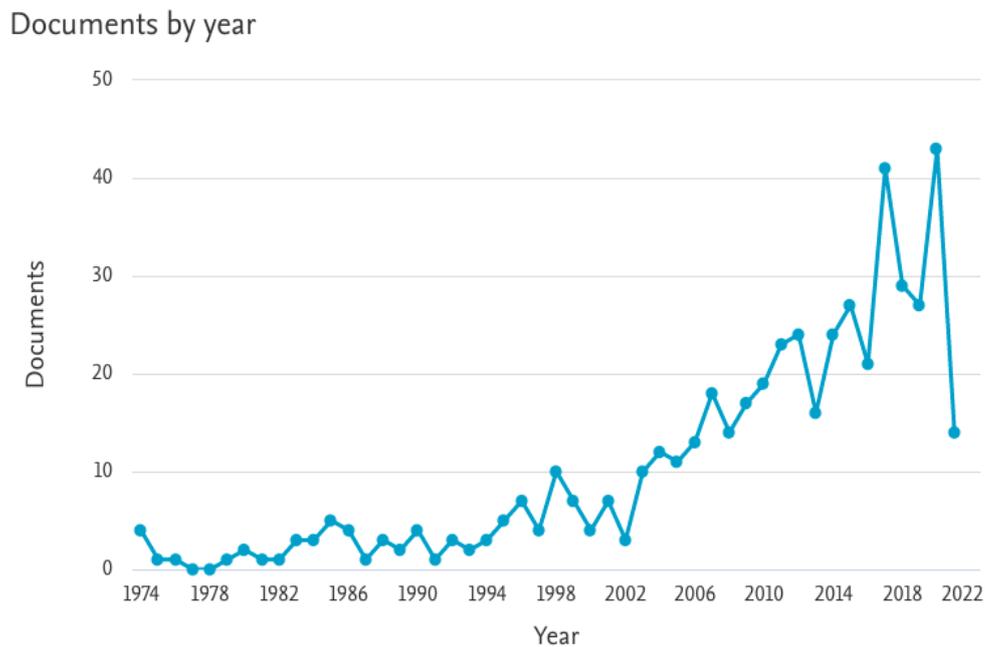


Figura 4: Documenti prodotti nel corso degli anni con chiave di ricerca "management accountant role"³¹

Su tale evidenza del panorama di ricerca si basa quindi il presente lavoro, che si propone di analizzare il ruolo del controller e come esso venga percepito in impresa alla luce di questa nuova importanza riconosciuta.

Le domande di ricerca che hanno guidato lo studio sono state:

“Come viene percepito oggi il controller alla luce degli impatti prodotti dalle innovazioni tecnologiche?”

Per rispondere a questa domanda è stato studiato un campione di 19 persone tra controller, CFO e professori universitari in materia di controllo di gestione. Il

³¹Fonte: [Scopus - Analyze search results](#)

metodo utilizzato per il campionamento è stato un mix di campionamento intenzionale e di convenienza, i soggetti sono stati scelti in base alle loro caratteristiche seguendo la definizione di Spradley (1979) per cui i partecipanti adatti saranno quelli che possiedono le informazioni che si stanno cercando, che vogliono riflettere sul fenomeno ed hanno tempo e voglia di partecipare, allo stesso tempo è stato necessario adeguarsi alle disponibilità dei soggetti coinvolti o che inizialmente si avrebbe voluto coinvolgere. Entrando più nel dettaglio, sono stati intervistati:

- 8 Controller;
- 7 CFO;
- 4 Professori;

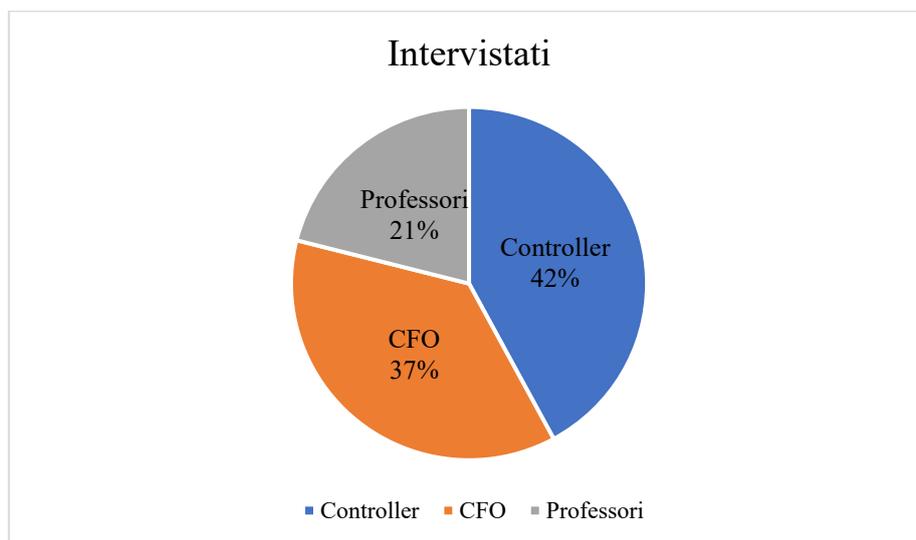


Figura 5: Distribuzione soggetti intervistati in base a categoria professionale.

Nel dettaglio dei controller e dei CFO, rappresentativi del mondo operativo:

	PICCOLE	MEDIE	GRANDI
	10 – 49	50 – 249	>250
CFO	1	0	6
Controller	0	1	7

Tabella 8: Distribuzione intervistati in base a n. dipendenti impresa di appartenenza.

La modalità prescelta per la produzione di dati è stata quella delle interviste semi-strutturate. Avendo precedentemente all'avvio del lavoro di ricerca, indagato sulla tematica oggetto di studio, è stato possibile configurare una serie di domande che potessero coprire gli argomenti di interesse ed entrare nel dettaglio. Le domande sottoposte ai soggetti intervistati sono state le seguenti:

1. In linea generale, secondo la sua esperienza, di cosa si occupa un controller oggi?
2. Se le chiedessi di elencare i principali compiti di un controller, cosa mi risponderebbe?
3. Quali sono le conoscenze, skills o abilità che dovrebbe avere secondo lei un controller?
4. A livello organizzativo, dove si colloca il controller nella vostra impresa? A chi riporta?
5. Ci sono stati dei cambiamenti che hanno spinto questa figura a modificare il suo modo di lavorare nel tempo? Quali crede siano stati i più rilevanti?
6. Crede ci sia un disallineamento tra le informazioni prodotte da un controller e quelle richieste da un manager in impresa? se sì, a cosa è dovuto?
7. La tecnologia come impatta sulle dinamiche appena citate?
8. Quali sono i maggiori cambiamenti che nel futuro ritiene possibili per questo ruolo?

Tabella 9: Domande intervista qualitativa

Per confrontare quindi le opinioni e le percezioni delle tre categorie coinvolte nello studio, sono state sottoposte le stesse domande a tutti i soggetti e questo ha quindi

reso comparabile le varie risposte e reso possibile catturare ed osservare le similitudini e le differenze di vedute tra chi proviene dal mondo operativo e chi da quello accademico e, all'interno dello stesso mondo operativo, tra controller e CFO. Le interviste sono state condotte online, registrate e poi trascritte. Successivamente sono state analizzate tramite un processo di codifica per argomenti che ha permesso un'analisi maggiore nel confronto degli stessi temi fra i vari soggetti interrogati nel corso della ricerca.

5. PRESENTAZIONE RISULTATI

I risultati delle interviste verranno esposti in base alle categorie a cui appartengono i soggetti e tenendo sempre presenti le domande di ricerca permettendo un dettaglio maggiore che configuri la possibilità di confronto tra le risposte oggetto di studio nel capitolo dedicato alla discussione dei risultati.

5.1 Controller

Competenze, compiti e collocazione in impresa

Nella prima parte dell'intervista, quella riservata a domande che portassero a costruire l'identikit del controller, è stato chiesto agli intervistati quali fossero le competenze del controller (in termini di hard e soft skills), i suoi compiti principali e la collocazione nella struttura della loro impresa.

La maggior parte degli intervistati ha descritto il controller come una figura di *“supporto al management”* che *“fornisce informazioni al fine di permettere la presa di decisioni”*. Alcune sfumature di questo concetto sono state comunque presenti, ad esempio qualcuno ha riferito che *“supporta il business dell'organizzazione in cui opera”* o che *“supporta il processo analitico e decisionale dell'azienda”* mentre un altro soggetto sostiene che *“affianca il proprio manager nelle varie decisioni aziendali”*. In ogni caso, l'argomentazione di ognuno degli intervistati verteva poi sulla spiegazione concreta del come avvenisse questo supporto, quali strumenti

venissero adoperati. Gli strumenti citati sono stati vari e sono tutti ricollegati strettamente ai compiti del controller in impresa. Il controller per supportare il management/organizzazione “*deve pianificare e controllare*”, “*guidare i processi aziendali*”, “*indirizzare le scelte aziendali*” ma anche “*fornire i numeri per prendere le decisioni*”. Gli unici compiti citati almeno una volta da tutti i controller intervistati sono stati “*il budgeting*” e “*attività di forecasting*”, altri emersi spesso sono stati “*l’individuazione degli indicatori di performance*” ed “*analisi degli scostamenti rispetto all’anno precedente o agli obiettivi prefissati*”. Solo due controller hanno fatto riferimento all’attività di reporting esplicitamente, uno di questi l’ha definita “*attività di reporting esterna per i fornitori o finanziatori o per le banche (accesso al credito)*”, l’intervistato lavora per una SPA. Un intervistato poi ha fatto riferimento, oltre che all’analisi dei dati, anche all’interpretazione di questi, alla domanda sui compiti del controller:

“Analizzare ed interpretare [...]. Deve saper individuare i flussi che avvengono all’interno dell’organizzazione e riconoscere i trend che potrebbero impattare sulle sue performance [...]. “

Parlando di conoscenze, skills e abilità la tendenza era quella alla divisione in hard skill e soft skill. Per le hard quasi tutti hanno accennato che le competenze di base sono quelle appartenenti a percorsi di laurea in economia, quindi:

- Concetti di programmazione e controllo;
- Ragioneria: contabilità generale, partita doppia ecc...;

- Saper legger un bilancio gestionale;

Alcuni degli intervistati (tre su otto), hanno anche discusso del fatto che tali basi conoscitive:

“non devono essere necessariamente approfondite, ma tali da permettere di capire di cosa si tratta per poi approfondire un certo argomento” possono essere anche *“di livello basico”* ma a detta di un intervistato in particolare: *“dipende dalla grandezza dell’azienda per cui si lavora, se è un’azienda piccola devi avere più competenze, se è un’azienda grande si possono avere competenze più verticali”*.

Non sembra l’unico a pensare che lo schema delle competenze richieste possa non essere fisso in tutte le aziende, un altro dei soggetti intervistati afferma che: *“la definizione di questa funzione varia in base al management”*. Infine, tutti, in diversi modi, hanno riportato tra le competenze chiave quelle legate agli strumenti informatici come Excel, strumenti di BI, *“qualcosa sui database”*.

Passando alle soft skills, tra le più citate sono presenti:

- Lavorare in team;
- Analiticità;
- Empatia;
- Capacità relazionali e comunicative;

Due soggetti in particolare hanno parlato del ruolo di *“mediatore”* che dovrebbe assumere il controller e quindi la capacità di mediazione, visto che il *“controller non è più chiuso nell’ufficio a fare analisi ma deve interfacciarsi con le altre*

funzioni". Un'altra tematica che sembra di estrema importanza per due controller, uno appartenente ad una media ed uno ad una grande impresa, è quello della sensibilizzazione al dato. A detta dei soggetti in questione il controller *"deve essere proattivo nel guidare l'informazione [...] non sempre l'interlocutore ha lo stesso background"*.

Tendenzialmente per quello che riguarda la collocazione nella struttura d'impresa la divisione principale vede da una parte chi si trova all'interno dell'area amministrativa e chi in una specifica area dedita alla pianificazione ed il controllo. La distinzione sembra basarsi sulla dimensione dell'impresa di appartenenza, i controller occupati in grandi imprese (n. dipendenti > e fatturato >) si trovano in aree specifiche per il controllo di gestione, ma c'è anche un'eccezione per un soggetto appartenente ad una piccola impresa (...) che si trova ad essere l'unico controller in una specifica area di pianificazione e controllo.

Impatto tecnologico sul ruolo

Per quel che concerne la tecnologia e l'impatto sul ruolo, tutti gli otto intervistati definiscono positiva l'introduzione della tecnologia e il conseguente impatto sulla loro professione, notiamo come nessuno degli intervistati ha accennato ad aspetti che potessero essere interpretati come negativi.

I vantaggi maggiormente discussi sono legati al tempo per eseguire le operazioni e la qualità dei dati, infatti *"i dati ora sono certificati, le informazioni sono sicure e*

validate, ciò ci permette di aver più tempo da dedicare ad attività a maggior valore aggiunto che trasformano i dati in informazioni utili”.

Un controller di una media impresa (n. dipendenti e fatturato) afferma che: *“Ho vissuto il pre e post introduzione della tecnologia in azienda (In riferimento a ERP e BI). Prima per fare un bilancio servivano 15 giorni, ora ne servono 3.”*

In un caso emerge un fortissimo legame fra controller e tecnologia: *“il controllo di gestione se non è accompagnato dalla tecnologia non ha supporto. Se parliamo di grandi aziende, il controller rischia di non riuscire a fare il suo mestiere perché passa il tempo ad estrarre numeri, a quadrare quel numero, a cercare di tirare fuori un indicatore [...] un sistema informatico come una BI che genera dati in modo veloce e certificato è fondamentale per il lavoro del controller.”* Lo stesso controller spiega anche perché la questione legata alla celerità delle informazioni è così importante: *“Molto spesso il manager vuole delle risposte immediate mentre il controller in alcuni casi è più concentrato sulla correttezza del numero e tende alla quadratura invece che alla velocità nel fornire il numero. Quello che dovrebbe essere fondamentale e prioritario nell’ambito del controllo di gestione è che noi non ci occupiamo di contabilità, ma di fornire delle tendenze.”* Proprio nel rapporto con il management emergono delle difficoltà per i controller, l’intervistato citato in precedenza aggiunge che: *”I manager a volte sono i primi a chiederci dei valori quadrati, forse perché non vedono la differenza fra noi e la contabilità.”* Nonostante la tecnologia dia la possibilità al controller di fornire informazioni

rapide e certificate, si possono creare delle problematiche legate alla comprensione delle informazioni fornite. Un controller di una grande impresa fa notare come *“i report prodotti con molti dettagli possono non essere compresi immediatamente dalla top line che non ha padronanza delle informazioni”* in questo senso, un controller di un'altra grande impresa, crede che *“sono molto importanti le relazioni interpersonali per capire di cosa le persone hanno veramente bisogno. Bisogna capire bene le necessità ed adattarsi.”*

Cambiamenti futuri

Nell'ultima parte dell'intervista, la discussione si è spostata sul futuro di questo ruolo, lasciando spazio alle considerazioni degli intervistati tra visioni ritenute più concrete ed altre auspicabili. Il tema del futuro, a detta dei controller intervistati, vede come macro-tematiche principali quelle legate a maggiori competenze e lo sviluppo della figura nella struttura organizzativa d'impresa.

Sul tema dell'accrescimento delle competenze future, gli intervistati fanno riferimento a molteplici cause. Un controller proveniente da una piccola impresa afferma che *“le esigenze dell'imprenditore cresceranno, quindi le capacità del controller devono essere sempre maggiori e la figura più qualificata”*, uno di una media impresa crede invece che dipenda *“dall'organizzazione in cui si muove la figura: in organizzazioni molto dinamiche come la mia l'evoluzione sarà guidata dai processi di mercato e di internazionalizzazione”* mentre altri due pensano che

la causa principale, collegata alla necessità di acquisire più competenze, derivi dalla *“sempre maggiore disponibilità di dati da analizzare anche in tempi minori”*. Per quanto riguarda quali competenze saranno al centro di questa evoluzione le correnti di pensiero sembrano dividersi fra chi crede nello sviluppo di conoscenze legate all’analisi dei dati, all’interpretazione di questi e ad una maggiore preparazione anche sui processi delle altre aree funzionali e chi pensa che le soft skill potrebbero fare la differenza nel progresso della professione, addirittura un intervistato propone che *“dal mio punto di vista dovrà essere meno ancorato a tecnicismi e debba invece essere contaminato dalle richieste del business e dei processi in atto”*.

Parlando invece dello sviluppo organizzativo della figura, le tematiche emerse vedono due scuole di pensiero non proprio vicine. Infatti, i controller si dividono fra:

- chi guarda all’evoluzione del controller verso un ruolo ancora più importante come quello di un manager;
- chi pensa che debba ancora completare la sua evoluzione in *business partner*.

“Questo ruolo deve avere vita propria, anche non dipendendo dal CFO, e forse in quel caso avverrà una separazione [...] mi auspico diventi una figura come un manager a tutti gli effetti, che possa farsi valere nelle riunioni discutendo alla pari con gli altri manager” a conferma di questo pensiero un altro intervistato afferma che in futuro *“lo vedo come un manager più che un mero produttore di dati, che*

*deve saper analizzare e utilizzare i dati per fare previsioni e sfruttarli per il futuro dell'organizzazione". Dall'altro lato invece, buona parte dei controller intervistati è più preoccupato del raggiungimento dello status di *business partner*, ad esempio "deve essere sempre di più di supporto al CFO [...], avere la possibilità di fornire uno spunto di riflessione ed influenzare il management team...questo valorizzerebbe il ruolo del controller, ancora non ben conosciuto". Infine, da parte di un controller di una grande impresa, si ha un punto di vista ancora meno evoluto: "molta gente ancora non sa spiegare quello che fa, e questo significa che il controller è una figura non ben conosciuta a causa della sua poca diffusione" la stessa persona poi conclude con un messaggio positivo "quello che da speranza è pensare che possa essere sempre più conosciuto perché l'esigenza di fare controllo di gestione non è solo della multinazionale ma anche della piccola impresa. Il controller può essere una figura che può trovare spazio in qualunque realtà aziendale"*

5.2 CFO

Compiti, competenze e collocazione in impresa

La terminologia adottata dai sette CFO intervistati, per descrivere i compiti e la percezione del controller nella propria impresa, è stata sicuramente varia. Non è

mancato l'utilizzo della parola "*business partner*", ma insieme a questa sono stati utilizzati molti altri termini, quali:

- Co-pilota, "*che deve aiutare il management ad analizzare la propria attività e capire efficienza ed efficacia con la quale questa viene svolta*";
- Bussola del top management, "*per aiutarlo a capire quello che è l'andamento dell'azienda*";
- Economista che si occupa di controllo, "*il termine controller è obsoleto [...] l'oggetto delle sue attività è stare al fianco all'organizzazione in tutte le sue aree di competenza e settori*";
- Garante dei numeri e dell'informazione aziendale "*si occupa di come l'informazione viene verificata, come nasce nei reparti aziendali, come viene indicizzata, pulita e resa indicatore*"

In ogni caso, mettendo da parte la differenza nei vocaboli, controller come *business partner*, co-pilota e bussola del top management sembrano essere intesi come dei sinonimi in realtà. Per quanto riguarda chi parla di "economista" che si occupa di controllo, non sembra escludere l'accezione di *business partner*, ma ampliare invece il range di conoscenze e competenze utili per lavorare efficacemente. Anche chi lo definisce come garante dei numeri e delle informazioni sembra non allontanarsi troppo dall'idea di *business partner*, tanto che nel prosieguo dell'intervista affermerà che "*il vero valore aggiunto del controller oggi è essere la spalla, il navigatore, il co-pilota [...]*" ma sicuramente si nota un focus diverso

sulla percezione dell'intervistato in azienda. In ogni caso, i compiti che rientrano nella competenza di un controller, dal punto di vista di uno dei CFO intervistati, *“cambiano in funzione della dimensione dell'azienda”*. Gli intervistati rappresentano imprese la cui dimensione varia tra medie e grandi e le tendenze sono molto simili. *“La funzione del controller è quella di definire gli obiettivi e misurarne il raggiungimento “ ma non solo, “il vero valore aggiunto oggi è tutta quella che è la programmazione e l'analisi ex-ante utilizzando quindi previsioni, budget, forecasting”*. Inoltre, uno dei CFO pensa che sia un compito del controller *“insegnare, come se fosse un consulente esterno, ad ogni manager, a diventare controller di sé stessi, in uno scambio di competenze che porta alla coesione tra manager e controller”* solo che in questo deve essere bravo nel *“farsi percepire come uno che da una mano e che aiuta nelle attività”* e non come *“qualcuno che controlla”*. Su questo aspetto sono presenti anche altre testimonianze. Un altro intervistato, ad esempio, crede che il controller debba essere un *“educatore verso gli altri reparti, che porta i concetti di controllo di gestione fuori dal suo ambito”* ma anche questo intervistato evidenzia che *“il problema vero è essere percepito come un servizio di sussidio e di aiuto al management e non come la spia della direzione generale”* .

Passando poi alle questioni inerenti la *“cassetta degli attrezzi”* del controller e quindi competenze e skills, anche in questa categoria di intervistati, troviamo delle attenzioni particolari alle soft skills e alle competenze informatiche legate agli

strumenti tecnologici introdotti in impresa negli anni. Il quadro che si delinea passando in rassegna le varie risposte è ben rappresentato dalla frase di un CFO in particolare: *“l’esperienza mi porta a dire che un controller di nuova generazione dovrebbe essere un buon amministrativo, un buon contabile e un buon informatico, ma le sole competenze tecniche non gli permetterebbero di essere più che un buon tecnocrate”* e che *“se oggi non aggiungi a tutto questo il tema delle soft skills non porti valore”*. Le soft skills che riportano i CFO sono ad esempio: abilità relazionali e comunicative, ma anche negoziali in quanto *“quando ragioni in termini di budget devi negoziare costantemente”*, creare rapporti di fiducia con le persone con cui lavori, curiosità, umiltà visto che *“i numeri sono conosciuti più dal controller che dal manager stesso, ma questo non deve mai trapelare. Il controller deve fare in modo che la decisione venga presa dal dirigente e qualche volta nel farlo bisogna anche umiliarsi”*. Il tema della comunicazione con il management è toccato spesso, infatti un altro CFO afferma che il controller deve avere effettivamente delicatezza nella comunicazione, confrontandosi con figure anche apicali a cui deve riportare *“quello che va bene, non va bene o potrebbe andare meglio”*.

Entrando nei discorsi legati alla collocazione organizzativa del controller, i CFO hanno riportato le loro esperienze e varie considerazioni sulle pratiche più comuni. In generale, vale sicuramente la frase di uno degli intervistati per cui *“azienda che vai, organizzazione che trovi”* infatti, non è possibile identificare uno standard fra le varie testimonianze. Per uno degli intervistati, *“la funzione di controllo di*

gestione è sempre stata collocata in staff alla direzione generale e in dipendenza gerarchica al direttore amministrazione, finanza e controllo” e che “questa ha senso perché il controller definisce con la direzione gli obiettivi in fase di budget o pianificazione generale mentre la dipendenza dalla direzione AFC deriva dal fatto che il controllo di gestione deve avere dati allineati con la parte contabile”. Per un CFO, dal punto di vista organizzativo “il controller non deve mai riportare al manager di linea, ma deve essere sempre il più indipendente possibile” e ritiene che il modello più efficace sia una collocazione del controller “nell’area AFC con un riporto funzionale e gerarchico all’interno di questa e mai di riporto alle altre aree operative, ma solo di supporto” cosa che invece accade in altre imprese più grandi dove, ad esempio, alcuni CFO fanno affidamento anche a controller inseriti nelle aree funzionali. Infine, un’altra opinione interessante è quella di un CFO per cui, il controller che si trova ad operare nell’area amministrativa “soffre perché ha le ali tarbate trovandosi a colmare le lacune di controllo di gestione di un direttore amministrativo che spesso ha una cultura diversa”

Impatto tecnologico

Anche secondo i CFO, l’impatto tecnologico sul ruolo del controller ha avuto e sta avendo un’influenza positiva. Gli effetti prodotti sono vari, un intervistato ritiene che “il controller e lo stesso CFO vengono stimolati dalla tecnologia”, qualcuno ritiene che sia un “fattore abilitante” che lo ha aiutato nel fornire informazioni

basate sulle necessità effettive del management: *”passando alla BI, abbiamo revisionato il sistema di reportistica che ci ha permesso di costruire per i manager delle dashboard personalizzate”* mentre nel passato i controller *“producevano tanta carta ma non troppa informazione”* mentre adesso *“se il manager ha dei bisogni informativi specifici ci mettiamo intorno ad un tavolo e studiamo insieme come risolvere questo bisogno”* ed aggiunge *“da produttori di carta, che a un certo punto ci domandavamo se qualcuno leggesse, i controller sono diventati i consulenti dell’informazione necessaria al manager per prendere decisioni”*. Questa evoluzione, per il CFO citato, sembra anche aver influito sulla percezione dei controller in impresa che ora *“avendo aiutato il manager ad ottenere le informazioni che gli servivano vengono visti come dei partner in impresa”* e questo è possibile soprattutto grazie allo sviluppo dei sistemi informativi in impresa. In ogni caso, quello che pensa uno degli intervistati è che sicuramente l’impatto può essere positivo *“se il controller passa da produttore di report ad economista al fianco dell’organizzazione”* e questo implica *“utilizzare la tecnologia per minimizzare il tempo che il controller impiega nel produrre i dati e massimizzare quello che è il valore aggiunto che dovrebbe dare, ovvero l’interpretazione dei dati e non la semplice produzione di questi”*. Anche il tema della cultura nell’approccio a questi strumenti è rilevante, infatti uno degli intervistati afferma che *“prima abbiamo lavorato sulla cultura in impresa legata agli strumenti informatici e quando il processo funzionava abbiamo investito negli strumenti”* commentando in

questo modo un utilizzo sempre maggiore di sistemi informatici partito dal “classico Excel ed ERP” fino all’introduzione di un sistema di BI. Anche nel caso dei CFO è stato fatto rimarcato da più soggetti, come citato qualche riga sopra, che “la tecnologia ha minimizzato il tempo che il controller impiega in attività routinarie riversandolo nell’interpretazione dei dati invece che nella produzione di questi, portando al management maggiori spunti” e che questa nuova forma operativa sta portando “un salto culturale pro-controller”.

Cambiamenti futuri

Nell’ottica dei CFO, che sembrano tenersi molto più concreti nelle previsioni future rispetto al ruolo, l’evoluzione di questo dipenderà dai trend di mercato e della governane in impresa. Ci si aspetta dal controller una conoscenza sempre maggiore del business di riferimento in modo da affermarsi come *business partner* in azienda e possa essere di aiuto “nella presa di decisioni che portino ad un’espansione dei volumi e della marginalità” per fare questo lo stesso CFO crede che “la chiave della sua evoluzione non saranno le competenze informatiche, che rimangono importanti, ma lo sviluppo qualitativo delle conoscenze legate agli aspetti strategici del business”. Effettivamente, un altro CFO concorda con questo pensiero, credendo che il futuro del controller vada in contro a “meno transazioni da gestire e l’evoluzione verso ruoli più strategici” in quanto “prevarrà la necessità di progettazione e pianificazione e sempre meno quella di controllo in quanto questa

verrà sostituita dalla tecnologia” e non si ferma qui, ed aggiunge che “probabilmente nel tempo anche la parte di produzione di informazioni verrà assorbita da strumenti di business planning”. Rimanendo su questa linea di pensiero, un’altra testimonianza significativa è quella di chi afferma che ”con il fatto che le gli strumenti di pianificazione danno e daranno una grossa mano, l’evoluzione farà sì che la persona che sa leggere i fenomeni attraverso i numeri diventerà l’uomo del business, che non produrrà informazioni, ma sarà sempre a stretto contatto con le persone per supportarle nelle decisioni”. Infine, un trend futuro, è quello del risk management: ”secondo me è un aspetto sul quale bisognerà tendere. All’interno dell’azienda la gestione del rischio richiede una certa reattività ed internamente una buona previsione può cambiare le sorti dell’azienda”.

5.3 Professori

Compiti, competenze e collocazione in impresa

A differenza delle categorie di intervistati sopra citate, i professori sembrano avere una visione più dettagliata dei compiti del controller in impresa ed alcune osservazioni non emerse in precedenza. Una sintesi che accomuna tutti gli intervistati vede definire il ruolo come quello di *“soggetto deputato a supportare le attività di programmazione, controllo e decision making che i manager devono effettuare”* ed entrando nel dettaglio si occuperebbe di:

- Fornire tutte le informazioni necessarie per l'attività di programmazione;
- Assicurarsi che il processo di guida della gestione avvenga in maniera adeguata;
- Analizzare gli eventuali scostamenti identificando opportuni momenti di revisione *“della rotta che si sta seguendo”*;
- Definire l'architettura del sistema di controllo.

Un'osservazione rilevante emersa in queste interviste è che i compiti del controller in questo momento storico, almeno nel contesto di provenienza degli intervistati, sono riconducibili ad un *“controllo tradizionale”*: *“quando parliamo di aziende medio-piccole, dal mio punto di vista, l'occupazione prevalente dei controller riguarda l'analisi della profittabilità ed un'attenzione ai costi e ai margini [...] principalmente focalizzato su reporting con comparazione storica, budget economico e confronto dell'andamento rispetto al budget”* pensiero confermato da un altro professore intervistato: *“sarebbe bello dire che oggi il controller si occupa degli aspetti qualitativi e quantitativi delle gestione e quindi di quello che è più controllo strategico ma, secondo me, allo stato attuale, i controller si occupano molto di più di quello che è il controllo tradizionale”*. Uno degli intervistati ritiene che al giorno d'oggi sia corretto citare fra i compiti del controller anche attività di risk management visto che *“partecipa a riunioni utili alla definizione del rischio”* e si occuperebbe inoltre di *“reportistica su tematiche sociali o di sostenibilità”*. Parlando di competenze, gli intervistati concordano che per svolgere questo ruolo

siano necessarie *“competenze tecniche molto forti nella strumentazione tradizionale del controllo di gestione”* ma a queste dovrebbero essere affiancate *“competenze sugli strumenti di controllo strategico”* anche se su questo punto emergono delle criticità, in quanto *“attualmente è molto debole e lontano dal ruolo di controller strategico”*, oltre a queste non mancano i riferimenti alle conoscenze degli strumenti informatici in particolare degli strumenti informativi e dei sistemi di BI che al giorno d’oggi dovrebbero essere *“ormai consolidate”* mentre sugli analytics un professore crede che *“siano ancora in mano ad altri competenti e che il controller deve utilizzare ma che in questo momento non può conoscere”* mentre un altro intervistato afferma che *“il controller deve essere un data analyst visto che i dati sono dappertutto”*. Il controller poi dovrebbe possedere *“grandissime capacità di ascolto prima ancora che di comunicazione”* in modo da *“comprendere le esigenze di chi gli è di fronte”* e questo è ricollegato all’aspetto di conoscenza della strategia e dei processi dell’impresa, visto che *“non riesce ad ascoltare il responsabile di produzione se non conosce il processo produttivo e quindi non riuscirebbe a capirne le reali esigenze”*. A proposito della comunicazione al controller viene riconosciuto dagli intervistati il ruolo di *“agevolatore della comunicazione”* inteso come persona che *“agevola i momenti di confronto e di discussione utili ai manager per il monitoraggio della performance”* ed inoltre come colui che *“trasferisce la cultura del controllo”* in impresa, che *“esalta i numeri”* e sa *“venderli”*, i suoi interlocutori in impresa sono molti ma deve avere la

capacità di rimanere *“distaccato... freddo e lucido quando suggerisce ed aiuta a riflettere”* come *“il medico davanti ad un paziente in fin di vita, l’emotività potrebbe compromettere il suo lavoro”*. Non deve essere necessariamente un leader visto che *“nelle medie aziende il controller collabora in team di 3-4 persone e non ha problemi complessi da dover gestire”* ma in ogni caso deve saper coinvolgere ed entusiasmare per *“trasferire l’importanza di una gestione orientata alla condivisione ed alla presa di decisioni oggettive e basate sui dati”*.

Per concludere, a livello organizzativo, anche per i professori, la collocazione dei controller risponde alla *“teoria della contingenza”* e quindi non c’è un collocamento unitario ma varia in base all’azienda. Le aziende più evolute (e grandi) tendono a collocarlo in un’area dedicata al controllo in staff alla direzione. Nelle aziende più piccole lo si trova nell’area Amministrazione, Finanza e Controllo e quindi *“potrebbero esserci delle problematiche non essendoci una chiara definizione dei compiti, portandolo a svolgere attività più amministrative che non gli competono”*. È possibile anche identificare delle situazioni *“ibride”* in cui i controller si trovano nell’area AFC ma con una funzione distinta ed un responsabile di riferimento. Le riflessioni di tutti gli intervistati concordano nel dire che *“la migliore espressione del ruolo è in staff alla direzione generale”* questo perché renderebbe le informazioni prodotte un supporto strategico che non correrebbero il rischio di *“essere filtrate dal direttore amministrativo”*.

Impatto tecnologico

I professori sembrano concordare con il mondo operativo, riconoscendo un impatto generalmente positivo della tecnologia sul ruolo del controller, ma non mancano di osservazioni critiche sull'approccio dei controller a questi nuovi strumenti. Come citato anche in precedenza la tecnologia concede al controller l'opportunità di *“sgravarsi di alcuni compiti più routinari”* facilitando *“tutte quelle operazioni di raccolta ed elaborazione dell'informazione”*, in questo senso è interessante la testimonianza di un intervistato che fa presente come *“la ricerca sull'impatto degli ERP sul controllo di gestione ha portato ad una conclusione: gli ERP non hanno avuto un grosso impatto sulle tecniche e le attività del controllo di gestione, in quanto tali sistemi nascono per altri scopi, ma hanno avuto un'influenza importante sul ruolo del controller, liberandolo di alcuni compiti e restituendogli del tempo per altre attività a valore aggiunto”*. A differenza degli ERP, i sistemi di BI e BA, sono invece finalizzati al supporto del processo decisionale e quindi lo stesso professore afferma che *“se prima la connessione fra controllo di gestione e sistemi informativi fosse stretta adesso tendiamo ad una fusione”* ma a questo punto, la risposta di un altro professore opera una distinzione tra la teoria e la pratica: *“Per me questa è la visione”*, riferendosi ad un'integrazione sempre maggiore di controllo e tecnologia, *“ma l'attuazione dipende dalle capacità del controller”* infatti elenca alcuni punti critici *“perché molti controller oggi non abbandonano ancora il foglio elettronico nonostante stia diventando inadeguato?”* riferendosi ad

Excel, *“perché è quello che gli ha portato successo, e serve coraggio a capire che potrebbe esserci di meglio”* inoltre *“gli analytics non li conosci (il controller) e non sai cosa farci, ti accorgi che alcuni modelli possono dare delle risposte più complicate rispetto a quello che sai fare oggi”* ponendo enfasi sul fatto che potrebbe esserci un senso di paura nell'introduzione di sistemi al passo con i tempi. Altro aspetto negativo emerso durante le interviste derivano dall'eccessiva affidamento da parte dei controller a questi strumenti, ad esempio: *“quando si adotta una Balance Scorecard il momento fondamentale è quello della discussione degli indicatori e delle aree di performance, il rischio è che il controller invece si affidi al sistema che ti fornisce dei modelli preconfezionati e di conseguenza non se ne occupi lui”* quindi sistemi di questo tipo possono essere delle opportunità di crescita del controller e dell'azienda ma il controller deve gestirli nella maniera opportuna.

Cambiamenti futuri

In conclusione, le tematiche sul futuro del controller dal punto di vista dei professori intervistati ruota intorno a vari aspetti. Il primo è quello dettato dalla tecnologia, per un professore il controller *“diventerà sempre di più una di più una figura ibrida, un data analyst... si rafforzerà ancora di più il trend avviato dall'introduzione degli ERP, e i sistemi di BI lo porteranno ad avvicinarsi ad una figura che si occuperà sempre di più di data quality, data security e data governance ed al tempo stesso*

potrebbe essere spogliato di alcune competenze tradizionali” per l’intervistato quindi il controller si avvicinerà a figure dell’ambito IT. Un altro professore ritiene a proposito che “la sfida è arrivare ad avere dei sistemi di BI evoluti, tenendo presente che già adesso gli ERP assecondano moltissimo la parte più tradizionale della reportistica, e allargarsi ad altri ambiti”. Uno di questi ambiti potrebbe essere quello della sostenibilità intesa come sociale, ambientale ed economica. Un intervistato sembra molto convinto del fatto che “può offrire grandi spunti al controller. La sola analisi dei costi legati alla sostenibilità offre grandi spunti di maturazione e arricchimento del ruolo. Un trend di simile importanza è stato quello legato al capitale intellettuale ma non ha ricevuto sufficiente impulso dalle istituzioni” il rischio in questo caso è che se il controller non si facesse avanti nell’organizzazione come supporto alla misurazione e gestione di questi aspetti potrebbe restarne escluso e “diventare appannaggio esclusivo di altre aree come la produzione”. Infine, un’altra tematica è quella che collega la gestione dei dati con l’aspetto organizzativo legato ai controller in impresa. “Sembra che la strada evolutiva da prendere sia quella di gestione specifica del dato, oggi serve qualcuno che si occupi di tutti questi dati in impresa” il problema però citato dall’intervistato è che nel contesto delle imprese di oggi, questi dati sono dispersi in tanti uffici poco coordinati e che forse sarebbe il caso di “staccare un team autonomo dove all’interno ognuno ha delle specifiche aree di competenza”, oggi molte imprese distribuiscono i loro controller in aree diverse, ma “ il controller può giocare la sua

partita quando avrà a disposizione una sua funzione indipendente e coordinata” ed aggiunge “a quel punto potrebbe anche staccarsi dal CFO ed ottenere un ruolo di management diverso e nuovo”.

6. DISCUSSIONE

I risultati del presente lavoro di ricerca, volto allo studio delle percezioni del controller, alla luce delle recenti novità introdotte nel ruolo dai trend di mercato e dalla tecnologia, ha prodotto una serie di osservazioni in linea con l'attuale letteratura accademica e dei possibili spunti di riflessione ancora poco esplorati. L'analisi delle interviste tra controller, CFO e professori ha permesso di cogliere le riflessioni comuni tra soggetti di derivazione accademica ed operativa e allo stesso modo quelle che sono le discordanze di pensiero fra questi. Le tematiche analizzate hanno riguardato, in estrema sintesi:

- a) Compiti del controller;
- b) Skills intese come hard skills e soft skills;
- c) Collocazione nella struttura organizzativa dell'impresa;
- d) L'impatto prodotto dalla tecnologia sul ruolo;
- e) Possibili cambiamenti futuri;

Riportando i risultati principali, è possibile commentare quelle che sono attualmente le maggiori implicazioni legate alla percezione del controller.

Come viene percepito ad oggi il controller in impresa?

In linea generale, dai risultati, è possibile evidenziare come tutti gli intervistati riconoscano al controller un ruolo molto rilevante in impresa, specialmente nei

confronti del management. I CFO sembrano avere delle idee molto chiare nei riguardi dei loro controller e le descrivono efficacemente utilizzando parole forti come “co-pilota”, “bussola del top-management”, “spalla destra del CFO”. Allo stesso tempo, però, i controller non appaiono così consapevoli di questa grande aspettativa nei loro confronti ed inoltre, è emerso in un caso, un’affermazione in controtendenza a quella dei CFO, con un controller che ipotizzava la poco chiara distinzione, da parte del management, fra la sua categoria e quella degli amministrativi. In ogni caso, i controller sembrano più cauti nella descrizione dei loro compiti. I professori seguono questo trend, non sbilanciandosi nel definire già acquisito lo status di *business partner*.



Figura 6: Karlsson et al. (2019). Transazione del controller verso il ruolo di business partner.

Se seguissimo lo schema proposto da Karlsson et al. (2019) potremmo pensare di trovarci in una situazione ambigua. I CFO esprimono una versione delle loro percezioni almeno prossima all’ultimo gradino in alto della scala in Figura 5 mentre

controller e professori sembrano posizionarsi qualche gradino più in basso. L'affermazione riportata dall'interviste ai controller, ci potrebbe far pensare che lo stadio evolutivo sia molto più indietro di quello presentato poco fa e su questa lunghezza d'onda ritroviamo l'affermazione di un controller che ritiene troppo spesso che i manager siano preoccupati dalla quadratura dei numeri prodotti, cosa che a suo parere non è il vero valore aggiunto delle analisi condotte da un controller ma che sia di dominio dell'amministrazione. In ogni caso, tali affermazioni possono essere utilizzate come spunti di riflessione, che derivano da casi isolati e al momento non sembrano generalizzabili alla luce dei risultati raccolti. Ma perché la percezione dei CFO nel campione appare così "distante" da quella dei controller e dei professori? Una spiegazione potrebbe essere, come descritto dalla letteratura, la dimensione dell'impresa di appartenenza. In altre parole, i CFO intervistati provengono da grandi imprese (>250 dipendenti) e questo fattore influirebbe sulla quantità e complessità del lavoro contabile (Byrne & Pierce, 2007). Anche altri studi hanno dimostrato come la dimensione d'impresa ha un impatto sui ruoli contabili, specialmente quello del controller (Zoni & Merchant 2007). La complessità di business in imprese di grandi dimensioni aumenta il bisogno dei manager di ricevere supporto dai controller, non solo per la fornitura di informazioni finanziarie ma anche nel supporto alla presa di decisioni complesse (Rieg, 2018). Sulla base delle osservazioni precedenti, potremmo sostenere che tale

visione derivi dalla consapevolezza dei CFO di necessitare del supporto dei controller nello svolgimento delle loro attività.

Di quali attività si occupa oggi un controller in impresa?

Scendendo sul piano delle attività dei controller, il focus maggiore vede nel mondo operativo una grande attenzione alla programmazione e l'analisi ex-ante e nel mondo accademico un grande interesse per l'utilizzo della tecnologia e conseguenti nuove competenze richieste, l'avvicinamento alle tecniche di controllo strategico e la conferma di un interessamento, in questo periodo storico, per l'analisi predittiva e degli scenari. Tali risultati sembrano in linea con quanto descritto da Cokins (2013) e Nielsen (2015) che preannunciavano un passaggio da un controllo del "passato" all'esigenza di formalizzare predizioni rispetto al futuro dell'azienda che tengano conto delle conseguenze dell'incertezza e della componente di rischio presente in ciascuna decisione. Inoltre, anche se non specificato nel corso delle interviste, le competenze e le tecnologie a cui facevano riferimento gli intervistati in tema di analisi predittiva, potrebbero essere quelle citate da Wadan & Teuteberg (2019) ovvero conoscenze statistiche di livello intermedio. Contemporaneamente l'utilizzo sempre più spinto di sistemi di BI integrati, in tema di analisi predittive, permette di fare affidamento su presentazioni di dati chiare e poter condividere i risultati delle suddette analisi, rendendoli alla portata di un maggior numero di utilizzatori in impresa. Culasso et al. (2019) prescrivevano che lo sviluppo

professionale del controller sarebbe avvenuto proprio tramite la fornitura di informazioni dettagliate sul business aziendale e l'incremento delle abilità del controller all'interno dell'azienda. Le consapevolezze sviluppate dai soggetti presenti nel campione di studio, appaiono confermare questo trend di sviluppo, ma non è possibile affermare se, quelle degli intervistati, siano idee personali dei singoli o derivino da tecniche professionali adottate concretamente in impresa.

Tra CFO e controller, poi, emerge una riflessione sulla posizione che dovrebbe assumere, a loro parere, il controller nello svolgimento delle sue attività, da una parte i CFO testimoniano l'importanza di assumere un atteggiamento di supporto e aiuto e non di controllo nei confronti del management e dall'altra i controller sembrano consci del fatto che spetti loro un ruolo di mediazione fra più soggetti in impresa e che necessitino per l'appunto di grandi doti relazionali e comunicative per assolvere a questo. Il tema del controllo è sicuramente un tema molto delicato in termini di percezione in impresa del controller, che da quanto si apprende dall'analisi dei risultati può effettivamente influenzare la visione del controller da parte dei suoi interlocutori. Per sua natura il controller non può rinunciare alle attività di monitoraggio e controllo sull'operato dei manager, specialmente alla luce delle dinamiche di mercato che hanno colpito le aziende negli ultimi anni, rendendo l'ambiente di riferimento per queste più aspro e complesso. La possibile soluzione però sembrerebbe quella legata all'approccio utilizzato in queste situazioni. Saper comunicare efficacemente, essere empatici e sensibili, possedere doti relazionali

importanti risultano, a detta degli intervistati, fondamentali in tutte le attività del controller e maggior ragione potrebbero essere collegate positivamente allo sviluppo di una visione del controller come supporto al management e non come “spia” dell’alta dirigenza.

Quali sono le competenze richieste oggi ad un controller?

E’ proprio sulle competenze richieste al giorno d’oggi che parrebbe evidenziarsi una dissonanza tra le categorie intervistate, per cui i controller segnalano che il background di questa posizione comprende nozioni ricollegabili ad un generico percorso di laurea in economia, dal punto di vista dei CFO il controller dovrebbe possedere una preparazione tale per cui esso possa rappresentare un *“buon amministrativo, un buon contabile e un buon informatico”* ed infine i professori parlano di competenze tecniche consolidate almeno sulla strumentazione tradizionale del controllo di gestione. I risultati prodotti non permettono di analizzare nel dettaglio le cause di questo disallineamento, considerato che le competenze richieste possano essere ricollegate ai compiti svolti in impresa, argomento sul quale, invece, le tre categorie sembravano allinearsi. A questo punto potremmo avanzare l’ipotesi che tale allineamento sia solo apparente, ma questo richiederebbe degli approfondimenti sul campo che non sono stati possibili durante la presente ricerca. Passando oltre il disallineamento citato, sono presenti anche dei

punti che accomunano e sembrano mettere d'accordo tutti gli intervistati sul tema delle competenze:

- l'importanza dell'acquisizione e aggiornamento delle competenze informatiche;
- la conoscenza sempre maggiore del business di riferimento e dei processi d'impresa;
- la centralità, nello sviluppo dei controller, delle soft skills.

Nel primo caso vengono citate tra tutte competenze in merito ad analisi dati, Business Intelligence ed ERP. Nel secondo caso, la conoscenza del business e dei processi d'impresa è un fattore abilitante ad un'interazione efficace con i vari soggetti collegati al controller in impresa. I vantaggi di una conoscenza approfondita dei processi, nell'ambito del management accounting, sono stati documentati in letteratura da Trigo et al. (2016) che spiega come questi permettano al controller:

- il controllo operativo dei processi;
- di offrire al management la possibilità di lavorare con processi affidabili, veloci e più efficienti;
- di ottenere dei KPI specifici dei processi e delle attività;
- migliorare l'allocazione automatica dei costi e dei ricavi a specifici centri di costo e di ricavo;

Infine, nell'ultimo caso, è pregnante l'argomento delle capacità relazionali, di ascolto e comunicative e quello della sensibilizzazione al dato in impresa.

Quale è la situazione attuale e prospettica legata alla struttura organizzativa per i controller?

Le questioni legate alla collocazione in impresa sono in linea con quanto descritto da Brusa (2001), gli intervistati del mondo operativo si ritrovano nella pratica e nelle linee di pensiero, in quanto l'autore già nel 2001 descriveva come alla funzione amministrativa potessero applicarsi tre tipi di soluzioni: accentrata, decentrata e mista. Per gli intervistati, a questo punto, non è la congruenza fra teoria e pratica il focus principale ma bensì quale soluzione ponga nella migliore condizione il controller. A questo proposito CFO e professori commentano la migliore opzione come quella che vede il controller in staff alla direzione generale, in quanto a diretto contatto con la top line e la possibilità di esprimere al massimo la sua funzione di supporto e *business partnering* e valutano pericolosa una poco chiara separazione dall'area amministrazione. Anche in questo caso, le considerazioni che possiamo trarre sono strettamente legate al contesto di appartenenza degli intervistati e ad altre variabili che da questo dipendono. L'opzione proposta non può ad oggi essere generalizzabile come uno dei "modelli migliori", tenendo sempre presente che la collocazione in impresa del controller risponde alla teoria della contingenza.

Che impatto ha la tecnologia sui controller?

L'impatto tecnologico sul ruolo è particolarmente caro agli intervistati, che sembrano consapevoli dell'importanza di questo nello sviluppo del controller. In effetti, la tecnologia ha abilitato molti aspetti della funzione del controllo di gestione. La letteratura sul tema parla di una "nuova visione della funzione AFC unitamente all'introduzione dell'ICT che ha portato ad una profonda trasformazione nelle attività svolte nell'area amministrativa" (Baraldi & Brocero, 2005) Essa ha prodotto importanti conseguenze sullo svolgimento e l'organizzazione delle attività amministrative consentendo un miglioramento dell'efficienza di queste grazie alla razionalizzazione delle attività, aumentandone l'affidabilità e la tempestività. Queste ed altre considerazioni sono state affrontate nel corso delle interviste. Le più interessanti, sempre tenuto conto del contesto rappresentato dagli intervistati fra mondo operativo ed accademico, vedono:

1. Un fortissimo legame tra controller e tecnologia in impresa, come se il lavoro del controller dipendesse dal funzionamento dei sistemi informativi, sono state fatte affermazioni forti in questo senso, si parla addirittura di "fusione" tra controllo di gestione e tecnologia. La domanda che sorge spontanea è, se il sistema informativo in impresa subisse un malfunzionamento, cosa accadrebbe ai controller? Il loro lavoro sarebbe compromesso?

2. Nonostante i vari benefici che l'avvento tecnologico porta in impresa, la ricerca effettuata ha evidenziato come non sia scontata la propensione dei controller ad adottare nuovi strumenti informatici al passo con i tempi.
3. L'eccessivo affidamento agli strumenti informatici a disposizione oggi, può diventare preoccupante nel momento in cui questi si sostituiscono al controller, specialmente nel momento in cui sono così avanzati da permettere a chi si occupa di controllo di gestione di delegare a tali strumenti anche le attività a maggior valore aggiunto;
4. In letteratura vengono proposte analisi su varie tecnologie emergenti e che riguardano la professione del controllo di gestione ma, nel corso della presente ricerca, l'adozione di questi strumenti sembrerebbe in ritardo, ad esempio un professore rende noto che il mondo dei Business Analytics in realtà non è ancora un'attività richiesta strettamente ai controller;
5. In ogni caso, dallo studio emerge come, per i CFO la tecnologia abbia la capacità di elevare la percezione in impresa dei controller agli occhi degli altri manager;
6. Sembrerebbe infine che la tecnologia permetta una condivisione delle informazioni più equa e che diminuisca le differenze di linguaggio fra i vari soggetti.

Quali potranno essere i risvolti futuri legati al ruolo del controller?

Il tema conclusivo della ricerca è quello relativo ai cambiamenti futuri che i soggetti intervistati intravedono per i controller. Alla luce di quanto discusso, sembrerebbe che le macro-tematiche centrali nelle percezioni dei soggetti intervistati seguano un filo che parte dallo sviluppo della figura all'interno dell'organizzazione in termini di evoluzione del ruolo e passi dai compiti e dalle competenze necessarie in un arco temporale non ben definito. Controller e professori si dividono fra chi crede e si auspica che il controller guadagni nel tempo una posizione allo stesso livello di quella del management, immaginando la creazione di un'area autonoma, composta da controller, con lo specifico compito di gestire i dati in impresa e coordinare i flussi informativi tramite l'architettura dei sistemi informatici e chi invece è più pessimista e preoccupato dalla distanza, ancora da colmare, per il raggiungimento dello status di *business partner*. La prima corrente di pensiero vede un'ipotesi al quanto rivoluzionaria, che non va confusa con le soluzioni attualmente adottate da alcune imprese in cui è presente un'area dedicata al controllo di gestione con un responsabile d'area che riporta al CFO. Chi ipotizzava una tale evoluzione durante le interviste accennava ad una nuova figura manageriale, di pari livello gerarchico dell'attuale top management, affidataria di tutti i compiti di gestione e coordinamento dei dati in impresa. Questa visione è naturalmente da considerare con estrema cautela, in quanto, se si tiene conto delle restanti testimonianze, è ritracciabile un certo scetticismo sul raggiungimento, ad oggi, dello status di

business partner, appare complesso quindi prospettare una situazione simile nel prossimo futuro. A prescindere da questo, è un'ipotesi che sottolinea la valorizzazione organizzativa di cui sono alla ricerca i controller per primi ma che anche CFO e professori credono sia dovuta. Un'altra ipotesi, più cauta della precedente, è quella che vede il controller come figura sempre più ibrida, spogliato di compiti tradizionali, che verranno svolti in maniera automatizzata dalla tecnologia e il permettere di focalizzarsi su attività a maggior valore aggiunto come l'interpretazione dei dati di cui disporrà in misura sempre maggiore il controller. In questo senso, anche i controller stessi credono che la chiave di volta del loro futuro giri intorno all'acquisizione di maggiori competenze, ma i realtà più basate sull'analisi del dato, l'interpretazione di questo e allo stesso tempo una sempre maggiore preparazione sui processi aziendali tutti aspetti che ritrovano conferma nella visione dei CFO, che credono che la crescita delle competenze sia legato ad aspetti strategici del business di riferimento e che inoltre, visto che la tecnologia sostituirà i controller in alcune delle sue attività, avrà la possibilità di stare molto più a contatto con le persone che hanno bisogno del suo supporto in impresa. I professori, in questo senso, non sembrano smentire tale visione e credono che effettivamente il controller verrà spogliato di alcune attività grazie allo sviluppo tecnologico e che questo gli permetterà di entrare in nuovi ambiti. Tra questi ambiti viene citato il tema della sostenibilità, con il pericolo che possa diventare

appannaggio di altre aree funzionali se i controller non avranno la proattività ed il coraggio di farsene carico.

7. CONCLUSIONI

I risultati descritti in questo lavoro di ricerca hanno evidenziato che:

- a) I CFO delle imprese studiate appaiono consapevoli dell'importanza che può avere il ruolo del controller in impresa, di questa sensazione non sembrano altrettanto consci i controller;
- b) Tutti gli intervistati concordano che fra le attività principali del controller, in questo periodo storico, le attività di programmazione ed analisi ex-ante sembrano maggiormente rilevanti;
- c) Per facilitare il raggiungimento effettivo dello status di *business partner*, i controller dovrebbe lavorare sul farsi percepire come un aiuto e non come un controllore delle attività dei manager. Per porre in essere tale comportamento, tenendo conto dei risultati ottenuti, esso necessiterebbe dell'acquisizione di skills relazionali maggiori;
- d) Il campione studiato presenta dei disallineamenti di opinione sulle competenze tecniche (*hard skills*) necessarie allo svolgimento efficace del ruolo. In particolare, il fattore discordante, è la "profondità" di queste competenze. Concordano invece sulla necessità di acquisire ulteriori competenze informatiche, una maggiore conoscenza del business di riferimento e dei processi d'impresa e la centralità delle *soft skills* per l'evoluzione del controller;

- e) Controller e tecnologia sono sempre più intrecciati fra di loro, ma l'eccessivo affidamento a quest'ultima rischia di svalorizzare il controller. Dalle interviste è emerso un ritardo, rispetto alla letteratura, sull'adozione di alcuni strumenti come i BA. In ogni caso, sono stati rinvenuti degli indizi tali per cui la tecnologia ha il potenziale di "elevare" la percezione in impresa del controller;
- f) Dal presente lavoro di ricerca è emersa una forte richiesta di valorizzazione organizzativa da parte dei controller, e sembrerebbe che CFO e professori concordino con tale necessità;
- g) Il ruolo potrebbe spostarsi verso attività attualmente definibili come di competenza dell'area IT, ma il vero focus saranno le competenze legate all'interpretazione dei dati e la conoscenza del business di riferimento dell'impresa per facilitare l'attività di previsione;
- h) La sostenibilità ambientale avrà un impatto sui processi in impresa e sembrerebbe che possa rappresentare un trend che valorizzerebbe il ruolo del controller se esso sarà capace di coglierlo.

I risultati suggeriscono che la percezione dei controller in impresa non sia ancora ben chiara e che questa vari da contesto a contesto. La tecnologia ha un'influenza positiva sulla percezione del ruolo, che lo accresce di valore nella misura in cui rimane un supporto per analisi più efficienti ed efficaci ma non si sostituisce al baglio di competenze tecniche e interpersonali che questa figura dovrebbe

continuare a sviluppare per implementare soluzioni differenti in base alle caratteristiche dell'impresa in si trova.

Naturalmente, i risultati proposti però non sono esenti da limitazioni. Prima di tutto il campione studiato è formato da soggetti provenienti dallo stesso contesto territoriale, ovvero la regione Marche, e questo non permette una generalizzazione al di fuori di tale zona. I soggetti rappresentativi del mondo operativo, inoltre, appartengono per la maggior parte a grandi imprese, e quindi la scarsa eterogeneità in termini di dimensioni d'impresa rappresentata, può aver influenzato i risultati. Nello specifico, i controller sono stati individuati grazie ad un'associazione di categoria che rappresenta "un nucleo di grande competenza", e questo porta ad aver coinvolto nello studio soggetti particolarmente informati sulle tematiche affrontate, forse al punto da non distinguere l'esposizione della loro esperienza con i concetti appresi tramite l'attività associativa e quindi rappresentativi di idee apprese e condivise da altri professionisti. Infine, la natura della metodologia di ricerca, può aver lasciato spazio ad interpretazioni soggettive del ricercatore, fattore comunque limitato da un processo di ricerca ben definito e studiato prima della raccolta dei dati.

In conclusione, studi futuri sull'argomento potrebbero focalizzarsi su due aspetti, cercare di quantificare lo stato di avanzamento nel passaggio a *business partner*, essendo stato questo poco chiaro durante il confronto delle varie testimonianze e approfondire e ricercare il giusto equilibrio tra l'adozione delle soluzioni

tecnologiche e l'operato del controller, per garantire la massima efficienza in
impresa e valorizzare il ruolo di tale figura.

8. BIBLIOGRAFIA

- Anderson, J. M. R., & Bragg, S. M. (2000). *The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant* (pag. 1-10). Wiley.
- Antony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard Business School.
- Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29–44.
- Baraldi, S., & Brocero, P. (2005). L'impatto delle nuove tecnologie sulla professionalità amministrativa. In *E-dapt: L'e-business e i processi di adattamento delle imprese e dei lavoratori* (pag. 7–40). ISTUD.
- Birnberg, J. G. (2009). The Case for Post-Modern Management Accounting: Thinking Outside the Box. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 3–18.
- Brandas, C., Megan, O., & Didraga, O. (2015). Global Perspectives on Accounting Information Systems: Mobile and Cloud Approach. *Procedia Economics and Finance*, 20, 88–93.
- Brands, K., & Holtzblatt, M. (2015). Business Analytics: Transforming the Role of Management Accountants. *Management Accounting Quarterly*, 16(3).
- Brunetti, G. (1979). *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*. Angeli.
- Brusa, L. (2000). *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*. GIUFFRÈ.

- Brusa, L. (2001). Il controller: Ruolo svolto, doti richieste, relazioni con la line. In *L'amministrazione e il controllo. Logiche e strumenti* (3a ed., pag. 389–395). Etas.
- Burch, J. G., Caglio, A., & Meloni, G. (2000). *Contabilità direzionale e controllo di gestione: Impatto delle nuove tecnologie*. Egea.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis. *European accounting review*, 14(4), 725–757.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European accounting review*, 16(3), 469–498.
- Caglio, A. (2003). Enterprise resource planning systems and accountants: Towards hybridization? *European Accounting Review*, 12(1), 123–153.
- Caplan, D. (2006). *Management Accounting Concepts and Techniques*. Accounting and Law Faculty Books 1. University at Albany (State University of New York).
http://scholarsarchive.library.albany.edu/accounting_fac_books/1
- Castellano, N. G. (2003). *Controllo di gestione ed informazioni. Un approccio integrato* (pp. 1-181). Dott. A. Giuffrè Editore Spa.
- Chiucchi, M. S., & Gatti, M. (2020). Back to reality: Il gap tra teoria e prassi negli studi di controllo di gestione: Quali prospettive? *Back to reality: il gap tra teoria e prassi negli studi di controllo di gestione: quali prospettive?*, 5–10.

- Cokins, G. (2013). Top 7 trends in management accounting. *Strategic Finance*, 95(6), 21–30.
- Culasso, F., Viassone, M., & Boschis, I. (2019). Il ruolo del controller nell'era digitale: Un caso di successo. *Controllo di gestione*, 2.
- Dechow, N., & Mouritsen, J. (2005). Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, organizations and society*, 30(7–8), 691–733.
- Devie, Tarigan, J., & Kunto, Y. S. (2008). Application of accounting concepts in the workplace: A research of management accountant in Surabaya, Indonesia. *Journal of international Business Research*, 7(3), 89–104.
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157–177.
- Geddes, B. H. (2020). Emerging Technologies in Management Accounting. *Journal of Economics and Business*, 3(1).
- Grabski, S., Leech, S., & Sangster, A. (2009). *Management accounting in enterprise resource planning systems*. Butterworth-Heinemann.
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: A lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3), 299–321.

- Heinzelmann, R. (2017). Accounting logics as a challenge for ERP system implementation: A field study of SAP. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Heinzelmann, R. (2018). Occupational identities of management accountants: The role of the IT system. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(4), 465–482.
- Hopper, T., & Bui, B. (2016). Has Management Accounting Research been critical? *Management Accounting Research*, 31, 10–30.
- Hopper, T. M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401–411.
- Hornigren, C. T., Sundem, G. L., Burgstahler, D., & Schatzber, J. (2014). Introduction to Management Accounting. In *Introduction to Management Accounting* (Sixteenth ed., pag. 30–35). Pearson Education.
- Huttunen, J., Jauhiainen, J., Lehti, L., Nylund, A., MARTIKAINEN, M., & Lehner, O. M. (2019). Big data, cloud computing and data science applications in finance and accounting. *ACRN Oxford, JOURNAL OF FINANCE & RISK PERSPECTIVES*, 8.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of accounting and economics*, 32(1–3), 349–410.

- Kabir, M. R. (2019). Management accounting dynamics in Bangladesh: Areas and factors behind the changes. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 14(2), 51–77.
- Kallunki, J.-P., Laitinen, E. K., & Silvola, H. (2011). Impact of enterprise resource planning systems on management control systems and firm performance. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(1), 20–39.
- Kaplan, B., Waelter, A., Nuttycombe, W., & Carrington, C. (2017). *A new true north: Shaping a vision for the future of controllership*. Center for controllership™ research
- Karlsson, B., Hersinger, A., & Kurkkio, M. (2019). Hybrid accountants in the age of the business partner: Exploring institutional drivers in a mining company. *Journal of Management Control*, 30(2), 185–211.
- Kaya, C. T., Türkyılmaz, M., & Birol, B. (2019). Impact of RPA technologies on accounting systems. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 82.
- KÖSE, T., & AĞDENİZ, Ş. (2019). *The Role of Management Accounting in Risk Management*. 222–222.
- La Torre, M., Botes, V. L., Dumay, J., Rea, M. A., & Odendaal, E. (2018). The fall and rise of intellectual capital accounting: New prospects from the Big Data revolution. *Meditari accountancy research*.

- Lambert, C., & Sponem, S. (2011). Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, 21(3).
- Lawson, R. (2019). New Competencies for Management Accountants. *CPA Journal*, 18–21.
- Lukens, S., & Rogers, S. B. (2005). *The Agile CFO: A study of 900 CFOs Worldwide*.
[The agile CFO - IBMhttps://www.ibm.com › cas › WYEYAEKG](https://www.ibm.com › cas › WYEYAEKG)
- Luo, J., Meng, Q., & Cai, Y. (2018). Analysis of the Impact of Artificial Intelligence Application on the Development of Accounting Industry. *Open Journal of Business and Management*, 06(04).
- Maci, L. (2018). Che cos' è l'Industria 4.0 e perché è importante saperla affrontare. *Economy Up*, 11.
- Marasca, S. (1989). *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*. Giappichelli.
- Marchi, L., Marasca, S., & Riccaboni, A. (2009). *Controllo di gestione. Metodologie e strumenti*. Arezzo, Knowità editore.
- Marchi, L. (2003). *I sistemi informativi aziendali*. A. Giuffrè Editore.
- Merchant, K. A., & Riccaboni, A. (2001). *Il controllo di gestione*. McGraw-Hill Milano.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education.

- Möller, K., Schäffer, U., & Verbeeten, F. (2020). Digitalization in management accounting and control: An editorial. *Journal of Management Control*, 31(1), 1–8.
- Morales, J., & Lambert, C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 38(3), 228–244.
- Moreno, V., da Silva, F. E. L. V., Ferreira, R., & Filardi, F. (2019). Complementarity as a Driver of Value in Business Intelligence and Analytics Adoption Processes. *Revista Ibero-Americana de Estrategia*, 18(1), 57–57.
- Nielsen, S. (2015). The impact of business analytics on management accounting. Available at SSRN 2616363.
- Nielsen, S. (2018). Reflections on the applicability of business analytics for management accounting—and future perspectives for the accountant. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Pietrzak, Ż., & Wnuk-Pel, T. (2015). The Roles and Qualities of Management Accountants in Organizations – Evidence from the Field. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 213, 281–285.
- Raef Lawson, C. M. A. (2016). How controllers become business partners. *Strategic Finance*, 98(1), 24–24.
- Rieg, R. (2018). Tasks, interaction and role perception of management accountants: Evidence from Germany. *Journal of Management Control*, 29(2), 183–220.

- Sánchez-Rodríguez, C., & Spraakman, G. (2012). ERP systems and management accounting: A multiple case study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(4), 398–414.
- Sangster, A., Leech, S. A., & Grabski, S. (2009). ERP implementations and their impact upon management accountants. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 6(2), 125–142.
- Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: Opportunities or impacts? A research note. *European accounting review*, 12(1), 201–233.
- Siegel, G. (1999). Counting more, counting less: The new role of management accountants. *Strategic Finance*, 81(5), 20-20
- Siegel, G., & Sorensen, J. E. (1999). Counting more, counting less: Transformations in the management accounting profession. *Institute of Management Accountants*, 101.
- Silvi, R., Moeller, K., & Schlaefke, M. (2010). Performance management analytics-the next extension in managerial accounting. *Available at SSRN 1656486*.
- Simon, H. A., Kozmetsky, G., Guetzkow, H., & Tyndall, G. (1955). Organizing for controllership: Centralization and decentralization. *The Controller copyright Financial Executives Institute*, 33, 11–18.
- Sorensen, J. E. (2009). Management accountants in the United States: Practitioner and academic views of recent developments. *Handbooks of management accounting research*, 3, 1271–1296.

- Spradley, J. (1979). Asking descriptive questions. *The ethnographic interview*, 1, 44–61.
- Sunarni, C. W. (2013). Management accounting practices and the role of management accountant: Evidence from manufacturing companies throughout Yogyakarta, Indonesia. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 2(2), 616–626.
- Trigo, A., Belfo, F., & Estébanez, R. P. (2014). Accounting information systems: The challenge of the real-time reporting. *Procedia Technology*, 16, 118–127.
- Trigo, A., Belfo, F., & Estébanez, R. P. (2016). Accounting Information Systems: Evolving towards a Business Process Oriented Accounting. *Procedia Computer Science*, 100, 987–994.
- Tullio, A. (2018). *Tecniche e strumenti del controllo di gestione nell'era digitale*. (SAF Emilia Romagna, A c. Di).
- van der Steen, M. P., & Tillema, S. (2018). Controlling lean manufacturing in multidivisional organisations: Highlighting local interests and constraints. *International Journal of Operations & Production Management*, 38, 1-28
- Wadan, R., & Teuteberg, F. (2019). Understanding Requirements and Benefits of the Usage of Predictive Analytics in Management Accounting: Results of a Qualitative Research Approach. In *Business Information Systems*, 100–111.
- Xydias-lobo, M., Tilt, C., & Forsaith, D. (2004). The future of management accounting: A South Australian perspective. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 2(1), 55-70.

Yazdifar, H., & Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: A comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), 180–198.