



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA**  
**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI**  
**"M.FANNO"**

**CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA**

**PROVA FINALE**

***"IL RUOLO DEL CONTROLLER NELLE AZIENDE ITALIANE"***

**RELATRICE:**

**CH.MA PROF.SSA ANTONELLA CUGINI**

**LAUREANDA: LAURA BISSACCO**

**MATRICOLA N. 1090669**

**ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017**

## INDICE

INTRODUZIONE	p.3
CAPITOLO 1: IL CONTROLLER	p.5
1.1 Il controllo di gestione	p.5
1.2 Il controller	p.8
1.3 Budgeting	p.9
1.4 Accounting	p.12
1.5 Controlling	p.13
1.6 Reporting	p.15
1.7 Tipologie di controller	p.17
1.8 Competenze richieste	p.18
1.9 Formazione e carriera	p.20
1.10 Controller vs. CFO	p.20
1.11 Controller vs. direttore amministrativo	p.22
1.12 Struttura gerarchica	p.22
CAPITOLO 2: IL RUOLO DEL CONTROLLER NELLE AZIENDE ITALIANE	p.25
2.1 Dati relativi all'azienda	p.26
2.2 Profilo degli intervistati	p.28
2.3 Controller in azienda	p.37
2.4 Controller e le altre figure professionali	p.41
2.5 Caratteristiche e competenze del controller	p.44
2.6 Considerazioni finali	p.52
CONCLUSIONE	p.54
BIBLIOGRAFIA	p.56

## INTRODUZIONE

Quella del controller è una funzione e una figura professionale di assoluta centralità nella vita e nelle scelte delle aziende; nonostante ciò si può riscontrare come, sia nella letteratura che tra i professionisti, il suo ruolo sia in parte ancora non chiaro o comunque percepito dalla struttura in maniera non sempre nitida nella collocazione organizzativa e di processo, anche con riferimento ad altre figure professionali quali il CFO e il Direttore Amministrativo<sup>1</sup>

Causa di tale confusione è la mancanza di una definizione univoca attraverso la quale poter descrivere il controller in maniera sintetica ed esaustiva per quanto riguarda il punto di vista teorico mentre, dal lato pratico, il ruolo che ricopre ed i compiti che gli vengono affidati sono spesso modellati in relazione alla dimensione dell'azienda in cui opera, il sistema di management adottato, il potere e le competenze del soggetto o dei soggetti che ricoprono questa carica<sup>2</sup> dunque questa figura professionale assumerà sfaccettature diverse a seconda delle necessità che ci sono all'interno dell'azienda.

L'origine del termine viene fatta risalire al Diciottesimo secolo in Inghilterra, anche se all'epoca il termine usato era, in realtà, "comptroller"; apparirà poi negli Stati Uniti nel 1778, dopo il congresso continentale, grazie al quale questa figura viene "scoperta" ed esportata, diventando molto usato nel Diciannovesimo secolo per definire una professione legata alla contabilità e alla responsabilità nei confronti degli assets aziendali.

In Italia, e più in generale nel resto d'Europa, è di recente diffusone; infatti si inizia a parlare di "controller" solo verso la fine degli anni '70<sup>3</sup>, quando l'apertura dei mercati all'economia globale e l'adozione di modelli di business stranieri nelle aziende locali contribuì alla sua diffusione.

L'evoluzione delle figure professionali dell'area "finance" delle aziende (controller e internal auditor) comincia una decina di anni fa in seguito ai primi scandali finanziari. Molte aziende spostano la fase del controllo all'interno e svolgendola a priori e non a

---

<sup>1</sup> Risultati emersi da una ricerca eseguita della fondazione CUOA tra il 2013 e il 2015, con la partecipazione del Dr. Marco Ciabattoni

<sup>2</sup> WILSON, J. D. & COLFORD, J. P., (1991). *The new controller – with five redefined chores*. Financial Executive Vol. 7

<sup>3</sup>KÄLLSTRÖRM, 1990

posteriori. Così il lavoro degli addetti al controllo inizia a trasformarsi, diventando sempre più simile ad un ruolo di consulenza.

Alla base di tutto rimane la contabilità, la capacità di tenere sotto controllo entrate e uscite, di valutare nuove iniziative dell'azienda e di prevenirne rischi e benefici; anche se con nuovi strumenti tecnologici, quali software specializzati, che velocizzano questa parte del lavoro. Ma non ci sono più solo i numeri: sempre più spesso infatti i controller diventano dei "business advisor", capaci di fornire consigli e idee ai manager per minimizzare i rischi e massimizzare il profitto<sup>4</sup>, in poche parole stanno acquisendo una sempre maggior responsabilità strategica nel processo decisionale del management<sup>5</sup>. L'obiettivo di questo elaborato è quello di far chiarezza, dal punto di vista teorico in primis, sul ruolo ed i compiti del controller all'interno dell'azienda, le caratteristiche e le competenze richieste ai soggetti che vogliono ricoprire tale carica e le principali differenze con altre figure professionali, altrettanto "oscure", soprattutto per la realtà italiana, e con le quali spesso il controller viene associato/confuso.

In secundis, focalizzandoci in questo caso solo sulla realtà italiana, ci soffermeremo invece sul ruolo *effettivamente* ricoperto da questa figura, avvalendoci per ciò, di una ricerca fatta su un campione di 51 soggetti che svolgono questa professione all'interno di altrettante aziende italiane, appartenenti a diversi settori e con diverse dimensioni.

---

<sup>4</sup> SCANFERLA, P., (2007). *Controller e internal auditor in azienda sempre più manager e sempre più richiesti*. [www.repubblica.it](http://www.repubblica.it)

<sup>5</sup> SBROCCO, M., (2015). *Bean counters no longer: how controllers are elevating their game*. Controller's report Vol 2015

## CAPITOLO 1: IL CONTROLLER

### 1.1 IL CONTROLLO DI GESTIONE

Il controller potrebbe essere semplicemente definito come quella figura professionale che, all'interno delle aziende, si occupa di controllo di gestione; sicuramente però questa definizione così sintetica ed emblematica non può esaurire l'argomento, infatti rimarrebbe "solo" da capire a cosa ci si riferisce quando si parla di controllo di gestione.

Innanzitutto con la parola controllo si fa riferimento ad una situazione di coercizione, dominio, padronanza; questo sarà quindi lo strumento attraverso cui un'organizzazione potrà essere diretta dalla proprietà. Ovviamente all'aumentare della dimensione dell'organizzazione e del numero di soggetti che ne fanno parte, aumenterà anche il bisogno di tenere "sotto controllo" l'operato di tutti i dipendenti attraverso la decentralizzazione del potere decisionale, non essendo più possibile per la proprietà controllare personalmente tutte le aree aziendali ed i soggetti che ne fanno parte.

Come è stato detto in precedenza, se nelle piccole-medie imprese la proprietà si identifica con l'imprenditore ed i sottoposti sono un numero limitato, nelle realtà più grandi la prima può essere rappresentata dagli azionisti, i quali necessiteranno del controllo di gestione per valutare i risultati ottenuti dall'amministratore delegato e dal management (a cui delegano il potere decisionale). Poiché il controller spesso, come vedremo successivamente, ha come superiore gerarchico proprio l'amministratore delegato, gli azionisti saranno costretti ad avvalersi anche di revisori esterni, per rendere le analisi maggiormente attendibili.

Si inizia quindi a delineare uno schema in cui è possibile collocare anche il controllo di gestione: si tratta di un controllo interno, cioè operato da organi interni all'azienda, sulla sua attività amministrativa e sono svolti a supporto dell'attività decisionale ed operativa dei diversi organi aziendali.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> RUFFINI, R., (2010). *L'evoluzione dei sistemi di controllo nella pubblica amministrazione*. 11<sup>a</sup> ed. Milano: Franco Angeli s. r. l., p.11

Per quanto riguarda invece la modalità di svolgimento del controllo di gestione, sempre secondo Ruffini, questa è “manageriale”, cioè è un sistema operativo aziendale volto ad influenzare i comportamenti dei singoli componenti dell’organismo affinché questo possa raggiungere determinati risultati, a differenza del controllo detto di “conformità”, il quale si basa invece su ispezioni volte a verificare la correttezza e la conformità degli atti amministrativi rispetto alla norma o standard di riferimento.

Prima di arrivare alla definizione di controllo di gestione questo va inserito nei sistemi di pianificazione, progettazione e controllo, cioè quei fondamentali processi di acquisizione, elaborazione, produzione e distribuzione di informazioni significative per la presa di decisioni<sup>7</sup> strategiche per il management; permettendo quindi di gestire la complessità interna dell’azienda, che può derivare dall’estensione dell’azienda, il numero di mercati in cui opera, l’eterogeneità dei suoi prodotti; e quella esterna, legata invece alle turbolenze del mercato.



Figura 1 Le relazioni “circolari” dei sistemi direzionali. Fonte: Cantino, 2015, p. 289.

La gestione delle complessità avverrà attraverso un coordinato “sistema direzionale”<sup>8</sup> che può essere diviso in:

- *Gestione strategica*: che riguarda le scelte di medio-lungo periodo;

<sup>7</sup> ZAVANI, M., a cura di., (2012). *Le connotazioni del controllo di gestione e sue applicazioni nella comunicazione interna ed esterna*. Torino: G. Giappichelli editore. p. 60

<sup>8</sup> CANTINO, V., DE BERNARDI, P., DEVALLE, A., (2015). *Sistemi di rilevazione e misurazione delle performance aziendali*. 2<sup>a</sup> ed. Torino: G. Giappichelli editore. p. 290

- *Pianificazione strategica*: che prevede la traduzione degli obiettivi di medio-lungo in indirizzi strategici ben definiti;
- *Programmazione*: nella quale si declinano gli obiettivi di medio-lungo nella formulazione di obiettivi di breve periodo;
- *Controllo di gestione strategico*: il quale costituisce la logica chiusura dell'attività di programmazione ed è uno strumento essenziale sia per le decisioni del management, sia per comunicare attraverso opportuna reportistica, a chi gestisce ed a chi controlla, i risultati dell'attività aziendale (Ruffini 2010, p.30).

Si può notare quindi che, l'attività direzionale ed il controllo di gestione, appartengono ad uno stesso processo e, nonostante possano considerarsi fasi separate, si influenzano a vicenda.

Dopo averlo collocato "logicamente" all'interno dell'azienda, siamo quindi arrivati a poter definire il controllo di gestione e, per usare una metafora, questo può essere visto come un "navigatore satellitare" applicato ai processi decisionali che avvengono all'interno di un'organizzazione<sup>9</sup>;

Infatti, proprio come un navigatore satellitare, il sistema di controllo di gestione è un insieme di principi, regole e strumenti che permettono al management aziendale di prendere decisioni consapevoli e coerenti con gli obiettivi da raggiungere e di verificare, attraverso una serie di misurazioni economico-finanziarie ed extracontabili, gli effetti delle scelte operate (Cantino 2015, p.288).

Sarà proprio attraverso tali verifiche che riuscirà ad influenzare i comportamenti dei vari operatori dell'azienda, indirizzandoli dunque verso quelli che sono gli obiettivi aziendali e riducendo i costi di agenzia.

Come si può intuire il lavoro del responsabile del controllo di gestione inizia ex ante, cioè nel momento in cui viene predisposto il programma d'azione di breve periodo, che comprenderà anche il budget e la verifica di fattibilità dei risultati programmati rispetto al piano strategico; periodicamente, verranno poi effettuate delle verifiche sui risultati conseguiti, per vedere se questi sono in linea con il budget; infine, a fine anno, si procederà a confrontare i risultati finali con gli obiettivi del budget annuale. (Cantino 2015, p.294).

---

<sup>9</sup> AZZONE, G., (2008). *Controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*. 1<sup>a</sup> ed. Parma: ETAS. P.17

## 1.2 IL CONTROLLER

Si delinea quindi, attraverso la definizione di controllo di gestione, la figura del controller, ovvero, come detto in precedenza, il soggetto che si occupa del controllo di gestione.

Richiamando una delle definizioni più accreditate nella letteratura italiana, il controller è l'attore aziendale che progetta il sistema del controllo di gestione, ne coordina le attività e fornisce le informazioni al management come base decisionale<sup>10</sup>. Da un punto di vista più pratico, richiamando le attività che caratterizzano il controllo di gestione, il controller è un consulente interno che si occupa principalmente di predisporre il budget d'impresa, verificare che i risultati siano in linea con le previsioni effettuate ed, eventualmente, studiare possibili soluzioni alternative da proporre al management per migliorare le performance d'impresa.

Dal gennaio 2016 la figura del controller è definita dalla nuova norma UNI11618, nata a seguito di un processo di elaborazione avviato nel 2013 e promosso da AssoController<sup>11</sup> che ha portato ad avere, anche in Italia, un quadro più chiaro e completo di questa professione:

(Punto 3.9) “il controller è la figura professionale che svolge, organizza e supporta il/i processo/i di gestione di un'organizzazione, a tutti i livelli di quest'ultima. Da ciò deriva che i controller si configurano quali partner della direzione di un'organizzazione, contribuendo, nelle logiche della gestione per la qualità (serie ISO9000), al successo durevole della stessa. In tal senso, le competenze del controller vanno oltre quelle di tipo prettamente “economistico” e la loro acquisizione implica tipicamente percorsi di apprendimento formale”.

Sempre secondo la UNI11618:2016 (punto4),” i 7 compiti fondamentali del controller sono:

- Predisporre l'architettura informativa;
- Coordinare e supportare le attività di controllo di gestione;
- Comunicare e supportare la formazione specifica;
- Misurare le prestazioni di sistema;

---

<sup>10</sup> BRUNETTI, G., (1989). *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*. Milano: Franco Angeli

<sup>11</sup> AssoController è una Associazione di Controller e figure professionali operanti nell'area del Finance, Accounting ed Educational.



- Supportare la leadership dei manager”<sup>12</sup>

Indubbiamente il lavoro del controller può variare molto in relazione alla dimensione dell'azienda in cui lavora o alla presenza di altri manager o controller che svolgono attività connesse; ma, in linea generale, le attività svolte da questo soggetto potrebbero essere raggruppate in 4 macro-categorie che, Bragg, in “the essential controller”<sup>13</sup>, individua come: Planning (Budgeting), Control, Reporting, Accounting.

### 1.3 BUDGETING

Il budget, o piano d'azione, può essere definito un business plan di breve termine espresso in termini finanziari, o meglio è un programma di gestione annuale che, attraverso la determinazione delle performance economico-finanziarie che l'azienda intende raggiungere nell'esercizio successivo, funge da guida e orientamento delle azioni dei manager aziendali, impegnandoli a mantenere il giusto allineamento rispetto agli orientamenti strategici e responsabilizzandoli sui risultati ottenuti (Cantino 2015, p. 335). Dunque potrebbe essere descritto come il raccordo tra gli obiettivi di medio-lungo periodo, definiti con il piano strategico, e la dimensione attuativa di tali obiettivi nel breve periodo.

In estrema sintesi, il piano d'azione richiede che siano definiti: gli obiettivi che l'azienda si prefissa per quel periodo; le azioni programmate per il loro raggiungimento; i soggetti responsabili del raggiungimento dei vari obiettivi.

Nonostante fino ad ora si sia parlato di budget come di un unico documento, in realtà questo è un insieme di piani d'azione, i quali vengono poi unificati all'interno del **master budget**; rappresentato al massimo grado da conto economico, stato patrimoniale e rendiconto finanziario preventivo<sup>14</sup>

I **budget operativi** sono il punto centrale e di partenza per la redazione del master budget e, al loro interno, viene indicato quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi

---

<sup>12</sup> CINCIRIPINI, G., (2016). *La figura professionale del controller e la UNI 11618:2016*. Unione & Certificazione No 8

<sup>13</sup> BRAGG, S. M., (2012). *The essential controller: an introduction to what every financial manager must know*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

<sup>14</sup> ARCARI, A. M., (2014). *Programmazione e controllo*. 2<sup>a</sup>ed. McGraw Hill. P. 308

prefissati in termini di reddito; sono anche definiti budget settoriali poiché si riferiscono alle varie unità organizzative aziendali; avremmo quindi budget commerciali, budget di produzione, budget di staff (come la ricerca e lo sviluppo).

Nel **budget degli investimenti** invece emergono i fabbisogni economico-finanziari in relazione agli investimenti programmati.

Infine il **budget finanziario** permette di analizzare quelli che sarebbero i fabbisogni finanziari per l'implementazione di programmi operativi e di investimento, individuando anche le fonti più idonee a coprire tali fabbisogni.

Il processo di predisposizione del master budget è un processo lungo che può durare dai tre ai quattro mesi e richiede, soprattutto per le realtà aziendali più grandi, il coinvolgimento di un elevato numero di soggetti, appartenenti a diversi livelli organizzativi, per consentire l'ottenimento del maggior numero di informazioni necessarie alla redazione di questo fondamentale documento; le finalità del processo di budgeting sono infatti:

- Motivare il management e guidarlo verso gli obiettivi dell'organizzazione;
- Valutare le performance ottenute in relazione alle previsioni effettuate in precedenza;
- Coordinare l'azione delle varie unità organizzative favorendo anche la risoluzione di eventuali situazioni di contrasto, quindi permettendo il raggiungimento di un risultato comune;
- Favorire lo sviluppo delle conoscenze del management rispetto ai processi aziendali che governa, dal momento che, per redigere il budget, saranno necessarie delle approfondite indagini sulle funzioni di costo e ricavo.

Cantino et al. (2015, p.339) descrive sinteticamente questo processo, individuando come base di partenza e naturale premessa di formulazione del budget i piani d'azione e gli obiettivi di lungo periodo, che vengono:

- Declinati in obiettivi di budget e relativi sub obiettivi di breve periodo di unità organizzativa, nel rispetto del principio di "controllabilità" delle leve gestionali di cui si dispone;
- Tradotti in "operatività", attraverso la formulazione dei programmi operativi di gestione, ovvero l'adozione delle opportune scelte sulle variabili chiave di gestione (definizione dei prezzi di vendita, dei valori di vendita, della composizione del portafoglio di prodotti, delle riserve umane, tecniche, finanziarie da impiegare e dei relativi costi, ecc.)

- Quantificati in termini economico-finanziari e patrimoniali per verificarne la coerenza e la fattibilità con le iniziative strategiche.

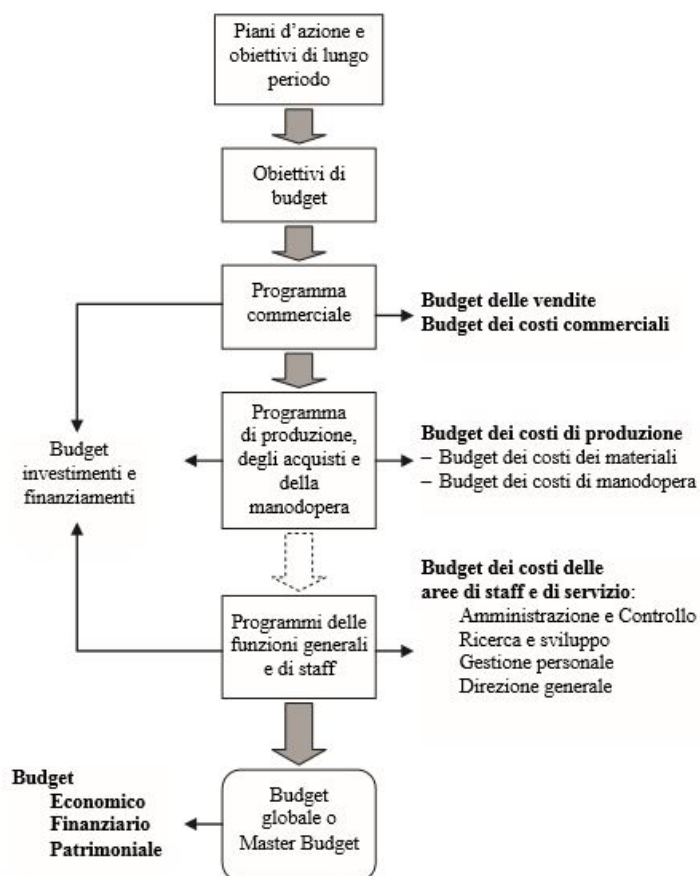


Figura 2 L'iter di formulazione del budget. Fonte: Cantino, 2015, p.339

Secondo Arcari et al. (2014) il controller nel processo di budgeting può assumere ruoli diversi, potendo vedersi affidare alternativamente o congiuntamente un ruolo tecnico di coordinamento del processo razionale e un ruolo di supporto al processo decisionale e negoziale.

Nel primo caso il controller si occuperà di fornire ai soggetti incaricati alla redazione del budget i dati storici di cui hanno bisogno, identificherà il metodo migliore per calcolare i valori preventivi del budget, infine consoliderà i dati raccolti, individuando anche i possibili limiti economico-finanziari che potrebbero riscontrarsi nella realizzazione del programma d'azione.

Dunque in questo caso il controller si troverà a collaborare con le unità operative incaricate della redazione, valutando la correttezza dei valori di budget.

Nel secondo caso invece il controller si occuperà esclusivamente di valutare la correttezza dei valori inseriti nel budget e parteciperà alle decisioni di allocazione delle risorse a disposizione dell'organizzazione.

Come detto in precedenza, anche in questo caso, il livello di coinvolgimento del controller nella fase di realizzazione del budget ed il livello di responsabilità che gli saranno affidate dipendono dalla dimensione dell'azienda e dal tipo di struttura organizzativa che viene adottata; in ogni caso però il controller è sicuramente uno dei protagonisti e la sua collaborazione sarà decisiva per assicurare la realizzazione di un buon budget.

#### 1.4 ACCOUNTING

Una delle attività storicamente assegnate al controller è quella che riguarda la contabilità dell'azienda in cui opera, anche se è errato pensare che controllo di gestione e contabilità siano sinonimi; infatti gli “strumenti” contabili sono solo uno degli elementi di cui dispone il controller per svolgere la funzione di supporto del management.

Secondo Bragg (2012), il controller è chiamato ad applicare le regole contabili nella fase di predisposizione del bilancio di esercizio, assicurandosi cioè che i principi contabili vigenti siano rispettati e che il documento redatto sia rappresentativo della reale situazione finanziaria dell'azienda.

La **contabilità generale**, cioè quella parte di contabilità che si occupa della gestione passata, portando in ultima istanza alla redazione del bilancio di esercizio, non risulta però sufficiente per poter assolvere alla funzione di supporto direzionale, poiché permette di ottenere indicatori contabili che si riferiscono esclusivamente all'intera organizzazione; per effettuare invece analisi più approfondite, a livello di singola unità organizzativa, e riferite non solo alla gestione passata ma anche a quella futura, sarà necessario implementare la **contabilità analitica**, ossia l'insieme di determinazioni economico-quantitative con le quali si calcolano i costi, i ricavi e le marginalità di particolari oggetti aziendali (Cantino 2015, p. 297), quali prodotti, servizi, tipologie di clienti, aree geografiche.

Attraverso questo tipo di informazioni per il manager sarà più facile valutare l'efficienza della gestione, individuare le aree aziendali più deboli e con un rendimento minore e quindi valutare anche possibili azioni correttive per favorire la crescita ed il miglioramento dell'attività aziendale.

Inoltre va segnalato che ai controller è sempre più richiesto il reperimento e l'utilizzo di informazioni extracontabili cioè tutte quelle informazioni aventi natura quali-quantitativa non monetaria.

## 1.5 CONTROLLING

Con controllo si fa sostanzialmente riferimento all'attività di misurazione dei risultati di gestione, comparandoli con quelli programmati, ed interpretandoli, al fine di poter valutare l'attività svolta dai vari soggetti inseriti nell'organizzazione, con riferimento alle loro aree di responsabilità. Infatti, principio cardine su cui si devono fondare le valutazioni è quello della controllabilità: il manager (ed in linea generale tutti i soggetti che dovranno essere valutati) sarà responsabile solo dei valori che potranno essere da lui controllati mediante i poteri attribuitigli dalla direzione organizzativa.

Tali controlli dovranno essere svolti periodicamente per ogni area di business.

Il ruolo attribuito al controller in questa fase è sicuramente decisivo, infatti prima di tutto dovrà raccogliere i dati, elaborarli e valutarli con riferimento al benchmark (il budget); qualora individuati elevati livelli di scostamento dovrà individuarne le cause e trovare una soluzione, che verrà proposta al manager, che è il soggetto che ha l'ultima parola sulle scelte da adottare.

A tal proposito, potranno essere utilizzati sia indicatori di tipo contabile, che indicatori non finanziari.

Secondo Azzone (2008) la scelta tra i due tipi di indicatori si traduce in sistemi caratterizzati da livelli differenti di tempestività, comparabilità e costo di rilevazione delle informazioni.

Sicuramente gli indicatori non finanziari sono più "tempestivi", in quanto, in genere, non richiedono rigidi schemi formali da seguire per la loro implementazione; questo però renderà anche più difficile il confronto tra aziende diverse (anche appartenenti ad uno stesso gruppo) o unità produttive differenti, poiché i risultati non saranno omogenei. Infine, per quanto riguarda l'onerosità dei due tipi di strumenti, questa dipende sicuramente dalla struttura organizzativa dell'azienda, anche se, in linea generale, gli indicatori non finanziari tenderanno ad essere meno onerosi.

Va segnalato che, molte organizzazioni, tendano ad utilizzare un mix di indicatori contabili e non finanziari; una delle metodologie più diffuse per comprenderli entrambi è la **Balanced Scorecard** di Robert Kaplan e David Norton (1992).

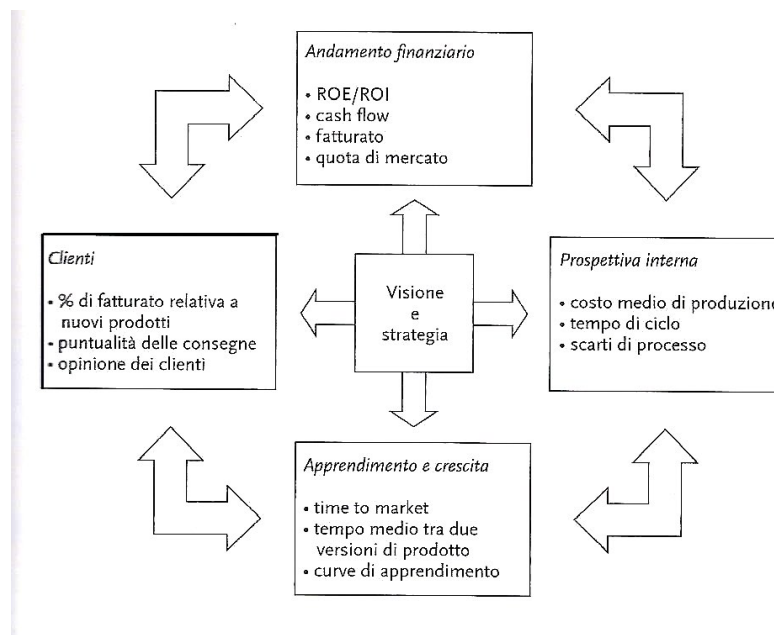


Figura 3 La struttura della Balanced Scorecard. Fonte: Azzone, 2008, p.73

La Balanced Scorecard è un insieme equilibrato di indicatori divisi in quattro gruppi:

- *Andamento finanziario* che include indicatori finanziari che permettono di dare una valutazione in merito al valore creato per gli azionisti quali il ROE/ROI, il cash flow, il fatturato e la quota di mercato. Dunque si riferisce all'andamento passato dell'organizzazione.
- *Prospettiva interna* che include indicatori utili a valutare l'efficienza dell'impresa dal punto di vista del business adottato. Rientrano in questa categoria il costo medio di produzione, il tempo di ciclo e gli scarti di processo.
- *Clientela* che include indicatori che permettono di valutare il rapporto con il mercato in termine di opinione dei clienti, puntualità delle consegne, percentuale di fatturato relativo a nuovi prodotti.

La prospettiva interna e la clientela fanno riferimento alle attuali performance dell'azienda.

- *Apprendimento e crescita*, o meglio capacità innovativa, cioè la capacità dell'impresa di essere competitiva nel mercato di appartenenza. In questa categoria figureranno quindi indicatori come il time to market, il tempo medio che intercorre tra due versioni di uno stesso prodotto e le curve di apprendimento.

Quest'ultima categoria farà ovviamente riferimento alle prestazioni future dell'azienda.

Ovviamente, gli indicatori riportati nello schema, sono a titolo esemplificativo e molti altri potrebbero essere utilizzati dall'azienda, in base agli obiettivi che pianifica di raggiungere e comunque in maniera *equilibrata*, cioè selezionando indicatori appartenenti a tutte e quattro le categorie prese precedentemente in esame, in misura non superiore ad otto per categoria.

In tal modo sarà possibile implementare “un sistema di misurazione e gestione delle performance fortemente connesso alle strategie e, in quanto tale, capace di orientare i comportamenti aziendali più efficientemente rispetto alla tradizionale misurazione economico-finanziaria” (Arcari 2014, p.396), il cui limite è proprio quello di non permettere di valutare se la strategia implementata corrisponda a quella deliberata.

## 1.6 REPORTING

Con reporting ci si riferisce a quella che potremmo definire come l'ultima fase del processo di controllo di gestione, infatti, il controller in questa fase collezionerà tutte le informazioni di vario tipo acquisite tramite gli strumenti tecnico-contabili a disposizione (contabilità generale, contabilità analitica, budgeting e informazioni di natura extracontabile) e provvederà a stilare report o rendiconti periodici di controllo.

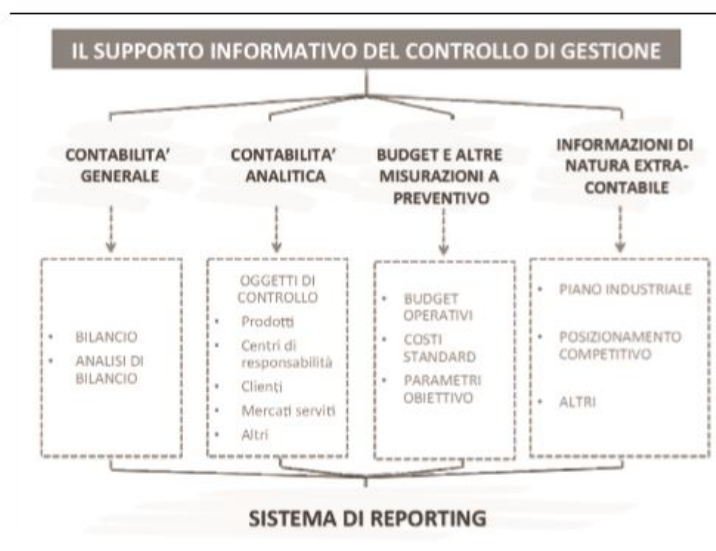


Figura 4 Gli strumenti informativi del controllo. Fonte: Cantino, 2015, p. 298

Le informazioni utilizzate, ovviamente, faranno tutte riferimento alla gestione passata, in modo tale da permettere di valutarla, in relazione agli obiettivi precedentemente preventivati in fase di budgeting; in tal modo si potranno anche evidenziare i punti di forza e debolezza del management e valutare delle azioni correttive da implementare negli esercizi successivi, per rendere sempre più efficiente ed efficace la gestione aziendale e quindi più competitiva l'azienda.

Lo strumento tradizionalmente utilizzato per il reporting è **l'analisi degli scostamenti**, metodo che prevede di effettuare un confronto tra i valori di budget e quelli effettivamente misurati. Tale analisi viene effettuata in due stadi: in un primo momento si calcolerà lo scostamento globale, cioè quello che intercorre tra costi e ricavi di budget totali e costi e ricavi effettivi totali, in modo da poter dare una valutazione generale; successivamente si passerà al calcolo degli scostamenti elementari, i quali si distinguono in base al tipo di costo (diretto/indiretto, variabile/fisso) e permettono invece di condurre un'analisi più approfondita, atta ad individuare la reale causa dello scostamento.

La fase del calcolo degli scostamenti non potrà prescindere dalla valutazione ed interpretazione dei risultati, nella quale, il controller, dovrà mettere in luce i cambiamenti avvenuti durante il periodo in analisi e quelli che si aspetterà i verificheranno in futuro. Tutto ciò andrà a costituire il report che verrà consegnato al management e sul quale si baseranno la valutazione dell'attività svolta e le eventuali azioni correttive che verranno implementate per migliorare il rendimento dell'organizzazione.



Figura 5 Il contributo dell'analisi degli scostamenti alla stesura dei report. Fonte: Cantino, 2015, p.372



L'analisi degli scostamenti è solo una delle metodologie impiegate per costruire i report, un altro esempio può essere la balanced scorecard, che abbiamo preso in esame precedentemente, la quale, nonostante sia una delle proposte più recenti, è anche largamente impiegata nelle aziende.

La fase del report sarà ancora più cruciale per quelle aziende che sono quotate nei mercati finanziari, infatti in questo caso questo tipo di documentazione potrebbe essere richiesta dagli azionisti per valutare la convenienza del loro investimento.

Come detto inizialmente, l'elenco fatto da Bragg vuole essere solo una linea guida ed è finalizzata ad individuare le quattro attività principalmente svolte ma, in alcune realtà aziendali, possiamo riscontrare grandi differenze tra le attività effettivamente affidate a questa figura professionale e la lista stilata. Queste differenze possono anche essere legate alla dimensione dell'organizzazione in cui il controller opera: in una grande azienda, ad occuparsi del controllo di gestione potrebbe essere uno staff composto da varie figure, ad ognuna delle quali potrebbero essere assegnate una delle quattro categorie di attività, o addirittura una parte di queste; al controller, in questo caso, potrebbe essere affidato il ruolo di supervisore, dovendosi quindi solamente occupare della gestione e del coordinamento di tutte le attività che concernono il controllo di gestione.

Nelle realtà più piccole invece, è frequente trovare una sola figura che si occupa di tutte queste attività e, sempre secondo Bragg, molto spesso si troverà a doversi occupare anche di altre questioni, che si legano solo in maniera marginale, o addirittura nulla hanno a che fare con il controllo di gestione.

La ragione di ciò è che le piccole aziende spesso non possono permettersi anche un CFO, un direttore delle risorse umane o un information technology manager, perciò l'attività che normalmente svolgerebbero questi soggetti viene affidata al controller. Non sarà da considerarsi strano quindi, trovare un controller che si occupi anche delle coperture assicurative, di effettuare pubbliche offerte, trattare con gli investitori, investire in fondi pensione, monitorare i piani pensione ed i bonus dei dipendenti, effettuare colloqui ed assunzioni, organizzare corsi di sicurezza; ma anche attività più semplici quali rispondere al telefono, verificare il funzionamento di tutta l'attrezzatura dell'ufficio e dirigere lo staff amministrativo.

## 1.7 TIPOLOGIE DI CONTROLLER

Nelle grandi aziende, multinazionali soprattutto, non è raro trovare un folto gruppo di controller, ognuno di questi specializzato però in un'area aziendale o in una fase del processo produttivo; ecco che quindi potremmo sentir parlare di corporate controller, sales and distribution controller, supply chain controller, project controller, work package controller, process controller<sup>15</sup> e molti altri potrebbero essere nominati. Sicuramente però, le due categorie principali, che più frequentemente si possono trovare anche nelle realtà aziendali più contenute sono due: il financial controller e l'industrial controller.

Con **Financial controller**, come si può anche evincere dal termine, si fa riferimento ad un soggetto che si interessa prevalentemente ad aspetti finanziari quali i flussi di cassa, il budget aziendale economico, finanziario e patrimoniale, la reportistica periodica, la partecipazione alla redazione del bilancio ed ai connessi aspetti di natura fiscale.

A questa figura Musso, nell'articolo *Riflessioni sul ruolo del controller*, contrappone un'altra figura altrettanto diffusa nelle realtà aziendali che si avvalgono di questo tipo di figure professionali: l'**Industrial controller**. A differenza della categoria precedente, questa tipologia di controller sembra occuparsi di aspetti più tecnici, legati alla sfera produttiva dell'azienda, quali: l'analisi del magazzino, la valorizzazione della distinta base, la partecipazione al calcolo del preventivo costo, l'aggiornamento delle tariffe nei cicli industriali, il conto economico di prodotto, reparto o stabilimento.

Un'altra categoria di controller che non può non essere nominata, in quanto fortemente in crescita, anche in Italia, è il **Business controller**, il cui ruolo ruota intorno all'area business e commerciale delle organizzazioni; infatti, possedendo elevate competenze nell'ambito della logistica, della produzione e delle vendite, si occupa di redigere business plan, identificare metodologie applicabili per individuare gap e opportunità<sup>16</sup> effettuare misurazioni e stilare report basati sugli indicatori chiave; tutto questo per favorire il risparmio dell'azienda e nuove opportunità di guadagno.

## 1.8 COMPETENZE RICHIESTE

---

<sup>15</sup> MUSSO, A., (2015). *Riflessioni sul ruolo del controller*. Strategia Finanza & Controllo No 5

<sup>16</sup> *The difference between a Business and a Financial controller, and their typical job description*, (2012). [www.curiousmanager.wordpress.com](http://www.curiousmanager.wordpress.com)

Dopo aver largamente descritto questa figura, ciò di cui si occupa e le varie forme sotto cui possiamo trovarla nelle diverse realtà aziendali è più facile individuare le competenze di cui necessita una persona per poter ricoprire questo ruolo.

Sicuramente necessarie saranno le competenze specifiche nell'ambito delle "classiche attività amministrative di controllo"<sup>17</sup> quali la redazione di un budget, l'analisi degli scostamenti, il reporting, l'analisi di bilancio, ecc.; anche se, secondo Cinciripini, leggendo la norma UNI 11618, risulta che, il 50% delle competenze richieste ad un controller, fanno riferimento alla padronanza di sistemi informativi, processi organizzativi, conoscenza del business e dei criteri di qualità, mentre, le competenze sopracitate, che egli definisce di tipo "economistico", poiché strettamente legate all'attività di controllo di gestione, raggiungono un ranking minore.

Come rilevato in fase introduttiva, i responsabili del controllo di gestione stanno acquisendo una sempre maggior responsabilità strategica nel processo decisionale del management (Sbrocco, 2015) ecco perché assumono sempre maggior importanza le competenze legate alle attività strategiche quali l'analisi dei competitors, supporto in caso di acquisizioni e ristrutturazioni, controllo strategico, verifica se i comportamenti e le azioni sono in linea con la strategia.

Inoltre risultano essenziali le conoscenze informatiche, in particolare dei software specifici utilizzati ormai in tutte le aziende per gestire le procedure contabili ed il controllo di gestione; alcuni tra i più richiesti sono i sistemi **ERP** ( Enterprise Resource Planning), **SAP** (System Application and Products), **SEM** ( Structural Equation Models), **SCORECARD** (sistema di management usato per valutare, gestire e migliorare le performance aziendali) e **COCKPIT** (metodo di gestione strategica delle priorità e relative decisioni)<sup>18</sup>

Oltre a tutte queste competenze che potremmo definire tecniche, sicuramente fondamentali risultano le soft skills, cioè la capacità di instaurare relazioni interpersonali, interagire con le altre figure professionali all'interno dell'azienda, lavorare in gruppo; tutto questo al fine di migliorare la comunicazione all'interno del team in cui opera, o più in generale all'interno dell'organizzazione e dunque favorire il raggiungimento degli obiettivi aziendali.

---

<sup>17</sup> GATTO, F., (2014). *Prospettive organizzative nell'evoluzione de ruolo del controller*, [www.cuoospace.it](http://www.cuoospace.it)

<sup>18</sup> *Il controller o responsabile del controllo di gestione*. [www.lavoroedistruzione.it](http://www.lavoroedistruzione.it)

Infine sarà sicuramente richiesta la conoscenza della lingua inglese, soprattutto nelle organizzazioni internazionali.

## 1.9 FORMAZIONE E CARRIERA

Solitamente il controller è un soggetto laureato nelle discipline economiche (economia e commercio, economia aziendale, management, business administration) o in ingegneria gestionale, ed in alcuni casi questi titoli sono integrati con dei master in controllo di gestione o auditing.

Le aziende stesse ricercano soggetti con queste caratteristiche professionali, che assicurano conoscenze tecniche adeguate; anche se è stato più volte riscontrato, anche all'intero di questo elaborato, come le conoscenze tecniche non siano più sufficienti, dal momento che le attività del controller stanno assumendo sempre più carattere strategico e la parte tecnico-contabile sia stata velocizzata dall'introduzione di sistemi informatici. Questo tipo di carriera spesso inizia da junior controller, dove le attività generalmente affidate sono l'analisi di documenti e le relazioni contabili (Musso, 2015) man mano che acquisirà esperienza e competenze gli verranno verosimilmente affidate attività sempre di maggior responsabilità, fino ad ottenere il controllo su una linea di prodotto o un settore di attività.

## 1.10 CONTROLLER VS. CFO

Molto spesso il controller viene confuso con il Chief Financial Officer, o meglio il Direttore Amministrativo e Finanziario (DAF), infatti entrambe le figure ricoprono sicuramente un ruolo importante nell'area finanziaria dell'azienda e, molto spesso inoltre, le aziende più piccole non presentano delle posizioni distinte, ma un'unica figura svolge entrambe le funzioni.

Spesso sia il controller che il CFO iniziano la loro carriera come contabili, quindi possiedono solide basi di contabilità; ma, se la professione del controller si può considerare come una naturale progressione del ruolo di contabile, lo stesso non si può dire per il CFO.

Secondo Ben Paramore<sup>19</sup>, infatti, per un CFO non è sufficiente avere conoscenze di contabilità e delle regole per la redazione del bilancio consolidato, ma dovrà anche capire le operazioni di business e le interazioni che queste hanno con il sistema finanziario; riconoscere il rischio e sapere come ridurlo; conoscere la struttura del capitale dell'azienda ed i finanziamenti e saper gestire il denaro; avere conoscenze strategiche e la visione d'insieme dell'azienda; riuscire a prendere decisioni; avere buone capacità relazionali.

Mentre il controller si occupa della contabilità, dei report e del budget, guardando ai dati passati per valutare le performance dell'azienda, il CFO esamina i report prodotti dal controller e, in base a questi, prenderà decisioni orientate al futuro, allo scopo di ridurre il rischio d'impresa e favorire la crescita. Dovrà quindi effettuare analisi ed individuare soluzioni, studiare strategie e previsioni, pianificare e successivamente implementare i piani.

Erin Milam<sup>20</sup>, nel suo articolo *Controller or CFO: What's the difference?*, indica in maniera ancora più accurata le attività che vengono svolte dal CFO: interpretare i bilanci, produrre le analisi di varianza, determinare le cause che hanno portato ad avere risultati diversi dalle previsioni del budget, dare agli azionisti una chiara visione dei risultati, effettuare previsioni sul futuro; mentre al controller spetterà la preparazione dei bilanci, assicurarsi che tutti i controlli vengano effettuati e l'integrità dei dati utilizzati per i bilanci.

Come si può notare quindi il ruolo del CFO risulta essere più strategico rispetto a quello del controller, che invece si occupa solo dei report finanziari.

Per quanto riguarda l'Italia invece, sembra essere ancora poco diffusa la figura del CFO; Andrea Dossi, professore associato della Bocconi, in un'intervista del 2008<sup>21</sup> ipotizza che questo derivi da una parte dalla mancanza di figure che abbiano una visione d'insieme dell'area amministrativa, finanziaria e del controllo di gestione; dall'altra al minor rilievo dei mercati finanziari italiani rispetto a quelli di altri paesi come la Gran Bretagna, inoltre si ritiene che nelle piccole imprese questa figura non sia necessaria e che la cultura economico-finanziaria sia meno premiante rispetto a quella ingegneristico-commerciale.

---

<sup>19</sup> PARAMORE, B., (2013). *Difference between CFO and controller*. [www.proformative.com](http://www.proformative.com)

<sup>20</sup> MILAM, E., (2013). *Controller or CFO: What's the difference?*. *Landscape Management*, Vol. 52 Issue 11

<sup>21</sup> FERRETTI, A., (2009) *CFO, in Italia è un ruolo ancora tutto da scoprire*. [www.analisiaziendale.it](http://www.analisiaziendale.it)

Possiamo dire quindi che, in Italia, sarà più facile trovare la figura del CFO nelle aziende quotate o comunque nelle realtà più grandi e complesse; mentre è molto raro nelle piccole-medie imprese; inoltre, diversamente dalla Gran Bretagna, spesso le attività svolte dal CFO vengono divise tra direttore amministrativo, controller e direttore finanziario.

### 1.11 CONTROLLER VS DIRETTORE AMMINISTRATIVO

Un'altra figura con cui spesso il controller viene confuso o assimilato è sicuramente il direttore amministrativo; in realtà anche questa figura presenta caratteristiche, competenze e responsabilità diverse rispetto al responsabile del controllo di gestione.

Il direttore amministrativo si occupa della gestione dell'area amministrativa dell'azienda, cioè di tutta la documentazione che riguarda i rapporti dell'azienda con i terzi che, attraverso la tenuta della contabilità, porta alla stesura dei bilanci, di norma una volta all'anno, e ai connessi adempimenti civilistici e fiscali<sup>22</sup>; avrà dunque elevate competenze nell'ambito della contabilità e sarà sicuramente focalizzato sulle regole, la forma e la precisione dei dati a sua disposizione.

Il controller invece è una figura più dinamica, che come più volte sottolineato, necessita che competenze aggiuntive rispetto a quelle contabili per svolgere la sua funzione, quali capacità analitiche per individuare gli effetti economico-finanziari delle scelte del management e abilità relazionali per interagire con i manager.

L'elevato ruolo strategico del controller si può denotare anche in relazione ai suoi compiti; occupandosi di Budget, report e analisi delle performance aziendali avrà infatti una conoscenza profonda dell'azienda ed una visione complessiva, non relegata esclusivamente all'area amministrativa.

### 1.12 STRUTTURA GERARCHICA

Per meglio comprendere come si posizioni il controller all'interno delle aziende, può essere utile far riferimento ad una ricerca condotta dall'ANDAF<sup>23</sup> (Associazione

---

<sup>22</sup> AMIGONI, F., CAGLIO, A., (2012). *Budget*. Egea: Milano.

<sup>23</sup> ANDAF, COMITATO TECNICO PER LO STUDIO DEI PRINCIPALI CONTABILI, a cura di, (2006). *Il CFO Italiano: funzioni assegnate e posizionamento organizzativo. Un'indagine empirica*. Dossier di Andaf Magazine No 1. P.28-30

Nazionale Direttori Amministrativi e Finanziari) nel 2006, in collaborazione con l'Università di Pisa, la quale, all'interno di un'indagine empirica sulle funzioni assegnate al CFO in Italia ed il suo posizionamento organizzativo, ha individuato quattro organigrammi "tipo" a cui possono essere ricondotte le aziende esaminate:

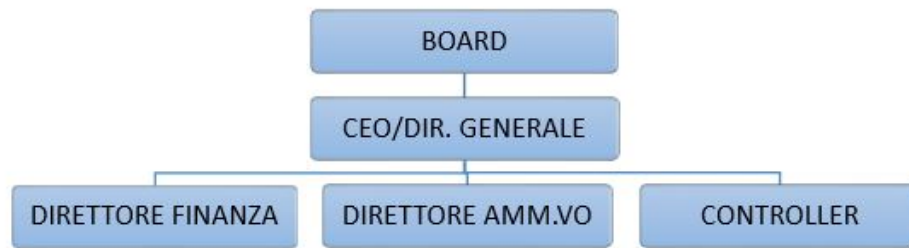
1. Il primo e più diffuso prevede la presenza di un Direttore AFC (riscontrato nel 40% delle aziende). Questa figura riporta direttamente al CEO. In molti casi, al Direttore AFC riportano il Capo contabile (o responsabile "Contabilità e Bilancio" o denominato a volte "Responsabile amministrativo") ed il Controller;



2. Il secondo prevede la presenza di un CFO (riscontrato nel 27% delle aziende). Questa figura riporta generalmente al CEO. Il CFO è, a sua volta, gerarchicamente posizionato al di sopra del Direttore Amministrativo, al Direttore Finanza ed al Controller;



3. Nel terzo organigramma il controller, il direttore amministrativo ed il direttore finanza sono subordinati al CEO: infatti non sono presenti CFO e direttore AFC (riscontrato nel 18% delle aziende);



4. Nell'ultimo tipo di organigramma (riscontrato nel restante 15% delle aziende), non sono presenti CFO né direttore finanza; il controller ed il direttore AF saranno quindi subordinati al direttore generale.





## **CAPITOLO 2: IL RUOLO DEL CONTROLLER NELLE AZIENDE ITALIANE**

In questa seconda parte dell'elaborato, come già anticipato nella parte introduttiva, verranno presentati i risultati di una piccola ricerca condotta su un gruppo di responsabili del controllo di gestione italiani.

Lo scopo di tale ricerca era quello di delineare il profilo di questa figura professionale, attraverso delle informazioni riguardanti l'azienda in cui opera e la sua professionalità (ad esempio con riferimento al titolo di studio posseduto e gli anni di esperienza maturata), la percezione che il controller stesso ha della sua attività lavorativa (ad esempio cercando di capire cosa li abbia spinti a scegliere tale professione o le competenze che ritengono necessarie per svolgerla) ed infine il rapporto con le altre figure professionali che operano nell'azienda (CFO, direttore amministrativo, ecc.).

Utilizzeremo poi le informazioni ottenute per fare un parallelo con la teoria, che abbiamo esplicitato nella prima parte dell'elaborato; in tal modo potremmo meglio comprendere come viene inserito all'interno delle aziende il controller, individuare le differenze tra la visione accademica di questa figura e quella che è invece la prassi nelle aziende ed infine, anche grazie ai commenti lasciati dai nostri intervistati, potremmo comprendere come potrebbe essere meglio "utilizzato" il controller all'interno delle aziende italiane, al fine di sfruttare appieno il vantaggio competitivo che l'inserimento nell'organizzazione di questa figura può portare.

Lo strumento che è stato utilizzato per raccogliere i dati è un questionario, composto da 5 sezioni: nella prima parte vengono chieste agli intervistati informazioni generali riguardanti l'azienda in cui lavorano, nella seconda informazioni che riguardano l'intervistato, la terza parte riguarda il controller all'interno dell'organizzazione, la quarta il rapporto tra il controller e le altre aree di business, infine, la quinta parte, riguarda l'attività effettivamente svolta dal controller nell'azienda, le competenze che ritiene necessarie per svolgere questo lavoro ed eventuali considerazioni personali dell'intervistato; in quest'ordine saranno presentati i risultati.

La maggior parte delle domande del questionario è aperta, per lasciar modo agli intervistati di esprimere il loro pensiero al meglio; in alcuni casi è invece richiesta l'attribuzione di un punteggio (da 1 a 5) a determinate caratteristiche da noi suggerite o una percentuale per quantificare il tempo speso a svolgere determinate attività.

Le risposte ottenute sono state 51, tra queste, va sottolineato che, 6 intervistati sono dei libero professionisti nel campo della consulenza al controllo di gestione ed alla pianificazione strategica, dunque non hanno potuto rispondere in maniera specifica alle domande che si riferiscono alla realtà aziendale in cui operano (o non hanno dato una risposta); un intervistato invece dichiara di occupare, nell'azienda per cui lavora, il ruolo di CFO ma, in tale realtà aziendale CFO e controller non sono figure distinte, perciò, nonostante sia inquadrato in tal modo egli esegue anche le attività tipicamente affidate al controller.

I questionari contengono dati sensibili, quindi per tutelare la privacy degli intervistati non saranno pubblicati i loro nomi, né il nome dell'azienda per cui lavorano.

## 2.1 DATI RELATIVI ALL'AZIENDA

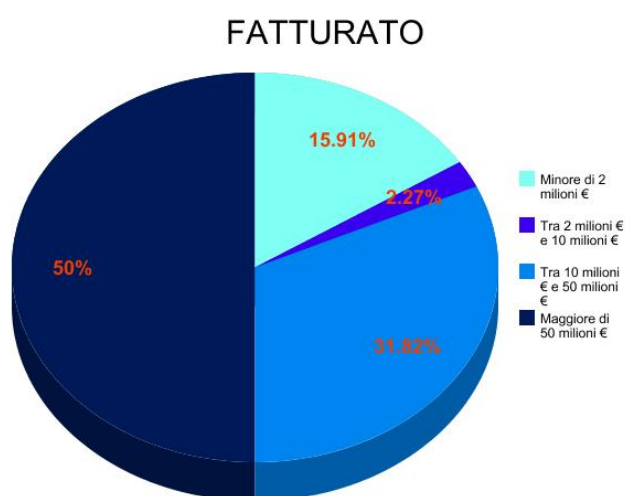
In questa prima sezione, come anticipato, si forniranno alcuni dati generali e cumulativi delle aziende in cui i controller presi a campione sono inseriti; le domande poste riguardavano il settore in cui opera l'azienda, il suo fatturato, il numero totale di dipendenti ed il numero dei soli dipendenti amministrativi, la struttura organizzativa adottata all'interno dell'azienda e l'appartenenza ad un gruppo.

I settori in cui operano le aziende nelle quali i controller sono inseriti sono (in ordine decrescente):

- Settore delle consulenze (10);
- Alimentare (5);
- Commercio (5);
- Edile (4);
- Servizi (4);
- Metalmeccanico (3);
- Bancario (2);
- Calzaturiero (2);
- Chimico (2);
- Elettronico (2);
- Energetico (2);
- Tessile (2);

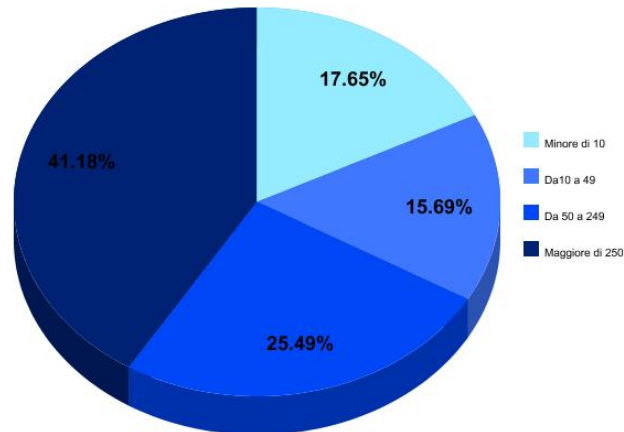
- Automotive (1);
- Farmaceutico (1);
- Finanziario (1);
- Igiene ambientale (1);
- Industria conciaria (1);
- Logistico (1);
- Manufacturing (1);
- Sanitario (1);

Per meglio comprendere le dimensioni di queste aziende le abbiamo suddivise in base al fatturato ed in base al numero di dipendenti: 7 imprese hanno un fatturato inferiore a 2 milioni €; solamente 1 azienda ha un fatturato compreso tra i 2 milioni € ed i 10 milioni €; 14 aziende hanno un fatturato compreso tra i 10 milioni e i 50 milioni di €; mentre, la maggioranza delle aziende prese in considerazione (22), ha un fatturato superiore a 50 milioni €; di queste 4 non superano i 100 milioni € mentre 5 hanno un fatturato maggiore ad 1 miliardo €; 7 intervistati hanno preferito non rispondere.



Per quanto riguarda il numero di dipendenti invece, solo 9 aziende hanno meno di 10 dipendenti, 8 hanno da 10 a 49 dipendenti, 13 aziende hanno da 50 a 249 dipendenti e, la maggioranza delle aziende (21), ha più di 250 dipendenti.

## NUMERO DIPENDENTI

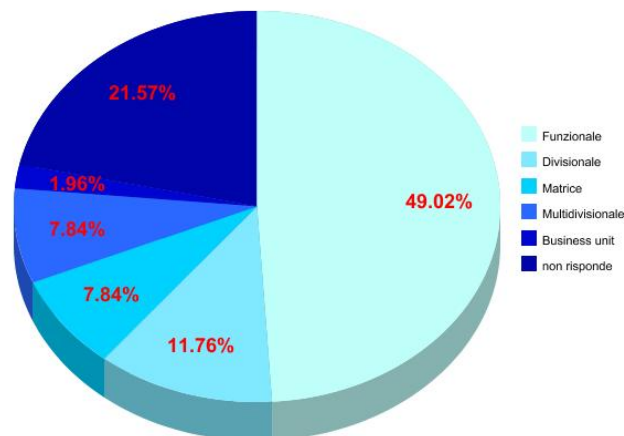


Inoltre, la media della percentuale dei dipendenti impiegati nell'area amministrativa è 18,18%.

Nelle aziende prese a campione prevale inoltre una struttura organizzativa di tipo funzionale, che è presente infatti in ben 25 organizzazioni; 6 aziende adottano invece una struttura divisionale; 4 a matrice; 4 multidivisionale e solamente una adotta una struttura a business unit.

In questo caso ben 11 intervistati non hanno potuto rispondere o hanno preferito non farlo.

## STRUTTURA ORGANIZZATIVA



Il 39.2% delle aziende (20 su 51) appartengono ad un gruppo.

## 2.2 PROFILO DEGLI INTERVISTATI

Nella seconda parte del questionario vengono invece analizzati i profili dei controller che hanno preso parte alla nostra ricerca, partendo dalla loro età media, che è di 40 anni, dove,

i due più giovani hanno 27 anni, mentre, sono sempre due ad avere la maggiore età, cioè 59 anni.

44 di loro sono laureati, con i seguenti titoli:

- Laurea in economia e commercio (12);
- Laurea in economia (8);
- Laurea in economia aziendale (7);
- Laurea in amministrazione, finanza e controllo (3);
- Laurea in ingegneria gestionale (3);
- Laurea in amministrazione, auditing e controllo (1);
- Laurea in economia e finanza internazionale (1);
- Laurea in management per l'impresa (1);
- Laurea in business administration (1);
- Laurea in economia e gestione delle imprese (1);
- Laurea in management, finanza e international business (1);
- Laurea in finance insurance (1);
- Laurea in scienze economiche (1);
- Laurea in economia e direzione aziendale (1);
- Laurea in informatica (1);
- Laurea in scienze dell'educazione (1).

I restanti 7 intervistati dichiarano di non essere laureati, uno solo di questi sta ancora frequentando l'università (dunque presumibilmente in futuro si laureerà); un altro intervistato dichiara invece di possedere un diploma di ragioneria (dei 5 restanti non possediamo invece altre informazioni riguardanti il loro titolo di studio).

Dunque, come abbiamo visto precedentemente, il controller solitamente è un soggetto che ha un titolo di laurea nelle discipline economiche oppure in ingegneria gestionale; infatti, l'86% degli intervistati lo possiede, in media da 12 anni.

Mentre, per quanto riguarda la loro carriera da controller, questa è iniziata in media 10 anni fa; questo dato potrebbe stare a significare che anche l'esperienza è un elemento importante nella formazione del controller.

Questo risultato è stato ottenuto anche da Hawkes, Fowler & Tan<sup>24</sup>, i quali, nel 2003, hanno esaminato il “gap” tra la conoscenza accademica e quella che è l’applicazione pratica della contabilità direzionale (management accounting), attraverso una ricerca che ha coinvolto 300 aziende neozelandesi. Molti tra i loro intervistati sostenevano di aver constatato la mancanza di esperienza di quello che è “il mondo reale” dopo essersi laureati; infatti, l’applicazione pratica degli strumenti e dei metodi non sono in genere inclusi in molti corsi di laurea, ma è previsto solo uno studio teorico di questi; pertanto sarà necessario acquisire questo tipo di conoscenza attraverso l’esperienza lavorativa, in genere iniziando la carriera di controller come junior controller.

I nostri intervistati lavorano nell’azienda attuale in media da 7 anni; ben 18 di loro hanno iniziato la carriera da controller proprio in questa azienda, quindi non hanno potuto sperimentare altre esperienze lavorative di questo tipo; mentre, in 4 lavorano nell’attuale azienda da prima di iniziare a fare i controller, dunque in origine occupavano posizioni diverse. Anche se non possiamo saperlo con sicurezza, la domanda successiva chiedeva quali altre posizioni avessero occupato prima di diventare controller e, questi 4 intervistati hanno risposto: operation manager, impiegato amministrativo, financial consultant e erp-finance.

Come anticipato solo 18 dei 51 intervistati hanno svolto come unico lavoro quello del controller, i restanti 33 invece, nella loro carriera lavorativa, hanno anche ricoperto il ruolo di:

- Impiegato amministrativo/contabile (11);
- Revisore dei conti (4);
- Internal auditor (3);
- Consulente finanziario (3)
- Consulente direzionale (3);
- Operation manager (1);
- Research fellow (1);
- Financial manager (1);
- Responsabile di tesoreria (1);

---

<sup>24</sup> HAWKRS, L.C., FOWLER, M., TAN, L.M., (2003). *Management accounting education: is there a gap between academia and practitioners perceptions?*. Massey University Discussion paper series 215

- Impiegato di banca (1);
- Tecnico di produzione (1);

In 3 hanno invece preferito non rispondere.

Le risposte sono in linea con quanto abbiamo detto nella parte teorica (vedi il paragrafo 1.9), infatti la carriera da controller può essere considerata come la naturale progressione del ruolo del contabile e le aziende spesso ritengono che, se un soggetto ha esperienza come contabile, potrà essere anche un buon controller; questo vale soprattutto per la realtà aziendale italiana dove, spesso, il controllo di gestione viene confuso/assimilato alla contabilità.

Attualmente la loro posizione è invece quella di:

- Controller aziendale (23);
- Controller di gruppo (7);
- Consulente di controllo di gestione e pianificazione strategica (6);
- Responsabile della pianificazione e controllo di gestione (5);
- Business controller (3);
- Corporate controller (2);
- Financial controller (2);
- CFO/controller (1);
- Responsabile della contabilità industriale(1);
- Controller costi e materie prime (1);

Solo in un caso il CFO ed il controller sono la stessa persona, anche se l'azienda in questione, per le caratteristiche che possiede (fatturato e numero di dipendenti) è di media grandezza.

Mentre il loro inquadramento lavorativo è quello di:

- Impiegato (23);
- Quadro (17)
- Lavoratore autonomo (6);

In 5 non hanno risposto.

Nella successiva domanda si chiedeva agli intervistati quale fosse la loro area di competenza dell'attività di controllo di gestione svolta ed erano suggerite cinque aree

(costing, controllo commerciale, reporting alla casa madre, planning/pianificazione strategica, budgeting), oltre alla possibilità di aggiungere, nella sezione altro, ulteriori aree.

Le aree di competenza maggiormente citate sono *costing e budgeting* (77,4%), seguite da *planning/pianificazione strategica* (61,3%), *reporting alla casa madre* (54,8%), *controllo commerciale* (51,6%) ed *altro* (35,5%).

Nell'indicare la sezione altro alcuni hanno anche specificato quali sono le aree di competenza a cui si riferiscono, *controllo in outsourcing per aziende e PMI; controllo di gestione (2); valutazione degli investimenti; analisi e reportistica ad hoc; business plan; sistemi informativi; commissioning; chiusura del bilancio periodico*.

Non tutte le realtà aziendali sono uguali, o meglio, le organizzazioni sono una diversa dall'altra e ognuna ha le proprie peculiarità; questo vale soprattutto per l'area del controllo di gestione, la quale, come abbiamo ripetuto più volte nella parte teorica, non ha dei confini ben definiti e, nonostante si possano individuare delle attività che la caratterizzano maggiormente, può presentare elevate differenze rispetto alla teoria. Tali differenze saranno sicuramente legate alla dimensione dell'azienda presa in esame, ma possono derivare anche da come l'attività di controllo di gestione è vista all'interno dell'organizzazione; infatti se in alcune realtà aziendali, in particolare nelle multinazionali, viene valorizzata poiché si riconosce la sua importanza strategica, in altre, verosimilmente le PMI o le aziende "padronali" italiane, è spesso sottovalutata e considerata come mera attività amministrativo-contabile. Proprio per questo abbiamo chiesto ai controller che hanno svolto questa professione in diverse realtà aziendali di indicare se avessero trovato differenze tra queste.

Solamente in 5 sostengono di non aver trovato differenze rilevanti; in 18 avevano precedentemente affermato di aver iniziato la loro carriera di controller nell'azienda per la quale ancora lavorano e, 7 non hanno saputo o non hanno voluto rispondere.

I restanti 21 controller hanno dato delle interpretazioni molto interessanti; per non dilungarci troppo abbiamo deciso di riassumere le risposte che sono state date, citandone interamente solo alcune ed unendo quelle più simili tra loro.

Innanzitutto, da tutte le loro risposte si desume che tutti loro hanno riscontrato che "le aziende danno una diversa interpretazione del ruolo del controllo di gestione, dal



budgeting alla contabilità direzionale, con impostazioni differenti, inoltre viene data importanza ad aspetti non sempre omogenei”

Per alcune aziende infatti “il controller è solo “ufficio statistiche”, per altre un risolutore di problemi e, per altre ancora, il responsabile dei dati, dei costi, dei prezzi” e ancora, alcune lo vedono come un “auditor/revisore, per altre si occupa solo di chiudere i mensili”.

Dunque, come pensavamo, in molte aziende non è ancora chiaro l’importante ruolo che questa figura può avere e viene considerato una “mera figura amministrativa (un semplice contabile) che si occupa di redazione della reportistica economica (budget e consuntivazione) e non anche finanziaria”.

Alcuni dei nostri intervistati, inoltre hanno puntualizzato la differenza tra le grandi aziende e le piccole medie imprese dichiarando che “ in alcune realtà (multinazionali in particolare) il controllo di gestione è un lavoro più strutturato, delineato e con un certo livello di specializzazione mentre, in altre ( soprattutto nelle PMI), alcune attività (come il controllo finanziario) non sono prese in considerazione, le aziende sono completamente destrutturate e non hanno una chiara visione del controllo di gestione” ; altri affermano anche che nelle PMI il controller è una figura “sconosciuta” e, se l’azienda è a proprietà familiare, si occupa solo di “dare i numeri” che saranno poi interpretati (a piacere) dalla proprietà.

Un intervistato ha riscontrato come nelle multinazionali venga data molta enfasi al reporting, mentre nelle PMI al cost savings. Un altro ancora dichiara che “il controller può essere partner del business (attività previsionale e di supporto nella formulazione delle offerte) o addetto al reporting se il focus è sui risultati”.

Infine, uno dei nostri intervistati, ha affermato che “nelle aziende piccole o male organizzate il controller viene impiegato in attività diverse da quelle di competenza (gestione della tesoreria, stima di grandezze di bilancio come fondo) per sopperire alla mancanza di personale con la giusta forma mentis”; anche questa risposta richiama ciò che avevamo sostenuto nella parte teorica e ciò che anche Bragg (2012), in “the essential controller”, affermava: “un controller di una piccola azienda potrà riscontrare che questa professione include una serie di attività aggiuntive rispetto a quelle citate nella sezione precedente (i.e. planning, control, reporting, accounting). Questo perché una piccola azienda non può permettersi anche un CFO, un office manager, un information technology

manager e un direttore delle risorse umane. Di conseguenza i loro compiti ricadranno sul controller”.

Agli intervistati è stato anche chiesto se avessero riscontrato qualche differenza rispetto a come la figura professionale del controller è vista all'estero; la maggior parte di loro (45) non ha avuto esperienza all'estero e quindi non ha potuto rispondere a questa domanda, mentre, i 6 che hanno risposto “sì” hanno potuto constatare che:

- Al di fuori del perimetro italiano l'approccio sia meno focalizzato sulla consulenza al business e sia molto approcciato sulla parte amministrativa e di reporting (ha lavorato per brevi periodi in U.S.A., Cina e Est Europa);
- Nelle multinazionali statunitensi quotate il controller è il “notaio” dei numeri di bilancio ed è spesso la figura di riferimento per la verifica del rispetto delle procedure (SOX in primis); nelle aziende multinazionali (anche giapponesi e francesi) vi è molta enfasi sul reporting mentre in quelle “padronali” italiane vi è “opacità” per la parte commerciale e molta più enfasi per il cost savings;
- Il controller è molto più conosciuto e preso in considerazione;
- La cultura italiana, in genere latina non presenta una cultura adeguata per questo tipo di professione; all'estero (cultura anglosassone) è molto più percepita;
- Molta attenzione alle scadenze della reportistica con la casa madre;
- Solo negli stati uniti si percepisce un reale ruolo strategico del controller, negli altri paesi invece (Messico, UK, Francia, Olanda) è molto simile all'Italia.

Anche se in questo caso, purtroppo, non abbiamo abbastanza informazioni per avanzare un'ipotesi, le poche risposte ottenute possono indurci a pesare che, soprattutto nei paesi anglosassoni, dove il controller è nato, questa figura si sia maggiormente evoluta e sviluppata e si riconosca il suo valore strategico; mentre, nella realtà italiana ed europea in generale, questo cambiamento ancora non si sia verificato e sia rimasta prevalente la componente amministrativa della professione.

Chiedendo agli intervistati perché avessero scelto questo tipo di professione le risposte ottenute sono state:

- Passione per la materia sviluppatasi durante gli studi universitari e/o uno stage e si sentivano portati per questo tipo di professione (“predisposizione al supporto alle decisioni”; “mi piace la logica, possiedo senso pratico, sintesi e precisione”) (9);
- Vedono il controller come una figura trasversale che dà la possibilità di conoscere l’azienda fino in fondo (a 360°), con la possibilità di comprendere tutti gli aspetti finanziari e di business che la riguardano (8);
- Su proposta dell’azienda per cui lavoravano (non lo hanno scelto ma sono stati scelti) (4);
- Evoluzione della loro carriera verso questa professione/opportunità di crescita interna (4);
- Ruolo strategico nell’azienda che permette di dare un contributo decisivo nel processo decisionale (“credo nel ruolo di navigatore nelle aziende”) (5);
- Per seguire le orme del loro superiore/su consiglio di chi li aveva formati (2);
- Ruolo che da ampia possibilità di rivendersi sul mercato (2);
- Professione stimolante e affascinante (2);
- Per caso;
- “Professione che da grande soddisfazione, i risultati portano a miglioramenti aziendali nell'ambito reddituale e organizzativo, le esperienze stimolano il continuo miglioramento personale;
- “Permette una visione completa del funzionamento dell'azienda, passione per analisi e numeri, ruolo non ripetitivo, il controller deve essere sempre reattivo al cambiamento aziendale e alle richieste del top manager”;
- “Interesse per la materia, convinzione che le aziende debbano essere mappate e guidate sulla base di numeri, curiosità nel capire e analizzare processi e procedure, caratteristiche personali (precisione, mente analitica e razionale, soddisfazione nelle quadrature)”;
- “Ogni azienda ha necessità diverse, possibilità di conoscere realtà aziendali diverse, contatto diretto con imprenditori” (commento di uno dei libero professionisti);
- “Per aiutare le PMI ad avvicinarsi alla cultura del dato, coadiuvandole nel controllo funzionale dei costi, così come nella stesura del budget e nella pianificazione strategica dei propri obiettivi” (commento di uno dei libero professionisti);

- 10 intervistati hanno preferito non rispondere.

I tre aspetti di questa professione che più piacciono agli intervistati sono:

- Possedere una visione d'insieme dell'azienda (a 360°) (citato 22 volte);
- Essere di supporto al processo decisionale (citato 15 volte);
- La varietà delle attività da svolgere e la dinamicità (citato 10 volte);
- Poter avere un contatto diretto con la direzione aziendale/i responsabili delle varie aree (citato 8 volte);
- Opportunità di crescita ed acquisire sempre maggiore professionalità (citato 7 volte);
- Trasversalità (citato 6 volte);
- Avere un costante rapporto con i colleghi (citato 5 volte);
- Elaborare dati vitali per l'azienda (citato 4 volte);
- Professione creativa (3 volte);
- Soddisfazione che deriva dai risultati (3 volte);
- Lavoro metodico (3 volte);
- Possibilità di ragionare (3 volte);
- Processi di controllo di gestione (3 volte);
- Valutare la profittabilità di iniziative e investimenti (3 volte);
- La parte di reportistica (2 volte);
- Concretezza e operatività (2 volte);
- Lavoro stimolante (2 volte);
- Lavorare con i numeri (2 volte);
- Programmazione (2 volte);
- Lavorare in autonomia (2 volte);
- Essere di supporto ai vari reparti aziendali (2 volte);
- Essere tenuto in considerazione (1 volta);
- Professione che acquisirà sempre più importanza nel tempo (1 volta);
- Possibilità di viaggiare (1 volta);

In 9 hanno preferito non rispondere.

Mentre per quanto riguarda i 3 aspetti della professione che piacciono sono:

- Essere poco apprezzati/poco considerati e coinvolti nella gestione e nelle scelte strategiche, il controllo di gestione è visto come una semplice attività di supporto (citato 17 volte);
- Professione ancora troppo legata all'attività amministrativa (troppo manuale) (11 volte);
- L'attività svolta è vista come "intrusiva" da chi è oggetto di controllo (9 volte);
- A volte si è in contrasto con la direzione (6 volte);
- Tempi stretti e tante scadenze (6 volte);
- Stressante (4 volte);
- I dati emergono dai reparti/ il buon esito spesso dipende dall'attività dei colleghi (4 volte);
- Spesso è confuso con altre figure (3 volte);
- Eccessivo reporting (3 volte);
- Richieste dell'ultimo minuto (3 volte);
- Disallineamento con le altre funzioni aziendali (2 volte);
- Difficile percepire il successo concreto di un lavoro (2 volte);
- Ripetitività (2 volte);
- Rischio di perdere credibilità se non si ottengono risultati concreti (1 volta);
- Rapporto continuo con i colleghi (1 volta);

15 dei 51 intervistati hanno preferito non rispondere e alcuni di questi hanno dichiarato che non vi sono aspetti di questa professione che non apprezzano.

In questo caso, a differenza degli aspetti più apprezzati, le risposte ottenute sono state più omogenee e, in molti casi, rispecchiano quelle che abbiamo individuato essere le problematiche del controllo di gestione in Italia: è ancora poco conosciuto ed apprezzato, troppo legato alla funzione amministrativa, spesso confuso con altre attività professionali; dunque si tende a non valorizzarlo e sfruttarlo come si dovrebbe.

### 2.3 CONTROLLER IN AZIENDA

La figura del controller nelle aziende prese a campione esiste da:

- Meno di 5 anni in 7 aziende;
- Da 5 a 10 anni in 6 aziende;
- Da più di 10 anni in 9 aziende;

- Da sempre in 10 aziende;
- 19 intervistati non hanno saputo rispondere.

Anche se in alcune aziende il controllo di gestione è stato introdotto da poco (in un'azienda è presente da soli 6 mesi), in linea generale, in base alle risposte ottenute, in più della metà delle aziende è presente da un buon numero di anni.

La seconda domanda rientrante in questa categoria chiedeva agli intervistati quanti controller ci sono nell'azienda per cui lavorano e come fossero organizzati (i.e. quanti Senior, Junior ecc.):

- In 17 aziende è presente solo *1 controller*;
- In 9 aziende sono presenti *2 controller* così organizzati:
  - Un senior controller ed un junior controller (in 6 aziende);
  - Un responsabile di reporting e contabilità analitica ed un responsabile di pianificazione e analisi strategica (1 caso);
  - Non specificato (1 caso);
- In 2 casi vi sono *3 controller* nell'azienda:
  - 2 senior ed 1 junior controller (è inoltre presente un responsabile);
- 6 intervistati invece dichiarano che nella loro azienda sono presenti *4 controller*:
  - 3 senior controller ed un junior controller (2 casi);
  - 1 senior controller e 3 junior controller (1 caso);
  - 4 senior controller (1 caso);
  - 2 senior controller 1 junior controller ed 1 manager (1 caso);
  - 2 senior controller e 2 junior controller (2 casi);
- *5 controller* suddivisi in 3 senior e 2 junior (1 caso);
- *7 controller*, tutti con la qualifica di senior (1 caso);
- *8 controller* dei quali 7 con la qualifica di group controller (1 caso);
- *9 controller* 5 senior e 4 junior in 1 unica azienda;
- *10 controller* (anche in questo caso non è stato specificato): (1 caso);
- *11 controller*: tutti con il grado di senior (1 caso);
- *20 controller* (2 casi):
  - 10 senior e 10 junior;
  - Non specificato;

- 35 *controller* così suddivisi (1 solo caso): 27 *plan controller*; 5 *controller* di business unit; 3 *controller* di gruppo;
- 50 *controller*: 20 senior e 30 junior (1 caso);
- 60 *controller*, la suddivisione non è stata specificata (1 caso);
- 6 intervistati non hanno potuto rispondere alla domanda.

Va puntualizzato che, l'azienda con il maggior numero di *controller* è quella con il fatturato più elevato (circa 3 miliardi), ma non è quella con il maggior numero di dipendenti, nonostante il numero di *controller* dovrebbe aumentare all'aumentare del numero di dipendenti; inoltre circa il 75,5% delle aziende prese in esame ha un numero di *controller* minore o uguale a 4.

In alcuni casi (3 aziende) oltre ai *controller*, nella funzione di controllo di gestione sono anche presenti dei manager o responsabili che si occupano di coordinare le attività.

I *controller* in queste aziende dipendono gerarchicamente da:

- CFO (18 aziende);
- Direttore generale (8 aziende);
- Amministratore delegato (7 aziende);
- Direttore amministrazione, finanza e controllo (2 aziende);
- Presidenza (2 aziende);
- Vice-presidenza (2 aziende);
- *Controller* di gruppo (2 aziende);
- Autonomo (2 casi di consulenti al controllo di gestione);
- Proprietà (1 azienda);
- Direttore corporate (1 azienda);
- Direttore amministrativo (1 azienda);
- Country manager (1 azienda);
- In 4 non hanno potuto rispondere.

Quando abbiamo chiesto da chi dovrebbe dipendere secondo la loro opinione, le risposte sono state invece:

- Amministratore delegato (18);
- CFO (16);
- Direttore generale (6);

- Controller di gruppo (3);
- Vertice (2);
- Dipende dalle caratteristiche dell'azienda (2);
- Manager (1);
- Direttore amministrativo (1);
- 2 intervistati non hanno risposto.

Può essere anche interessante notare come, solo in 22 casi (10 per il CFO, 7 per l'amministratore delegato, 2 per il direttore generale 2 per il controller di gruppo 1 per il direttore amministrativo) le risposte a questa domanda coincidevano con la risposta data alla domanda precedente (i.e. "da chi dipende gerarchicamente?"). Dunque ben il 55% degli intervistati (esclusi coloro che non hanno risposto) non sono "d'accordo" con la struttura gerarchica presente nella loro azienda e preferirebbero dipendere da altre figure professionali.

Per quanto concerne questo argomento l'ultima domanda fatta riguardava i rapporti tra i controller delle diverse aziende/business unit del gruppo; ovviamente questa domanda era indirizzata solo a quei soggetti che avevamo precedentemente affermato che la propria azienda è parte di un gruppo (i.e. 20 intervistati su 51). In questo caso solo 14 di loro hanno risposto e in tutte queste realtà aziendali è presente una struttura gerarchica:

- I controller aziendali fanno capo al controller di gruppo (3 casi);
- I controller di business unit preparano gli standard report che poi sono usati per le analisi a livello di gruppo; (2 casi);
- Il regional controller ed il global controller coordinano i controller locali (2 casi);
- Il controllo di gestione è unico e centrale per tutto il gruppo;
- La capogruppo redige, valorizza e gestisce inventari/budget/report;
- I controller locali rispondono a quelli divisionali;
- I controller locali rispondono ai vice president finance europei;
- I controller riportano al loro responsabile e inviano la reportistica alla casa madre, non vi sono scambi tra i diversi controller delle diverse società del gruppo;
- Il controller aziendale fa capo al controller di gruppo, il quale a sua volta all'amministratore delegato;
- I controller italiani dipendono dall'head of group controlling, quelli esteri al CFO;



## 2.4 CONTROLLER E LE ALTRE FIGURE PROFESSIONALI

Secondo i nostri intervistati, il controller gode, in media, di una considerazione di 3,7 (su 5) da parte delle altre figure professionali; tale punteggio si colloca ad un livello medio/alto. Questo risultato parrebbe in contrasto con quanto avevamo rilevato in precedenza; infatti, quando avevamo chiesto agli intervistati quali fossero gli aspetti meno apprezzati di tale professione, 17 di loro avevano risposto che vi è scarsa considerazione all'interno dell'azienda e scarso coinvolgimento, soprattutto per quanto riguarda la gestione strategica.

Solo 4 tra coloro che avevano dato quel tipo di risposta hanno poi dato un punteggio minore o uguale a 2; gli altri invece hanno attribuito a questa domanda un punteggio maggiore o uguale a 3 (dunque che può considerarsi medio/alto). L'ipotesi che possiamo avanzare in questo caso è che, la percezione di essere poco considerati sia limitata alle aree di gestione strategica e non riguardi invece il rapporto con le altre figure professionali con cui il controller si relaziona all'interno dell'azienda.

Il rapporto più difficile è sicuramente quello con i commerciali, infatti, il 70% (27 intervistati) di coloro che hanno risposto a questa domanda li ha citati.

Le cause principali di questo rapporto conflittuale derivano da:

- Una diversa percezione del business aziendale (i commerciali vorrebbero abbassare i prezzi, mentre chi controlla sente la necessità di alzarli) (citato 8 volte);
- Controller e commerciali parlano linguaggi differenti (in particolare i commerciali non capiscono i numeri) (citato 7 volte);
- Non comprendono il ruolo del controller e lo tendono ad accumunare ai contabili (citato 5 volte);
- Avvertono maggiormente il senso del controllo (citato 3 volte);

Le altre figure professionali citate in questa domanda sono state:

- Operativi (citati 3 volte) poiché ritengono di possedere maggiori competenze;
- Direzione (citata 2 volte) poiché è restia ai cambiamenti;
- Chi ha tempistiche e obiettivi diversi rispetto al controller (2 volte);
- Marketing (2 volte);
- Area tecnica (1 volta);
- CFO (1 volta);

- Funzioni istituzionali (area studi, vigilanza) (1 volta) poiché sono meno sensibili all'efficienza;
- Supply chain (1 volta);

Come abbiamo spiegato nella prima parte dell'elaborato, il controller spesso tende ad essere confuso con altre figure professionali quali il CFO ed il direttore amministrativo a causa delle simili competenze; inoltre, in molte aziende, non riconoscendo la differenza tra queste figure, le diverse attività che in genere questi soggetti svolgono vengono accorpate in un'unica figura.

Ecco perché abbiamo chiesto ai nostri intervistati se, secondo loro, il controller, il CFO ed il direttore amministrativo sono figure professionali diverse;

Per solo uno degli intervistati le figure coincidono, mentre un altro ritiene che non siano del tutto figure professionali differenti.

Gli altri 49 intervistati invece le considerano figure differenti; 33 di questi hanno semplicemente risposto "Sì", mentre altri hanno preferito sottolineare cosa rende differenti questi soggetti:

- Il controller si occupa della gestione dei costi, il direttore amministrativo dell'operatività e del financial reporting secondo le normative, il CFO del reporting dei risultati in ottica di pianificazione strategica presente e futura;
- Si focalizzano su aspetti diversi: il direttore amministrativo ha un focus generale sul business, ma governa anche il bilancio di esercizio, il CFO guarda molto ai flussi di cassa e poco al gestionale, il controller è il trade union delle due figure;
- Il CFO prende anche decisioni finanziarie (scelta delle banche, fonti di finanziamento), il direttore amministrativo gestisce la contabilità gli obblighi fiscali e la redazione del bilancio;
- Il controller analizza, supporta con i dati che raccoglie le decisioni del management, il CFO invece deve occuparsi di altre attività legate principalmente al bilancio ed alla finanza;
- Il CFO è un direttivo generale, il direttore amministrativo coordina un team di finance, il controller fornisce analisi di turnover, analisi di balance sheet e P&L, target, analisi di budget, analisi aging, stock e posteriori.
- Si concentrano su aspetti e metodologie differenti, anche se hanno competenze simili (due volte).

Inoltre, alcuni intervistati, pur riconoscendo queste tre figure come differenti, ritengono però che siano tra loro:

- Figure complementari (citato due volte);
- Figure convergenti verso un'unica funzione (citato due volte);
- Strettamente interrelate (1 volta);
- Figure che rispondono ad esigenze diverse ma svolgono attività in forte commistione (1 volta);
- Figure integrate che devono collaborare tra loro.

Riassumendo, secondo parte dei nostri intervistati, il CFO è una figura più strategica rispetto alle altre due, che si occupa di prendere decisioni legate all'area finanziaria dell'impresa e collabora alla pianificazione strategica; dunque sarà indirizzato all'attività futura dell'azienda; il direttore amministrativo, invece si occupa dell'operatività dell'azienda, con un focus esclusivo sull'area amministrativa; infine, il controller, è il trade union delle altre due figure, e si occupa di raccogliere i dati, effettuare delle analisi su tali dati e, avvalendosi dei risultati ottenuti, supportare il processo decisionale.

In 35 delle 51 aziende prese in considerazione le tre figure sono distinte, mentre, nelle altre 11 non sono totalmente distinte; infatti, in due di queste il CFO ed il direttore amministrativo sono la stessa persona, in un altro caso invece il CFO si occupa anche di controllo di gestione e nell'ultimo caso, il CFO è a capo del controllo di gestione e dell'area amministrativa, quindi, secondo l'intervistato, per le altre funzioni rappresenta entrambe le aree.

Inoltre, secondo 20 intervistati, in generale, le aziende tendono a riconoscerle come figure distinte, 10 intervistati sono invece del parere opposto, mentre, 17 ritengono che non sempre vi sia questo riconoscimento, 7 di questi inoltre aggiungono che questo dipende principalmente dalla dimensione dell'azienda e due di loro precisano anche che sono figure distinte nelle aziende più strutturate e di stampo manageriale, mentre nelle piccole aziende di vecchio stampo con a capo un imprenditore possono essere confuse; infine uno degli intervistati crede che queste tre figure vengano distinte solo in quelle aziende che hanno ben chiara l'importanza del controller.

Mentre, 28 di loro ritengono che le aziende dovrebbero sempre tenere le tre figure distinte, alcuni di loro hanno anche motivato la loro risposta aggiungendo che:

- Le funzioni svolte da queste figure ed i loro obiettivi sono differenti (2);
- Devono intermediare con figure diverse;
- Tenendole distinte la complementarietà dei ruoli si può tradurre in maggior valore aggiunto per l'azienda;
- Il controller dovrebbe essere una figura super partes rispetto allo staff di direzione con il compito di supportare le decisioni strategiche;
- Dovrebbero essere distinte ma allo stesso tempo dovrebbero confrontarsi spesso per decidere dei comportamenti e delle linee guida da adottare.

17 intervistati invece pensano che non sempre si debbano tenere divise ed in questo caso tutti hanno giustificato la loro risposta:

- Questa scelta dipenderà dalla realtà aziendale, dalle dimensioni e dall'organizzazione (citato 13 volte);
- Il CFO ed il direttore amministrativo possono essere unificati;
- A volte tenere il controllo e l'amministrativo distinti non ottimizza il processo a causa dei differenti obiettivi perseguiti da queste figure;
- Non sempre è giustificabile economicamente;
- Il controller potrebbe anche sostituire il direttore amministrativo (infatti hanno un excursus simile).

Infine, solo uno degli intervistati ha risposto che le tre figure non dovrebbero essere tenute distinte poiché in tal modo potrebbe essere evitato un dispendio di risorse, a suo dire inutile.

## 2.5 CARATTERISTICHE E COMPETENZE DEL CONTROLLER

In questa quinta ed ultima parte del questionario ci siamo concentrati sull'attività che viene svolta dal controller all'interno dell'azienda e le competenze e caratteristiche che i controller stessi ritengono necessarie per poter svolgere al meglio il controllo di gestione all'interno dell'azienda.

La prima domanda riguarda le abilità/attitudini/skills che un controller dovrebbe avere e, chiedeva agli intervistati di dare un voto, da 1 a 5, ad alcune di queste che venivano da noi suggerite.

Qui sotto riportiamo la lista presentata ai controller, riordinata in maniera decrescente rispetto alla media dei voti ottenuta:

- Abilità analitiche 4,8
- Problem solving 4,56
- Teamwork 4,45
- Abilità comunicative 4,35
- Creatività 3,32
- Flessibilità 4,21
- Leadership 4,21
- Abilità di negoziazione 3,67
- Creatività 3,32

Inoltre era presente una sezione che dava la possibilità agli intervistati di aggiungere altre caratteristiche da loro ritenute importanti, quelle citate sono state (con il rispettivo voto):

- Spirito critico (5);
- Competenze contabili (5);
- Capacità di sintesi (5);
- Rapidità e qualità (5);
- Conoscenze informatiche (5);
- Conoscenze di business (5);
- Conoscenze specifiche tecniche (4);
- Vision (5);
- Conoscenze fiscali ed amministrative (4);

La seconda domanda invece chiedeva ai controller di indicare, attraverso l'assegnazione di un valore percentuale, quanto tempo dedicano (*effettivo*), nell'arco di un anno, a ciascuna delle seguenti attività e quanto invece vorrebbero dedicarne (*desiderato*).

I controller che hanno risposto alla seguente domanda sono stati 42 e, di questi, 9 hanno preferito indicare la percentuale di tempo impiegato in ogni categoria e non nelle specifiche attività (*analisi strategica di business, attività amministrative in senso stretto e controllo di gestione*); per tener conto anche delle risposte date da questi soggetti abbiamo quindi calcolato la media di categoria, mentre, la colonna *numero*, prende in considerazione le risposte dei soli 33 soggetti che hanno risposto in maniera completa alla domanda.

ATTIVITÀ	NUMERO	MEDIA EFFETTIVO	MEDIA DESIDERATO
<b>Analisi strategica e di business</b>		9,23%	15,68%
Misurazione delle performance aziendali	24	20,67%	26,95%
Analisi del mercato e individuazione di investimenti e finanziamenti	19	6,11%	13,79%
Opportunità e minacce ambientali, competitive, strategiche	17	6,74%	21,57%
Pianificazione per l'acquisizione di nuove aziende/business	17	12,65%	14,27%
Analisi dei competitors	17	2,21%	11,17%
<b>Attività amministrative in senso stretto</b>		9,77%	9,13%
Contabilità generale e bilancio civilistico	22	11,18%	12,5%
Determinazione del costo del lavoro: salari, contributi sociali, ecc...	13	13,27%	16,83%
Revisione contabile	10	3,95%	2,25%
Fiscalità	9	3,44%	2,36%
<b>Controllo di gestione</b>		15,77%	16,27%
Misurazione della performance e reporting (conti economici di reporting e indicatori)	30	19,26%	22,3%
Contabilità analitica e costing	27	22,59%	17,24%
Budget e programmazione di breve periodo	26	14,81%	13,86%
Analisi degli scostamenti e individuazione delle azioni correttive	22	15,09%	14%
Pianificazione aziendale e di lungo periodo	20	9,08%	10,41%
Sistemi incentivanti e di valutazione delle prestazioni del personale	20	9,8%	8,33%
MBO e assegnazione di responsabilità/obiettivi economici	19	7,16%	6,71%

Rispondere alle domande/richieste dei manager	19	14,71%	15,36%
Valutazioni di make or buy	17	5,65%	12,64%
Valutazione delle produttività e simili	14	9,86%	15%
Valutazione delle performance commerciali	14	14,39%	18,04%
Valutazioni di convenienza economica 'spot' e/o richieste dai manager	13	12,23%	11,58%
Definizione e valutazione del pricing	11	9,95%	7,38%

Ai controller era stata anche data la possibilità di aggiungere delle attività da loro svolte (che non si trovavano nella tabella):

Valutazione profittabilità linee di prodotto e azioni correttive	1	30%	32%
Miglioramenti e cambiamenti	1	7%	7%
Investimenti	1	4%	4%
Contrattazione e negoziazione con i clienti	1	10	15%
Office manager	1	5%	0%
Rispondere alle richieste spot della direzione generale e degli altri dipartimenti	1	25%	5%

Possiamo notare come, l'attività svolta dal maggior numero di intervistati sia sicuramente la *misurazione delle performance ed il reporting* (citato 30 volte), seguita da *contabilità analitica e costing* (27), *budget e programmazione di breve periodo* (26), *misurazione delle performance aziendali* (24), *contabilità generale e bilancio civilistico* (22), *analisi degli scostamenti e individuazione delle azioni correttive*(22), *pianificazione aziendale e di lungo periodo* (20), *sistemi incentivanti e di valutazione delle prestazioni del personale* (20); queste attività dunque sono sicuramente quelle che caratterizzano la professione del controller ed, in parte, riflettono la classificazione scelta da Bragg (2012) per descrivere il lavoro del controller: Planning (Budgeting), Control (che fa riferimento all'attività di

misurazione dei risultati), Reporting ( all'interno della quale abbiamo inserito anche l'analisi degli scostamenti, cioè lo strumento maggiormente utilizzato per costruire i report) e accounting (che comprende la contabilità generale ed analitica).

Mentre le attività svolte dal minor numero di controller sono quelle che riguardano la *fiscalità* (9), la *revisione contabile* (10) e la *definizione e valutazione del pricing* (11).

Uno dei sintomi della confusione che c'è all'interno delle aziende tra controller ed altre figure professionali può essere il fatto che l'82% dei nostri intervistati si occupi della contabilità generale ed il bilancio civilistico, attività che invece, secondo la teoria, dovrebbe essere affidata al direttore amministrativo; inoltre anche molte attività che potrebbero essere maggiormente coerenti con la professione del CFO (es. *pianificazione aziendale del lungo periodo* o *l'analisi del mercato e l'individuazione di investimenti e finanziamenti*) vengono svolte da molte dei controller intervistati.

Per quanto riguarda invece le attività che occupano il maggior tempo lavorativo dei controller queste sono: la *contabilità analitica ed il costing* (22,59%) e la *misurazione delle performance ed il reporting* (20,59%); può essere interessante osservare come queste attività oltre ad essere quelle svolte per più di 1/5 del tempo dai controller, sono anche quelle che, quasi tutti svolgono.

Viceversa le attività che occupano il minor tempo sono: *analisi dei competitors* (2,21%), che però, per quanto riguarda in numero di volte in cui è stata citata si trova nella media (17 volte) e *fiscalità* (3,44%), la quale è anche la meno svolta.

Può essere anche interessante notare che, l'attività che i controller vorrebbero svolgere per più tempo in assoluto è la *misurazione delle performance aziendali* (26,95%), la cui percentuale si discosta di circa 6 punti percentuali rispetto al tempo effettivamente dedicato (20,67%); mentre la terza attività a cui vorrebbero dedicare più tempo, cioè *l'analisi delle opportunità e minacce ambientali, competitive, strategiche* (21,57%), ha ottenuto un punteggio di quasi 15 punti percentuali di differenza rispetto al tempo effettivamente dedicato (6,74%).

Per quanto riguarda le categorie, come poteva essere prevedibile, prevale sia per tempo effettivamente dedicato che per tempo che gli intervistati vorrebbero dedicare, il *controllo di gestione*.

Infine l'attività che presenta maggior differenza in assoluto (in punti percentuali) tra desiderata ed effettiva è, la già citata *analisi delle opportunità e minacce ambientali, competitive, strategiche*; quella che invece ha ottenuto una maggior differenza in negativo



(cioè quella per cui i controller vorrebbero diminuire il tempo dedicato) è la *contabilità analitica ed il costing* (che ha una differenza di 5,34 punti percentuali tra effettiva e desiderata); mentre l'attività che presenta la minor differenza effettivo/desiderato è *l'MBO e l'assegnazione di responsabilità/obiettivi economici* (-0,45).

Abbiamo poi chiesto agli intervistati quali siano le conoscenze/competenze che dovrebbe possedere un controller e, i 32 che hanno risposto, hanno indicato:

- Conoscenze economico-finanziarie (13 volte);
- Contabilità generale (11 volte);
- Conoscenze informatiche (10 volte);
- Buona conoscenza del settore in cui l'azienda opera (8 volte);
- Contabilità analitica (7);
- Misurazione delle performance aziendali (6);
- Flessibilità (5);
- Problem solving (5);
- Capacità comunicative (4);
- Costing (4);
- Capacità analitiche (3);
- Capacità relazionali (3);
- Conoscenze di organizzazione aziendale (3);
- Budgeting (3);
- Determinazione (3);
- Spirito di adattamento (2);
- Conoscenze linguistiche (2);
- Capacità di lavorare in team (2);
- Capacità di sintesi (2);
- Leadership (2);
- Conoscenza della normativa fiscale (2);
- Analisi degli scostamenti e reporting (2);
- Conoscenze statistiche (2);
- Pazienza (1);
- Curiosità (1);
- Senso critico (1);

- Cultura generale (1);

Solo quattro di loro ritengono di aver già acquisito tutte le competenze che ritengono necessarie per svolgere al meglio la loro professione, gli altri invece ritengono di dover migliorare:

- Alcune conoscenze tecniche, legate agli strumenti per svolgere l'attività di controllo di gestione (6);
- Conoscenze informatiche (5);
- Capacità comunicative (3);
- Leadership (2);
- Conoscenze linguistiche (1);
- Conoscenze finanziarie (1);
- Problem solving (1);
- Capacità strategiche (1);
- Conoscenza del settore aziendale (1);

Anche in questo caso le risposte date dai nostri intervistati in parte riflettono quanto avevamo detto in precedenza nella parte teorica; infatti, oltre alle classiche attività del controllo di gestione (budgeting, contabilità analitica, reporting...) assumono sempre più rilevanza le competenze informatiche per poter utilizzare tutti i software specifici che si stanno diffondendo e che permettono di svolgere più velocemente le attività contabili e di controllo di gestione; Cinciripini (2016) infatti ritiene che queste siano tra le maggiori competenze richieste ad un controller. Inoltre, altrettanto importanti risultano essere le soft skills (capacità relazionali e comunicative, leadership, teamwork...) e la conoscenza della lingua inglese, soprattutto per chi lavora in grandi aziende che hanno rapporti anche a livello internazionale.

Infine, risultano rilevanti anche competenze legate alla strategia d'impresa ed al business quali il settore in cui l'azienda opera e organizzazione aziendale.

Proprio a fronte della sempre maggiore responsabilità strategica che sta andando ad acquisire il controller all'interno dell'impresa e, vista l'evoluzione che questa figura professionale sta subendo, secondo quanto abbiamo visto nella parte teorica, abbiamo chiesto agli intervistati se secondo loro, negli anni, il ruolo del controller sia cambiato all'interno delle aziende. A questa domanda solamente due hanno risposto "no", 8 invece dichiarano di non saper dare una risposta (anche a causa dei pochi anni di esperienza da

controller), mentre 36 controller hanno risposto “sì” (5 invece hanno preferito non rispondere); alcuni hanno inoltre motivato la loro risposta:

- Vi sono, all’interno delle aziende, sempre maggiori esigenze di controllo (7) e queste sono dovute in parte anche alla crisi che le ha colpite e che ha richiesto loro di resettare la struttura dei costi per non azzerare la marginalità (3); inoltre anche nelle piccole aziende si sta diffondendo questa figura (1);
- Vi è sempre maggior consapevolezza di quello che è il suo ruolo all’interno dell’azienda e dell’importanza che può avere (4);
- Il controller ora influenza sempre più le scelte strategiche (3);
- Il controller è passato da essere considerato un semplice contabile a business partner (3);
- La figura del controller si è evoluta con le nuove conoscenze ed esigenze che hanno le aziende, anche grazie ad i sistemi informatici (2);
- Il controllo di gestione è passato da controllo consuntivo a controllo preventivo (1);
- Il ruolo del controller è in parte cambiato ma, in Italia, non ancora nella misura in cui dovrebbe evolvere; è ancora troppo legato agli aspetti di performance e poco incline all’analisi di supporto. Si pensa che la reportistica finisca il lavoro mentre dovrebbe rappresentare il punto d’inizio, o quasi, del valore aggiunto (1).

Nonostante molti dei nostri intervistati abbiano percepito il cambiamento, 5 di loro hanno dichiarato che, nell’azienda in cui lavorano, non si sia ancora verificato; mentre 4 ritengono che il cambiamento che si è verificato sia ancora insufficiente. 26 controller hanno invece risposto che il loro ruolo all’interno dell’azienda, negli anni, ha subito un cambiamento e questo li ha portati a diventare sempre più un punto di riferimento (4), hanno assunto un ruolo maggiormente strategico (2), sia maturata la consapevolezza del controllo di gestione anche tra le altre figure professionali con cui sono a contatto (2) e vi sia una sempre maggior sensibilità all’efficienza (2).

Può essere interessante notare che, alcuni dei nostri intervistati, hanno associato il cambiamento nel ruolo del controller alla crisi del 2008 che ha colpito moltissime aziende italiane e, che a loro dire, le ha spinte a cambiare per cercare di aumentare i loro margini, diminuendo i costi; in questa fase di transizione e incertezza il controller è diventato

quindi una figura chiave per molte aziende, che hanno iniziato a riconoscere l'importanza strategica del controllo di gestione.

Ciò era emerso anche da uno studio condotto da M. Ciabattoni e F. Gatto nel 2015, che li aveva portati ad affermare che “Nei momenti di grande incertezza, quale quello che stiamo vivendo da alcuni anni a questa parte, le aziende si trovano costrette ad affrontare rapidi ripensamenti del proprio modello di business. Un simile progetto di ridefinizione richiede necessariamente un forte contributo dell'area Pianificazione e Controllo e del suo referente (Il Controller), che grazie alla vasta conoscenza dell'azienda ed alla visione a 360 gradi di tutti i processi aziendali può fornire un notevole valore aggiunto associando le tematiche organizzative a quelle operative.”<sup>25</sup>

## 2.6 CONSIDERAZIONI FINALI

L'ultima parte del questionario lasciava spazio ai commenti ed alle considerazioni personali degli intervistati; molti di questi sono degni di nota:

- In futuro il controller diventerà una figura sempre più core all'interno delle aziende che si vogliono strutturare modernamente. In particolare il suo supporto per le decisioni strategiche sarà fondamentale data la visione d'insieme che possiede, combinando analisi dei costi, analisi delle vendite passate e future (budget), ottimizzazione dei processi, analisi finanziarie e dei fabbisogni di cassa, analisi della marginalità e molto altro. Chi rinuncia a tutto questo nel mondo competitivo in cui viviamo non avrà mai vita facile.
- Quello del controller è un lavoro appassionante perché si ha una visione completa e relazioni con tutta l'azienda.
- Il ruolo del controller è strettamente legato alle dimensioni d'aziendali. Nelle piccole di ha una visione più approfondita ma si fanno anche maggiori lavori operativo-contabili; nelle grandi si ha una maggior visione d'insieme, con la possibilità di spaziare su diversi argomenti.
- Sono soddisfatto del mio ruolo e della crescita professionale e ritengo che negli anni futuri ci sarà ancora più un riconoscimento del lavoro fatto con passione e credibilità.

---

<sup>25</sup> CIABATTONI, M., GATTO, F., (2015). *Il processo di pianificazione e controllo e il ruolo del Controller: logiche funzionali e commento degli esiti della survey svolta su un campione di imprese del corso CUOA “Il controller”*. [www.cuoaspace.it](http://www.cuoaspace.it)

- In Italia le aziende sono piccole, basate su una produzione artigianale, di qualità e su produzione specializzata. Per tale motivo la figura del controller è poco diffusa. Ce ne sarebbe bisogno però. L'affiancamento di un controller al CEO anche nelle piccole realtà (non c'è necessità di un CFO altrimenti vi sarebbe sovrapposizione di ruoli) può creare opportunità di crescita. La presenza di una figura in grado di definire le strategie aziendali e di avere una conoscenza completa ed uniforme di tutta la realtà aziendale può aiutare le piccole imprese a crescere nel mercato nazionale e internazionale. Le difficoltà derivano dal costo elevato per il mantenimento e lo sviluppo del controllo di gestione (supporto di software e hardware e di una struttura organizzativa completa come controller e collaboratori).
- Il controller è il miglior conoscitore dell'azienda dopo l'amministratore delegato, di cui è il braccio destro. È fondamentale che sia appoggiato nel suo ruolo, inoltre deve saper affiancare alla preparazione tecnica la capacità di trasmettere immediatamente e sinteticamente il messaggio, così come deve saper lavorare e dialogare con tutti i livelli aziendali.
- Il controllo di gestione sta avendo una profonda trasformazione positiva; è nata l'associazione dei controller italiana (AssoController) e si sta diffondendo la necessità di essere professionisti attestati e certificati al pari delle professioni con albi professionali.
- Il controller serve a mettere ordine nel caos della crisi e della perdita di certezze. Fare il controller è un po' come fare della buona economia domestica. Ognuno di noi dovrebbe essere funzionale, pratico, critico, corretto, analitico agire con senso, essere in buona fede, gioire della crescita della propria azienda.
- In Italia il Controllo di Gestione non è abbastanza diffuso, siamo molto indietro rispetto al resto d'Europa; conosco molte aziende anche di dimensioni medie e grandi che non si dotano del C.d.G. e so di aziende che sono fallite ma che avrebbero potuto salvarsi se solo si fossero dotate di sistemi di controllo e di pianificazione adeguati. Impostare il C.d.G. in azienda porta poi a dotarsi di sistemi informatici adeguati ed a riorganizzare l'azienda in senso manageriale, in pratica spinge indirettamente le aziende ad innovare e le rende più competitive.

## CONCLUSIONI

Abbiamo visto come il controllo di gestione sia diventato ormai un'attività cruciale ed imprescindibile per le aziende che vogliono riuscire a sopravvivere nel mercato. Dotarsi semplicemente di un controller non risulta però sufficiente; è importante infatti implementare dei sistemi di controllo di gestione che siano efficaci e "su misura" rispetto ai bisogni ed alla struttura dell'azienda.

Nel corso dell'elaborato abbiamo fatto riferimento in particolare alla realtà italiana, poiché, da quanto abbiamo potuto verificare anche empiricamente, grazie ai questionari sottoposti a 51 controller italiani, nonostante la figura del controller si stia diffondendo in buona parte delle aziende, anche in alcune PMI, non vi è ancora una buona cultura del controllo di gestione; non sempre il ruolo che un controller potrebbe ricoprire è compreso fino in fondo, ciò può portare a ridurre il suo lavoro ad una semplice duplicazione dell'attività amministrativa svolta dal contabile, si va così a perdere tutto il valore aggiunto che un buon sistema di controllo di gestione può portare ad un'azienda e si rischia di non riuscire ad essere competitivi in un mercato che, essendo in continua evoluzione, richiede alle aziende di essere dinamiche e preparate a cambiare con i bisogni dei clienti.

Molti dei nostri intervistati riconoscono infatti che, grazie alla globalizzazione ed al carattere sempre più internazionale che stanno assumendo le aziende e, grazie alla crisi del 2008, le aziende sono state costrette a scegliere tra: rischiare il fallimento o innovarsi per aumentare i margini; il controllo di gestione quindi si è evoluto anche in Italia ma molta strada c'è ancora da fare.

Innanzitutto è importante che aumenti la consapevolezza rispetto alla figura del controller, che, come abbiamo detto può assumere caratteristiche diverse a seconda dell'azienda in cui opera, in base alle dimensioni, i bisogni, la struttura organizzativa; ma è necessario che comunque si delineino dei confini tra, quello che è il controllo di gestione vero e proprio e ciò che invece è attività amministrativa, e quindi di competenza del direttore amministrativo; e quella che è attività finanziaria che dovrà essere affidata ad un CFO, poiché un controller non possiede le competenze necessarie per ricoprire al meglio anche questo ruolo.

Va poi riconosciuta la valenza strategica del controllo di gestione, non solo a livello centrale, ma all'interno di tutta l'azienda, in modo tale che tutti cooperino con il controller; solo così la sua attività potrà veramente portare valore aggiunto all'impresa. Inoltre, i sistemi informatici hanno in parte semplificato la ricerca dei dati; dunque il controller potrà maggiormente concentrarsi sulla parte di analisi degli stessi diventando sempre più di supporto alla direzione aziendale.

Infine importante potrebbe essere anche modificare la preparazione universitaria che viene fornita a quelli che saranno i futuri controller, cercando di ridurre il gap tra la conoscenza accademica e la realtà aziendale; fornendo ai laureandi più esperienza e la possibilità di sviluppare le competenze e le abilità che una carriera da controller richiede, così che possano dare un maggior contributo alle aziende in cui si troveranno a lavorare.

“In futuro il controller diventerà una figura sempre più core all'interno delle aziende che si vogliono strutturare modernamente [...]. Chi rinuncia a tutto questo nel mondo competitivo in cui viviamo non avrà mai vita facile. “

## RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

**AMIGONI, F., CAGLIO, A.,** (2012). *Budget*. Egea: Milano.

**ANDAF, COMITATO TECNICO PER LO STUDIO DEI PRINCIPALI CONTABILI,** a cura di, (2006). *Il CFO Italiano: funzioni assegnate e posizionamento organizzativo. Un'indagine empirica*. Dossier di Andaf Magazine No 1.

**ARCARI, A. M.,** (2014). *Programmazione e controllo*. 2<sup>ed</sup>. McGraw Hill.

**AZZONE, G.,** (2008). *Controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*. 1<sup>ed</sup>. Parma: ETAS.

**BRAGG, S. M.,** (2012). *The essential controller: an introduction to what every financial manager must know*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

**BRUNETTI, G.,** (1989). *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*. Milano: Franco Angeli

**CANTINO, V., DE BERNARDI, P., DEVALLE, A.,** (2015). *Sistemi di rilevazione e misurazione delle performance aziendali*. 2<sup>ed</sup>. Torino: G. Giappichelli editore.

**CIABATTONI, M., GATTO, F.,** (2015). *Il processo di pianificazione e controllo e il ruolo del Controller: logiche funzionali e commento degli esiti della survey svolta su un campione di imprese del corso CUOA "Il controller"*.

(<http://www.cuoospace.it/2015/10/il-processo-di-pianificazione-e-controllo-e-il-ruolo-del-controller-logiche-funzionali-e-commento-degli-esiti-della-survey-svolta-su-un-campione-di-imprese-del-corso-cuoa-il-controller.html>) 12/05/2017

**CINCIRIPINI, G.,** (2016). *La figura professionale del controller e la UNI 11618:2016*. Unione & Certificazione No 8

**FERRETTI, A.,** (2009). *CFO, in Italia è un ruolo ancora tutto da scoprire*.

([http://www.analisiaziendale.it/cfo\\_in\\_italia\\_un\\_ruolo\\_ancora\\_tutto\\_da\\_scoprire\\_2000077.html](http://www.analisiaziendale.it/cfo_in_italia_un_ruolo_ancora_tutto_da_scoprire_2000077.html)) 24/05/2017

**GATTO, F.,** (2014). *Prospettive organizzative nell'evoluzione de ruolo del controller*, (<http://www.cuoospace.it/2014/06/prospettive-organizzative-nellevoluzione-del-ruolo-del-controller.html>) 24/05/2017

**HAWKRS, L.C., FOWLER, M., TAN, L.M.,** (2003). *Management accounting education: is there a gap between academia and practitioners perceptions?*. Massey University Discussion paper series 215

**LAVORO E FORMAZIONE,** *Il controller o responsabile del controllo di gestione*



(<https://www.lavoroformazione.it/1/lavoro/il-controller-o-responsabile-del-controllo-di-gestione,137>) 24/05/2017

**MILAM, E.**, (2013). *Controller or CFO: What's the difference?*. Landscape Management, Vol. 52 Issue 11

**MUSSO, A.**, (2015). *Riflessioni sul ruolo del controller*. Strategia Finanza & Controllo No 5

**PARAMORE, B.**, (2013). *Difference between CFO and controller*.

(<https://www.proformative.com/blogs/ben-paramore/2013/09/06/difference-between-cfo-controller>) 24/05/2017

**RUFFINI, R.**, (2010). *L'evoluzione dei sistemi di controllo nella pubblica amministrazione*. 11<sup>^</sup> ed. Milano: Franco Angeli s. r. l.,

**SBROCCO, M.**, (2015). *Bean counters no longer: how controllers are elevating their game*. Controller's report Vol 2015;

**SCANFERLA, P.**, (2007). *Controller e internal auditor in azienda sempre più manager e sempre più richiesti*.

([http://www.repubblica.it/economia/miojob/lavoro/2007/09/27/news/controller\\_e\\_internal\\_auditor\\_in\\_azienza\\_sempre\\_piu\\_manager\\_e\\_sempre\\_piu\\_richiesti-140911425/](http://www.repubblica.it/economia/miojob/lavoro/2007/09/27/news/controller_e_internal_auditor_in_azienza_sempre_piu_manager_e_sempre_piu_richiesti-140911425/)) 14/05/2017

**THE CURIOUS MANAGER**, (2012). *The difference between a Business and a Financial controller, and their typical job description*.

(<https://curiousmanager.wordpress.com/2012/01/22/the-difference-between-a-business-controller-and-a-financial-controller/>) 23/05/2017

**WILSON, J. D. & COLFORD, J. P.**, (1991). *The new controller – with five redefined chores*. Financial Executive Vol. 7;

**ZAVANI, M.**, a cura di., (2012). *Le connotazioni del controllo di gestione e sue applicazioni nella comunicazione interna ed esterna*. Torino: G. Giappichelli editore.