

Controllo di gestione e relazioni intraorganizzative: la prospettiva del controller

Oppi Chiara^{*}, *Vagnoni Emidia*^{**}, *Cattaneo Cristiana*^{*}
Galizzi Giovanna^{*}

Received: 26 June 2024

Accepted: 11 November 2024

Management control and intra-organizational relations: The controller's perspective

Abstract

Management control systems evolve over time in response to changes in organizational structures and processes, environmental contingencies, and technological advancements, contributing to the creation of control modes that involve different actors within the organization. The role of controllers is key in this context, also considering their intra-organizational relationships with other professionals in different organizational units.

This study aims to investigate how controllers perceive their role and intra-organizational relationships in light of organizational and technological changes, focusing on the healthcare context. A qualitative study was conducted in nine healthcare organizations in the Lombardy region of Italy through "individual-based, one-off" interviews aimed at gaining the perspectives of those responsible for management control units.

Findings underline that controllers perceive their role as evolving. Organizational changes and new technologies require them to adapt, necessitating technical skills and responsibilities that are not always formalized. Furthermore, intra-organizational relationships can be challenging, requiring controllers to develop soft skills to improve collaboration. This study contributes to the literature related to the role of controllers, with a specific focus on healthcare and exploring their perceptions concerning intra-organizational relationships as a consequence of organizational changes and technological advancements, adding knowledge to a field that remains quite unexplored.

Keywords: Controllers' role, Intra-organizational relationships, Organizational change; Qualitative study; Healthcare

^{*} University of Bergamo, Department of Scienze Aziendali. Corresponding author: chiara.oppi@unibg.it

^{**} University of Ferrara, Department of Economia e Management.

1. Introduzione

I sistemi di controllo di gestione (CdG) contribuiscono ai processi decisionali, supportando la comprensione delle azioni da intraprendere nell'ottica del raggiungimento degli obiettivi organizzativi (Marchi, 2009; 2020). Essi constano di una serie di meccanismi informativi, consuntivi e prospettici, nonché di aspetti sistemici che consentono complessivamente il controllo sulla performance aziendale e delle varie unità organizzative, al fine di consentire processi decisionali efficaci (Marchi e Trucco, 2017), e comprendendo quindi anche i meccanismi di pianificazione, programmazione e budgeting (Otley, 1999). Questi sistemi evolvono nel tempo in relazione ai cambiamenti nella struttura e nei processi aziendali, nel contesto di riferimento e alle evoluzioni tecnologiche (Chenhall, 2003), assumendo di volta in volta una nuova veste in quanto “non sono solo strumenti di tracciamento, conservazione e memoria, ma anche strumenti di innovazione e di sperimentazione” (Cinquini *et al.*, 2023; p. 8).

Eventi recenti, come il Covid-19, hanno aumentato la consapevolezza delle aziende riguardo alla necessità di aggiornare e modificare i propri sistemi di CdG (Wang *et al.*, 2023), contribuendo all'innovazione di processo e alla definizione di nuovi modelli organizzativi (Alfaro *et al.*, 2022). È emersa inoltre l'importanza di una revisione dei sistemi, ad esempio verso una maggiore integrazione dei dati, al fine di ottenere una rappresentazione accurata delle dinamiche aziendali e della relazione tra la gestione e la misurazione dei risultati (Galeotti *et al.*, 2023). Inoltre, diverse organizzazioni hanno iniziato a utilizzare nuove tecnologie, quali l'intelligenza artificiale o l'analisi dei dati, per migliorare la propria performance (Paolini, 2022) e ridurre le asimmetrie informative (Mazzara *et al.*, 2022) alla luce della crescente quantità di dati disponibili (Galeotti *et al.*, 2022).

Con specifico riferimento al contesto sanitario, la letteratura ha ampiamente discusso il ruolo dei sistemi di CdG; ad esempio, alcuni studi si sono focalizzati su quali caratteristiche di tali sistemi ne favoriscano l'utilizzo da parte dei clinici (Østergren, 2009; Oppi *et al.*, 2019), altri sulla loro utilità ed integrazione ai fini dei processi decisionali (Petit e Lux, 2020). Ancora, è emersa da tempo l'importanza di progettare i sistemi di CdG in base alle nuove tecnologie mediche o ai cambiamenti organizzativi (Smith *et al.*, 2005). Tuttavia, permane la necessità di comprendere ulteriormente come i cambiamenti più recenti di contesto possano influire su tali sistemi (Eldenburg *et al.*, 2017).

L'uso delle tecnologie, e la revisione dei contesti organizzativi e dei processi, risultano connessi con le dinamiche relazionali fra i soggetti a livello

interorganizzativo (Mouritsen *et al.*, 2001; Seal *et al.*, 2004; Cuganesan, 2006; Jakobsen, 2012), seppure permanga la necessità di ulteriori studi in questo senso (Carlsson-Wall, Kraus and Lind, 2011; Mazzara *et al.*, 2022). Pertanto, assume rilevanza l'approfondimento delle relazioni che emergono all'interno delle organizzazioni, rispetto alla loro collocazione nella struttura organizzativa e alla loro specializzazione (Johanson, 2000). In particolare, il Servizio CdG risulta avere un ruolo chiave nella creazione di modalità di controllo che coinvolgono altri attori del contesto organizzativo (Mouritsen e Thrane, 2006; Jakobsen, 2012), all'interno del quale la figura del controller assume particolare importanza (Eldenburg *et al.*, 2017; Gatti e Chiuochi, 2017; Cardoni, 2018; Ascani *et al.*, 2021; Cattaneo e Oppi, 2023).

Questo lavoro si propone di investigare il ruolo del controller, attraverso uno studio qualitativo che approfondisce il punto di vista dei responsabili del Servizio CdG (controller) nel contesto sanitario lombardo.

La domanda di ricerca è la seguente: *Quale è la percezione dei controller rispetto al proprio ruolo e alle relazioni intraorganizzative che intrattengono, alla luce delle evoluzioni organizzative e tecnologiche del contesto sanitario?*

Lo studio si concentra sul contesto delle aziende sanitarie della Regione Lombardia. Esse sono state scelte come setting di studio poiché caratterizzate da elevata complessità (Mintzberg, 1983), da cambiamenti organizzativi frequenti dettati da esigenze sia interne che esterne, da una elevata numerosità di attori che utilizzano i dati del CdG e da una dotazione importante di tecnologie, sia a supporto dei processi, sia con riferimento ai sistemi informativi (Adinolfi e Borgonovi, 2018). Viene quindi richiesta alle aziende una riflessione in merito alle caratteristiche dei loro sistemi di CdG, ai fini, ad esempio, di un maggiore supporto alla programmazione sanitaria, all'integrazione con la contabilità generale, e alla comprensione delle evoluzioni di processo in atto, fra cui l'attenzione alle dinamiche di gestione operativa (Furnari *et al.*, 2018).

Sono pochi gli studi che hanno approfondito l'impatto dei contesti istituzionali e organizzativi sul ruolo dei controller nelle aziende sanitarie italiane (Fiondella *et al.*, 2016; Oppi e Vagnoni, 2020), anche alla luce della pandemia e delle revisioni delle tecnologie (Ascani *et al.*, 2021; Cattaneo e Oppi, 2023; Anessi Pessina *et al.*, 2024). Pochi studi, inoltre, ne hanno discusso le conseguenze sulle tecnologie adottate per il CdG (Naranjo-Gil *et al.*, 2009). Emerge quindi la necessità di esplorare ulteriormente la percezione che i controller hanno del proprio ruolo in contesti di cambiamento, e specificatamente in quello sanitario.

Il presente lavoro è strutturato come segue: il paragrafo 2 presenta l'analisi della letteratura, mentre il paragrafo 3 riporta il contesto di studio e la metodologia adottata. Il paragrafo 4 presenta i risultati dello studio che sono discussi nel paragrafo 5, in cui sono tratte alcune conclusioni.

2. Letteratura

2.1 L'evoluzione dei sistemi di controllo e le relazioni intraorganizzative

La revisione dei sistemi di CdG è un processo in atto in tutti i sistemi aziendali che intendono affrontare le attuali sfide di cambiamento legate alla volatilità delle variabili esterne, quali il ruolo delle tecnologie, le sfide climatiche, i periodi di crisi, i cambiamenti organizzativi. Tali elementi richiedono alle aziende di essere pronte a rivedere i propri sistemi di controllo coerentemente con i mutamenti organizzativi (Broccardo *et al.*, 2024).

Appare evidente l'importanza di adeguare tali sistemi ai cambiamenti negli obiettivi strategici delle aziende, quali quelli legati alla sostenibilità ambientale e sociale, ai cambiamenti organizzativi o ai processi di digitalizzazione in atto (Riccaboni e Leone, 2010; D'Onza, 2022; Mancini *et al.*, 2023), affinché i dati prodotti siano utili ai fini delle scelte gestionali.

Se ben articolati, infatti, gli strumenti di CdG contribuiscono a definire e rendere visibili le sfide globali, nonché a renderle operative e a supportare il coordinamento degli sforzi per affrontarle (D'Onza, 2022; Hristov *et al.*, 2022). La letteratura ha inoltre messo in luce come questi strumenti possano beneficiare di una loro revisione che supporta la rendicontazione di fenomeni apparentemente non correlati fra loro, ma che invece danno forza e supporto ai processi decisionali (Cinquini *et al.*, 2023). In particolare, la qualità, tempestività e accuratezza dei dati risultano cruciali per un processo decisionale efficace ed efficiente (Galeotti *et al.*, 2023).

Sebbene siano stati evidenziati i vantaggi dell'implementazione dei sistemi di CdG, è stato anche osservato che essi comportano un aumento dei costi e della complessità gestionale (Bomheuer *et al.*, 2020). Il tema è infatti passato da mero aspetto informatico/ingegneristico a volano di cambiamento in termini gestionali e amministrativi (Mancini *et al.*, 2023). Nonostante ciò, l'implementazione di tali sistemi è stata scarsamente esplorata dalla recente letteratura (Mazzara *et al.*, 2022; Paolini, 2022), che ha tuttavia messo in luce le criticità inerenti ai cambiamenti organizzativi, alle competenze necessarie, alle relazioni intraorganizzative e al ruolo delle direzioni aziendali.

Il contributo delle relazioni intraorganizzative è particolarmente rilevante per i controller i quali, ai fini dello svolgimento del proprio lavoro, necessitano di sviluppare rapporti sia con il *top management* che con i propri pari in altre unità (Daff e Jack, 2018). La qualità di tali relazioni emerge come un elemento rilevante ai fini dell'efficacia del controllo, richiedendo quindi ai controller competenze interpersonali ben sviluppate in quanto essi “interagiscono e costruiscono relazioni di fiducia con colleghi di diverse aree aziendali e di diversi livelli di *seniority*” (Burns e Baldvinsdottir, 2007, p. 127). Infatti, la capacità di costruire relazioni positive e lavorare in gruppo sono elementi chiave nei processi di CdG (Burns and Baldvinsdottir, 2007), che possono facilitare l'accesso a informazioni rilevanti e influenzare quindi i processi decisionali (Endenich *et al.*, 2017). Precedenti studi hanno messo in luce come la revisione di strumenti di CdG può generare effetti in termini di maggiore condivisione della strategia, revisione delle tecnologie e adeguamenti organizzativi (Mouritsen *et al.*, 2001). Ancora, l'equilibrio nelle relazioni fra specialisti e controller può influire sulle modalità di controllo (Cuganesan, 2006), dando particolare risalto agli interessi del gruppo predominante (Seal *et al.*, 2004). La percezione dei controller in merito alla gestione delle relazioni intraorganizzative necessita quindi di essere ulteriormente analizzata (Jakobsen, 2012).

2.2 Il ruolo del controller

L'evoluzione del ruolo dei controller da quello funzionale a quello di *business partner* è stata ampiamente investigata in letteratura (Hartmann e Maas, 2011; Weber, 2011; Goretzki *et al.*, 2013; Wolf *et al.*, 2015).

Per ruolo funzionale si intende la rendicontazione e il monitoraggio delle performance economiche e manageriali delle unità organizzative, in una prospettiva di controllo finalizzata a rispondere alle esigenze informative del *top management* (Järvenpää, 2007; Maas e Matějka, 2009; Weber, 2011). Ciò attraverso attività di rilevazione, elaborazione e rendicontazione dei dati con l'obiettivo di fornire informazioni affidabili e tempestive (Granlund e Lukka, 1998; Brignall *et al.*, 1999; Järvinen, 2009). Tale ruolo attiene principalmente al soddisfacimento delle esigenze informative formali, ed è frequentemente associato a una centralizzazione dei processi decisionali (Maas e Matějka, 2009; Hartmann e Maas, 2011), per cui i controller hanno responsabilità manageriali limitate e poca conoscenza dell'uso che i decisori fanno delle informazioni fornite (Friedman e Lyne, 2001; Hoffjan, 2004).

Si è osservato, tuttavia, un modello di crescente coinvolgimento dei controller nei processi decisionali, in seguito all'influenza di fattori ambientali e

organizzativi, all'innovazione tecnologica e ai nuovi modelli manageriali (Friedman e Lyne, 1997; Granlund e Lukka, 1998). Il ruolo dei controller è stato quindi diretto a un maggiore coinvolgimento nel *decision-making*, e a un maggiore contributo ai processi strategici e operativi. In tal senso, si è assistito all'assunzione da parte dei controller di un ruolo di *business partner* (Granlund e Lukka, 1998; Järvenpää, 2007), nel quale essi contribuiscono in modo più attivo al raggiungimento degli obiettivi, fornendo informazioni operative e collaborando con i *middle-manager* verso una maggiore economicità ed efficienza dei processi (Järvenpää, 2007). I controller diventano quindi parte del team manageriale, supportando i manager in modo proattivo (Granlund e Lukka, 1998; Järvenpää, 2007). Tale approccio è coerente con una decentralizzazione dei processi decisionali, che aumenta il coinvolgimento dei controller nelle decisioni (Granlund e Lukka, 1998).

Precedenti studi hanno messo in luce come i controller, specialmente nel settore pubblico, siano sottoposti alle pressioni derivanti dal livello istituzionale (Hartmann e Maas, 2011). Appare in tal senso necessario approfondire il loro ruolo in situazioni in cui le pressioni istituzionali e i cambiamenti organizzativi generano un conflitto nelle richieste che pervengono dai diversi attori all'interno delle organizzazioni (Maas and Matějka, 2009; Hartmann and Maas, 2011).

L'approfondimento del contesto sanitario risulta essere particolarmente opportuno in questo senso. In tale ambito, infatti, i controller sono tenuti a soddisfare esigenze informative diverse e talvolta conflittuali; ciò apre alla necessità di rivedere i meccanismi di controllo in quel contesto al fine di supportare i processi decisionali locali. In sanità, i controller sono stati coinvolti in modo crescente nei processi decisionali, divenendone parte integrante (Merchant e Van der Stede, 2003). Essi sono considerati tradizionalmente i primi destinatari dell'innovazione manageriale e gli attuatori degli strumenti di CdG; con le proprie percezioni, *background* e aspettative possono quindi influenzare la progettazione degli strumenti di CdG (Macinati e Anessi Pessina, 2014; Kantola, 2015). Ciò può modificare le relazioni di potere in sanità, ad esempio per quanto attiene il coinvolgimento dei clinici nella gestione; tale coinvolgimento in attività manageriali ha, a tratti, ridotto l'autonomia dei clinici, aumentando nel contempo il controllo sulla loro attività (Del Vecchio, 2003).

Se l'interazione dei controller con i clinici è stata ampiamente approfondita in letteratura, le riflessioni sopra riportate enfatizzano invece la necessità di indagare maggiormente le percezioni dei controller rispetto al proprio ruolo nell'evoluzione dell'attuale contesto sanitario, alla luce dei cambiamenti istituzionali intervenuti (Fiondella *et al.*, 2016; Oppi e Vagnoni, 2020).

Il ruolo dei controller, inoltre, risulta essere in evoluzione anche in ragione dei recenti cambiamenti organizzativi, del contesto pandemico e delle evoluzioni tecnologiche, che hanno evidenziato la necessità di elaborare informazioni accurate e centrate sui processi, nonché capaci di collegare le prospettive economiche con le esigenze emergenti dall'Alta Direzione e tenuto conto dell'interazione con altri professionisti (Ascani *et al.*, 2021; Cattaneo e Oppi, 2023; Anessi Pessina *et al.*, 2024).

Ascani *et al.* (2021) hanno evidenziato come durante il periodo Covid-19 il budgeting sia diventato uno strumento di analisi, condivisione e coordinamento, rafforzando le relazioni tra controller, Alta Direzione e responsabili di funzioni come acquisti, logistica e risorse umane. Cattaneo e Oppi (2023) hanno osservato che i controller partecipano a commissioni multidisciplinari per l'*Hospital-based Health Technology Assessment*, sebbene il coordinamento intraorganizzativo con figure con competenze diverse, prevalentemente tecniche (es. ingegneri clinici, farmacisti) rimanga limitato. Da ultimo, Anessi Pessina *et al.* (2024) hanno approfondito l'evoluzione dell'*Internal Audit* nelle aziende sanitarie, enfatizzando la necessità di rendere maggiormente integrato il sistema di controllo interno, anche attraverso il potenziamento degli scambi informativi.

Questi studi mostrano che i cambiamenti recenti hanno favorito l'evoluzione dei controller verso ruoli strategici. Merita pertanto attenzione l'approfondimento della percezione dei controller rispetto alle relazioni intraorganizzative che essi intrattengono con altri gruppi professionali nello svolgimento delle attività del CdG (Bogt *et al.*, 2016; Ahrens e Chapman, 2020; Goretzki *et al.*, 2022).

3. Disegno dello studio

3.1 Il contesto

L'organizzazione della sanità in Regione Lombardia si basa sulla Legge Regionale n. 23 del 2015, che ha profondamente modificato i profili istituzionali e organizzativi del servizio sanitario regionale, e portato alla creazione di 8 Agenzie di Tutela della Salute (ATS) e 27 Aziende Socio-sanitarie Territoriali (ASST).

La riforma ha influito sulla distribuzione delle funzioni di programmazione, acquisto e controllo, di competenza alle ATS, e quella di erogazione, attribuita alle ASST, le quali hanno anche un ruolo centrale nell'integrazione ospedale-territorio. Nello specifico, la loro articolazione in polo ospedaliero

e rete territoriale contribuisce al superamento della suddivisione istituzionale tra le due aree, facendole confluire in un'unica organizzazione (Fattore *et al.*, 2016).

Le aziende sanitarie lombarde sono andate incontro a mutamenti nelle caratteristiche dei propri sistemi di CdG, in ragione, appunto, del susseguirsi delle riforme che ne hanno incrementato le dimensioni e variato gli assetti. Tali sistemi risentono oggi di una maggiore integrazione tra contabilità analitica, budgeting, reporting, e meccanismi di incentivazione, ma anche del mutamento del ruolo del controller rispetto alla tradizionale produzione e fornitura del dato verso una maggiore integrazione con la contabilità generale, il coinvolgimento in attività di programmazione sanitaria e socio-sanitaria territoriale, l'integrazione con la gestione operativa, l'*Internal Auditing* e il *risk management* (Furnari *et al.*, 2018; Anessi Pessina *et al.*, 2024). Proprio con riferimento a quest'ultimo elemento, altri studi (Fenech *et al.*, 2018) hanno osservato la rilevanza della funzione di gestione operativa nelle ASST lombarde, in relazione all'obiettivo di centralizzare la gestione dei processi produttivi, uniformando gli stessi nell'ottica di una maggiore coerenza con le strategie aziendali. Questi studi hanno confermato la tendenza all'integrazione della gestione operativa nei sistemi di CdG, in particolare quando l'implementazione della stessa è supportata da una chiara impostazione metodologica, dal coinvolgimento di professionisti con *background* diversi, dall'investimento tecnologico e organizzativo sui sistemi produttivi e dall'attenzione al tema da parte dell'Alta Direzione.

L'integrazione dei sistemi di CdG risulta inoltre incentivata da elementi quali la presenza di *policy* regionali, la coerenza fra le diverse realtà nell'utilizzo di software, un mandato strategico chiaro e un maggiore dettaglio dei compiti assegnati al Servizio CdG. Ippolito *et al.* (2024) hanno evidenziato come il passaggio a nuove tecnologie e software, attraverso un processo di reingegnerizzazione, abbia consentito di trasformare dati in informazioni utili a dare una visione globale e approfondita della performance aziendale. Le nuove tecnologie hanno consentito una revisione dei flussi di dati coerente con i nuovi sistemi informativi. Tuttavia, permangono elementi che limitano i processi di integrazione, come ad esempio la formalizzazione delle competenze fra le diverse strutture e l'attribuzione di specifiche responsabilità organizzative (Furnari *et al.*, 2018).

3.2 Metodologia

Per rispondere alla domanda di ricerca, è stato condotto uno studio qualitativo attraverso interviste del tipo "individual-based, one-off" (Ma *et al.*,

2021, p. 86); tale approccio è stato considerato particolarmente adatto a rilevare le percezioni prominenti dei controller circa il ruolo svolto e la tipologia e natura delle relazioni intraorganizzative che detengono. Esso è alla base di lavori di ricerca condotti da vari studiosi, tra cui McNulty and Pettigrew (1999), secondo i quali il razionale alla base della scelta del disegno di ricerca è insito nel fatto che similarità e diversità possono meglio emergere da un ampio e differenziato gruppo di intervistati; in tal senso, si manifestano le diverse esperienze, visioni e percezioni dei responsabili del controllo.

Il coinvolgimento dei controller è stato volto a indagare le percezioni che questi soggetti hanno del loro ruolo (Warren e Parker, 2009) e delle relazioni che intrattengono, anche alla luce delle innovazioni in ambito manageriale cui sono chiamati a contribuire (Bogt *et al.*, 2016; Ahrens e Chapman, 2020; Goretzki *et al.*, 2022). I dati sono stati raccolti attraverso nove interviste semi-strutturate condotte tra il 2022 e il 2023 con i responsabili dei Servizi CdG di altrettante ASST (qui definiti controller). Al fine di individuare il campione, tutti i responsabili dei Servizi CdG nelle ASST della Regione Lombardia sono stati contattati e sono stati quindi intervistati coloro che si sono resi disponibili a partecipare.

Il protocollo di intervista è stato progettato sulla base della letteratura, coerentemente con l'obiettivo dello studio al fine di indagare (i) le caratteristiche dei controller (in termini di formazione, responsabilità, ecc.) e la percezione che hanno del proprio ruolo; (ii) la loro percezione rispetto ai cambiamenti organizzativi in atto, le conseguenti ripercussioni sulle loro attività e le loro risposte ad esse; (iii) le relazioni che intrattengono all'interno dell'organizzazione con specifico riferimento all'Alta Direzione e ai Servizi tecnico-amministrativi. Ogni intervista è durata tra i 45 e i 75 minuti, per un totale di circa 10 ore, ed è stata registrata e trascritta. La Tabella 1 riporta alcune caratteristiche degli intervistati.

Tabella 1 – Elenco intervistati, genere, fascia d'età e formazione

Intervistati	Genere	Fascia di età	Formazione
Contr_1	Uomo	45-55	Laurea in Giurisprudenza
Contr_2	Donna	35-45	Laurea in Economia
Contr_3	Uomo	45-55	Laurea in Economia
Contr_4	Uomo	35-45	Laurea in Ingegneria gestionale
Contr_5	Uomo	45-55	Informatico, con laurea in Scienze Politiche
Contr_6	Donna	45-55	Laurea in Ingegneria gestionale
Contr_7	Donna	45-55	Laurea in Economia
Contr_8	Uomo	35-45	Laurea in Ingegneria gestionale
Contr_9	Donna	55-65	Laurea in Economia

Fonte: elaborazione degli autori

Le interviste sono state codificate attraverso il software NVivo, per facilitare una comprensione completa del fenomeno studiato (Braun e Clarke, 2022). Poiché NVivo permette di calcolare l'affidabilità *intercoder*, i disallineamenti emergenti nella codifica tra i ricercatori sono stati risolti tramite discussione. Tali codici hanno svolto un ruolo cruciale nell'identificazione dei temi principali e dei sotto-temi emersi dai dati (Tabella 2), formando la base per la successiva discussione dei risultati.

Tabella 2 – Temi, sotto-temi e codici emersi dall'analisi delle interviste

Temi	Sotto-temi	Codici
Percezione cambiamenti in azienda	Cambiamenti organizzativi	Modifiche attività CdG
		Modifica richieste dall'Alta Direzione
	Cambiamenti tecnologici	Modifiche attività CdG
		Costruzione nuovi strumenti
		Competenze necessarie
Ruolo del controller	Ruolo funzionale	Prevalenza competenze economiche
		Ruolo di controllo e rendicontazione
	Ruolo di <i>business partner</i>	Adozione nuove competenze
		Coinvolgimento in pianificazione e progettazione
		Integrazione con altre funzioni
Percezione relazioni intraorganizzative	Caratteristiche collaborazioni	Importanza <i>soft skills</i>
		Importanza relazioni dirette
		Multidisciplinarietà
		Integrazione fra servizi
		Resistenze
	Criticità delle collaborazioni	Diversità <i>background</i>
		Coinvolgimento
		Elementi relazionali
		Potenzialità di allineamento con il CdG

Fonte: elaborazione degli autori

4. Risultati

Le interviste hanno trattato tre temi principali, legati a: percezione dei cambiamenti in essere nel contesto aziendale, percezione dei controller rispetto al proprio ruolo, relazioni intraorganizzative e loro caratteristiche.

4.1 Percezione cambiamenti in azienda

L'elevata dinamicità del contesto è stata messa in luce dagli intervistati, sia per quanto riguarda i cambiamenti organizzativi e tecnologici in essere, sia per quanto attiene il *turnover* del personale. Ciò ha evidenti ripercussioni sulle modalità di organizzazione del lavoro e sulla necessità di un coordinamento trasversale:

“Sono arrivate nuove attività: la parte dell’area territoriale, il monitoraggio degli obiettivi del Direttore Generale, la pianificazione triennale. Siamo responsabili della redazione di quello che si chiamava ‘Piano della Performance’.” (Contr_2)

Emerge la necessità di rivedere le attività del Servizio CdG per sopperire alle nuove esigenze:

“Il CdG si è trasformato in gestione delle agende. Sospensione, riapertura, rimodulazione degli accessi per evitare gli assembramenti, costituzione della logistica per i test sierologici, vaccini – prima l’antinfluenzale e poi per il Covid...” (Contr_3)

Ma ancora:

“Oggi ci occupiamo del ciclo della performance, dei flussi informativi e della contabilità analitica. Inoltre, facciamo tutta la gestione dei progetti dell’area “più operations”, per cui programmazione delle sale operatorie, programmazione dell’attività ambulatoriale, gestione degli asset produttivi, oltre alla manutenzione e alla gestione dei flussi informativi per la pubblicazione della reportistica verso l’interno.” (Contr_8)

Anche i cambiamenti tecnologici in seno alle attività di CdG hanno sortito un impatto nell’attività dei controller. Ad esempio, rispetto alla velocità di trasmissione dei dati, o ai contenuti dei flussi informativi, che consentono una maggiore ricchezza e specificità di informazioni. Infatti, in tutte le realtà considerate i sistemi informativi sono ritenuti datati rispetto alle mutate esigenze del controllo:

“I sistemi sono nati per dare come risposta dei report molto standard. Navigare i singoli flussi non serve più, bisogna sempre incrociare più informazioni, ma manca un sistema informativo che riesca a supportare ciò in maniera flessibile.” (Contr_6)

Questo ha richiesto anche l’adozione di *data warehouse* finalizzati alla redazione di una diversa reportistica, ma anche l’implementazione di nuove tecnologie, ad esempio legate alla *business intelligence*, al *machine learning* e all’intelligenza artificiale quale supporto alla definizione dei bisogni, e all’organizzazione dei servizi:

“Stiamo lavorando su un progetto per lo sviluppo di algoritmi che sfruttano il machine learning o l’intelligenza artificiale nelle proiezioni di dati al fine di programmare o gestire processi amministrativi, perché al momento sono analizzati solo al livello di consuntivo. Questo consentirebbe simulazioni prospettiche di scenari, modulabili in base ad alcune variabili che possiamo imputare di volta in volta in maniera dinamica.” (Contr_5)

I cambiamenti in atto mettono in luce la necessità di ripensare le competenze necessarie ai controller e al Servizio CdG, al fine di contribuire all’interpretazione critica dei dati disponibili.

“Le competenze tecniche sono fondamentali: c’è bisogno di precisione, di tempestività... Ma c’è bisogno anche di curiosità per capire dove sta il problema e per riuscire a sviscerarlo e analizzarlo. Non dobbiamo solo produrre il dato: il nostro valore aggiunto è saperlo leggere.” (Contr_2)

Alcuni rispondenti hanno sottolineato la necessità in futuro di acquisire nuove competenze, come quelle informatiche, oppure inerenti all’HTA o alla gestione operativa, al fine di poter svolgere adeguatamente il proprio ruolo. Secondo altri, un *background* maggiormente tecnico, come quello informatico o ingegneristico, può supportare la definizione di nuovi strumenti, e per questo motivo diversi intervistati hanno sottolineato l’importanza per i controller di conoscere come elaborare le informazioni, per contribuire anche alla strutturazione dei nuovi sistemi informativi:

“Una caratteristica del controller dovrebbe essere quella di sapere come si generano le informazioni dai dati e da dove arrivano e saperle analizzare. Anche perché, se uno non struttura bene i sistemi informativi all’inizio, poi i dati non parlano...” (Contr_8)

4.2 Percezione ruolo

“Il buon controller è quello che intercetta i bisogni di chi deve decidere.” (Contr_1)

Discutendo il proprio ruolo, un numero limitato di rispondenti, prevalentemente con competenze economiche, ha sottolineato come il controller debba primariamente avere tali competenze, adottando una mentalità strategica in ragione della necessità di confrontarsi con la presenza di professionisti provenienti da percorsi diversi, ad esempio ingegneristici, in molteplici ambiti (gestione operativa, ingegneria clinica, ecc.). Ad esempio:

“Il CdG per me è il controllo dell’efficacia e dell’efficienza: quanto fai, quanto spendi per farlo e se avresti potuto farlo meglio, o spendere meno.” (Contr_1)

Il ruolo del Servizio CdG è stato ritenuto anche funzionale al supporto dei processi decisionali a livello apicale:

“Noi siamo qua apposta per consentirti di lavorare meglio, quindi di capire come puoi orientare l’azienda in un contesto di risorse sempre più limitate e di una richiesta di dati sempre maggiore, e dopo questi due anni di pandemia non ne parliamo...” (Contr_7)

Dall’altra parte, è risultato evidente come i cambiamenti in atto abbiano influenzato il ruolo dei controller verso un maggiore coinvolgimento nei processi decisionali:

“Ci siamo adeguati all’andamento dei tempi. Da mero adempimento formale di rendicontazione, si è capito che i dati racchiudono informazioni. E si parla anche adesso di machine learning, di big data... Poi la contaminazione con la gestione operativa ha portato, oltre che a solo controllare e misurare, anche a fare un passo in più che è quello della programmazione.” (Contr_8)

Alcuni intervistati hanno definito “riduttivo e sminuente” (Contr_4) centrare il ruolo del controller sulla trasmissione dei dati, in quanto, a oggi, il controller è coinvolto in un numero crescente di attività:

“La contabilità analitica oggi per noi è una piccola parte, sì importante, ma funzionale a un disegno molto più grande, che è tutta la gestione operativa dell’amministrazione dei processi, sia diretti che trasversali: prenotazioni, sale operatorie, gestione dei posti letto...” (Contr_3)

Il ruolo del controller, tuttavia, è stato ricondotto anche allo spazio che l’Alta Direzione gli attribuisce:

“Se la Direzione non ci considera utili, noi torniamo a fare il CdG limitato alla contabilità analitica. “Limitato” è riduttivo, perché comunque è il nostro cuore, però l’evoluzione nostra secondo me è costruire un ruolo dove siamo a fianco della Direzione, non è quella di stare in back-office, perché quel ruolo lì è già passato.” (Contr_2)

In tal senso, le interviste hanno rilevato come stili direzionali diversi comportino un maggiore o minore coinvolgimento del controller nei processi decisionali.

“Ogni Direzione ha delle sue priorità. L’azienda è la stessa ma quando cambia il Direttore cambia il punto di vista, e anche le priorità magari possono cambiare.” (Contr_9)

Ciò è emerso anche durante il Covid-19:

“Non ho vissuto benissimo il nostro ruolo durante la pandemia. Ci hanno completamente dimenticato, e secondo me è stato un errore. Noi arrivavamo in coda, e

anche le informazioni qui da noi giravano pochissimo. Questo perché la Direzione non ha ritenuto fondamentale il CdG in quel periodo.” (Contr_2)

Altri rispondenti hanno evidenziato come il coinvolgimento dei controller nei processi decisionali dipenda anche dalla loro risposta ai cambiamenti organizzativi in atto. Ad esempio:

“Il CdG sostanzialmente ha 2 strade. O è rimasto CdG dei primi anni 2000, quindi contabilità analitica e basta, o altrimenti, ed è il valore aggiunto, si è completamente ribaltato e la contabilità analitica rimane solo il 30% della sua attività.” (Contr_4)

I cambiamenti in atto hanno portato alla necessità per i controller di integrare con altri soggetti oltre ai professionisti clinici, quali l'ingegneria clinica o altre figure tecniche di stampo informatico. Alcuni degli intervistati hanno già iniziato un processo di integrazione con funzioni diverse:

“Partecipiamo a dei gruppi multidisciplinari che si riuniscono periodicamente, tipo quello dell'HTA, dove siamo con ingegneria clinica, farmacia, direzione medica e direzione professioni sanitarie. Le nostre competenze si sono allargate molto, perché io devo capire un po' di tutto ed è una cosa che non è così semplice.” (Contr_2)

In conseguenza, il ruolo del controller si è aperto ad attività diverse, poco in linea con quelle tradizionali; ciò ha fatto emergere alcune criticità, specialmente per quanto attiene alle competenze necessarie allo svolgimento di queste funzioni rispetto alle competenze in essere nel Servizio CdG:

“C'è l'Internal Auditing, che poco ha a che fare con il CdG, perché è un controllo di terzo livello. A me va bene vista la mia formazione [ingegneria gestionale], ma molti colleghi la patiscono, perché non la percepiscono loro. Molti controller sono diventati responsabili di trasparenza e anticorruzione. E anche qui l'affinità è solo perché c'è scritto da qualche parte che la performance deve collegarsi con la trasparenza.” (Contr_6)

Tali necessità si osservano anche in una diversa strutturazione delle competenze all'interno del Servizio CdG, verso un approccio maggiormente multidisciplinare:

“Fare un CdG moderno in questo momento va visto unicamente come una visione multidisciplinare. L'uomo solo al comando poteva andare bene 10 anni fa. Il ragionamento 'C'è il dirigente e poi ci sono 3 amministrativi che scartoffano' non va assolutamente più bene.” (Contr_1)

In alcune realtà permane una predominanza di figure con *background* economico, in altre (es. Contr_5) emerge una prospettiva tecnica, con preva-

lenza di ingegneri gestionali, affiancati a soggetti con competenze economiche, ma anche informatiche e di programmazione. Ciò in ragione dell'evoluzione del ruolo stesso:

“Senza competenze informatiche non sarei mai riuscito a sviluppare quello che si è sviluppato negli anni, senza neanche una conoscenza marginale su come funzionano i dati. Perché un conto è fare un'analisi da dati semi-elaborati estratti da altri, un conto è estrarli in prima persona, sapendo cosa e come li si vuole analizzare.” (Contr_5).

4.3 Percezione relazioni intraorganizzative

I rispondenti hanno enfatizzato come le relazioni intraorganizzative siano primarie all'interno del Servizio CdG, in ragione della sua pervasività nell'organizzazione:

“Non c'è un'area dell'azienda che non abbia collaborazione con noi.” (Contr_8)

Oppure:

“Come una piovra abbiamo tentacoli seminati dappertutto.” (Contr_9)

Tutti i rispondenti hanno evidenziato inoltre la necessità di bilanciare competenze “hard”, come sopra riportato, con competenze “soft”, quali quelle relazionali e comunicative, sia verso l'Alta Direzione, che verso i clinici a livello di unità operativa, in ragione dei diversi *background*:

“Si è smesso da qualche anno di parlare di reparti e si è iniziato a parlare di percorsi di pazienti. Misurare quelle robe lì non è così semplice. Di sicuro, è necessaria come soft skill quella di riuscire a leggere i processi, come hard skill invece quella di saper cercare ed elaborare i dati.” (Contr_6)

Anche la componente di fiducia da parte dell'Alta Direzione appare rilevante per i controller al fine di poter svolgere il proprio ruolo. Lo stesso avviene rispetto al rapporto con altri professionisti (sia afferenti ad altri Servizi tecnico-amministrativi che clinici), anche rispetto alla capacità dei controller di assicurare sui risultati della loro gestione. Si dimostra quindi importante lo sviluppo di relazioni personali dirette, alimentate da una proattività di fondo del controller:

“Da quando mi sono trasferito all'interno dell'ospedale il rapporto con i tecnici è cambiato tantissimo in meglio! Perché ci si guarda in faccia, ci si siede... magari ci si incrocia, 'Beviamoci il caffè, così ci sediamo e parliamo dei dispositivi'... bisogna sfruttare un po' tutti quei momenti.” (Contr_3)

Rispetto all'integrazione del CdG con diverse attività, l'importanza della gestione operativa è stata messa in luce a più riprese, anche se con livelli diversi rispetto allo stato di avanzamento di tale integrazione. È emersa inoltre la percezione di una tendenza del Servizio di Gestione Operativa, dove presente, a prevalere sul Servizio CdG:

“Quello che sto vivendo in questo momento è che non c'è una linea di demarcazione tra la gestione operativa e il CdG. E secondo me un po' di controller stanno mollando, perché dicono 'Va beh, lo fanno quelli della gestione operativa'. Alla fine in questo momento stiamo diventando dei passacarte, cioè noi elaboriamo i dati, la gestione operativa te li chiede, tu glieli dai e finisce là. Almeno questo è quello che io sto vedendo ultimamente.” (Contr_7)

Altri, ne hanno evidenziato le differenze:

“La gestione operativa non può essere in parallelo al CdG. Perché il CdG è quello che ha il know-how, l'esperienza, gli strumenti, e un metodo di lavoro che può essere funzionale alla gestione operativa. Per cui sono due funzioni che secondo me vanno tenute separate... Benvenuta la presenza degli ingegneri gestionali in azienda, però non può essere la panacea di tutti i mali, il deus ex machina...” (Contr_9)

L'interazione del controller con i tecnici dei servizi informatici diviene necessaria per l'interpretazione delle informazioni, in particolare per quanto attiene la fornitura corretta dei dati. Rispetto all'integrazione dei dati, attraverso, ad esempio, un *data warehouse*:

“È fondamentale, non si può più lavorare a compartimenti stagni, bisogna per forza collegare tutto. È uno sforzo informatico non indifferente ma è utilissimo! Anche perché molta della forza “contrattuale” che abbiamo, sia con i primari, che con la Direzione, che con l'esterno, risiede proprio nella certezza dei dati che forniamo.” (Contr_3)

Ciò è stato confermato anche da altri secondo cui, appunto, la certezza del dato riesce a dare legittimità all'attività di CdG. Tuttavia, nella prospettiva dei controller, sono emersi anche limiti all'interazione con altri soggetti, derivanti da come questi si pongono con riferimento alla propria attività o a quella del Servizio CdG. Ad esempio, emergono delle resistenze che limitano le potenzialità del rapporto fra professionisti:

“Il nostro obiettivo è fare capire che tu non sei lì per giudicare quello che loro fanno. Siamo lì e lavoriamo insieme nella stessa struttura, per cui cerchiamo di andare avanti insieme. Tante volte capisci che loro ti fanno parlare e poi ti dicono 'Faccio comunque quello che voglio', allora lì intervieni con l'obiettivo di budget, cercando di farlo pesare il più possibile e cercando di incentivarli economicamente,

perché prima partiamo dolcemente, poi c'è lo strumento che ci permette di assegnare degli obiettivi stringenti.” (Contr_2)

Ancora, in questo senso:

“Per esperienza ho sentito che molti colleghi sono in una situazione di conflitto e gelosia del dato, che nel mio caso è tutto concentrato nei sistemi informativi... Almeno ho un'unica controparte con cui ogni tanto ci si scontra. In altre aziende invece il problema nasce dal fatto che ognuno gestisce il suo dato e che il CdG non ha le informazioni di base per usarli. Quindi il rischio è quello di fare delle deduzioni non azzeccate.” (Contr_6)

Con riferimento agli altri servizi tecnico-amministrativi, in particolare quelli informatici, è stato infatti riportato:

“In questa azienda, il CdG non ha mai avuto un controller di tipo economico, e si sono avvicinati diversi responsabili che hanno lavorato in direzioni diverse, mentre negli ultimi 20 anni c'è sempre stato lo stesso responsabile dei sistemi informativi. Quindi in qualche modo una posizione forte, consolidata e rassicurante rispetto a una posizione debole senza una formazione adeguata sui sistemi informativi. Basti pensare che i sistemi informativi hanno un piano dei centri di costo diverso dal mio...” (Contr_6)

Anche in altri casi il contesto è apparso frammentato, con conseguenti limiti rispetto alla disponibilità del dato per i controller:

“Il coinvolgimento in determinati ambiti c'è, in altri no. Quindi lì io dovrei riuscire a propormi. Ci sono tantissime riunioni dove stanno gestendo la nuova organizzazione su diversi ambiti, e loro non si chiedono come dovrà essere gestito dal punto di vista del CdG. Se lo chiedono poi dopo, quando c'è l'esigenza di rendicontare. Però poi è tardi.” (Contr_2)

Ciò non è emerso solo rispetto al contesto organizzativo, ma anche a quello territoriale come previsto dai recenti provvedimenti normativi:

“Da quando ci hanno fatto evolvere con la riforma del 2016, avremmo dovuto imparare a misurare tante altre cose, ma molti CdG, e ci metto anche il mio, si sono fermati a misurare l'ospedale. Il territorio è una cosa misteriosa...” (Contr_6)

5. Discussione e conclusioni

In un contesto di crescita delle esigenze della popolazione, necessità di mantenere elevati standard qualitativi, ma anche di limitatezza delle risorse disponibili, le innovazioni tecnologiche e organizzative assumono un ruolo chiave nel miglioramento di efficienza, efficacia e sostenibilità del sistema

sanitario nel lungo periodo, con elevate conseguenze a livello aziendale. Sul fronte tecnologico, le principali innovazioni afferiscono all'utilizzo dei *big data*, alla *business intelligence*, e all'intelligenza artificiale, le quali generano elevati impatti dal punto di vista dei cambiamenti organizzativi necessari al fine di sfruttarne appieno le potenzialità ed evitare una duplicazione di modelli operativi (Furnari *et al.*, 2018; Ippolito *et al.*, 2024). Parimenti, le evoluzioni normative hanno enfatizzato lo sviluppo di modelli di cura integrati, con conseguente decentralizzazione delle sedi tradizionali di erogazione. L'adeguamento delle aziende sanitarie a tale contesto non può prescindere dallo sviluppo di più ampie relazioni intraorganizzative (Daff e Jack, 2018).

Dal caso qui presentato emerge come i controller possano potenzialmente ricoprire un ruolo attivo in tal senso, anche attraverso la revisione dei sistemi di CdG (D'Onza, 2022; Hristov *et al.*, 2022). In particolare, tali cambiamenti portano il Servizio CdG ad assumere funzioni parzialmente diverse e a integrare le proprie attività alla luce delle nuove necessità. Ciò richiede competenze specifiche; infatti, l'apertura all'innovazione tecnologica e all'integrazione con i servizi tecnico-amministrativi prevede la capacità dei controller di interagire con soggetti con *background* diversi. Tuttavia, solo alcuni Servizi CdG esprimono competenze ingegneristiche e informatiche adeguate allo scopo, talvolta nel ruolo del controller stesso, poiché queste non risultano formalizzate (Furnari *et al.*, 2018), non emerge una situazione omogenea fra le diverse realtà in esame. Nondimeno, il possesso di queste competenze è percepito come una *conditio sine qua non* da parte degli intervistati, i quali non esitano a metterle in campo, se disponibili, al fine di contribuire a processi decisionali efficienti ed efficaci (Galeotti *et al.*, 2023), in particolare adattando i sistemi informativi alle nuove esigenze. In tal senso, le interviste hanno enfatizzato la complessità legata a cambiamenti organizzativi che coinvolgono aspetti ingegneristici, ma che hanno ripercussioni anche in termini gestionali e amministrativi (Mancini *et al.*, 2023).

Per quanto riguarda il ruolo dei controller, esso è emerso nelle interviste condotte quale "duale" rispetto alle caratteristiche che attengono ai ruoli funzionali e di *business partner* (Maas e Matějka, 2009; Goretzki *et al.*, 2013).

Le esperienze riportate appaiono riconducibili a entrambi i ruoli, anche in ragione dei *background* espressi dai controller e dagli stili direzionali presenti in azienda. Da un lato, infatti, alcuni rispondenti risultano coinvolti in attività tradizionalmente legate al controllo, e affermano una visione del Servizio CdG fortemente improntata al monitoraggio e alla rendicontazione a supporto dell'Alta Direzione (Järvinen, 2009; Weber, 2011). In tal senso, la centralizzazione dei processi decisionali è stata frequentemente associata a un mantenimento di un ruolo funzionale da parte dei controller (Hartmann e

Maas, 2011; Maas e Matějka, 2009). Altri intervistati suggeriscono un passaggio a un ruolo di *business partner*, nel quale i controller supportano attivamente i processi decisionali, venendo coinvolti in essi (Cinquini *et al.*, 2023). Tale differenza risulta, comunque, anche influenzata dallo stile dell'Alta Direzione, a rimarcare come il ruolo del controller sia fortemente delineato dal contesto organizzativo di riferimento, e non solo dall'attitudine dei soggetti responsabili del Servizio CdG.

Ancora, se precedenti studi hanno messo in luce il permanere di un ruolo funzionale in capo ai controller per quanto attiene al rapporto con i clinici (Oppi e Vagnoni, 2020), in questo caso studio emerge che essi percepiscono il proprio ruolo come prevalentemente di *business partner*, anche se limitatamente al rapporto con le altre funzioni tecnico-amministrative e alla direzione stessa alla luce dei cambiamenti organizzativi, dell'innovazione tecnica e dei diversi modelli manageriali (Granlund e Lukka, 1998; Järvenpää, 2007). Il ruolo di *business partner* emerge da una maggiore comprensione della dinamicità del contesto e dalle mutate esigenze informative, in particolare da parte dell'Alta Direzione, cui consegue l'adeguamento delle tecnologie (Naranjo-Gil *et al.*, 2009) che apre anche a un maggiore decentramento dei processi decisionali (Granlund e Lukka, 1998).

I crescenti rapporti intraorganizzativi con altri servizi tecnico-amministrativi, tuttavia, risentono a tratti di una difficoltà di interazione fra i soggetti, a causa delle sopracitate differenze in termini di *background*. In tal senso, insieme allo sviluppo di competenze tecniche specifiche, gli intervistati hanno sottolineato la rilevanza delle *soft skills*, con particolare riferimento ad aspetti relazionali, riferiti all'intelligenza emotiva, alla capacità di lavorare in *team*, alla flessibilità ed alla comprensione, ritenute chiave al fine di migliorare le relazioni intraorganizzative. Questo è emerso come un elemento decisivo per enfatizzare il ruolo del Servizio CdG nelle organizzazioni (Daff e Jack, 2018). Infatti, se, da una parte, i controller spesso faticano a integrare le proprie attività tradizionali con quelle a supporto di altre funzioni, dall'altra, nella prospettiva dei controller, gli altri servizi tecnico-amministrativi stanno acquisendo crescente rilevanza e potrebbero ridurre il Servizio CdG ad un ruolo ancillare (Cuganesan, 2006; Seal *et al.*, 2004). Ciò è dovuto, in parte, anche alla frequente mancanza di ruoli e responsabilità definite, che possono generare una sovrapposizione di competenze. In tal senso, permane un dualismo tra lo slancio all'adozione di un ruolo di *business partner*, attraverso lo sforzo di acquisire migliori *hard skills* e *soft skills* e il timore di perdere rilevanza a livello organizzativo, che si tramuta in una riduzione delle interazioni e nel mantenimento del ruolo funzionale.

Il presente lavoro risponde alla necessità di approfondire le ripercussioni dei cambiamenti tecnologici e organizzativi in termini di competenze, relazioni e ruoli (Mazzara *et al.*, 2022; Paolini, 2022), indagando nello specifico la percezione del controller in riferimento al proprio ruolo (Maas e Matějka, 2009) e alle relazioni intraorganizzative che detiene (Jakobsen, 2012).

Il lavoro contribuisce alla letteratura incentrata sui cambiamenti tecnologici e organizzativi che stanno interessando diversi contesti, fra cui quello della sanità, e approfondisce come si stia evolvendo il ruolo del controller. Da un punto di vista pratico, lo studio evidenzia come si renda necessario da parte dell'Alta Direzione supportare una maggiore strutturazione dei rapporti intraorganizzativi al fine di contribuire maggiormente ai cambiamenti tecnologici ed organizzativi, nonché a risolverne le criticità, anche in termini di responsabilità e attività associate ai diversi soggetti, al fine di supportare il contributo collettivo dei diversi attori ai processi decisionali e al perseguimento delle strategie aziendali. Ancora, la necessità per i controller di sviluppare nuove competenze al fine di adattarsi a tali cambiamenti emerge come elemento d'attenzione con riferimento alle loro esigenze formative. Oltre a queste, lo studio sottolinea anche l'importanza per le aziende di investire sulle *soft skills* allo scopo di migliorare la qualità dei rapporti intraorganizzativi.

Il presente studio presenta dei limiti inerenti al focus su un solo contesto, aprendo alla possibilità per altri studi di indagare gli stessi temi in differenti ambiti. Inoltre, l'enfasi sulle percezioni dei controller, benché parziali, aprono alla possibilità di approfondire le relazioni intraorganizzative attraverso l'indagine della prospettiva di altri soggetti coinvolti in tali relazioni. Da ultimo, ulteriori studi potrebbero approfondire quali azioni siano più idonee a risolvere le criticità qui evidenziate.

Bibliografia

- Adinolfi P., Borgonovi E. (2018), *The Myths of Health Care Towards New Models of Leadership and Management in the Healthcare Sector*, Cham, Switzerland, Springer International Publishing. Doi: 10.1007/978-3-319-53600-2.
- Alfaro M., Muñoz-Godoy D., Vargas M., Fuertes G., Duran C., Ternero R., Sabattin J., Gutierrez S. Karstegl N. (2021), National health systems and COVID-19 death toll doubling time, *Frontiers in Public Health*, 9, PP. 669038. Doi: 10.3389/fpubh.2021.669038.
- Anessi Pessina E., Cantù E., Langella C. (2024), Scelte e pratiche aziendali relative all'introduzione e allo sviluppo della funzione di Internal Audit nelle aziende sanitarie pubbliche italiane, *Azienda Pubblica*, 37(1), PP. 15-45. Doi: 10.30448/AP.2024.1.01.
- Ascani I., Gatti M., Chiucchi M.S. (2021), Pandemia e sistema di budgeting: quali effetti sulla figura del controller?, *Management Control*, 3, pp. 65-86. Doi: 10.3280/MACO2021-

003004

- Bogt H.T., van Helden J., van der Kolk B. (2016), New development: Public sector controllership-reinventing the financial specialist as a countervailing power, *Public Money & Management*, 36(5), pp. 379-384. Doi: 10.1080/09540962.2016.1194086.
- Bomheuer M., Mankaa R.N., Traverso M. (2020), Improving data management system from health, Safety and Environmental data external assurance, *Journal of Cleaner Production*, 256, pp. 120240. Doi: 10.1016/j.jclepro.2020.120240.
- Broccardo L., Alfiero S., Culasso F. (2024), Enhancing Performance Management Systems in a challenging environment, *Management Control*, 1, pp. 5-14. Doi: 10.3280/MACO2024-001001.
- Burns J., Baldvinsdottir G. (2007), The changing role of management accountants, in Hopper, T., Northcott, D. and Scapens, R.W. (Eds), *Issues in Management Accounting*, Harlow, Essex, Pearson Education, pp. 117-132.
- Cardoni A. (2018), Le sfide evolutive del Management Control tra relazioni strategiche, innovazione e discontinuità: a knowledge transfer matter?. *Management Control*, 1, pp. 5-15. Doi: 10.3280/MACO2018-001001.
- Carlsson-Wall M., Kraus K., Lind J. (2011), The interdependencies of intra-and inter-organizational controls and work practices-The case of domestic care of the elderly, *Management Accounting Research*, 22(4), pp. 313-329. Doi: 10.1016/j.mar.2010.11.002.
- Cattaneo C., Oppi C. (2023), Multidimensionalità e multidisciplinarietà nell'Hospital-Based Health Technology Assessment: quale ruolo per il controller?, *Management Control*, 2, pp. 187-211. Doi: 10.3280/MACO2023-002009.
- Chenhall R.H. (2003), Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 127-168. Doi: 10.1016/S0361-3682(01)00027-7.
- Cinquini L., Revellino S., Chiucchi M. S. (2023), La prospettiva della performatività e gli strumenti di misurazione e gestione della performance, *Management Control*, 3, pp. 5-23. Doi: 10.3280/MACO2023-003001.
- Cuganesan S. (2006), The role of functional specialists in shaping controls within supply networks, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4), pp. 465-92. Doi: 10.1108/09513570610679092.
- D'Onza G. (2022), L'orientamento delle aziende ad uno sviluppo sostenibile: quale contributo da parte dei sistemi di management e controllo?, *Management Control*, 1, pp. 5-15. Doi: 10.3280/MACO2022-001001.
- Daff L., Jack L. (2018), Accountants' proactivity in intra-organisational networks: a strong structuration perspective, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(6), pp. 1691-1719. Doi: 10.1108/AAAJ-08-2015-2190.
- Del Vecchio M. (2003), Le aziende sanitarie tra specializzazione organizzativa, deintegrazione istituzionale e relazioni di rete pubblica. *Mecosan*, 12, pp. 9-24.
- Eldenburg L.G., Krishnan H.A., Krishnan R. (2017). Management accounting and control in the hospital industry: A review, *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 6(1), pp. 52-91. Doi: 10.2308/ogna-51922
- Endenich C., Trapp R. Brandau M. (2017), Management accounting networks in corporate processes - a cross-national study, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(1), pp. 25-43. Doi: 10.1108/JAOC-08-2015-0064.
- Fattore G., Gugiatti A., Longo F. (2016), Il riordino dei servizi sanitari regionali, in CERGAS (a cura di), *Rapporto OASI 2016*, Milano, Egea.
- Fenech L., Lega F., Prenestini A. (2018), L'Operations Management nelle aziende pubbliche del SSN: da work in progress a work on process, in CERGAS (a cura di), *Rapporto OASI*

- 2018, Milano, Egea.
- Fiondella C., Macchioni R., Maffei M., Spanò R. (2016), Successful changes in management accounting systems: A healthcare case study, *Accounting Forum*, 40(3), pp. 186-204. Doi: 10.1016/j.accfor.2016.05.004.
- Friedman A.L., Lyne S.R. (1997), Activity-based techniques and the death of the bean counter, *European Accounting Review*, 6(1), pp. 19-44. Doi: 10.1080/096381897336854
- Friedman A.L. Lyne S.R. (2001), The Beancounter Stereotype: Towards a General Model of Stereotype Generation, *Critical Perspectives on Accounting*, 12(4), pp. 423-451. Doi: 10.1006/cpac.2000.0451.
- Furnari A., Lecci F., Ricci A., Rotolo A. (2018), I sistemi di programmazione e controllo alla luce delle accresciute dimensioni aziendali: stato dell'arte e prospettive, in CER GAS (a cura di), *Rapporto OASI 2018*, Milano, Egea.
- Galeotti M., Lombardi R., Paoloni P., Roberto F. (2022), Big data and sustainability reports: The current approach to non-accounting data management, *Management Control*, 2, pp. 95-116. Doi: 10.3280/MACO2022-002-S1005.
- Galeotti M., Lombardi R., Principale S., Sura A. (2023), Aligning Integrated Data Management with Corporate Reporting: The role of sustainability reporting, *Management Control*, 2, pp. 65-81. Doi: 10.3280/MACO2023-002-S1004.
- Gatti M., Chiucchi M.S. (2017), Context matters. Il ruolo del contesto negli studi di controllo di gestione, *Management Control*, 3, pp. 5-10. Doi: 10.3280/MACO2017-003001.
- Goretzki L., Löhlein L., Schäffer U., Schmidt A., Strauss E. (2022), Exploring the role of metaphors in social-identity construction: The case of the German controller, *European Accounting Review*, 31(4), pp. 877-903. Doi: 10.1080/09638180.2021.1882318.
- Goretzki L., Strauss E., Weber, J. (2013), An Institutional Perspective on the Changes in Management Accountants' Professional Role, *Management Accounting Research*, 24, pp. 41-63. Doi: 10.1016/j.mar.2012.11.002.
- Granlund M., Lukka K. (1998), Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, 9(2), pp. 185-211. Doi: 10.1006/mare.1998.0076.
- Hartmann, F.G.H., Maas, V.S. (2011), The Effects of Uncertainty on the Roles of Controllers and Budgets: An Exploratory Study, *Accounting and Business Research*, 41(5), pp. 439-458. Doi: 10.1080/00014788.2011.597656.
- Hristov I., Chirico A. Ranalli F. (2022), La pianificazione della sostenibilità nelle aziende familiari: il ruolo dei key value drivers, *Management Control*, 3, pp. 109-134. Doi: 10.3280/MACO2022-003006
- Ippolito A., Sorrentino M., Guardato L., Marcello R., Paolone G. (2024), The paradoxes of the reengineering of information flows for management control: A case study in a public university hospital, *International Journal of Accounting Information Systems*, 53, pp. 100680. Doi: 10.1016/j.accinf.2024.100680
- Jakobsen M. (2012), Intra-organisational management accounting for inter-organisational control during negotiation processes, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(2), pp. 96-122. Doi: 10.1108/11766091211240342
- Järvenpää M. (2007), Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed, *European Accounting Review*, 16(1), pp. 99-142. Doi: 10.1080/09638180701265903
- Johanson J.E. (2000), Formal structure and intra-organisational networks. An analysis in a combined social and health organisation in Finland, *Scandinavian Journal of Management*, 16(3), pp. 249-267. Doi: 10.1016/S0956-5221(99)00027-5

- Kantola, H. (2015), Creating an Identity for a Heterogeneous System in Health Care, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12(1), pp. 87-102. Doi: 10.1108/QRAM-02-2012-0005
- Ma S., Seidl D., McNulty T. (2021), Challenges and practices of interviewing business elites, *Strategic Organization*, 19(1), pp. 81-96. Doi: 10.1177/1476127020980969
- Maas V.S., Matějka, M. (2009), Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence, *The Accounting Review*, 84(4), pp. 1233-1253. Doi: 10.2308/accr.2009.84.4.1233
- Macinati, M.S., Anessi Pessina, E. (2014), Management Accounting Use and Financial Performance in Public Health-Care Organisations: Evidence from the Italian National Health Service, *Health Policy*, 117(1), pp. 98-111. Doi: 10.1016/j.healthpol.2014.03.011
- Mancini D., Lavorato D., Piedepalumbo P. (2023), Il contributo di Management Control alla ricerca su tecnologie digitali e sostenibilità, *Management Control*, 2, pp 5-18. Doi: 10.3280/MACO2023-002001
- Marchi L. (2020), Dalla crisi allo sviluppo sostenibile. Il ruolo dei sistemi di misurazione e controllo, *Management Control*, 3, pp. 5-16. Doi: 10.3280/MACO2020-003001.
- Marchi L., Mancini D. (2009), *Gestione informatica dei dati aziendali*, Milano, Franco Angeli.
- Marchi L., Trucco S. (2017), La comunicazione al mercato delle performance economico finanziarie: il ruolo del controllo di gestione, *Management Control*, 3, pp. 55-78. Doi: 10.3280/MACO2017-003005
- Mazzara L., Bergamaschi F., Leoni G. (2022), Gestione integrata dei dati e misurazione della performance nei network inter-municipali: un'analisi sistematica della letteratura, *Management Control*, 2, pp. 91-116. DOI: 10.3280/MACO2022-002005.
- McNulty T., Pettigrew A. (1999), Strategists on the board, *Organization Studies*, 20(1), pp. 47-74. Doi: 10.1177/0170840699201003
- Merchant K.A., Van der Stede, W.A. (2003), *Management Control Systems*, Harlow, UK, Pearson Education Limited.
- Mintzberg H. (1983), *Structure in Fives: Designing Effective Organizations*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall.
- Mouritsen J., Hansen, A., Hansen, C.Ø. (2001), Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting, *Management Accounting Research*, 12(2), pp. 221-244. Doi: 10.1006/mare.2001.0160
- Mouritsen J., Thrane, S. (2006), Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations, *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), pp. 241-275. Doi: 10.1016/j.aos.2005.04.002
- Naranjo-Gil D., Maas V.S., Hartmann F.G. (2009), How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects, *European Accounting Review*, 18(4), pp. 667-695. Doi: 10.1080/09638180802627795
- Oppi C., Campanale C., Cinquini L., Vagnoni E. (2019), Clinicians and accounting: A systematic review and research directions, *Financial Accountability & Management*, 35(3), pp. 290-312. Doi: 10.1111/faam.12195
- Oppi C., Vagnoni E. (2020), Management accountants' role and coercive regulations: evidence from the Italian health-care sector, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 17(3), pp. 405-433. Doi: 10.1108/QRAM-02-2019-0040
- Østergren K. (2009), Management control practices and clinician managers: the case of the Norwegian health sector, *Financial Accountability & Management*, 25(2), pp. 167-195. Doi: 10.1111/j.1468-0408.2009.00473.x

Oppi Chiara, Vagnoni Emidia, Cattaneo Cristiana, Galizzi Giovanna

- Otley D. (1999), Performance management: a framework for management control systems research, *Management Accounting Research*, 10(4), pp. 363-382. Doi: 10.1006/mare.1999.0115
- Paolini A. (2022), Gestione integrata dei dati e performance aziendali, *Management Control*, 2, pp. 5-14. DOI: 10.3280/MACO2022-002001
- Petit N., Lux G. (2020), Uses of management control tools in the public healthcare sector, *Public Organization Review*, 20(3), pp. 459-475. Doi: 10.1007/s11115-019-00456-2.
- Riccaboni A., Leone E.L. (2010), Implementing strategies through management control systems: the case of sustainability, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59(2), pp. 130-144. Doi: 10.1108/17410401011014221.
- Seal W., Berry A., Cullen J. (2004), Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), pp. 73-92. Doi: 10.1016/S0361-3682(02)00055-7.
- Smith J.A., Morris J., Ezzamel M. (2005), Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting, *The British Accounting Review*, 37(4), pp. 415-441. Doi: 10.1016/j.bar.2005.07.004.
- Wang L., Shang Y., Li C. (2023), How to improve the initiative and effectiveness of enterprises to implement environmental management system certification?, *Journal of Cleaner Production*, 404, pp. 137013. Doi: 10.1016/j.jclepro.2023.137013.
- Warren S. Parker L. (2009), Bean counters or bright young things?: Towards the visual study of identity construction among professional accountants, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6(4), pp. 205-23. Doi: 10.1108/11766090910989491
- Weber J. (2011), The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes, *Journal of Management Control*, 22(1), pp. 25-46. Doi: 10.1007/s00187-011-0123-x.
- Wolf S., Weißenberger B.E., Claus Wehner M., Kabst R. (2015), Controllers as business partners in managerial decision-making: Attitude, subjective norm, and internal improvements, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(1), pp. 24-46. Doi: 10.1108/JAOC-10-2012-0100.