

La riforma universitaria e le nuove esigenze pedagogiche

La riforma degli ordinamenti dei corsi di studi universitari, avviata dieci anni fa con il primo regolamento sull'autonomia didattica (D.M. 3 novembre 1999, n. 509), ha avviato un processo di profondo cambiamento delle caratteristiche dell'offerta formativa tuttora in corso.

Obiettivi prioritari della riforma erano, e sono, sostanzialmente due:

- la convergenza del nostro sistema di formazione superiore verso quello degli altri Paesi europei, nell'ottica della costruzione dello Spazio europeo dell'istruzione superiore (Processo di Bologna) e di una maggior mobilità di studenti e docenti, anche in relazione all'esigenza di aumentare la nostra competitività in rapporto a quella degli altri paesi europei e non solo;
- il miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia del sistema della formazione universitaria, alla luce della numerosità dei fuoricorso, dei tassi di abbandono e della sotto-occupazione dei laureati, a volte legata a percorsi di formazione non sempre rispondenti alle esigenze del mercato del lavoro.

L'ultima sollecitazione al cambiamento, in Italia, riguarda l'attuazione del D.M. 270/2004, finalizzato a promuovere una significativa riduzione e parallela riqualificazione dei corsi di laurea esistenti (trienni e bienni di specializzazione). La prima fase della riforma (dal 1999 al 2004) ha prodotto, infatti, una numerosità eccessiva di corsi di laurea a scapito, a volte, della loro qualità, determinando situazioni di squilibrio che richiedono di essere sapientemente rimosse. Gli atenei italiani si sono così trovati nella necessità di avviare processi di revisione o adeguamento degli stessi, apportando modificazioni –anche sostanziali– non solo alla struttura dei CdL, ma anche ai contenuti dei singoli insegnamenti impartiti, al fine di meglio allinearli ai principi ispiratori della riforma stessa.

Per quanto riguarda la disciplina toccata da questa pubblicazione, che copre l'area delle misurazioni economiche a supporto della direzione d'impresa, il processo di revisione ha interessato più specificatamente gli insegnamenti di Programmazione e controllo presenti nei corsi di laurea in Economia aziendale di molti atenei italiani e gli insegnamenti di Ragioneria avanzata dei corsi di laurea in Economia e commercio

ancora attivi in un numero altrettanto elevato di università. A questi si aggiungono insegnamenti aventi denominazioni differenti, ma con contenuti analoghi a quelli sopra citati, erogati nelle facoltà di Ingegneria gestionale.

Si tratta, al di là delle denominazioni specifiche, di insegnamenti che fanno capo al raggruppamento scientifico-disciplinare SECS/P07 –Economia aziendale, e che trattano specificatamente di tematiche di programmazione e controllo economico e finanziario della gestione. Queste ultime comprendono l'insieme dei processi e delle metodologie di raccolta, elaborazione e rappresentazione di dati quantitativo-monetari, preventivi e consuntivi, contabili ed extra-contabili, utili al management nell'espletamento della sua funzione di governo economico. Si fa specifico riferimento ai *sistemi di misurazione dei costi di produzione*, a fini conoscitivi, di controllo e decisionali, ai *sistemi di budgeting* a supporto della programmazione economico-finanziaria della gestione, e ai *sistemi di reporting* per il controllo e la valutazione dei risultati e delle prestazioni manageriali.

Oltre a esigenze di rivisitazione dei contenuti disciplinari che discendono direttamente dalla riforma universitaria, un ripensamento degli stessi si impone anche in ragione dei profondi cambiamenti che gli studi e le prassi aziendali di programmazione e controllo hanno subito in questi ultimi anni. Le principali tendenze evolutive si riscontrano nella diffusione di nuovi modelli di analisi economica basati sul concetto di valore economico per gli *stakeholder* (per esempio la *balanced scorecard*), di nuovi strumenti di *cost management* e di *managerial control* (per esempio l'*activity based costing* e l'*activity based management*, il *life cycle costing*, il *target costing*, il *business process reengineering* e il *value engineering*), di nuove tecniche di simulazione e di elaborazione integrata dei dati rese possibili dall'evoluzione delle tecnologie informatiche (*ERP*), di strumenti di governo economico specificatamente riferibili a nuove forme di organizzazione dell'attività economica, tra cui i *network* di imprese (forme di controllo relazionale) e così via. Ne consegue che, accanto a processi, tecniche e strumenti tradizionali di programmazione e controllo, si configurano meccanismi nuovi che, pur non disconoscendo l'efficacia dei primi, ne ampliano gli orizzonti in un contesto di mutate esigenze informative del *management*.

Per rispondere al meglio alle sollecitazioni che provengono dalla riforma degli studi universitari e dall'evoluzione della disciplina in questione, le facoltà che contemplano nell'offerta formativa corsi di programmazione e controllo, tendono a includere, con soluzioni strutturali anche differenti, la totalità delle tematiche precedentemente elencate. Così, alcune facoltà offrono nel triennio un unico corso di 6-8 crediti, mentre altre tengono distinte le tematiche della contabilità dei costi da quelle del *budgeting* e del *reporting*, proponendo due differenti corsi o due moduli distinti all'interno di uno stesso corso. Si tratta, in ogni caso, di esami obbligatori per tutti gli studenti iscritti ai corsi di laurea in economia aziendale o, in alcuni casi, solo per coloro che, nell'ambito di altre tipologie di lauree triennali, scelgono di approfondire le tematiche di *management*. I corsi che sviluppano aspetti innovativi sono, invece, di norma rinviati ai piani di studio della laurea specialistica.

La revisione della struttura, dell'ampiezza e della profondità dei contenuti di questi insegnamenti ha ricadute importanti sul piano sia della didattica frontale sia dei sussidi didattici. Questo volume intende fornire un'efficace risposta a queste nuove istanze al fine di favorire e sostenere il processo di apprendimento di una disciplina che richiede allo studente uno sforzo di comprensione non solo di concetti teorici ma anche di prassi aziendali in costante evoluzione.

Perché un testo italiano di controllo direzionale

La letteratura più recente in tema di programmazione e controllo è quasi esclusivamente nord americana. I testi più noti sono stati tradotti e adottati in numerose facoltà di Economia e di Ingegneria gestionale di molte università italiane.¹ Molto spesso si tratta di manuali che riescono a soddisfare, peraltro in modo eccellente, esigenze di apprendimento degli aspetti tecnico-contabili della materia, approfondendo in modo particolare le modalità di funzionamento degli strumenti che la connotano. Più raramente essi aiutano ad acquisire capacità di analisi e di progettazione in quanto non affrontano, per scelta pedagogica, aspetti concernenti le relazioni e le modalità di integrazione degli stessi, i supporti informatici, i vincoli e i condizionamenti che derivano dalle caratteristiche operative di un'impresa, dalla sua struttura economica, dalle scelte organizzative e strategiche, nonché dal suo profilo istituzionale e dal contesto normativo di riferimento.

Se l'enfasi sullo strumento si giustifica per gli studenti dei corsi di laurea in cui l'insegnamento di Programmazione e controllo rientra nella categoria degli esami complementari, essa risulta assolutamente inadeguata per coloro che frequentano corsi di laurea in Economia aziendale o in Ingegneria gestionale, anche all'interno dei percorsi di laurea triennali. Questi studenti, infatti, nel mondo del lavoro saranno chiamati a occuparsi non solo del funzionamento di questi meccanismi, ma anche, e soprattutto, del loro disegno. Questo compito richiede una capacità di lettura della problematica che va oltre la comprensione della dimensione tecnico-contabile della singola metodologia, implicando la conoscenza di criteri e modelli che, in chiave sistemica e progettuale, affrontano la definizione di una pluralità di aspetti connessi alla definizione della loro architettura e del loro funzionamento.

In questa prospettiva il semplice manuale risulta insufficiente a fornire una preparazione adeguata alla complessità del compito che il laureato in economia o in ingegneria gestionale è chiamato a svolgere. È necessario, pertanto, senza rinunciare alla *valenza pragmatica* della produzione americana, arricchire la struttura dei testi in questione, prevalentemente incentrati su aspetti metodologici, con elementi che aiutino gli studenti a cogliere la dimensione *problematica*, tipica delle fasi di progettazione e implementazione dei sistemi di controllo direzionale.

Esiste, inoltre, una copiosa letteratura che tratta delle differenze di *management* indotte dalle diversità di cultura nazionale. L'ipotesi di fondo, peraltro verificata, fa riferimento all'esistenza di una correlazione tra cultura nazionale (per quanto attiene specificatamente l'ambito disciplinare di Economia aziendale), le fattispecie di decisioni assunte dal *management* e le scelte relative alla strumentazione di natura informativo-contabile di supporto alla direzione (De Castri M., 1993, p.196). Secondo

¹ Tra i testi più conosciuti si citano quelli di:

- Anthony R.N., Hawkins D. F., Merchant K. A., *Analisi dei costi*, McGraw Hill, Milano 2005;
- Atkinson A.A., Bunker R.D., Kaplan R.S., Young M., *Management Accounting*, ISEDI, Torino 1998;
- Burch J.G., *Contabilità direzionale e Controllo di Gestione*, EGEA, Milano 2000;
- Garrison R.H., Noreen E.W., *Programmazione e Controllo - Managerial accounting per le decisioni*, McGraw Hill, Milano 2007;
- Horgren C.T., Foster G., Datar S., *Contabilità per la direzione*, ISEDI, Torino 1998;
- Kaplan R.S., Atkinson A.A., *Advanced Management Accounting*, ISEDI, Torino 2002;
- Merchant K.A., *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano 2001;
- Shank J., Govindarajan V., *L'analisi dei costi per la gestione strategica*, Guerini e Associati, Milano 1991;
- Simon R., *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Prentice Hall, New York 1999.

questa prospettiva si assumono, quindi, le differenze di cultura nazionale come variabile determinante la diversità di comportamento manageriale, organizzativo e contabile delle imprese (Ciambotti M., 2001, p. 30). Si tratta di una prospettiva denominata *cultural bound*. La tesi di fondo si basa sul principio secondo cui *le relazioni tra variabili e le dimensioni organizzative sono mediate da fattori culturali*” (Decastri M., 1993, p.196). All’interno di questo approccio è possibile rintracciare due ulteriori prospettive di analisi: la prospettiva ideazionista e quella adattiva o istituzionalista. Il primo filone di studi nega la trasferibilità (e quindi l’universalità) delle soluzioni manageriali e organizzative elaborate in una cultura (intesa come insieme di valori, idee, simboli e significati condivisi) a un’altra e, quindi, la riconosciuta *necessità di un approccio fenomenologico in grado di ricostruire le mappe mentali collettive dei manager rispetto all’organizzazione cui appartengono* (Decastri M., 1993, p.202). L’approccio istituzionalista nega anch’esso l’ipotesi di universalità della convergenza delle società, ponendo tuttavia l’accento non sull’insieme dei valori e dei significati comportamentali di coloro che lavorano in aziende di Stati diversi, ma sulle discontinuità storiche e culturali che segnano il cammino delle stesse società, modificando le condizioni nella quali le aziende si formano e si sviluppano (Ciambotti M., 2001, pp.108-109). È importante, pertanto, che la nostra cultura aziendalista non venga prevaricata da quella americana onde evitare di adottare acriticamente testi che contengono modelli di controllo per la direzione ritenuti, erroneamente, universalmente validi. Essi, a un esame più attento, potrebbero risultare disallineati rispetto alle caratteristiche dell’imprenditoria e del *management* italiano. A questo proposito non va dimenticato che la Scuola Italiana di Ragioneria ha sviluppato, a partire dagli anni ‘30, i primi studi in materia di economia aziendale e, al suo interno, quelli sulle metodologie di calcolo dei costi di produzione, precursori del controllo direzionale, offrendo un contributo notevole alla formazione delle origini degli studi in oggetto².

In ragione di queste considerazioni ha preso forma questo progetto editoriale, specificatamente pensato per studenti delle facoltà di Economia e di Ingegneria gestionale, interamente redatto da autori italiani, e teso a favorire la trasmissione, non solo di abilità tecniche, ma anche, e soprattutto, di capacità progettuali. In modo coerente con questa prospettiva, i contenuti dei vari capitoli –nella sequenza qui di seguito illustrata– porteranno progressivamente lo studente a interiorizzare metodi, tecniche e logiche di composizione di differenti strumenti e processi per soddisfare, nel migliore dei modi, le esigenze informative di un *management* che è chiamato ad affrontare situazioni sempre nuove e caratterizzate da una complessità crescente.

La struttura della pubblicazione

Questo volume intende essere un supporto didattico efficace per trasmettere e acquisire competenze e abilità in tema di programmazione e controllo. Il testo sviluppa, infatti, tutti gli aspetti connessi alla progettazione e al funzionamento della strumentazione tradizionale alla base del controllo direzionale tra cui: i sistemi di misurazione dei costi di produzione extra-contabili e contabili, i sistemi di calcolo dei costi e

² Per un approfondimento si veda l’Introduzione *Origine ed evoluzione del controllo direzionale nella letteratura italiana e straniera*, disponibile sul sito del libro www.ateneonline.it/arcari.

dei ricavi analitici a valori consuntivi o standard, il sistema delle informazioni economiche a supporto delle decisioni operative e degli investimenti, il *budget* d'impresa, l'analisi degli scostamenti e il *reporting* economico finanziario per la misurazione dei risultati e la valutazione delle prestazioni manageriali.

Al fine di facilitare la didattica e l'apprendimento, gli autori hanno corredato i singoli capitoli con una pluralità di sussidi (casi aziendali, box di approfondimento concettuale o storico dei modelli proposti, esercizi svolti e da svolgere, test di autovalutazione, *slides* di sintesi, glossari ecc...), alcuni dei quali disponibili *on line* al sito www.ateneonline.it/arcari. Si tratta di materiali che possono aiutare il docente nella preparazione delle lezioni frontali o nella preparazione di esercitazioni da proporre agli studenti con modalità differenti. Questi ultimi, a loro volta, utilizzando il corredo dei sussidi che esemplificano e sintetizzano i temi trattati, hanno l'opportunità di misurarsi concretamente con le difficoltà applicative di ciascuna tecnica proposta, sfruttando appieno il potenziale pedagogico del materiale messo a disposizione direttamente nel volume o tra i supporti *on line*.

Sempre più frequentemente lo studente di un corso universitario chiede, infatti, di affrontare problemi concreti e di apprendere soluzioni pratiche. Pur non disconoscendo la necessità di pragmatismo a riguardo, gli autori di questo volume hanno scelto di collocare questa prospettiva all'interno di un solido quadro di riferimento teorico. In assenza di quest'ultimo si ritiene esista il rischio di perdersi in sterili disquisizioni meccanicistiche in ordine alla materia oggetto di studio, tralasciando di soffermarsi su aspetti importanti, tra cui la valutazione dei prerequisiti di applicabilità di alcuni strumenti, i loro limiti e i loro vantaggi, le relazioni che si instaurano tra gli stessi e, più in generale, i fattori del contesto interno ed esterno all'azienda che possono influire sulla loro utilità ed efficacia. Da qui la necessità di trasferire, anche agli studenti dei trienni, capacità di lettura e comprensione della dimensione teorica di una disciplina che ha così tanti risvolti operativi. Nelle intenzioni degli autori questa pubblicazione dovrebbe essere in grado di fornire, pertanto, non solo concetti utili per la comprensione delle metodologie di misurazione economica, bensì anche criteri indispensabili per disegnare validi sistemi di controllo direzionale all'interno dei quali gli strumenti sono solo l'espressione più tangibile.

Nel Capitolo 1, dopo aver delineato i tratti essenziali di un efficace sistema di controllo direzionale su cui ciascun manager dovrebbe poter contare, ci si addentra nelle problematiche di misurazione economica dei costi di produzione e di progettazione organica delle strutture portanti di quest'ultimo, sintetizzate in un modello di riferimento che troverà adeguata trattazione nei capitoli successivi. In particolare, nel Capitolo 2 si sviluppano le logiche di progettazione e funzionamento dei sistemi tradizionali di misurazione dei costi, mentre nel Capitolo 3 si illustrano le metodologie di determinazione dei costi di prodotto orientate ai processi e alle attività (ABC). Nel Capitolo 4 si approfondiscono le specificità che i sistemi di calcolo dei costi assumono in relazione a differenti ambienti produttivi (processi a flusso continuo vs. produzioni intermittenti o su commessa). Nel Capitolo 5 si apprendono le tecniche alla base della previsione dei costi e le diverse finalità e strutture che i sistemi di misurazione economica possono assumere quando vengono alimentati da valori previsionali, oltre che consuntivi (sistemi a costi normalizzati, standard e varianze). Il Capitolo 6 è interamente incentrato sulla dimensione contabile della rilevazione di costi, a integrazione delle logiche di determinazione degli stessi di natura extra-contabile presente nei primi cinque capitoli. A questo punto della tratta-

zione si procede nella disamina dei possibili utilizzi delle informazioni economiche prodotte con i sistemi di rilevazione illustrati nei primi sei capitoli. In particolare, nel Capitolo 7 si affronta il tema della classificazione dei costi sulla base del criterio della variabilità degli stessi in relazione ai volumi (costi variabili e fissi), al fine di disporre di informazioni utili per un apprezzamento delle condizioni di rischio operativo misurabili attraverso il ricorso ad adeguati algoritmi (*break even analysis*, leva operativa e margine di sicurezza). Nel Capitolo 8, utilizzando gli stessi criteri di classificazione dei costi appena citati, ci si sofferma sul ruolo delle informazioni economiche a supporto dei processi decisionali di breve periodo, mentre nel Capitolo 9 la stessa tematica viene sviluppata avendo a riferimento il contesto delle decisioni di medio-lungo periodo. Nel Capitolo 10, allargando la prospettiva della valutazione economica dalla singola decisione all'insieme dei processi decisionali aziendali, si affronta il tema del *budgeting*, con particolare riguardo agli aspetti procedurali sottostanti alla redazione del *master budget*. Nel Capitolo 11, invece, ci si inoltra nella comprensione della dimensione organizzativa e comportamentale del processo di *budgeting* di imprese complesse, portando a evidenza alcune incongruenze proprie di questo strumento e i nuovi orientamenti che stanno emergendo per superari i suddetti limiti. Nel Capitolo 12, infine, si illustrano le principali strutture e finalità del *reporting* aziendale, da quelle incentrate sulle misure economiche-finanziarie, per un apprezzamento immediato dei risultati aziendali, a quelle comprensive di indicatori non monetari, particolarmente utili per la valutazione delle prestazioni dei singoli manager. Si completa, in questo modo, la tradizionale gamma degli strumenti e dei processi di cui le imprese moderne si possono avvalere per progettare efficaci sistemi di programmazione e controllo direzionale.

Ringraziamenti

L'opera è il risultato di una lunga e proficua esperienza maturata dagli autori in molti anni di ricerca e di insegnamento: Antonella Cugini (Università di Padova), Gianmaria Garegnani (Università di Bari), Anna Pistoni (Università Bocconi-Milano), Lucrezia Songini (Università Bocconi-Milano), Andrea Uselli (Università dell'Insubria-Varese), Filippo Vitolla (Università di Bari), Laura Zoni (Università Cattolica-Piacenza). Il mio più sentito e personale ringraziamento a ciascuno di essi, per le opportunità di confronto e di crescita che mi hanno offerto nel corso di questi mesi di duro lavoro e per la professionalità con la quale hanno collaborato alla redazione di questo volume che ci auguriamo possa essere apprezzato anche da altri colleghi e, soprattutto, dagli studenti per i quali è stato pensato.

Anna Maria Arcari
(Università dell'Insubria)
settembre2009