

# Prefazione

Un libro sul controllo di gestione può enfatizzare alternativamente uno dei seguenti aspetti: (a) le conoscenze delle quali devono disporre coloro che rilevano, accumulano e sintetizzano i dati contabili nei rendiconti aziendali, ovvero (b) le conoscenze di coloro che utilizzano i suddetti rendiconti per programmare, assumere decisioni e orientare lo svolgimento delle attività aziendali verso il conseguimento dei risultati. Il testo pone l'accento su quest'ultimo aspetto. È pertanto in prevalenza indirizzato a chi intenda fare un uso competente delle informazioni monetarie e quantitative nell'ambito della gestione d'impresa. Poiché gli utilizzatori delle informazioni devono comunque conoscere adeguatamente come queste sono state preparate, qual è il loro significato e quali i loro limiti, il libro comprende anche l'illustrazione di alcuni aspetti tecnici necessari a tale scopo.

Non solo gli studenti della laurea di ingegneria gestionale di primo e secondo livello o quelli di economia, ma anche gli iscritti a master o coloro che operano professionalmente nelle imprese troveranno spunti di particolare interesse, specie per quell'idea ricorrente che interpreta le informazioni di natura economica come strumentali a orientare il comportamento degli attori verso gli obiettivi d'impresa.

Siamo convinti che un corso di controllo di gestione che enfatizzi soprattutto le modalità di utilizzo delle informazioni economiche da parte del management – piuttosto che i dettagli procedurali che i contabili di professione devono conoscere – sia in grado di comunicare in modo convincente l'importanza della contabilità direzionale, allontanando lo stereotipo negativo del contabile a mezze maniche che inserisce acriticamente numeri all'interno di schede.

Riteniamo inoltre, per esperienza, che un corso di controllo di gestione orientato agli utilizzatori delle informazioni sia destinato a suscitare in aula maggiore interesse di uno progettato per chi intenda operare professionalmente come contabile. Il focus del libro trova rinforzo nei 30 casi resi disponibili che aiutano gli studenti a comprendere come la contabilità direzionale e la sua applicazione non facciano parte di un mondo con risposte che discendono fatalmente dall'applicazione di regole.

Sia pure concepito come opera autonoma, il testo è all'interno di un progetto editoriale di McGraw-Hill di più ampio respiro che prende l'avvio con: "Il bilancio: analisi economiche per le decisioni e la comunicazione della performance", di Robert N. Anthony, Leslie K. Breitner e Diego Maria Macrì, giunto alla sua quarta edizione e termina con un testo avanzato di controllo manageriale. Management Control Systems di Robert Anthony, Vijay Govindarajan e Diego Maria Macrì. La conoscenza degli elementi di base della contabilità generale e del bilancio costituisce infatti il solo prerequisito alla lettura del libro.

Entrambe questi testi, al pari di tutti quelli di matrice anglosassone, utilizzano un modello generale di sistema contabile di stampo patrimonialista, sicché su tale base sono descritti i flussi della contabilità. Nonostante la tradizione contabile del nostro Paese sia legata al sistema del reddito di matrice zappiana, i sistemi informativi integrati (ERP) hanno adottato, in coerenza con la dottrina anglosassone, il modello di "sistema unico" presentato nel testo, sicché la sua conoscenza è divenuta oggi un requisito essenziale per la formazione adeguata di persone che intendano occuparsi a vario titolo di contabilità direzionale o anche operare come consulenti nello sviluppo di moduli informatici di controllo di gestione.

## Cambiamenti nella terza edizione italiana

Questa terza edizione italiana si presenta significativamente rinnovata rispetto alla precedente. Un nuovo capitolo sui sistemi di controllo delle performance è stato aggiunto, molti argomenti sono nuovi, altri sono stati approfonditi, altri ancora arricchiti con esempi, alcuni eliminati. Si è in tal modo aggiornato il volume e soddisfatte, almeno in gran parte, le richieste dei colleghi che adottano da tempo il testo nei loro corsi.

Nonostante i cambiamenti delle idee e dei modelli della contabilità direzionale siano più lenti di quelli di altre discipline, la competizione e l'evolversi della tecnologia producono un sistematico aggiornamento della strumentazione di controllo, enfatizzando di volta in volta approcci e tecniche diverse. I cambiamenti apportati a questa terza edizione italiana si propongono, così come in occasione delle edizioni precedenti, di seguire una tale evoluzione e riportano – in relazione alle pratiche di controllo di gestione più diffuse e discusse – i risultati e i suggerimenti che la ricerca empirica e la letteratura hanno prodotto in questi ultimi anni. Le pagine complessive del testo sono comunque rimaste sostanzialmente invariate perché alcune parti sono state semplificate (come quelle relative alla determinazione dei prezzi di trasferimento e alla capacità pratica) e alcuni esempi, particolarmente lunghi e complessi, eliminati. Sono di seguito sinteticamente descritti i principali cambiamenti rispetto alla precedente edizione.

Nel Capitolo 4 è stato introdotto il tema della gestione strategica dei costi, un ambito applicativo che si è sviluppato a partire dagli anni '90 dello scorso secolo per

comprendere – attraverso l'analisi della redditività di ciascun segmento della filiera – il posizionamento strategico di un'impresa all'interno del sistema del valore.

Il Capitolo 6 è stato arricchito con un nuovo paragrafo che descrive la recente tecnica *Time-driven Activity Based Costing* resa possibile dallo sviluppo dei nuovi sistemi informativi integrati e dallo straordinario livello analitico con il quale la tecnologia consente oggi di tracciare e storicizzare i singoli eventi e gli attori che li hanno originati. Il *Time-driven Activity Based Costing* consente di superare il vincolo più severo posto alle applicazioni concrete dei sistemi *Activity Based Costing* e cioè l'alto costo richiesto per l'aggiornamento del modello nel corso del tempo.

Nel Capitolo 7 è stato meglio precisato concetto di costo congiunto, un tema particolarmente ostico agli studenti.

Nel Capitolo 12 è descritto l'*Activity Based Budgeting*, un'alternativa al tradizionale sviluppo del budget che ha lo scopo di creare un collegamento diretto fra obiettivi strategici, processi e responsabilità di budget. Sempre nello stesso capitolo è stato poi introdotto il tema dei sistemi di misurazione delle performance dei centri di responsabilità (diversi dai sistemi di valutazione delle performance dell'organizzazione, descritti nel Capitolo 18), che integrano le misure di prestazione economica delle singole unità organizzative con indicatori qualitativi e quantitativi non economici.

Il Capitolo 18 è un nuovo capitolo che affronta il tema della valutazione della performance dell'organizzazione secondo un approccio *multistakeholder*. In altri termini la performance dell'impresa viene valutata in termini di adeguatezza delle relazioni di scambio che essa progetta, sviluppa e gestisce con tutti i suoi portatori di interesse: la proprietà e i finanziatori, i clienti, i dipendenti, i fornitori e la comunità. Il capitolo illustra quattro fra i principali modelli presenti in letteratura e adottati nella prassi: il *Tableau de Bord*, la *Balanced Scorecard*, l'approccio *multistakeholders* di Atkinson, Waterhouse e Wells e il Prisma delle performance.

## Gli esercizi e i casi

Ciascun capitolo è correlato di esercizi e casi presenti sul sito della McGraw-Hill all'indirizzo del libro. I casi (complessivamente 30) sono stati scelti in base alla loro capacità di suscitare in aula un interesse e una discussione interessanti. Essi non intendono necessariamente indicare il modo corretto o sbagliato di affrontare i problemi gestionali. Concrete competenze su come utilizzare le informazioni contabili possano essere acquisite solo attraverso l'esperienza. Riflettere sui temi sollevati da un caso e discuterli in aula implica, però, che gli studenti analizzino il problema, pesino i diversi fattori coinvolti, svolgano alcuni calcoli, assumano una posizione, la difendano, siano in grado di capire e apprezzare il punto di vista dei colleghi e decidano quali argomentazioni siano le più convincenti. Tutte queste attività sono necessarie per una comprensione esauriente della teoria e per affrontare i problemi concreti.

## Ringraziamenti

Ringrazio lo staff della McGraw-Hill, in particolare Marco Badari e Alessandro Abbiati, per l'impegno e la professionalità con i quali hanno seguito l'intero progetto. Un ringraziamento sincero poi a Fabiola Bertolotti ed Elisa Matterelli per le loro osservazioni, suggerimenti e consigli, frutto di un'attenta lettura della prima versione del nuovo capitolo e delle nuove parti.

Un ringraziamento commosso, infine, a Robert Anthony. Questa terza edizione è infatti successiva alla scomparsa di Robert Anthony, professore emerito presso la Harvard Business School e noto in tutto il mondo per la chiarezza della sua esposizione, l'eleganza nella comunicazione delle idee e per avere sviluppato, nel lontano 1965, un modello di controllo manageriale che ancora oggi costituisce un riferimento in letteratura e nella prassi. Ho appreso da Robert Anthony che in un libro di testo non possono essere utilizzati concetti che non siano stati precedentemente illustrati; che i modelli concettuali complessi devono essere presentati per ingrandimenti successivi, ma garantendo completezza e coerenza in ciascuna delle fasi di presentazione; che le "mode manageriali" devono essere guardate con sospetto e che bisogna dunque occuparsi delle innovazioni solo quando queste siano state stabilmente selezionate dalla letteratura e accolte dalla prassi; che molte nuove etichette, sbandierate dalle società di consulenza o nei corsi di formazione, sono in realtà un assemblaggio di vecchie idee; che è più importante il metodo delle tecniche; che il persistere nel tempo di prassi, sia pure criticate, significa molto probabilmente che esse trovano una corrispondenza con i bisogni del management e delle organizzazioni, anche se non sempre è facile documentare analiticamente questa consonanza.

Ho appreso da lui tutto questo e mi auguro di essere riuscito, almeno in parte, a trasferirlo in ciò che ho scritto e a comunicarlo attraverso la docenza e il rapporto con gli altri. Un saluto davvero affettuoso a Robert Anthony e un grato riconoscimento per la sua leadership intellettuale.

*Diego Maria Macri*  
diegomaria.macri@unimore.it