



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**LA RICERCA E IL MIGLIORAMENTO  
DELL'EFFICIENZA NEI SISTEMI DI  
CONTABILITÀ DIREZIONALE**

**RESEARCH AND IMPROVEMENT OF  
EFFICIENCY IN MANAGEMENT ACCOUNTING  
SYSTEMS**

Relatore:

Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:

Mattia Carletti

Anno Accademico 2023/2024



## INDICE

<b>Introduzione .....</b>	<b>5</b>
<b>Capitolo 1 - L'obsolescenza della contabilità direzionale .....</b>	<b>8</b>
Gli anni 80: un periodo di cambiamento e l'avvento delle aziende moderne .....	7
L'hidden factory.....	16
Ruolo e struttura della contabilità direzionale nelle aziende moderne.....	21
<b>Capitolo 2 - La contabilità direzionale e le aziende moderne: le soluzioni implementate .....</b>	<b>25</b>
Un sistema più snello: il lean accounting per valorizzare l'eliminazione degli sprechi	25
La programmazione dei costi discrezionali: lo zero based budget.....	27
L'allocazione dei costi indiretti: l'activity based costing per gli overhead costs e il sovvenzionamento incrociato.....	30
<b>Conclusioni .....</b>	<b>34</b>
<b>Bibliografia e sitografia .....</b>	<b>36</b>



## INTRODUZIONE

Le aziende sono state soggette a numerosi cambiamenti nel corso del tempo. Fra tutti i periodi, quello che ha portato maggiore turbolenza, rivoluzione e dinamicità all'interno del sistema azienda è quello degli anni ottanta.

I cambiamenti che si sono verificati hanno modificato le aziende sotto tutti i punti di vista, conferendo loro una veste completamente diversa rispetto a quella di prima. Tali aziende, inoltre, erano immerse in un contesto estremamente differente a quello precedente.

Le caratteristiche della domanda erano cambiate, così come erano cambiati gli strumenti che le aziende avevano a disposizione per soddisfarla, aumentando la complessità dei processi aziendali.

Questo veloce e intenso fenomeno ha, tuttavia, portato numerose problematiche.

Le aziende, inizialmente, non sono riuscite a stare al passo con questi cambiamenti per quello che riguarda i sistemi che avrebbero dovuto leggere, analizzare e fornire informazioni proprio su questi cambiamenti, sui nuovi processi aziendali e sul nuovo mondo in cui le aziende erano inglobate.

In altre parole i sistemi di contabilità direzionale risultavano ora inefficienti, non capaci di fornire le adeguate informazioni al management per mantenere l'azienda competitiva.

Questo elaborato si pone lo scopo di analizzare questi moti di cambiamento e porre un focus proprio sul tema della contabilità direzionale, analizzando come sia

diventata obsoleta (nel primo capitolo) ed in seguito, dopo aver definito quale dovrebbe essere stato il ruolo della contabilità direzionale nelle aziende moderne e quali i punti chiave da cui partire per definire un suo nuovo sistema, capire come si è sopperito a tali inefficienze, ideando nuovi sistemi che riuscissero ad eliminarle e a rendere le aziende più competitive (secondo capitolo).



## CAPITOLO 1

### L'OBSOLESCENZA DELLA CONATABILITÀ DIREZIONALE

#### 1.1 Gli anni 80: un periodo di cambiamento e l'avvento delle aziende moderne

Gli anni ottanta sono stati un periodo di svolta e di rivoluzione in quanto si sono fatti portatori di un moto di innovazione che ha coinvolto le aziende a 360 gradi. Il principale attore in questo cambiamento è stato l'impulso dato dalla rivoluzione tecnologica, il quale è riuscito ad insinuarsi in ogni area aziendale e fornire validi ed importanti strumenti che hanno dato una nuova faccia, e in molti casi, cambiato radicalmente i sistemi aziendali, dando così vita alle primordiali aziende moderne.

Novità e cambiamento, tuttavia, non sono sempre causa di immediati benefici, a volte bisogna comprendere, analizzare, razionalizzare ed abituarsi al cambiamento. Questo processo nel caso in questione non è stato subitaneo, ma è stato necessario del tempo affinché manager, imprenditori ed addetti ai lavori riuscissero a rinnovare e adattare le vecchie tecniche manageriali e ricucirle sulla nuova veste di aziende moderne.

Nello svolgimento di questo iter, non è mancato il verificarsi di inefficienze.

Limitare queste considerazioni solo all'ambiente micro delle imprese, inoltre, non consentirebbe di avere un quadro completo della situazione. I cambiamenti si sono verificati anche dal lato della domanda dei consumatori, i quali hanno iniziato a domandare prodotti più complessi, caratterizzati e personalizzabili.

Le aziende hanno sfruttato le nuove tecnologie per venire incontro a tali richieste e di conseguenza la maggiore complessità dei prodotti si è riflessa in una maggiore complessità dei processi produttivi e di tutti gli altri processi di contorno.

Per fornire soluzioni alle nuove esigenze dei clienti è stato necessario far ricorso e sviluppare aree che fino ad allora avevano ricoperto un ruolo sicuramente meno attivo e centrale. Ad esempio, è il caso delle aree di marketing e di ricerca e sviluppo, rivelatesi cruciali per analizzare le nuove richieste e progettare prodotti che le soddisfacessero.

Ecco quindi che, come già riportato, le aziende, sia per propria volontà, sia per “evoluzione naturale” si sono trovate a cambiare volto e assetto.

La nuova azienda, a seguito di questa evoluzione, si ritrovava così ad avere una crescente incidenza dei costi indiretti e un’elevata incidenza dei costi fissi (come ad esempio quelli relativi alle aree di marketing e R&S), un costo della manodopera essenzialmente indiretto, e relazioni causali tra fattori produttivi e prodotti più complesse (Chiucchi, 2023).

La causa della crescita del peso dei costi indiretti la si può ritrovare nell’aumento delle attività di supporto al processo produttivo, il quale doveva essere coadiuvato nel raggiungimento di una maggiore competitività (competitività con il nuovo scenario che si era presentato, ovvero la necessità di prodotti, e quindi di lavorazioni, più complessi).

Dato ora un contesto, l'analisi è volta a capire come la contabilità direzionale era strutturata e che scopi doveva perseguire, al fine di verificare se ci fossero inefficienze o meno. Johnson e Kaplan a fine anni ottanta scrivono *“le imprese continuano ancora oggi ad utilizzare gli stessi sistemi di venti o trent'anni fa”* (Johnson e Kaplan, 1989, p. 191). Nonostante, quindi, la tecnologia avesse fatto il suo ingresso nelle aziende, queste erano ancora restie ad innovare i propri sistemi. L'unico lavoro svolto dai tecnici, anziché quello di utilizzare le nuove potenzialità che avevano in mano per rivoluzionare e inventare sistemi più efficienti e adatti ai nuovi contesti aziendali, fu automatizzare quelli già in uso (Johnson e Kaplan, 1989); i quali erano però figli di tempi ormai superati, molto diversi da quelli a cui le imprese si stavano affacciando.

Sul modo con cui ci si era approcciati alla contabilità direzionale sino a quel tempo gli studiosi hanno scritto varie pagine e dibattuto a lungo. Di notevole importanza è la critica mossa da Johnson e Kaplan, volta ad accusare la contabilità direzionale di essere ormai obsoleta. Secondo loro la contabilità direzionale utilizzata sino a quel momento era sviluppata con un approccio che non si confaceva più alle esigenze delle aziende moderne. Non sarebbe quindi corretto parlare di contabilità direzionale (perlomeno come la conosciamo oggi), in quanto in quegli anni l'attenzione era posta al calcolo dei costi finalizzato alla valutazione delle rimanenze per la redazione dei bilanci, e in generale per fornire informazioni all'esterno dell'azienda. I manager poi prendevano le decisioni sulla base di questi

dati, i quali, tuttavia, risultavano fuorvianti per i manager, e fornivano configurazioni di costo che avevano un potere informativo assolutamente non adeguato alle loro esigenze per prendere decisioni. Ai lettori del bilancio, creditori, azionisti, ecc., difatti, non servivano particolari informazioni riguardo configurazioni di costo o dati estremamente puntuali.

I sistemi contabili a quel tempo, secondo i due studiosi, erano quindi finalizzati a dare informazioni all'esterno più che all'interno dell'azienda, e si evince dalle analisi da loro effettuate degli stessi che fornivano informazioni sui costi estremamente imprecise.<sup>1</sup>

Kaplan affermava che *“nelle imprese statunitensi la contabilità direzionale è asservita al bilancio, la prassi contabile è caratterizzata dall'uso per fini interni di convenzioni contabili sviluppate e imposte per scopi di informativa esterna dalle autorità preposte e la contabilità direzionale è condizionata da una mentalità orientata al bilancio”* (Kaplan, citato in Santesso, 1989, p. 56).

Egli, quindi, accusava la contabilità direzionale di essere al servizio del bilancio, e che inoltre tale stato di asservimento fosse dovuto alle disposizioni delle autorità regolamentatrici (FASB e SEC). Tale tesi venne tuttavia criticata da altri studiosi e addetti ai lavori. Santesso riteneva che le dichiarazioni di Kaplan fossero prive di fondamento. In primis, secondo la sua opinione, dal fatto che le due istituzioni erano

---

<sup>1</sup> È presente un esaustivo esempio di quanto detto, alle pagine 193 e 194 del libro *“Ascesa e declino della contabilità direzionale”*, 1989, ISEDI, Torino, con il quale i due studiosi dimostrano come i sistemi a quel tempo utilizzati fornivano risultati non adeguati alle decisioni che i manager dovevano prendere.

influenti non derivava obbligatoriamente un'imposizione da parte loro di applicare i metodi di contabilità generale anche alla contabilità direzionale; inoltre accusava Kaplan di non essere andato sul campo e non aver portato prove empiriche (Santesso, 1989).

Coloro che si adoperavano nel trovare una giustificazione alla situazione della contabilità direzionale in quel periodo, vertevano maggiormente su un punto fondamentale: l'analisi costi / benefici.

*“Il fatto che l’informativa dedicata al management non sia intrinsecamente differente dai bilanci esterni non è indice, di per sé stesso, di una mentalità condizionata dal bilancio”* (Santesso, 1989, p. 57) scrive Santesso, ma ciò era dovuto al fatto che, con i mezzi posseduti fino a quel momento, fosse troppo costoso e poco pratico sviluppare e mantenere due sistemi che dovevano fornire due tipologie di informazioni diverse. Di conseguenza i benefici che portava possedere un sistema di contabilità direzionale relativamente avanzato e parallelo ad uno di contabilità generale, non coprivano i costi generati dall'implementazione e dal mantenimento di tali sistemi.

Ad ogni modo, anche se non ci fosse stato alcun pregiudizio verso la contabilità direzionale, e la sua situazione di apparente subordinazione fosse derivata da mere analisi di convenienza economica, l'impegno degli addetti ai lavori non era equidistribuito tra contabilità direzionale e generale; secondo indagini statistiche dell'epoca, veniva dedicato più tempo alla prima che alla seconda (Santesso, 1989).

A prescindere dai vari dibattiti che si verificavano, è assolutamente sbagliato negare che non ci fossero inefficienze nei sistemi dell'epoca. Sino a quel momento si era mantenuto un certo approccio poiché era troppo costoso migliorare i sistemi, ma ora con l'avvento della tecnologia era molto più semplice ed economico sviluppare sistemi più efficienti e che avrebbero consentito un'erogazione di informazioni più rapida, precisa ed ampia. Si sarebbero potute conciliare le esigenze di informativa esterna ed interna in maniera più sostenibile, ed è evidente che le aziende ancora non avevano fatto questo passo e sfruttato gli strumenti a loro disposizione; quindi, aldilà che l'approccio fino ad allora fosse stato corretto sul piano economico o meno, il tempo ci ha detto che quei sistemi erano assolutamente migliorabili e le aziende negli anni ottanta non stavano sfruttando l'occasione. Inoltre, con la maggiore complessità dei processi produttivi e delle relazioni tra fattori produttivi e output, era necessaria per i manager una maggiore portata informativa, dati più analitici e precisi, adatti a prendere decisioni in un contesto così complesso e competitivo, e i sistemi tradizionali non erano in grado di venire incontro a tali esigenze.

Studi dell'epoca dichiaravano che i costi indiretti stavano conquistando quote importanti ai danni di quelli diretti nell'insieme dei costi totali. Tali studi riportavano che a metà degli anni ottanta il rapporto tra costi indiretti e costi della manodopera diretta (di norma tra il 100% o 200%) si era arrivato ad attestare al 1000% per alcuni impianti, mentre la percentuale dei costi indiretti rispetto al valore

aggiunto aveva raggiunto il 70 – 75% nel settore dei computer e microcomputer (Miller e Vollmann, 1985). I costi diretti, infine, sembravano aver definitivamente perso la loro egemonia negli anni novanta, dove possedevano solo un 10 – 20% del costo di prodotto totale (Ampollini e Samaja, 1996).

Risulta evidente che, a seguito dei cambiamenti interni alle aziende, così come dei cambiamenti dell'ambiente esterno, i costi indiretti hanno acquisito un'importanza estremamente maggiore rispetto al passato. Da quel momento in poi si sarebbero configurati come variabili estremamente rilevanti per le decisioni aziendali, e in quanto tali, si sarebbe resa necessaria un'attenta gestione e calcolo degli stessi, cosa che i sistemi di contabilità direzionale chiaramente non potevano fare.

Per il calcolo di tali costi, infatti, si utilizzavano sistemi per centri di costo. In base a criteri che dipendevano di solito dalla struttura dell'azienda, venivano localizzati tali centri, e i costi venivano imputati ai centri tramite parametri che fornivano un legame causa-effetto tra il consumo del fattore produttivo e il costo attribuito all'oggetto di costo (principio funzionale). A questo punto però tutti i costi relativi a tali centri venivano imputati ai prodotti in funzione della manodopera diretta o tramite l'utilizzo di basi volumetriche, ed è proprio questo il momento in cui si andava a creare l'inefficienza.

La maggiore complessità dei processi di produzione e delle caratteristiche dei prodotti allontanava questi ultimi dalla manodopera diretta (o dalla base

volumetrica) lungo il filo logico di causa-effetto che li legava prima. In questo modo si utilizzava un metodo di allocazione che distorceva la realtà, e considerava l'utilizzo dei costi indiretti come funzione della quantità anziché della complessità.

Difatti, come evidenziato in precedenza, i costi indiretti aumentarono a causa dell'incremento delle attività di supporto al processo produttivo, le quali a loro volta aumentarono proprio a causa della maggiore complessità.

Da ciò emerge quindi una considerazione estremamente importante: i costi indiretti sono funzione della complessità (in proporzionalità diretta), non dei volumi, sia in termini di quantità dei prodotti che di ore di manodopera.

Questo sistema non permetteva quindi di applicare il principio funzionale in maniera adeguata, non ripartendo in modo attendibile dei costi rilevanti, con conseguenza di una valutazione del costo pieno di prodotto fuorviante.

In questi casi si parla di rischio di sovvenzionamento incrociato, ovvero una situazione in cui l'utilizzo di basi volumetriche porta ad allocare maggiori costi su prodotti ad alto volume, e sottostimare i costi di prodotti a basso volume ma ad elevata complessità. Difatti, i prodotti più complessi vengono prodotti a volumi minori, mentre quelli caratterizzati da minor grado di complessità sono prodotti a volumi maggiori.

Alla luce di queste considerazioni si evince che il sistema di contabilità tradizionale, con annesse metodologie e prassi, risulta totalmente fuorviante, conferisce valutazioni sbagliate e porta inefficienze.

Basti pensare che, applicando tali metodi, e giungendo quindi nella situazione in cui i prodotti ad alto volume e bassa complessità vengono valutati come più costosi rispetto ai prodotti a basso volume ma più complessi (per effetto del sovvenzionamento incrociato), l'impresa potrebbe essere portata ad aumentare la gamma produttiva a favore di prodotti più complessi ma che, ai suoi occhi, risultano meno costosi. Ciò porterebbe ad un aumento dei costi indiretti, che verrebbero però assorbiti dai prodotti ad alto volume, che non sono quelli per cui sono stati sostenuti. I prodotti ad alto volume e bassa complessità finanziano quindi i nuovi prodotti più complessi, e si delinea inoltre un'immagine sbagliata che non rappresenta la realtà in termini di configurazioni di costo (Johnson e Kaplan, 1989).

Alla luce di tali inefficienze, per sviluppare sistemi adeguati è stato necessario svolgere un'attenta analisi dei cambiamenti che hanno portato ad esse, e di come hanno modificato l'azienda al suo interno. A metà degli anni ottanta emerse il concetto di "hidden factory", il quale diede inizio ad un processo di rivoluzione per la contabilità direzionale.

## **1.2 La hidden factory**

La hidden factory (o fabbrica nascosta, termine coniato da Miller e Vollmann, 1985) è costituita da tutte quelle attività, prassi e processi che si verificano all'interno di un'organizzazione e che consumano risorse senza aggiungere valore al prodotto o al servizio finale. Tale dimensione può includere una varietà di sprechi

e inefficienze, come sovra – lavorazione, movimenti inutili, attese, eccesso di scorte e processi non standardizzati.

Il problema più grande relativo alla fabbrica nascosta è che queste inefficienze spesso sono, appunto, nascoste, non evidenti alla contabilità tradizionale e possono sfuggire all'analisi dei manager e degli imprenditori, e nelle aziende moderne sono la principale causa dell'aumento dei costi e della riduzione dell'efficienza.

Per comprendere l'hidden factory e come si manifesta nello specifico in azienda, occorre prima capire cosa ha fatto nascere questa dimensione e da cosa è composta nello specifico. A causa della maggiore complessità richiesta dal mercato, tradotta in una maggiore complessità dei prodotti e quindi della produzione, le imprese hanno dovuto porre in essere tutta una serie di attività di supporto al processo produttivo atte a rendere quest'ultimo più competitivo. Si è andata a creare quindi una nuova dimensione di attività non propriamente di trasformazione fisica, ma quanto più di preparazione, la quale generava costi indiretti e non veniva rilevata dai metodi tradizionali di contabilità.

Tali attività vengono suddivise in (Miller e Vollmann, 1985):

- transazioni logistiche: il loro scopo è quello di gestire la movimentazione dei materiali;
- transazioni di bilanciamento: sono attività che hanno lo scopo di assicurare il corretto bilanciamento tra scorte e domanda di fattori produttivi (ad

esempio sono attività inerenti alla corretta ripartizione e allocazione dei semilavorati);

- transazioni di qualità: tutte quelle transazioni che hanno lo scopo di verificare e assicurare gli standard di qualità dei prodotti (ad esempio i controlli qualità, le ispezioni, le attività di analisi delle cause dei malfunzionamenti, le riparazioni ecc.);
- transazioni di cambiamento: attività volte a modificare e aggiornare i processi produttivi, le procedure, le distinte base ecc.

Il problema, quindi, nasceva dal fatto che tutte queste attività, non essendo ancora ben sviluppate nei metodi, ed essendo invisibili alla contabilità (dunque non si avevano neanche strumenti e dati per valutarle), venivano attuate con metodi inefficienti, creando così sprechi e costi indiretti superflui che potevano essere eliminati adottando dei modus operandi volti alla riduzione degli sprechi e sistemi contabili capaci di rilevare i costi di tali attività in modo anche da rendere il sistema più efficiente ed eliminare le attività non a valore aggiunto (ovvero quelle che portavano i costi indiretti superflui).

Per gestire la fabbrica nascosta, quindi, il primo passo è stato quello di gestire le transazioni che la costituivano. Ciò poteva essere realizzato con diversi approcci, senza che uno escludesse l'altro, tenendo a mente però il fine ultimo dell'efficienza. Un primo valido approccio è stato ovviamente quello di snellire il sistema delle

transazioni, analizzandolo ed eliminando quelle che non aggiungevano valore o che lo rallentavano, e ottimizzare rendendo più efficienti le transazioni chiave per il sistema produttivo. Un esempio virtuoso di questo approccio lo si può ritrovare nell'industria giapponese (Toyota in primis) che con la filosofia just in time progettava sistemi produttivi volti alla riduzione delle scorte, in modo da snellire (se non eliminare del tutto) il processo di transazioni legato alla logistica, al bilanciamento e al controllo della qualità delle stesse (Miller e Vollmann, 1985). In sintesi, quindi il metodo è quello di analizzare i processi transazionali e definire una struttura più snella, al fine di tagliare i costi indiretti legati a tali operazioni.

Per controllare il sistema delle transazioni è stato inoltre necessario eliminare gli elementi di instabilità del sistema produttivo, questo poiché quest'ultimi ogni volta che occorrono generano un flusso di transazioni aggiuntivo volte a risolvere il problema e riportare la stabilità. Le industrie giapponesi ancora una volta sono riuscite ad applicare in maniera vincente tale mentalità, perseguendo la stabilità e la qualità del processo produttivo e del prodotto durante tutto il corso d'opera, evidenziando così il fatto che i costi generati dalle attività volte alla correzione delle inefficienze in materia di qualità (sostituzione dei prodotti, resi ecc.) sono maggiori dei costi generati per mantenere la qualità alta durante tutto il processo, questo poiché, appunto, non vengono attivate tutte quelle transazioni di ristabilizzazione del sistema.

La leva più utilizzata dai manager dell'epoca fu quella dell'automazione (Miller e Vollmann, 1985), è stato necessario introdurla però con adeguata pianificazione, in quanto essa, se trattata in modo sbagliato, può portare effetti contrari a quelli sperati. Difatti, automatizzando in linea teorica si riducono drasticamente i costi e i tempi dei processi transazionali, alcuni manager hanno però adottato un approccio sbagliato che ha portato ad aumentare ancora di più i costi. Automazione è essa stessa costi indiretti (peraltro i tecnici hanno costi maggiori degli operai). Automatizzare il sistema, senza adattarlo al nuovo contesto, ma facendo solamente un "copia e incolla" di quello precedente appesantisce solo di più il sistema, e paradossalmente si hanno più transazioni (e più costi). L'approccio corretto è stato quindi quello di introdurre l'automazione in maniera strategica, automatizzando solo i processi che avrebbero reso il sistema più efficiente, in modo da snellirlo e ridurre i costi indiretti.

Identificare e fare un disegno dell'hidden factory, è stato quindi un passo importantissimo nel processo di rinnovamento e sviluppo della competitività delle imprese moderne, poiché ha permesso di migliorare le prestazioni aziendali e ridurre gli sprechi. Per fare ciò, però, era necessario essere a disposizione di sistemi che potevano leggere, analizzare e dare informazioni dettagliate e funzionali ai manager su tale dimensione, cosa che la contabilità tradizionale, come già puntualizzato non riusciva a fare.

È proprio a questo punto quindi che è partito il moto di rivoluzione e rinnovamento che ha sviluppato la contabilità direzionale come la conosciamo oggi.

### **1.3 Ruolo e struttura della contabilità direzionale nelle aziende moderne**

Alla luce delle analisi fin qui svolte, è necessario ora domandarsi: quale deve essere il ruolo e la struttura della contabilità direzionale nelle imprese moderne? Per fronteggiare i cambiamenti esterni ed interni, ed assumere un assetto più competitivo, le aziende hanno dovuto rivedere i propri sistemi di contabilità direzionale partendo proprio dal ruolo che questi avevano all'interno di esse.

La maggiore complessità e dinamicità dell'ambiente in cui le imprese erano immerse, esigevano strumenti che potessero guidare i manager nelle decisioni aziendali, fornendo precise e dettagliate informazioni su tutti gli aspetti più cruciali e rilevanti, al fine di essere costantemente aggiornati ed efficienti, con il risultato del raggiungimento di una maggiore competitività.

La contabilità direzionale ha assunto così il ruolo di strumento di guida e supporto alle decisioni operative. Questo è stato un passo molto importante, figlio di un cambiamento nell'approccio che considerava ora di notevole importanza avere anche un focus sull'informativa da dare all'interno dell'azienda, non solo su quella esterna. Per precisare, l'attenzione sull'informativa agli operatori esterni è sempre rimasta (anche perché obbligata dalla legge), tuttavia le nuove scoperte tecnologiche ora permettevano di sviluppare i due canali (esterno e interno)

parallelamente con costi sostenibili; rimane comunque il fatto che per giungere a questo punto è stato necessario un importante cambio di mentalità.

Per essere efficienti ed assolvere il proprio compito, i sistemi di contabilità direzionale dovevano ora adattarsi alle nuove esigenze portate dal cambiamento.

Come già evidenziato la domanda da parte dei consumatori aumentò in volume e in variabilità, il pubblico ora chiedeva prodotti più vari e complessi, e per venire incontro a tali richieste per le aziende si è rivelato necessario cambiare approccio.

Si è passato al cosiddetto “orientamento al marketing”, secondo il quale i consumatori diventano i principali attori dei mercati, le imprese progettano i prodotti in base a quelle che sono le caratteristiche richieste dal pubblico, per poi lanciarli sul mercato con campagne pubblicitarie adatte a far percepire i giusti attributi ai clienti target. La definizione di Peter Drucker è utile per comprendere questo approccio: *“the aim of marketing is to know and understand the customer so well that the product or service fits him and sells itself”*<sup>2</sup>. Per fare ciò è stato quindi necessario ricorrere ad attività che fino ad allora avevano avuto un ruolo più marginale. Assunsero rilevanza strategica le aree di marketing e di ricerca e sviluppo, le quali, appunto, avevano il ruolo di conoscere e comprendere le richieste dei clienti, progettare i prodotti secondo tali richieste, e poi comunicare ai clienti le caratteristiche da loro richieste. Il problema in questo caso nasceva dal fatto che i

---

<sup>2</sup> Citazione estrapolata dal materiale didattico fornito dalla prof.ssa Pascucci Federica per il corso di marketing (M-Z).

costi derivanti da queste aree sono costi discrezionali, ovvero costi determinati attraverso valutazioni discrezionali del management, non con parametri e di conseguenza non oggettivi; ad esempio la scelta del più corretto canale promozionale non si basa su indicatori oggettivi o parametri, è una scelta discrezionale che si basa sulle ragioni e analisi del soggetto, quindi molto probabilmente cambierà da soggetto a soggetto. La discrezionalità di questi costi e il fatto che non si possano agganciare a parametri, non riuscendo quindi a darne una dimensione oggettiva, ha portato difficoltà nella loro programmazione, con conseguenti esigenze di nuove tecniche di budgeting.

La crescente rilevanza dei costi indiretti ha inoltre fatto nascere l'esigenza di un metodo di allocazione dei costi che permettesse di applicare al meglio il principio funzionale e ridurre il rischio di sovvenzionamento incrociato.

La maggiore complessità dei processi produttivi, infine, ha minato l'efficienza degli stessi, causando sprechi e rallentamenti; per definire dei processi più snelli ed efficienti è stato necessario sviluppare sistemi contabili che riuscissero a visualizzare ed analizzare la fabbrica nascosta, dando un valore in termini economici agli sprechi.



## CAPITOLO 2

### LA CONTABILITÀ DIREZIONALE E LE AZIENDE MODERNE: LE SOLUZIONI IMPLEMENTATE

#### **2.1 Un sistema più snello: il lean accounting per valorizzare l'eliminazione degli sprechi**

I mutamenti strutturali che hanno subito le aziende per adattarsi ai nuovi contesti hanno creato quindi una discrepanza tra quella che era la struttura delle stesse e i sistemi contabili. Per sopperire a questo problema è necessario introdurre dei sistemi contabili che sappiano leggere e interpretare al meglio queste nuove strutture al fine evidenziare le inefficienze e visualizzare i punti di forza dei cambiamenti apportati.

Nasce così il lean accounting, un approccio contabile innovativo che punta a migliorare l'efficienza aziendale riducendo gli sprechi e focalizzandosi sul valore reale per il cliente (Lean Company, 2015). Questo metodo si concentra sulla valorizzazione economica del valore prodotto dall'azienda, analizzando aspetti come il costo della sovrapproduzione, i costi di setup e l'efficienza della supply chain.

Contrariamente alla contabilità tradizionale, che può sovrastimare il successo finanziario includendo costi di magazzino e sovrapproduzione, il lean accounting offre una visione più precisa delle performance aziendali.

In un contesto dove si cerca di eliminare la complessità dei nuovi sistemi produttivi e snellire i processi, il lean accounting si pone quindi come fidato informatore e interprete dei cambiamenti apportati, valorizzando gli sprechi e l'eliminazione degli stessi, andando a definire il valore effettivo generato dall'azienda.

Il lean accounting va a dare una valutazione economica a elementi e fenomeni che la contabilità tradizionale non riesce a vedere, come i costi della sovrapproduzione, l'impatto economico della giacenza prolungata in magazzino, i costi di setup e quelli amministrativi nella gestione della catena di fornitura, e il grado di utilizzo della forza lavoro indiretta.

Un esempio di applicazione del lean accounting è il value stream costing, esso è un metodo di contabilità che attribuisce i costi a specifici flussi di valore (value streams) piuttosto che a singoli prodotti o servizi (TeamSystem, 2024). Questo approccio consente di tracciare e analizzare tutte le attività e i costi associati alla produzione e alla fornitura di un prodotto o servizio, migliorando la trasparenza e identificando inefficienze. Tale tecnica aiuta quindi le aziende a focalizzarsi su processi che aggiungono valore per il cliente, riducendo sprechi e costi superflui, obiettivi chiave dell'approccio lean alla contabilità.

In conclusione, quindi, il lean accounting permette di dare una dimensione economica agli sforzi posti in essere verso lo snellimento dei processi del sistema azienda moderno. Tramite tale approccio il management ottiene nuove preziose

informazioni prima non disponibili poiché i vecchi sistemi contabili (come ad esempio quelli per centri di costo) vivono ormai sostanzialmente in una dimensione diversa da quella effettiva e non sono capaci di recepire, analizzare e sviluppare a loro volta le informazioni chiave per i responsabili e i vari addetti ai lavori. Il lean accounting, al contrario, offre una chiara visione proprio sui punti focali che permettono all'azienda di migliorare la sua competitività. Questo lo fa andando a visualizzare l'azienda attraverso le catene del valore, permettendo di trovare le inefficienze, capire quali sono i punti di forza che creano valore e lavorare sulle due leve.

## **2.2 La programmazione dei costi discrezionali: lo zero based budget**

La maggiore presenza dei costi discrezionali, porta problematiche in sede di programmazione degli stessi; problematiche che vanno risolte dal momento in cui tali costi sono attribuibili ad aree diventate strategiche negli ultimi tempi, e di conseguenza sono diventati costi estremamente rilevanti.

La difficoltà nella programmazione di tali costi deriva dal fatto che non essendo agganciabili a parametri, i manager devono portare motivazioni soggettive a sostegno delle loro proposte in merito ad una definizione quantitativa di essi. Inoltre, i risultati e i miglioramenti collegati all'impiego delle risorse da cui questi costi derivano, non arrivano in tempi brevi e non sono misurabili oggettivamente.

Alla luce di ciò emerge che è impossibile creare collegamenti oggettivi tra i risultati ottenuti e le risorse impiegate, e ne consegue una difficoltà nell'individuare il livello di risorse da assegnare a tali aree.

L'approccio tradizionale si è sempre sostanziato nella "logica incrementale", secondo la quale le spese dell'anno precedente, vengono riflesse sull'anno successivo, cercando in primo luogo di caprine la tendenza, e poi aumentarle in base agli aumenti dei costi di materie prime, di servizi e retributivi (relativi all'area che sta venendo trattata), ed infine aumentarle anche di una percentuale relativa ai nuovi progetti che si intende intraprendere nell'esercizio seguente (Cheek, 1980).

Il problema che risiede in tale approccio è chiaro. In questo modo non si fa altro che riconfermare le spese dell'anno precedente, incrementate da eventuali aumenti dei costi dei fattori produttivi. Tale riconferma, tuttavia, non deriva da un'analisi svolta sull'attività e sui risultati ottenuti, con conseguente rischio di portare avanti attività inutili e che non aggiungono valore, a scapito di altre attività che al contrario sarebbero più efficaci o efficienti, ma non vengono implementate per la mancata analisi svolta ex – post.

Appare evidente anche il fatto che in un contesto dinamico e in continua evoluzione come quello post rivoluzione tecnologica, attività e abitudini che risultavano efficaci ed efficienti in un certo anno, non è scontato che non diventino obsolete già l'anno seguente; portarle avanti senza un'analisi delle stesse e della loro sostenibilità risulta quindi totalmente inefficiente e denota anche una mancata

analisi da parte del management dell'ambiente esterno all'azienda e delle nuove opportunità che può offrire.

Per risolvere questi problemi è stato sviluppato e implementato lo zero based budgeting (o budgeting a base zero). Il principio che sta alla base di tale approccio è proprio quello di evitare il perpetuarsi di attività che non creano valore e dei loro effetti negativi, analizzando e mettendo in discussione ogniqualvolta sia necessario i programmi degli anni precedenti, e riprogrammando sulla base delle attività più importanti e di elevata rilevanza economica in quel momento (Marasca, 2018)

In sostanza, quindi, questa tecnica impone ai responsabili di giustificare, ripartendo da zero, l'attività da svolgere all'interno del centro di responsabilità. Si suddividono le attività quindi in pacchetti di attività in base alla rilevanza e si programma in base a quelle che sono le attività più rilevanti e quelli che sono i suoi costi. Tale processo, di conseguenza, deve essere svolto identificando i pacchetti di attività più importanti, ai quali si dà priorità. In questo modo non si perpetuano attività e programmi inutili, che possono essere eliminati, oppure fatti esternamente, al fine di non far assorbire risorse in maniera inefficiente.

Alla luce di queste considerazioni emerge quindi che lo zero based budget, introducendo un approccio critico, di analisi e di dialogo nella stesura del budget di aree che presentano costi discrezionali, permette una programmazione di tali costi più efficiente.

### **2.3 L'allocazione dei costi indiretti: l'activity based costing per la ripartizione degli overhead costs il sovvenzionamento incrociato**

Per quanto riguarda il tema della ripartizione dei costi indiretti, come già analizzato, il fenomeno del sovvenzionamento incrociato porta a distorcere la situazione reale, deviando così il management nel processo decisionale.

Per risolvere tale problema è stato introdotto l'activity based costing. Tale tecnica introduce una nuova visione, atta a visualizzare e valutare la maggiore complessità dei nuovi processi produttivi, e lo fa partendo dal principio secondo il quale i fattori produttivi vengono assorbiti in attività che vengono svolte nella produzione dei vari prodotti.

L'activity based costing interpone tra le risorse e i prodotti, quindi, un nuovo oggetto intermedio di costo, ovvero, le attività. La teoria concorda nel definire le attività come *“aggregati di operazioni elementari tecnicamente omogenee attraverso le quali si ottiene un output destinato ad uno specifico cliente, interno o esterno all'azienda, e il cui svolgimento è necessario all'ottenimento dei prodotti”* (Chiucchi, Iacoviello e Paolini, 2021, p. 147).

È di notevole importanza notare che attraverso questa metodologia, non solo si è in grado di applicare al meglio il principio funzionale, e quindi ripartire i costi indiretti in maniera più oggettiva, ma si riceve anche una visione di quelle che sono le attività aziendali, come queste attività consumano le risorse, e infine come i prodotti utilizzano queste attività (con quale frequenza, o intensità); venendo in

aiuto quindi anche a mappare e valutare i processi della fabbrica nascosta e rendendo più consapevole il management di quelli che sono i processi che portano inefficienze.

L'activity based costing si compone quindi di tre fasi: la mappatura delle attività, l'attribuzione dei costi alle attività, e l'imputazione dei costi delle attività ai prodotti (Chiucchi, Iacoviello e Paolini, 2021).

La mappatura delle attività è un processo delicato e complesso, che va svolto nella maniera più efficace possibile al fine di una buona riuscita di tutto il processo e della veridicità delle informazioni che ne derivano. Essa può essere fatta tramite mansionari o interviste al personale e svolta seguendo una logica intrafunzionale (utilizzata più spesso, dove si ricercano le attività all'interno della stessa funzione) o interfunzionale (dove invece si parte dai processi e si ricercano le attività lungo più funzioni).

Per quanto riguarda l'attribuzione dei costi alle attività, può essere fatta tramite imputazione diretta all'attività (se il costo indiretto al prodotto è diretto all'attività) oppure attraverso l'utilizzo di un resource driver, il quale fornisce informazioni su come l'attività assorbe le risorse relative ai costi che si vogliono ripartire, le quali possono essere raccolte e calcolate tramite interviste al personale o ricorrendo ai sistemi informativi aziendali.

Infine, una volta calcolati i costi delle attività, è necessario ripartire i costi di quest'ultime ai prodotti che utilizzano tali attività, ed è proprio qua la rivoluzione

dell'activity based costing. Il legame tra costo e prodotto non è più di tipo volumetrico - quantitativo, ma è un legame che evidenzia la complessità del processo produttivo, tramite la mappatura, l'analisi e la valutazione economica delle attività che lo compongono. Per passare dalle attività ai prodotti si utilizzano quindi gli activity driver, i quali misurano l'intensità o la frequenza con cui i prodotti utilizzano le attività, si distinguono in driver di durata o di frequenza.

Sulla base di quanto detto si evince quindi che l'introduzione dell'activity based costing permette di applicare il principio funzionale in maniera corretta anche in situazioni dove il processo produttivo è caratterizzato da un'alta complessità, dà una visione di quelle che sono le attività e ne evidenzia eventuali inefficienze, ed infine, sebbene sul piano dello svolgimento sia più complesso rispetto altri metodi di ripartizione (ad esempio quello per centri di costo) l'output informativo risulta più fruibile e di facile comprensione per i responsabili e per chi gestisce i processi.



## CONCLUSIONI

Alla luce di quanto analizzato si evince che, nonostante la contabilità direzionale inizialmente non sia riuscita a stare al passo della rivoluzione che ha travolto le imprese dal lato strutturale e dei processi, creando inefficienze, in seguito, si è riuscito a sviluppare dei sistemi all'avanguardia che hanno colmato il gap e hanno portato validi strumenti con i quali i manager hanno potuto, e possono tutt'ora, mantenere le aziende competitive in un contesto così dinamico.

Il cambiamento della domanda e l'aumento della complessità dei processi sono stati i due principali scogli che le aziende hanno dovuto affrontare (così come i sistemi di contabilità). Questi due fenomeni hanno portato le aziende a cambiare aspetto, senza che però ci fossero dei sistemi in grado di leggere questi cambiamenti. Nuove aree aziendali hanno guadagnato importanza (marketing e R&S) e sono nate nuove dimensioni all'interno del sistema azienda (hidden factory), cambiando così radicalmente anche la struttura dei costi (aumentando costi indiretti e costi discrezionali). È chiaro che i vecchi sistemi risultavano ormai obsoleti e molte informazioni erano invisibili agli stessi.

Nel mentre, all'esterno delle aziende, il mondo continuava a cambiare a ritmi mai visti e sperimentati, rendendo sempre più necessario un cambiamento che portasse strumenti idonei a mantenere l'efficienza e, conseguentemente, la competitività aziendale. Servivano quindi sistemi di contabilità che fossero riusciti a visualizzare

al meglio il nuovo sistema azienda e dare tempestive e accurate informazioni ai manager.

All'alba della rivoluzione tecnologica, tuttavia, era ancora troppo dispendioso sviluppare un nuovo sistema di contabilità direzionale parallelo a quello tradizionale (imposto per legge). Con il progredire dei sistemi informatici e la diminuzione dei costi degli stessi, però, il processo di transizione è risultato sempre più abbordabile per le aziende, le quali, con l'aiuto della tecnologia, sono riuscite ad implementare nuovi sistemi di contabilità direzionale, che sono venuti incontro alle esigenze del management e hanno portato efficienza all'interno delle aziende.

## **Bibliografia**

AMPOLLINI, SAMAJA, (1996), *Come innovare il sistema di controllo di gestione per rendere più competitiva l'impresa*, F. Angeli, Milano.

CHEEK, (1980), *Il budget a base zero: un nuovo approccio alla pianificazione e al controllo*, ETAS libri, Milano

CHIUCCHI, IACOVIELLO, PAOLINI, (2021), *Controllo di gestione, strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

JOHNSON, KAPLAN, (1989), *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, ISEDI, Torino.

MARASCA, (2018), *Sistemi avanzati per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo.

MILLER, VOLLMANN, (1985), *The hidden factory*, in "Harvard Business Review", settembre.

SANTESSO, (1989), *Pro e contro la nuova contabilità*, ISEDI, Torino.

## **Sitografia**

<https://www.teamsystem.com/magazine/gestione-impresa-e-partita-iva/lean-accounting/>

[https://www.leancompany.it/it/applicazione/lean-accounting\\_801.html](https://www.leancompany.it/it/applicazione/lean-accounting_801.html)