

# Lean Accounting

## *Come gestire la transizione dalla fabbrica snella all'azienda snella*

ALBERTO CANEPARI

*In questo articolo viene data una definizione di lean accounting e viene approfondito il tema del lean cost accounting, di come cioè devono evolvere i sistemi di determinazione e controllo dei costi in ambienti produttivi snelli.*

### Introduzione

Negli ultimi tempi, con il diffondersi delle pratiche lean in produzione in molte aziende anche del nostro paese, si è cominciato a parlare di lean accounting e cioè di come deve evolvere il controllo di gestione nelle aziende lean. Diciamo controllo di gestione perchè i principi della partita doppia, la redazione del bilancio e gli altri adempimenti di legge non possono essere messi in discussione.

E' importante innanzitutto fare chiarezza su cosa si intenda per lean accounting. Lean accounting ha due accezioni e il termine può essere utilizzato in modo inappropriato. La prima accezione è quella di "accounting for lean" e quindi riguarda i sistemi di determinazione e controllo dei costi per le aziende snelle; la seconda accezione è quella di "lean accounting" in senso stretto e fa riferimento alla necessità di estendere i principi lean anche alle strutture aziendali e ai processi amministrativi.

Se queste sono le due accezioni del termine il primo fondamentale obiettivo del lean accounting non può che essere quello di fornire alla produzione/logistica, al marketing, alle vendite, alla ricerca e sviluppo informazioni rilevanti, accurate, comprensibili, tempestive e utili a guidare le decisioni nel processo di trasformazione lean dell'azienda. Il secondo obiettivo fondamentale sarà invece quello di semplificare i sistemi contabili in modo da eliminare gli sprechi e le transazioni inutili e allo stesso tempo garantire e man-

tenere il controllo economico e finanziario dell'azienda. Gli strumenti per raggiungere questi obiettivi sono fondamentalmente tre:

- 1 - Value stream cost accounting.
  - 2 - Utilizzo della marginalità di value stream per le decisioni di impresa.
  - 3 - Value Stream mapping (VSM) dei processi amministrativi per eliminare le transazioni inutili e gli sprechi.
- In quest'articolo verrà presentato il "value stream cost accounting" che si contrappone ai sistemi di determinazione e controllo dei costi tradizionali.

La trattazione del value stream cost accounting verrà preceduta da un breve digressione sulla difficoltà di cogliere i benefici di una trasformazione snella limitandosi solo ad analisi di tipo economico-finanziario.

### I veri risultati di una trasformazione snella

Le aziende che hanno intrapreso un cammino di trasformazione snella hanno solitamente ottenuto dei buoni miglioramenti operativi: riduzione dei lead time, riduzione dei tempi di set up, migliore servizio al cliente, miglioramento della qualità, riduzione dei lotti di produzione, riduzione delle scorte. Difficilmente però tali miglioramenti hanno avuto un riscontro nei sistemi di determinazione dei costi tradizionali. Le contraddizioni che più frequentemente si manifestano sono:

- 1 - Sistemi di calcolo dei costi che evidenziano un aumento dei costi di singoli prodotti a fronte di interventi che dovrebbero migliorare la redditività globale.
- 2 - Conti economici che, per effetto della drastica riduzione delle scorte, presentano una situazione peggiorativa.
- 3 - Obsoleti prima nascosti che emergono e che peggiorano ulteriormente il conto economico per effetto della svalutazione dell'inventario.
- 4 - Portafoglio ordini che diminuisce (almeno in una fase iniziale) in quanto i clienti sono portati a posticipare gli ordini per effetto della riduzione dei tempi di consegna.
- 5 - Capacità in eccesso derivante dalla liberazione di risorse macchina e uomo che non si riesce a reimpiegare (manca-

(\*) A. Canepari, Chief Consultant - JMAC Europe.

ta riduzione dei costi del personale).

Se questi rischi non sono adeguatamente fronteggiati possono far letteralmente “deragliare” il processo di trasformazione snella. E’ necessario quindi preparare l’azienda alle dinamiche elencate per sviluppare contromisure tempestive.

Può essere molto utile, a questo proposito focalizzare l’attenzione del management sui seguenti aspetti:

1 - Incremento del *cash flow* per effetto della forte riduzione delle scorte. E’ sul *cash flow* che bisogna concentrare l’attenzione per sostenere il processo di trasformazione e vincere le resistenze.

2 - Miglioramento delle *prestazioni operative*.

3 - Possibili risparmi sulle *parti variabili dei costi della manodopera* per riduzione di straordinari, ricorso al lavoro in-terinale, ecc.

E’ necessario poi mettere l’accento sulla *liberazione di capacità*: una trasformazione lean si sposa bene con una strategia di crescita, su come cioè utilizzo i miglioramenti che scaturiscono dall’azione di trasformazione. E’ necessario metterne bene a conoscenza marketing, vendite e vertice aziendale.

La lean transformation in sintesi non è solo e non è tanto un programma di riduzione dei costi, quanto piuttosto: un generatore di cassa, di capacità, di servizio al cliente, un processo di cambiamento culturale delle persone, una strategia di crescita del business.

*I veri benefici della trasformazione lean dipendono da come i miglioramenti che ne derivano vengono utilizzati: se vengono utilizzati per un nuovo slancio competitivo i benefici saranno davvero significativi.*

### I sistemi tradizionali di determinazione e controllo dei costi

I sistemi tradizionali di determinazione e controllo dei costi si basano, più o meno da settanta anni a questa parte, su quattro pilastri:

1 - Determinazione dei costi standard di singolo prodotto.

2 - Allocazione dei costi indiretti per centri di costo e successivo ribaltamento sui prodotti.

3 - Determinazione dei costi a consuntivo sulla base degli ordini di produzione.

4 - Determinazione delle varianze tra standard e consuntivi.

Questi fondamenti sono stati sviluppati negli Stati Uniti a partire dagli anni trenta e da allora non sono cambiati di molto.

Negli anni 80 per fronteggiare l’aumento dei costi indiretti e di conseguenza i problemi derivanti da un alloca-

zione arbitraria di quest’ultimi, è stato introdotto l’*Activity Based Costing* (ABC). L’ABC è stato una risposta contabile ad un problema di natura contabile. Per le complicazioni che comporta, non ha avuto molte applicazioni nelle aziende italiane.

Perché i sistemi di determinazione e controllo dei costi tradizionali non sono adatti a rispecchiare le trasformazioni che un progetto lean porta all’interno dell’azienda? Quali sono i problemi principali legati all’utilizzo di questi sistemi?

Le risposte sono molteplici. Analizziamole una ad una. I *costi indiretti* sono vertiginosamente aumentati negli ultimi anni: di conseguenza i costi del singolo prodotto sono sempre meno attendibili. Il costo standard non è mai stato il vero costo del prodotto; tanto meno lo è adesso con l’aumento dei costi indiretti.

I *costi standard* contengono fattori di scarto ed inefficienza (inseriti nelle distinte basi e nei cicli di lavoro): scarti ed inefficienze, nella logica lean, sono sprechi (*muda*) e non possono essere accettati come “normali”.

La determinazione dei costi standard può essere complessa e richiedere molto lavoro (moltiplicazione dei centri di costo e delle rilevazioni)

L’utilizzo dei costi standard nelle decisioni d’azienda può essere fuorviante (valorizzazione dell’inventario, decisioni *make or buy*, determinazione del prezzo, valutazione della convenienza ad accettare un ordine, analisi dei margini, ecc.).

La determinazione dei *costi a consuntivo* legati all’ordine di produzione (tipico di un sistema push) richiede l’emissione e la gestione degli ordini di produzione e la rilevazione dei dati consuntivi ordine per ordine. Ma in un sistema snello gli ordini di produzione non servono:

1 - La produzione è tirata dall’ordine cliente.

2 - Le istruzioni di produzione si danno in modo visivo e non attraverso ordini di lavoro.

3 - La velocità della produzione rende inutile la tracciatura della produzione nel processo.

La determinazione delle *varianze* è un processo complesso, intempestivo, difficilmente comprensibile dai non contabili, cioè dalle persone che dovrebbero essere i veri utilizzatori delle informazioni.

In un sistema snello il controllo si fa attraverso le misure di performance di cella o di linea e non tramite le varianze.

L’utilizzo delle varianze può in alcuni casi portare anche a comportamenti distorsivi. Bisogna sempre tenere presente che “le persone quando sono misurate fanno di tutto per rispettare gli obiettivi, incluso, in casi estremi, danneggiare l’azienda stessa”.

Pensiamo alla varianza sui prezzi di acquisto: l’ufficio ac-

quisti definisce a livello di budget dei prezzi standard d'acquisto elevati per avere poi una varianza positiva durante l'anno.

Pensiamo alla varianza di assorbimento dei costi indiretti: porta a comportamenti assolutamente non snelli quali lotti di produzione elevati, sovrapproduzione, produzione per il magazzino.

Se poi entriamo nel merito delle variazioni che generazioni di professori e di contabili si sono sbizzarriti a definire, credo che quasi nessun manager e persino pochi contabili siano oggi in grado di decifrarne il significato.

Chi saprebbe comprendere il significato di termini quali: varianza tecnologica, varianza di sostituzione, varianza di assorbimento e di efficienza dei costi indiretti? Senza contare che le variazioni, comprensibili o meno che siano, arrivano sul tavolo della direzione con molti giorni di ritardo rispetto alle eccezioni che si suppone possano segnalare.

## Il Value stream Cost Accounting

Come devono cambiare i sistemi di determinazione e controllo dei costi per fornire le giuste informazioni ad un'azienda che ha intrapreso la strada della trasformazione snella?

Per rispondere a questa domanda dobbiamo fare un passo indietro e analizzare le caratteristiche principali dei sistemi produttivi snelli.

### Dalla Lean Production al Value Stream

Un sistema produttivo snello si caratterizza per essere focalizzato per famiglia di prodotto. Il flusso fisico dei materiali scorre senza intoppi (monumenti) dalle materie prime fino al prodotto finito.

A livello di pianificazione il flusso è tirato dall'ordine cliente e dunque sincronizzato con quello che effettivamente il mercato desidera.

Una tale organizzazione permette di ridurre i tempi di attraversamento interno e di consegna al cliente e di minimizzare le scorte.

La focalizzazione per famiglia ha delle conseguenze anche a livello di layout fisico: materiali appartenenti a flussi diversi passeranno per punti diversi dello stabilimento, utilizzeranno macchinari diversi e saranno lavorati da persone diverse. Di fatto si vengono a creare dei flussi fisici e non solo informativi ben distinti. Questi flussi fisici ed informativi distinti prendono il nome di *value stream*. Il Value stream può essere definito come un insieme di "processi attraverso cui l'azienda crea valore per il cliente". Il concetto di value stream va esteso anche a monte e a valle del processo produttivo includendo ricerca e sviluppo, industria-



Figura 1 - Organizzazione per Value Stream.

lizzazione, pianificazione, acquisti, controllo qualità, customer service, marketing (si veda figura 1). In un value stream la produzione è solo uno step in un processo che parte dalla ideazione e dalla vendita e arriva alla spedizione e all'incasso del credito e può includere anche soggetti esterni all'azienda come clienti e fornitori.

Il cuore del *cost accounting* in un'ottica snella è di determinare i costi di value stream e non del singolo prodotto. Più è esteso il concetto di value stream, maggiori saranno i costi di diretta imputazione e minore sarà l'esigenza di individuare basi di attribuzione dei costi arbitrarie. La vera sfida è di creare value streams sufficientemente estesi.

Ma come fare per individuare i value streams all'interno di un'azienda? E' bene sempre partire dal flusso produttivo: il motore della trasformazione lean è in produzione! I passi fondamentali, ben illustrati in alcune pubblicazioni del Lean Enterprise Institute, sono i seguenti:

- Identificare una famiglia di prodotti con caratteristiche produttive simili. Utilizzare la matrice "famiglie di prodotto/centri di lavoro" (o matrice tecnologica) se non è ben chiara la distinzione tra le varie famiglie; prodotti che hanno un flusso produttivo simile appartengono alla medesima famiglia produttiva.
- Seguire il flusso di un ordine cliente, partendo dal ricevimento dell'ordine stesso fino alla spedizione.
- Identificare e minimizzare i "monumenti", tutti quegli ostacoli cioè che rallentano il flusso delle informazioni e dei prodotti.
- Specializzare macchinari e persone, cominciando dalla produzione, per famiglia di prodotto.
- Fare in modo che il value stream sia sufficientemente significativo (dalle 25 alle 250 persone).
- Continuare ad analizzare il value stream in modo da cercare di estenderlo anche al di fuori della produzione, agli acquisti, alle vendite, al marketing, all'amministrazione.
- Estendere il value stream il più possibile verso i clienti e i fornitori.

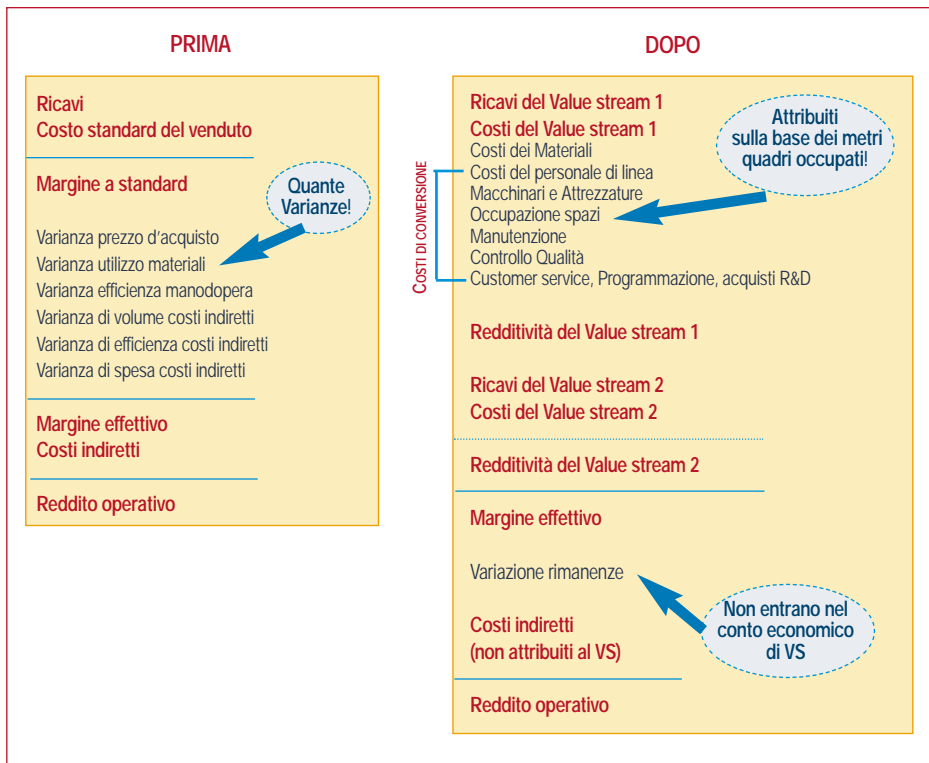


Figura 2 - Conto economico tradizionale (PRIMA) e conto economico per value stream (DOPO).

La specializzazione dei flussi per value stream porta indubbi vantaggi in termini di tempi di risposta, tempi di attraversamento e riduzione delle scorte e consente l'attribuzione in modo diretto di una buona fetta di costi.

### Attribuzione dei costi ai Value Streams

L'attribuzione dei costi ai value stream, se questi sono sufficientemente significativi, diventa un'attività semplice ed immediata. Parliamo in prima battuta di costi a consumo e diretti di value stream.

**Costi dei Materiali** - Allorché le scorte sono ridotte al minimo e sono stabili, il costo dei materiali coincide con l'acquisto degli stessi. In alternativa il costo dei materiali può essere determinato con modalità blackflush sulla base dei prodotti venduti.

**Costi di Manodopera** - Il costo della manodopera è la somma dei costi delle persone che lavorano nel value stream. Non occorrono le onerose rilevazioni per ordine di lavoro o similari.

**Ex costi indiretti di prodotto** - Sono le spese sostenute per quel value stream. Non occorrono allocazioni strane. Non occorre gestire tanti centri di costo. Tendenzialmente i centri di costo coincidono con i value stream.

**Costi per l'occupazione degli spazi** - Gli unici costi indiretti che vengono attribuiti al value stream sono quelli derivanti dall'occupazione degli spazi (riscaldamento, energia, fitti pas-

sivi, ecc.). Questi costi vanno attribuiti sulla base dei metri quadrati occupati dal value stream, incentivando così la riduzione degli spazi occupati.

**Ricavi** - Fatturato dei prodotti ottenuti nel value stream.

**Costi indiretti non assegnabili ai value stream** - Non vengono allocati, ma entrano nel conto economico generale di azienda. Anche questi costi vanno ridotti e i relativi processi migliorati continuamente.

Il costo del prodotto, nel caso il suo calcolo diventi necessario, non viene più determinato attraverso il costo standard ma con uno di questi due metodi:

1 - *Costo medio di value stream*, ottenuto come rapporto tra i costi totali attribuiti nel periodo al value stream e le quantità

vendute sempre del periodo (vendute, non prodotte!),  
 2 - *Costo materiali* (da distinta base) *più costo medio di value stream per altri costi* (se i costi dei materiali sono molto diversi da articolo ad articolo).

L'idea è comunque quella di utilizzare il costo del singolo prodotto il meno possibile. Le analisi e decisioni di impresa classiche (redditività di prodotto, make or buy, valutazione degli investimenti) vanno prese sulla base della totalità dei costi e ricavi di value stream, non del singolo prodotto. Anche la valorizzazione dell'inventario, dato che in ottica lean l'inventario è ridotto al minimo ed è stabile, diventa un'esigenza meno sentita e richiede una valutazione meno precisa.

### Conto economico per Value Streams

Una volta attribuiti i costi ai value streams è possibile produrre un conto economico aziendale di periodo suddiviso per value stream. Tutti i costi non attribuibili al value stream non rientrano nel conto economico del singolo value stream e sono messi al di sotto del margine operativo. I costi all'interno del value stream possono essere suddivisi in tre categorie (si veda figura 2):

- 1 - costi dei materiali,
- 2 - costi di trasformazione o conversione,
- 3 - costi di occupazione degli spazi.

Nel conto economico di value stream non devono entra-

	SETTIMANA PRECEDENTE	QUESTA SETTIMANA	PROSSIMA SETTIMANA		OBIETTIVO 31 DICEMBRE
Sales per person	131.000	132.000			148.000
On-time shipment	98%	94%			98%
Dock-to-dock days	23	20			15
First time through	48%	50%			55%
Average product cost	401	398			320
AR days outstanding	35	36			30
Capacità produttiva	27%	27%			30%
Capacità improduttiva	50%	38%			20%
Capacità disponibile	23%	35%			50%
<i>Ricavi</i>	<i>1.101.000</i>	<i>1.200.000</i>			<i>1.400.000</i>
<i>Costo materiali</i>	<i>462.000</i>	<i>502.000</i>			<i>550.000</i>
<i>Costi lavorazione</i>	<i>250.000</i>	<i>231.000</i>			<i>208.000</i>
<i>V.S. Margine lordo</i>	<i>389.000</i>	<i>467.000</i>			<i>642.000</i>

Figura 3 - Il box score settimanale.

re le variazioni delle rimanenze. Queste ultime non possono essere considerate ricavi o costi sospesi come nell'accezione tradizionale. Il risultato di periodo del value stream è determinato solo dai costi e dai ricavi del periodo stesso.

Le differenze rispetto ad un conto economico tradizionale sono notevoli. In figura 2 vengono evidenziate alcune di queste differenze.

La caratteristica principale del conto economico di value stream è la semplicità di lettura. Viene abbandonata la rappresentazione delle varianze che, come abbiamo visto in precedenza, oltre a richiedere una complicata elaborazione, è anche di difficile lettura.

Il conto economico per value stream permette di evidenziare in modo semplice ed immediato ciò che realmente conta, e cioè la redditività di value stream e la redditività dell'azienda.

La frequenza di produzione del conto economico di value stream può essere maggiore rispetto ad un conto economico tradizionale (solitamente mensile), dato che le attività per produrlo (vedesi chiusure contabili) sono limitate. E' possibile ipotizzare dei *conti economici di value stream settimanali*. In questo modo il conto economico di value stream oltre che facile da produrre, semplice ed immediato da leggere diventa anche assolutamente tempestivo.

### La misura delle performance operative per Value streams

Come abbiamo già visto in precedenza, un aspetto altrettanto importante delle misurazioni economiche riguarda la misurazione delle performance operative di value stream, da produrre contestualmente alle performance economiche.

Lo strumento per tenere sotto controllo un value stream si compone dunque almeno di due sezioni:

- misure operative
- misure economico/finanziarie.

La determinazione delle performance può essere fatta settimanalmente e ad ogni periodo ci si pongono gli obiettivi per i periodi successivi.

Tra le misure operative sicuramente uno spazio importante meritano le misure di liberazione di capacità, il vero motore della crescita aziendale.

Nella figura 3 vengono proposte alcune misure raggruppate in tre aree: misure prestazionali, misure sulla liberazione di capacità, misure economiche.

**Misure prestazionali:** Le misure prestazionali sono essenzialmente misure di tempo, costo e qualità.

Fatturato per addetto: vendite/ Persone equivalenti.

Puntualità: percentuale di Ordini consegnati puntualmente.

First time through: percentuale di prodotti Senza difetti, scarti o rilavorazioni.

Dock to dock time: tempo tra la ricezione dei materiali e

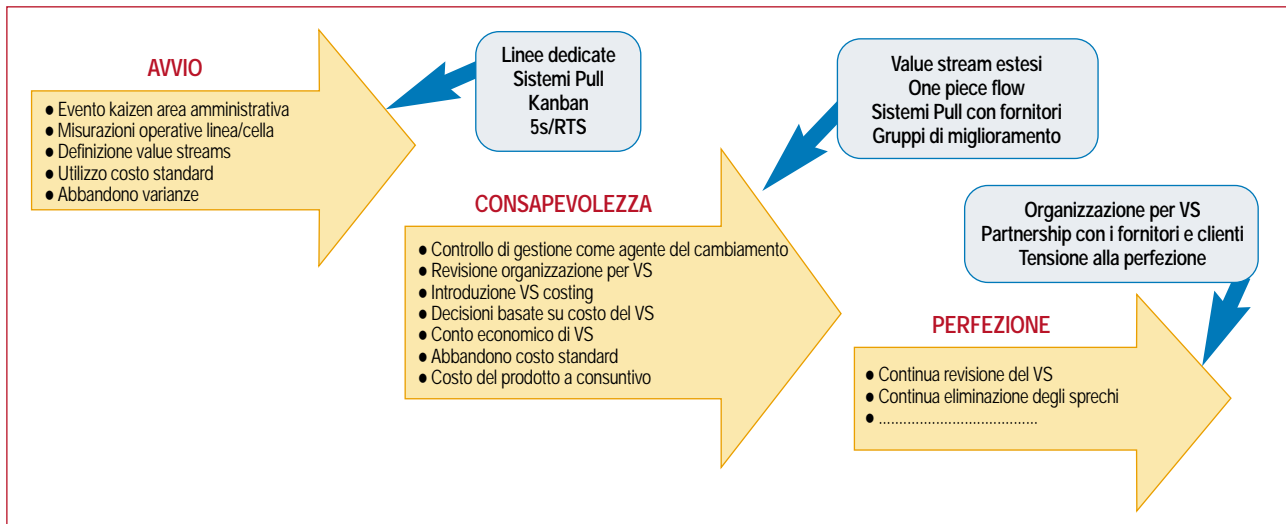


Figura 4 - Il cammino verso il Value stream Cost Accounting.

la spedizione del prodotto finito.

Costo unitario di prodotto.

Giorni creditori: crediti/Vendite giornaliere.

Spazio occupato: metri quadri occupati dal value stream.

**Misure sulla liberazione di capacità:** Le misure sulla liberazione di capacità hanno lo scopo di evidenziare le modalità di utilizzo della capacità produttiva. Questa può essere utilizzata per produrre pezzi buoni, per usi improduttivi o può essere resa disponibile per effetto di miglioramenti connessi alla trasformazione snella dell'azienda.

**Misure economiche:** Rappresentano alcune grandezze sintetiche del conto economico di value stream già analizzato al paragrafo precedente.

L'elenco proposto non è sicuramente esaustivo e va adattato alla realtà di ciascuna azienda, ma costituisce comunque una struttura di base su cui sviluppare altri indicatori.

### Vantaggi del Value Stream Cost Accounting

Il value stream cost accounting presenta degli indubbi vantaggi rispetto ai sistemi di determinazione e controllo dei costi tradizionali. Vediamoli uno ad uno.

1 - **Focalizzazione sui processi e non sulle funzioni:** fornisce informazioni utili alla gestione del value stream

2 - **Attenzione spostata dal singolo prodotto al value stream:** prende in esame il "tutto" non il "particolare"; valuta gli effetti complessivi a livello di value stream e non di prodotto.

3 - **Chiarezza nelle responsabilità:** essendo il value stream un insieme di processi correlati diventa più facile la definizione delle responsabilità. Chi governa il value stream governa gli input, il processo di trasformazione, l'output, ha in mano tutte le leve per portare i risultati.

4 - **Semplicità:** è estremamente semplice, non richiede complesse elaborazioni, consente anzi di eliminare transazio-

ni inutili e dispendiose (ordini di produzione, centri di costo, chiusure contabili).

5 - **Informazioni economiche reali:** i risultati economici di value stream non hanno alcun grado di soggettività dato che sono evitate tutte le allocazioni arbitrarie di voci economiche.

6 - **Comprensibilità anche da parte dei non contabili:** gli output del value stream cost accounting sono comprensibili a tutti, anche ai non addetti ai lavori.

7 - **Tempestività:** essendo semplice diventa anche automaticamente tempestivo. La frequenza settimanale garantisce sicuramente una tempestività maggiore rispetto al reporting tradizionale.

### Condizione per un Value Stream Cost Accounting efficace

Il modello di determinazione e controllo dei costi proposto rappresenta un modello a cui tendere. Per poter godere a pieno dei vantaggi del value stream cost accounting è innanzitutto necessario che i value stream siano significativi e sufficientemente estesi. Valgono le seguenti condizioni:

- Le persone devono essere assegnate ai value stream senza o con poche sovrapposizioni.

- Devono esserci pochi o nessun "monumento": più numerosi sono i monumenti e più sarà difficile attribuire i costi al value stream.

- Le giacenze devono essere basse e stabili: più alte e variabili sono le giacenze e più sono necessari metodi accurati per la determinazione del loro valore.

- I prodotti devono essere simili o il mix piuttosto stabile: se i prodotti non sono omogenei difficilmente si riuscirà ad individuare un value stream a livello produttivo.

- Le rilevazioni devono essere per value stream e non per centri di costo funzionali: i costi devono essere rilevati al

L'ultimo nato tra le iniziative del Lean Thinking Network Italia è il gruppo di lavoro sul lean accounting, lanciato a Settembre 2005.

Gli obiettivi del gruppo di lavoro sono i seguenti.

- 1 - lavorare per rendere snelle le strutture amministrative e non solo la produzione
- 2 - cercare di estendere i value stream anche alle strutture indirette
- 3 - individuare un nuovo ruolo per il controller come figura chiave che trasferisce al top management i miglioramenti relativi ad una trasformazione lean
- 4 - definire un nuovo modo di rilevare i costi (conto economico per value stream)

Tali obiettivi verranno sviluppati attraverso un percorso che prevede i seguenti passi:

- *costruzione di un benchmarking* per comprendere lo stato dell'arte dei sistemi di determinazione e controllo dei costi e definire nuovi strumenti in grado di supportare il cambiamento
- *costruzione di casi campione*: verranno costituiti progetti pilota in azienda al fine di sviluppare un modello concreto di lean cost accounting
- definizione di una "via italiana" al lean accounting e presentazione dei risultati in un "libro bianco".

Per saperne di più: [info@lean-network.it](mailto:info@lean-network.it)

### *Il gruppo di lavoro sul Lean Accounting.*

momento della loro registrazione per value stream e non per centro di costo.

- Devono esserci sistemi di pronta rilevazione delle situazioni fuori controllo, sistemi come il box score od altri che permettono di avere in tempo reale la percezione delle anomalie nel value stream.

Dato che i *monumenti*, soprattutto a livello produttivo, non possono essere rimossi dall'oggi al domani, un aspetto importante è capire come questi possano essere trattati. Se dal punto di vista produttivo la soluzione è di creare un "supermarket" tra il centro di lavoro "monumento" e il value stream a valle, dal punto di vista della determinazione dei costi la soluzione di considerare i monumenti produttivi in modo a se stante calcolando il costo standard di ciascun prodotto/semilavorato in uscita dal monumento. Il prodotto/semilavorato viene poi considerato alla stregua dei materiali d'acquisto per i value stream a valle.

Per i *costi indiretti rispetto al value stream* (si pensi all'ufficio programmazione, agli acquisti, alla ricerca e sviluppo, al controllo qualità), soprattutto se significativi, è possibile ipotizzare l'utilizzo di sistemi semplificati di activity based costing. I costi di tali attività vengono attribuiti ai diversi value stream sulla base dell'utilizzo che i value stream fanno delle attività stesse.

### **Scoraggiarsi o intraprendere il cammino**

Il Value stream Cost Accounting è per certi versi sbalorditivo nella sua semplicità. La vera questione è riuscire a creare value stream sufficientemente estesi in modo da poter attribuire direttamente quote significativa di costi. Ma se l'azienda non è organizzata già per value stream cosa può fare?

Una risposta univoca non è possibile. Sicuramente è ipo-

tizzabile un *cammino progressivo* verso il value stream cost accounting, cammino che va di pari passo con la trasformazione snella a livello produttivo dell'azienda. In figura 4 sono ipotizzate 3 fasi nel cammino verso il value stream cost accounting.

La *fase di avvio* del value stream cost accounting coincide con i primi passi lean in produzione. In tale fase si introducono misure operative di linea/cella, si comincia a definire i value stream, viene abbandonato il calcolo delle varianze. I costi standard continuano ad essere determinati giacché la loro eliminazione richiede tempo e soprattutto un cambiamento culturale. Gli eventi kaizen vengono estesi all'area amministrativa in modo da diffondere la sensibilità verso la trasformazione snella a tutta l'azienda.

Nella *fase di consapevolezza* vengono realizzati i value stream, viene introdotto il value stream costing, il conto economico per value stream, viene abbandonato il costo standard di prodotto. Il controllo di gestione diventa un agente della trasformazione snella e il value stream costing lo strumento con il quale sostenere il cambiamento.

Nella *fase della perfezione* i value stream vengono ulteriormente estesi. L'azienda viene ormai gestita per value stream. Il value stream cost accounting è completamente subentrato ai sistemi di determinazione e controllo dei costi tradizionali.

Le tre fasi indicate costituiscono unicamente delle linee guida in quanto il cammino verso il value stream cost accounting è diverso da azienda ad azienda. Esiste comunque un fattore trainante comune a tutte le aziende, ossia il fatto di aver cominciato la trasformazione lean in produzione. Senza produzione snella è difficile poter parlare di value stream cost accounting o di lean accounting in generale.