

## INDICE DEGLI APPROFONDIMENTI

	<i>pag.</i>
Approfondiamo il concetto: cos'è il "servizio"?	33
Approfondiamo il concetto: il problema del «sovvenzionamento incrociato» nell'allocazione degli indiretti con i sistemi tradizionali	44
Approfondiamo il concetto: allocazione dei costi indiretti e «spirale della morte»	66
Approfondiamo il concetto: la relatività dei progressi nella specializzazione dei costi rispetto a condizioni soggettive e di contesto	91
Approfondiamo il concetto di «struttura ibrida» negli studi di organizzazione	96
Approfondiamo il concetto: <i>Activity-Based Costing</i> e allocazione all'oggetto di costo finale della capacità produttiva inutilizzata delle risorse umane	118
Approfondiamo il concetto: mappatura delle attività e complessità del sistema di <i>costing</i>	132
Approfondiamo il concetto: la valutazione delle attività a VA e NVA	152
Approfondiamo il concetto: il riconoscimento dell'insufficienza delle misurazioni monetarie nel pensiero del fondatore dell'Economia Aziendale italiana, Gino Zappa	158
Approfondiamo il concetto: quali sono le condizioni di successo dell'ABC-ABM come strumento di controllo direzionale?	178
Approfondiamo il concetto: le origini del <i>Target Costing</i> in Giappone	190
Approfondiamo il concetto: i metodi di determinazione del <i>Target Cost</i>	195
Approfondiamo il concetto: il <i>Life Cycle Assessment</i> (LCA)	268
Approfondiamo il concetto: le forme di interdipendenza	298
Approfondiamo il concetto: variabili di contesto, <i>interorganizational cost management</i> e sistemi di controllo nelle relazioni interorganizzative	304

Approfondimenti sul Web

Approfondiamo il concetto: meglio «fabbriche lepre» o «fabbriche tartaruga»?	1
Approfondiamo il concetto: la «Teoria dei fattori limitanti» (Theory of Constraints – TOC) come approccio manageriale in contesti snelli	6
Approfondiamo il concetto: dal modello EOQ al modello EBQ	8
Approfondiamo il concetto: il sistema ABC in ambienti JIT	15
Approfondiamo il concetto: il costo del capitale	26
Approfondiamo il concetto: il costo del capitale proprio	29

## INTRODUZIONE

Il progetto editoriale dei nuovi volumi di *Cost Management* si inserisce nella traiettoria indicata dai precedenti *Strumenti per l'analisi dei costi*, ossia quella di una proposta di manuali aventi l'obiettivo di sistematizzare i temi più rilevanti nell'ambito dell'analisi dei costi e del loro impiego nelle decisioni aziendali del management.

Questo obiettivo si rinnova nella consapevolezza dei profondi cambiamenti intervenuti nei sistemi produttivi e nei modelli di business aziendali. Come richiamato nel titolo, *Cost Management*, tali mutamenti richiedono una crescente integrazione tra informazioni *financial* e *non financial* per un efficace supporto all'attività decisionale, di controllo e una maggiore attitudine a facilitare e orientare verso la "gestione" dei costi, ossia un impiego delle risorse simultaneamente efficace ed efficiente. Ciò diventa sempre più essenziale affinché la produzione delle informazioni di costo, associata ad altre informazioni, costituisca un reale valore aggiunto per le aziende e i *network* in cui sono inserite.

Questo secondo volume svolge un'ampia analisi dei temi che rientrano nell'ambito del *Cost Management* contemporaneo, con l'obiettivo di fornire un quadro delle logiche e degli strumenti utilizzati. A tale fine il volume illustra le tecniche di determinazione dei costi (sistemi ibridi di *costing* cap. III, *Time-Driven Activity-Based Costing* cap. IV e determinazione del costo del capitale cap. XII) che completano quelle già trattate nel primo volume.

Tuttavia questo secondo volume, oltre che la *determinazione dei costi*, approfondisce anche la loro analisi per l'individuazione di linee d'azione funzionali alla *gestione dei costi*, ovvero azioni che valorizzino l'informazione sia per la riduzione dei costi, sia per il miglioramento della relazione valore prodotto/costi sostenuti.

Più in particolare il percorso di analisi dei costi proposto si sviluppa secondo le linee guida definite nel primo capitolo. In esso si delineano le caratteristiche principali del contesto nel quale le aziende opereranno nei prossimi anni. Da questo esame emergono variabili chiave, come la sostenibilità, il cambiamento dei modelli di business conseguente allo sviluppo dell'economia digitale e dei

servizi, la varietà dell'offerta, la necessità di gestire processi aziendali e le collaborazioni interorganizzative. Il *cost management* non può fornire un contributo se non si sviluppa in armonia con questi *trend* che rappresentano rilevanti sfide per i manager.

I capitoli successivi al primo sono sviluppati con l'obiettivo di fornire delle logiche e degli strumenti utili per gestire le variabili critiche per la competitività e l'economicità aziendale identificate nel primo capitolo, coerentemente con le specifiche strategie che le organizzazioni perseguiranno. Ecco allora che l'*Activity-Based Costing* (capitolo II) è approfondito con il fine di andare oltre la tecnica di determinazione dei costi, mostrando le implicazioni per le decisioni operative e strategiche; nei capitoli VII, VIII, IX non si propongono nuove tecniche di determinazione dei costi, quanto piuttosto logiche che guidano la rilevazione di nuove configurazioni di costo effettuate per rispondere a esigenze informative emergenti che provengono dai cambiamenti delle preferenze dei clienti. La produzione di informazioni di costo si sviluppa così con il fine di ottenere informazioni "nuove", nel senso di una loro utilità per gestire variabili come la qualità, il ciclo di vita di prodotti/servizi e la sostenibilità. Nei capitoli V e VI invece si analizzano i costi per gestire i processi che generano il valore. In particolare nel capitolo V si indaga la relazione costi-valore facendo riferimento ai processi che realizzano/erogano un prodotto/servizio ed a quelli di supporto, mentre nel capitolo VI si approfondisce tale relazione nell'ambito del processo di sviluppo di nuovi prodotti e servizi. Nell'ultimo capitolo (X) del volume si illustra come le logiche e gli strumenti di *cost management* prima illustrati possano essere impiegati per sviluppare e gestire le relazioni interorganizzative.

Come nel primo volume, anche in questo caso sul sito web collegato al volume (vedi indicazioni nella pagina "lamialibreria" in fondo al testo) sono disponibili argomenti (la determinazione e gestione del costo del capitale e la gestione dei costi in ambienti produttivi snelli) che completano quelli del volume cartaceo; questi argomenti rappresentano una parte "dinamica" di contenuti che sarà arricchita nel tempo.

Gli argomenti trattati, rispetto alla precedente edizione, sono stati aggiornati e rivisti con l'intento di mettere ancora più in evidenza i risultati di recenti ricerche. In questo modo si vuole spingere il lettore ad esaminare i contesti nei quali applicare gli strumenti trattati ed a riflettere sulle dinamiche comportamentali, spesso molto complesse, che possono scaturire dall'adozione di logiche e strumenti che, come il *cost management*, riguardano sia aspetti tecnici, sia istituzionali, sia organizzativi.

Per ogni argomento trattato sono presentati esempi applicativi ai fini di una migliore comprensione e casi aziendali attinenti (nei box "Accade nelle azien-

de...”). In questo modo si è cercato di incrementare l’efficacia esplicativa e di analisi degli argomenti proposti nel testo e di porre continuamente “i concetti in azione” – obiettivo importante in tema di costi aziendali – mediante elementi conoscitivi che siano collegati alla realtà.

Come ricordato all’inizio, lo sviluppo di questo progetto editoriale poggia sull’esperienza ormai pluriennale dei volumi degli *Strumenti per l’analisi dei costi*, di cui costituisce naturale evoluzione. Questo libro *Cost Management – Vol. II*, pertanto, beneficia della capitalizzazione dei risultati di recenti ricerche svolte anche dagli autori, dei suggerimenti e spunti di riflessione raccolti nelle conferenze e workshop dove sono stati presentate tali ricerche e del confronto con i principali *stakeholders* di questo volume, ossia studenti, professionisti, rappresentanti delle aziende e colleghi che hanno adottato i precedenti volumi. A tutti coloro che in maniera diretta o indiretta hanno contribuito allo sviluppo di questo volume va il nostro ringraziamento. Particolare gratitudine va a Paola Miolo Vitali, da sempre prodiga di preziosi suggerimenti ed indicazioni nella genesi e nello sviluppo del percorso scientifico collegato a questi argomenti, ed ai colleghi Emilio Passetti, Cristina Campanale e Andrea Dello Sbarba.

*Lino Cinquini*  
*Riccardo Giannetti*  
*Alessandro Marelli*  
*Andrea Tenucci*

Pisa, febbraio 2018



# **I. COMPETITIVITÀ AZIENDALE, CAMBIAMENTO DEI MODELLI DI BUSINESS E STRUMENTI DI COST MANAGEMENT**

di Lino Cinquini, Riccardo Giannetti, Alessandro Marelli e Andrea Tenucci

---

## SOMMARIO:

1. *Cost management*: significato e finalità
  2. I tratti rilevanti delle variabili di competitività
  3. Nuovi contesti del cost management: la trasformazione dei modelli di business nell'economia digitale
  4. Il *cost management* nei nuovi modelli di business
  5. Rivoluzione digitale nell'analisi dei dati e *cost management*
-





#### OBIETTIVI DI APPRENDIMENTO:

- a) Comprendere le finalità del *cost management*
- b) Illustrare la rilevanza per la competitività aziendale di: centralità di attività e processi, sostenibilità, varietà dell'offerta, tempo, qualità e relazioni interorganizzative
- c) Capire i collegamenti tra gli strumenti di *cost management* e le variabili rilevanti per la competitività
- d) Comprendere il ruolo degli strumenti di *cost management* nell'economia digitale

### I.1. COST MANAGEMENT: SIGNIFICATO E FINALITÀ <sup>1</sup>

Nonostante non vi sia ancora una definizione univoca di *cost management*, esso può essere interpretato come *l'insieme delle iniziative finalizzate a ridurre i costi e ad incrementare l'efficacia nell'uso delle risorse, creando valore per il cliente e per gli azionisti*<sup>2</sup>. Tipicamente nell'ambito del *cost management* le decisioni sono assunte non solo per ridurre i costi, ma anche in funzione della possibilità di miglioramento dei *processi*, dei prodotti e dei servizi. Chi guida un'azienda sa bene che l'essenza del governo sta nella capacità di creazione di un adeguato reddito e che questo obiettivo rende necessario assicurare nel tempo una coerente relazione tra costi e ricavi. I valori assegnati ai costi ed ai ricavi servono per rappresentare, seppure in modo non «esatto», i sottostanti fatti economici, nel senso che i costi sono l'espressione del valore delle risorse usate per produrre dati *output* mentre i ricavi misurano la valutazione dei clienti nei confronti dei prodotti/servizi offerti. È per questo che il *costing* è sempre stato al centro dell'attenzione del management.

Tuttavia il *cost management* va oltre la determinazione dei costi e mira ad identificare le relazioni tra i costi sostenuti e il valore prodotto, in modo da migliorare continuamente questa relazione al fine di aumentare il rapporto valore prodotto/costi sostenuti. Bisogna precisare che il valore del prodotto cui si fa riferimento innanzitutto è quello generato per il cliente e può essere misurato

---

<sup>1</sup> Di Riccardo Giannetti.

<sup>2</sup> Yoshikawa *et al.*, 1993. Per un'analisi della letteratura sul concetto di *cost management* si veda anche Giannetti, 2013: pp. 3-5.

con il prezzo che è disponibile a pagare per un certo prodotto/servizio che offre determinate funzionalità. Successivamente bisogna accertare se tale valore prodotto per il cliente consente altresì di ottenere un soddisfacente reddito per l'azienda. La sfida per il *cost management* è quella di individuare, misurare e migliorare continuamente, le relazioni rilevanti tra i costi sostenuti ed il valore prodotto, sia per il cliente, sia per coloro (tipicamente gli azionisti) che hanno conferito il capitale di rischio.

In proposito è opportuno precisare che il *cost management* non si applica solo nelle aziende che devono produrre valore per i propri azionisti, ma anche nelle organizzazioni no-profit e negli enti pubblici. Naturalmente il concetto di valore sarà diverso dal valore dell'investimento in azioni in quanto dovrà essere definito guardando alla missione dell'organizzazione che di volta in volta si considera ed alle specifiche dei servizi/prodotti che offre per conseguire tale missione. In questi ambiti il *cost management* sarà di ausilio, ad esempio, per individuare gli sprechi e reimpiegare le risorse per finalità rispondenti alla missione dell'organizzazione, per trovare modalità alternative di svolgere le attività senza che ciò riduca la soddisfazione dei clienti/utenti ma anzi migliorandola.

Un'ultima puntualizzazione. Il *cost management*, come è stato evidenziato da alcuni Autori<sup>3</sup>, non è soltanto un insieme di tecniche che consente di misurare i costi e mappare la relazione costi-valore. Esso include anche elementi "soft" che indirizzano l'utilizzo degli strumenti e la loro evoluzione. Ci riferiamo alla tensione verso il miglioramento continuo ed all'atteggiamento proattivo degli analisti dei costi che desiderano applicare in maniera efficace e lungimirante gli strumenti di *cost management*.

Il miglioramento continuo riguarda l'individuazione di iniziative utili per perfezionare sempre di più il *rendimento* delle risorse impiegate in termini di valore prodotto. Le risorse impiegate, e quindi i loro costi che ne misurano l'entità, rappresentano il "combustibile" per la creazione di valore ed il *cost management* un'iniziativa manageriale utile per "migliorare" continuamente il rendimento di tale combustibile.

L'altro elemento soft che orienta l'impiego degli strumenti di *cost management* è l'atteggiamento nei confronti della manifestazione dei costi. Tale atteggiamento è proattivo nel senso che tende a prevenire la manifestazione dei costi poiché, in questo modo, l'azione di contenimento e di controllo è più efficace. A tale fine ovviamente è necessario avere un'elevata conoscenza del prodotto/servizio, della tecnologia impiegata, dell'organizzazione aziendale, delle risorse/competenze disponibili, delle determinanti della competizione, dell'ambiente istituzionale e così via; in altre parole il *cost management* richiede un ap-

---

<sup>3</sup> Cfr. Wouters *et al.*, 2012.

proccio multidisciplinare, ossia coinvolge non solo specialisti di misurazione e gestione dei costi, tipicamente appartenenti alla funzione amministrazione-finanza e controllo, ma anche professionalità che fanno capo ad altre funzioni.

Come si vedrà nei capitoli successivi, le ricerche evidenziano che il successo degli strumenti di *cost management*, cioè la loro effettiva utilità, dipende da molti fattori come, come ad esempio, il livello di competizione percepito dal management, l'adeguato investimento di risorse nella formazione manageriale, il collegamento con i sistemi d'incentivazione, la tipologia di processo produttivo e di prodotti servizi/offerti e così via. Tali fattori saranno esaminati gradualmente trattando i vari strumenti di *cost management*, in questo capitolo iniziale illustreremo alcune variabili critiche per la competitività aziendale che rappresentano il "contesto tipo" nel quale potrebbero essere adottati gli strumenti di *cost management* illustrati successivamente. Riteniamo che gli strumenti di *cost management* dovrebbero essere studiati innanzitutto interrogandosi sull'utilità che possono avere per la gestione di queste variabili che attualmente interessano molte aziende, anche se con intensità e modalità diverse. Questo esercizio, oltre a favorire l'apprendimento, può essere un buon modo per iniziare ad allenare la capacità d'individuare lo (gli) strumento(i) di *cost management* che possono essere di ausilio alle aziende/organizzazioni che hanno determinate peculiarità operative e strategiche.

## 1.2. I TRATTI RILEVANTI DELLE VARIABILI DI COMPETITIVITÀ

### 1.2.1. *Tecnologie digitali e nuovi business model*<sup>4</sup>

La diffusione di tecnologie digitali, ossia le tecnologie che comprendono hardware, software e reti informatiche, ha consentito ai consumatori di conoscere, confrontare ed apprezzare i migliori prodotti e servizi esistenti nel mondo. Inoltre per molti beni e servizi è possibile specificare le caratteristiche desiderate, pertanto viene meno l'assunto di fondo del mercato di massa secondo cui i clienti sono più o meno tutti uguali<sup>5</sup>, così da poter vendere volumi crescenti di prodotti standardizzati con l'intento di abbattere i costi di produzione e accrescere i profitti.

Il pensiero e il comportamento «a una dimensione»<sup>6</sup> collegati prevalentemente

---

<sup>4</sup> Paragrafo ripreso con adattamenti e integrazioni da Miolo Vitali, 2009.

<sup>5</sup> Hammer-Champy, 1994.

<sup>6</sup> Si veda: Marcuse, 1967.

mente agli aspetti materiali del consumo, evidenziati molto tempo fa dai critici della società tecnologica, si sono dissolti lasciando il posto alla multidimensionalità dei servizi richiesti. Sotto questo aspetto oggi si assiste da un lato ad una «politicizzazione» del consumo (dalle tendenze ambientaliste a quelle sempre più pressanti che chiedono maggiore attenzione agli aspetti sociali e più in generale alla sostenibilità dell'attività aziendale), dall'altro allo spostamento del *focus* «on customer service», con conseguente crescita dei relativi costi. Ai competitor non resta altra strada che dedicare tempo a studiare le esigenze dei clienti e collaborare con loro, sia che si tratti di persone fisiche o di imprese. La conseguenza è che l'accresciuto potere del consumatore fa sì che abbiano successo prevalentemente quelle aziende che, mediante strategie «Value for Customer», sanno trovare una transazione con tale potere.

Di fronte all'intensificarsi di questi fenomeni, la dinamica del posizionamento rispetto alla concorrenza, soprattutto per la ricerca di ruoli di dominanza nel proprio mercato, diviene un fattore cruciale: a queste esigenze di analisi risponde ancora una volta la logica proposta da Porter. La classica suddivisione dei settori, in cui le attività economiche sono raggruppate in funzione della tipologia del loro prodotto, viene sostituita dal concetto di «concorrenza allargata», con l'apprezzamento di cinque forze fondamentali<sup>7</sup>: concorrenti del settore già consolidati, entranti potenziali, fornitori di prodotti sostitutivi, il potere contrattuale dei fornitori e quello dei clienti. Tali forze concorrono a determinare la struttura dell'industria, l'intensità della concorrenza in atto e, mediante il combinarsi dei loro effetti con i comportamenti esterni da parte delle imprese, il potenziale di *profitabilità* del settore delineato, nonché le opportunità di collaborazione tra attori diversi.

In condizioni di stabilità, diventa allora significativo possedere uno schema per un'analisi volta a definire il posizionamento di un attore secondo criteri riconosciuti da quelli che vi partecipano; in condizioni dinamiche invece, per ottenere un analogo risultato, lo schema precedente diviene soltanto una precondizione che consente all'attore proattivo di compiere la lettura del sistema competitivo in evoluzione per comprendere i vettori di cambiamento, le potenziali discontinuità e mettere in atto le strategie necessarie per massimizzare la propria sfera di influenza.

A questo fine un nuovo strumento concettuale che le imprese hanno sviluppato è quello di “modello di business” o *business model*. Secondo Teece (2010) «Un modello di business articola la logica, i dati e altri fattori che sostengono

---

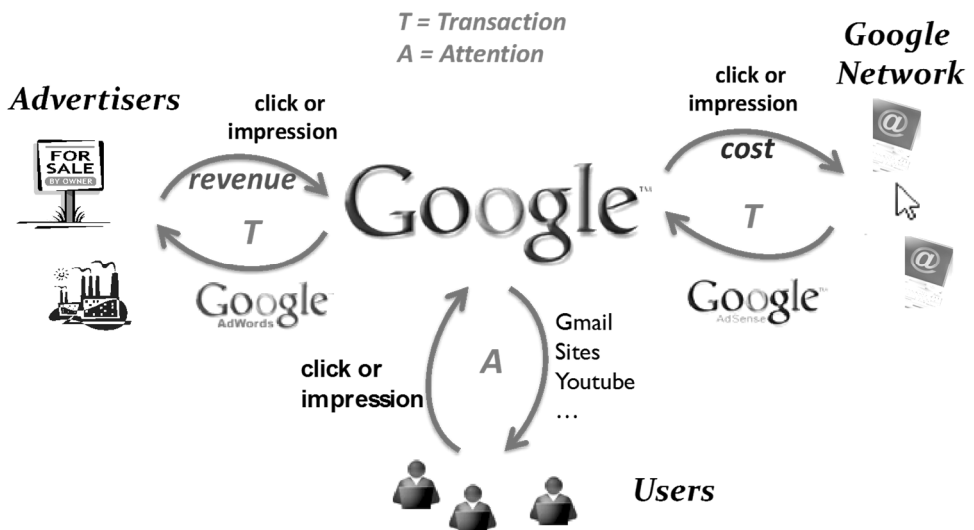
<sup>7</sup> L'intensità di ciascuna di queste forze competitive dipenderà dagli specifici fattori strutturali che hanno diversa rilevanza nel tempo e nello spazio. Ci riferiamo al contributo di Porter (Porter, 1980) ripreso ed evoluto da molti altri autori tra i quali: Sinatra, 1989; Grant, 1994.

una *value proposition* per il cliente, e una *struttura possibile dei ricavi e dei costi per l'impresa che offre quel valore*» (p. 179). Il business model quindi ha l'obiettivo di illustrare nel modo più chiaro possibile all'universo degli *stakeholder* il modo in cui un'azienda crea, distribuisce e cattura valore.

### Accade in azienda ...

Un esempio interessante di business model è costituito da Google, impresa paradigmatica dei servizi di ricerca basati sul web.

La peculiarità del processo di creazione di valore di questo modello di business sta nella sua essenza di tipo *attention-based*, ossia basata sulla *capacità di attrarre l'attenzione del cliente*: i clienti pagano il servizio con la loro attenzione ai contenuti ed alle offerte della piattaforma, che è il "denaro" nell'era di Internet (Anderson, 2009). Fondamentalmente questi servizi sono gratuiti per l'utente finale, ma sono generalmente supportati dalla pubblicità o da versioni premium del servizio. Di solito un modello basato sull'attenzione è abbinato a un modello basato sulle transazioni: ad esempio, nel caso di servizi pubblicitari supportati, da un lato il fornitore di servizi "attira" l'attenzione degli utenti fornendo servizi gratis (motori di ricerca), dall'altra parte il medesimo fornitore di servizi vende (ottenendo flussi di ricavi) l'attenzione dell'utente agli inserzionisti.



Google addebita ai propri clienti AdWords (inserzionisti) sulla base di due parametri: *click* o *impression*. Nel primo caso, gli inserzionisti pagano in base al numero di click degli utenti sui loro annunci, mentre nel secondo l'addebito si basa sul numero di volte in cui i loro annunci vengono visualizzati negli spazi di Google. La quantità di *click* o *impressions*, anche se in qualche modo diversi, misurano il traffico generato da Google.

Per quanto riguarda i ricavi, una questione importante di questi modelli di business *web-based* riguarda la dissociazione tra investimenti (costi) e fonti di ricavo. Questo è tipico dei servizi web aventi un modello di business basato sull'attenzione (es. portali web e social network). In tali contesti, i prezzi non seguono i modelli tradizionali del tipo "cost-plus" o "market-based". Il prezzo è piuttosto legato alle dinamiche della strategia aziendale e alla generazione di entrate, ed è dissociato dal costo di produzione. Nella maggior parte dei casi il prezzo praticato per il servizio è zero, in alcuni casi il prezzo è fisso, e in altri casi il prezzo varia in base al comportamento del cliente (non può essere definito a priori).

Il concetto di business model è in effetti nato in corrispondenza dello sviluppo delle nuove imprese dot.com, a partire negli anni '90 a seguito dello sviluppo di Internet. La stretta connessione tra "modello di business" e questo fenomeno è dimostrato dal fatto che molti studi si concentrano su modelli basati su Internet, vale a dire i cosiddetti *e-business model*, sviluppati a partire dai primi anni della diffusione delle dot.com con l'obiettivo di far capire l'innovativo funzionamento del business *web-based* ed attirare investitori.

*Fonte: Coller G., Tenucci A. and Cinquini L., 2011, Management Accounting In Web Services: Issues And Challenges For A Research Agenda, paper presented at the "34th Annual Congress of the European Accounting Association" (EAA), Roma, 20-22 Aprile 2011.*

---

A mano a mano che il *mercato dell'offerta*, tipico della produzione e consumo di massa, diviene *mercato della domanda* si creano pertanto le premesse per nuove regole competitive fondate non solo sulla capacità di individuazione e di adattamento ai bisogni dei clienti, ma anche sull'abilità di immaginare le vie e i modi per mettere a disposizione dei consumatori un significativo beneficio in grado innanzitutto di soddisfarli e poi di *affascinarli (delight)*, dando loro sensazioni e fornendo prestazioni anche superiori alle aspettative (Turney, 1991; Hamel e Prahalad, 1995). Nell'azienda contemporanea, rispetto al prezzo, altre variabili di *marketing mix* aumentano la loro rilevanza e fanno emergere tipologie di competizione, relativamente nuove, basate su:

- la centralità di attività e processi;
- la sostenibilità;
- il tempo;
- la qualità;
- la varietà;
- le relazioni interaziendali.

Per i fini di questo studio, ci preme sottolineare che la competizione sui costi, quindi sull'efficienza nel consumo delle risorse<sup>8</sup>, è trasversale rispetto a

---

<sup>8</sup> In una situazione di segmentazione temporanea del mercato, destinata ad incidere sulla formazione delle quote di mercato «l'impresa può perseguire, contemporaneamente, la differenzia-

queste variabili, in quanto rappresenta un elemento abilitante per iniziative finalizzate, ad esempio, a migliorare la qualità, i tempi oppure la sostenibilità. Nei paragrafi successivi esaminiamo ognuna di queste variabili evidenziando i principali collegamenti con le iniziative di *cost management*.

### 1.2.2. La centralità di attività e processi nella gestione del business<sup>9</sup>

Tra le innovazioni manageriali più importanti a partire dagli anni '90 un posto di rilievo spetta all'orientamento del management alle attività e ai processi. L'imperativo della *soddisfazione del cliente* ha reso fondamentale per il miglioramento continuo della performance dell'impresa un'azione manageriale tesa all'individuazione e gestione delle *attività e processi* da cui si genera il *valore per e con il cliente*, azione che rende possibile la realizzazione di cambiamenti effettivi nelle organizzazioni<sup>10</sup>.

Alle nuove sfide poste alle aziende contemporanee, le direzioni aziendali più avvedute rispondono con cambiamenti nella filosofia manageriale. Per accelerare l'ottenimento delle migliori performance si introducono nuovi strumenti organizzativi, nuovi metodi di lavoro, nuovi comportamenti delle persone, dal vertice alla base della piramide organizzativa, che trascendono la tradizionale visione della gestione. In particolare, si accentua l'attenzione *sul flusso del lavoro orizzontale*, che travalica la rigida struttura delle aree funzionali, per rendere il percorso che va dall'esigenza del cliente alla sua soddisfazione più veloce, più lineare, più facile e meno costoso.

La logica sottesa è la seguente: poiché nell'ambito aziendale tutti «fanno» qualche cosa, cioè svolgono *attività lavorative*, pare ragionevole pensare che le *modalità di funzionamento delle attività* siano un significativo fattore di differenziazione rispetto ai concorrenti. In questa prospettiva si pensa che le imprese ottengano performance diverse *per ciò che fanno e per come lo fanno*. In effetti le attività realmente svolte e le interdipendenze create tra di esse possono consentire di ottenere una riduzione nel costo (e per tale via nel prezzo di vendita) o di attribuire caratteri di «unicità» al prodotto/servizio che permettono di massimizzare il valore creato dall'impresa per il cliente rispetto alla concorrenza. In tale prospettiva, diventa importante gestire le attività e i processi trasversali.

---

zione e la leadership di costo, utilizzando la prima per l'acquisizione di quote crescenti e recuperando attraverso i premi di quota (vantaggi di scala e di esperienza), invece che attraverso i premi di prezzo, i maggiori costi potenziali di differenziazione» (Bertelè, 1990).

<sup>9</sup> Paragrafo ripreso con adattamenti e integrazioni da Miolo Vitali, 2009.

<sup>10</sup> Rummler e Brache, 1992; Davenport, 1994; Dossi, 2001.

Un'attività in generale può essere definita come qualsiasi impegno lavorativo effettuato all'interno dell'azienda, più precisamente *un sub-sistema di operazioni elementari realizzate da persone e sistemi (tecnologici, operativi, ecc.), con risorse (input: lavoro, impianti, informazioni, ...) per produrre un output definito* (merce consegnata, pagamento effettuato, pezzo tornito, ...) *per un cliente interno o esterno*<sup>11</sup>.

Di solito può essere descritta utilizzando un verbo, un nome ed un termine di specificazione, come ad esempio:

- predisporre proposte di contratto;
- ricevere materiali per il magazzino;
- effettuare pagamenti di fatture;
- assemblare un prodotto finito.

Più analiticamente, gli elementi strutturali che costituiscono un'attività sono secondo Brimson<sup>12</sup>:

1. gli «input», costituiti da risorse (fattori produttivi: manodopera, tecnologia, servizi, attrezzature, ecc.) e procedure impiegate per svolgere una attività;
2. l'«output», che rappresenta ciò che l'utente riceve o ciò che l'attività produce (ad es. per l'attività di fatturazione l'output è la fattura, per l'assemblaggio finale di prodotto l'output è il prodotto finito, ecc.); esso deve essere identificabile e *misurabile*;
3. gli «eventi esterni» alla attività che ne segnano l'avvio dell'esecuzione;
4. le «transazioni», intese come documenti fisici o elettronici associati alla trasmissione di informazioni (es.: ordini di acquisto, registrazioni dei tempi della manodopera; ricezione dei materiali, ordini di lavorazione); esse sono di solito all'inizio o alla fine di un'attività.

Il rapporto tra *eventi esterni* e *transazioni* è molto stretto, nel senso che le transazioni sono un «*surrogato informativo*» interno all'azienda dell'evento: ad es. l'ordine da reparto di acquisto di materiali è una *transazione* che segue alla programmazione in produzione dei prodotti per cui sono ordinati (*evento*) e segna l'avvio dell'*attività* di approvvigionamento; un fermo macchina (*evento*) si traduce in una richiesta di assistenza tecnica (*transazione*) che fa partire l'*attività* di riparazione; l'arrivo di merci in magazzino (*evento*) si traduce nella ricezione materiali (*transazione*) che fa partire una serie di *attività* (ispezione, spostamento, stoccaggio, inventariazione, pagamento).

---

<sup>11</sup> Si veda: Lorino, 1992; J. Brimson, 1992.

<sup>12</sup> Brimson, 1992.



Questo concetto non deve essere confuso con quello di «attività» nella catena del valore. Porter nel configurare il suo modello generale considera soltanto le attività strategicamente rilevanti per conseguire il vantaggio competitivo e le collega in sequenza secondo il tradizionale percorso del prodotto/servizio nella grande azienda (progettare, produrre, vendere, consegnare e assistere i prodotti post-vendita). Nell'orientamento per attività e processi che qui si considera, invece, le *attività* riguardano sicuramente i passi della catena del valore (quelli che trasformano le materie prime in prodotti finiti), ma vanno anche oltre, estendendosi alla «folla di sub-sistemi» di operazioni che contribuiscono a generare con efficacia ed efficienza valore per il cliente.

Ciascuna attività si compone di *operazioni elementari* individuabili da ogni azienda.

### **Accade in azienda ...**

---

Nella produzione di imballaggi industriali, con l'attività di stampa vengono riprodotti sulle bobine grezze in cui sono avvolti i sacchi caratteri, scritte e immagini richieste dai clienti.

In Eurosak S.p.A., ad esempio, l'attività *stampare* comprende le seguenti operazioni elementari:

SET UP IMPIANTO
TRASPORTO BOBINE GREZZE
CONTROLLO BOBINE GREZZE
MONTAGGIO BOBINE GREZZE
STAMPA BOBINE GREZZE
MONTAGGIO BOBINE STAMPATE
CONTROLLO SULLE BOBINE STAMPATE
IMBALLAGGIO BOBINE STAMPATE
REGISTRAZIONE DATI

In questo caso si tratta di un'attività legata tecnologicamente ad un processo di fabbricazione, ma il concetto vale anche per quelle di carattere amministrativo. Così «ricevere e controllare le materie prime dai fornitori» in una data azienda di sub-fornitura si articola in operazioni elementari del tipo:

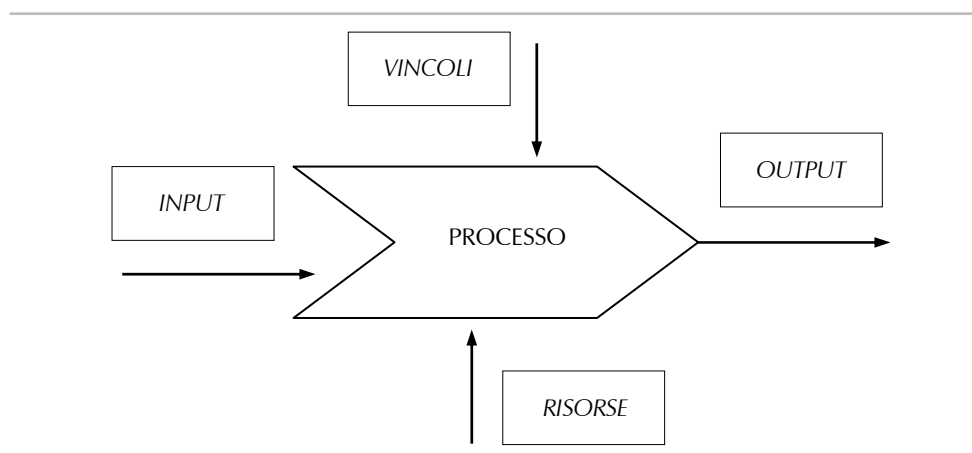
- scaricare i colli;
  - aprire i contenitori;
  - controllare i contenuti rispetto alle bolle di consegna;
  - identificare i materiali non conformi;
  - redigere l'elenco dei materiali da rifiutare;
  - mettere i materiali in magazzino.
-

Le attività sono i mattoni con i quali si costruiscono i processi. Più attività tra loro collegate formano un *processo*.

Un *processo raggruppa attività, svolte anche da professionalità diverse e legate fra loro da flussi significativi di informazioni, sulla base di un rapporto collaborativo del tipo «cliente-fornitore» per realizzare un specifico obiettivo rilevante per l'impresa.*

Per ogni processo è possibile evidenziare, in modo molto simile a quanto visto per le attività<sup>13</sup>, gli elementi costitutivi rappresentati in Figura I-1:

**Figura I-1.** – Gli elementi di un processo



- *input*: è ciò che viene introdotto nel processo per essere trasformato;
- *vincoli*: sono normative, informazioni e documenti esterni al processo che ne regolano e limitano le modalità di svolgimento, i quali non possono essere variati all'interno del processo. Nell'esempio precedente: un'azienda che acquista beni e servizi in ottica globale deve conoscere le regole da applicare in parti del mondo fra loro diversissime, assumendo di volta in volta vincoli esterni fra i più disparati e di diverse graduazioni;
- *risorse*: sono le persone, gli altri fattori produttivi finanziari e non finanziari, le

<sup>13</sup> In letteratura i termini *attività* e *processo* talvolta vengono usati come sinonimi (Brimson, 1002), tal'altra con significati diversi. Concordiamo con chi ritiene che «i due concetti debbano essere mantenuti distinti per la differente valenza strategica. L'attività è il momento di raccordo tra la funzione aziendale e il processo gestionale, essendo entrambi raggruppamenti significativi di alcune attività aziendali. Migliorare un'attività però non significa migliorare il processo nel suo insieme se non sono stati indagati i legami esistenti tra tutte le attività appartenenti al medesimo processo» (Ostinelli, 1995).

competenze organizzative e i servizi impiegati nel processo di trasformazione;

- *output*: rappresentano le prestazioni finali, volute e non volute, del processo; possono essere ad esempio i prodotti da inviare a magazzino, ma anche quelli scartati per difettosità.

Pur non esistendo un modello generale di riferimento come per le aree funzionali e la catena del valore, alcune caratteristiche fondamentali sono rintracciabili in tutti i processi <sup>14</sup>:

- a) *I processi sono sotto-sistemi di attività inseriti nella gerarchia del sistema aziendale*: nei processi si pone l'accento su *come* si lavora, piuttosto che su *che cosa* viene prodotto e in quale unità organizzativa, come invece avviene nel modello per aree funzionali. La differenza, in termini di valore per il cliente, tra attività e processo è la stessa che separa un mattone dall'edificio che lo incorpora. Un mattone da solo o accatastato con altri mattoni alla rinfusa non dà il risultato voluto. I mattoni assumono la forma di edificio se collegati «ad arte», secondo quanto previsto dal progetto di costruzione. L'attività è il «mattone» perché nessuna attività presa singolarmente crea valore per il cliente finale; il processo è l'edificio in quanto le attività vengono collegate fra loro per ottenere il risultato desiderato. I processi sono governati dalla logica sistemica in cui le relazioni hanno un'importanza primaria rispetto agli oggetti costituenti. L'approccio per processi si sviluppa per sotto-sistemi che tendono a rappresentare lo svolgimento di tutte le attività economico produttive per richiamare l'attenzione sulle relazioni ritenute rilevanti e misurabili, anche utilizzando indicatori diversi da quelli tipici della contabilità analitica, a livello operativo. In questa logica, evidenziare la *natura relazionale* delle attività vuol dire sostenere che la strutturazione delle attività in processi ha *caratteristica di progettazione*, non essendo data dal rigido *flow-chart* del lavoro fisico in atto, ma dalla sua finalizzazione ad un *output* (nel campo della qualità si parla di *flessibilità* del processo). Infine occorre osservare che condizione basilare per gestire il processo è l'*integrazione informativa*, ossia la codifica delle informazioni necessarie alla sua gestione e la diffusione delle stesse tra tutti gli attori coinvolti. La comunicazione infatti è un punto nodale per il governo della rete di processi. È una linfa che deve scorrere senza barriere, se si vuole che le informazioni siano trasformate in opportunità di mercato da cogliere o da creare prima dei concorrenti. Le barriere possono essere riscontrabili nei collegamenti:

---

<sup>14</sup> Ripreso con alcuni adattamenti da Miolo Vitali (2000), in base ai contributi dei seguenti autori: Brimson, 1992; Davenport, 1994; Hammer e Champy, 1994; Lorino, 1995; Ostinelli, 1995; Dossi, 1999.

- tra le attività e tra i sottoprocessi, nell'ambito dello stesso processo;
- tra processi diversi;
- tra la rete dei processi e le linee di potere individuate nell'organizzazione per funzioni.

Se la comunicazione è carente o conflittuale, il lavoro operativo degrada progressivamente perché non si riesce a capire in tempo utile quali sono i problemi cruciali su cui occorre prendere decisioni tempestive.

- b) *I processi attraversano i confini formali o giuridici delle entità organizzative*: la maggior parte degli autori ha sottolineato l'*interfunzionalità* dei processi per mettere in risalto che un processo richiede la partecipazione e l'esercizio di funzioni da parte di più persone provenienti sia da unità organizzative diverse, nell'ambito della stessa azienda (ad esempio, aree funzionali), sia da unità organizzative di altre aziende.

La logica, come scrive Lorino<sup>15</sup>, è quella di vedere il processo come il tramite operativo per smantellare la divisione del lavoro e creare integrazione tra i «mestieri», integrazione che è prima di tutto *cognitiva*: «... attraverso la costruzione di processi, l'impresa cerca di superare il "peccato originale" della divisione del lavoro e della perdita di contatto con il giudizio di valore futuro (con il cliente) che ne consegue per la maggior parte della popolazione dell'impresa. Si tratta dunque di neutralizzare la frammentazione in attività specializzate attraverso la concatenazione di attività significative dal punto di vista della creazione del valore (risposta ai bisogni del cliente)».

- c) *Nei processi esiste la possibilità di identificazione di sottoprocessi*: il management può decidere a fini analitici di articolare i processi in sottoprocessi, fino ad arrivare alle attività in modo da definire con più precisione *input*, *output*, vincoli, risorse, procedure e responsabilità. Il numero dei livelli di scomposizione è variabile, sebbene non sia conveniente scendere troppo nel dettaglio perché si rischia di perdere di vista i collegamenti tra le attività, finalizzate a dare valore per il cliente alla prestazione, e di avere una mole di dati difficilmente interpretabile.

- d) *I processi devono essere assegnati ai manager responsabili (process owner)*: il perno su cui ruota la possibilità reale di controllare e gestire i processi è dato dall'attribuzione di ciascuno di essi ad un *leader*, detto *process owner* (d'ora in poi P.O.). Si tratta di un soggetto che vede accomunate su di sé sia

---

<sup>15</sup> Lorino, 1992.

la responsabilità di tutto ciò che accade all'interno del processo, sia l'autorità per muovere con tempestività le leve capaci di influire sulle specifiche modalità di svolgimento del processo. I P.O. infatti rappresentano il baricentro delle relazioni fra il cliente a valle e il fornitore a monte e quelle all'interno del processo. Essi devono poter ricevere le informazioni necessarie da parte degli attori del processo e, a loro volta, devono comunicare loro gli elementi necessari per agire con armonia. Di solito i P.O. vengono scelti tra i manager di alto livello, dotati di prestigio e credibilità all'interno del nucleo produttivo.

- e) *I processi sono finalizzati all'ottenimento di un output unico e rilevante*: la missione di un processo non può essere generica. Dopo aver preso le decisioni per definire gli obiettivi di prodotto/servizio (tempi, costi e fattibilità tecnica) e le risorse (tangibili e intangibili) da impiegare per entrare in sintonia con le esigenze della clientela, occorre decidere *come* deve essere organizzata e gestita la combinazione dei fattori produttivi, che trova evidenza in *specifiche di prodotto/servizio* coerenti sia con le funzionalità d'uso richieste dai clienti esterni o interni, sia con le informazioni fornite dai responsabili delle diverse attività. È in questa caratteristica che si evidenzia l'*integrazione manageriale*, ossia la capacità di finalizzare l'integrazione cognitiva e informativa al raggiungimento di obiettivi predefiniti che danno concretezza alla missione assegnata al processo dal management<sup>16</sup>.

La rete di processi di un *business* è formata da processi differenti che richiedono un diverso grado di attenzione manageriale, di esercizio di responsabilità, di forme supporto mediante l'ICT.

L'identificazione e delimitazione dei processi aziendali costituiscono attività estremamente complesse e delicate. Possiamo in generale affermare che esistono due possibili approcci al problema, da intendersi non reciprocamente alternativi ma, semmai, complementari<sup>17</sup>:

- a) la mappatura delle attività e dei processi a partire dalla struttura organizzativa;
- b) la definizione delle attività e dei processi a partire da obiettivi definiti in base alle esigenze del cliente.

Nel primo caso vengono delimitate le attività all'interno di ciascuna funzio-

---

<sup>16</sup> Dossi, 1999.

<sup>17</sup> Ostinelli, 1995.

ne rispetto ad un *output* stabilito dalla struttura organizzativa; più in generale si tratta di circoscrivere le attività svolte all'interno di una funzione aziendale al fine di chiarire ciò che effettivamente viene svolto, indipendentemente dai mansionari degli operatori. Tale osservazione, tuttavia, risulta utile prevalentemente per un recupero di efficienza mediante l'analisi con un sistema adeguato delle risorse consumate dalle attività in essere, ma non evidenzia la connessione interfunzionale delle attività aziendali; è quest'ultimo aspetto a risultare spesso cruciale per la progettazione e realizzazione di interventi finalizzati ad un miglioramento significativo.

Di diversa portata è la definizione dei processi a partire dai bisogni del cliente. La mappatura dei processi avviene sulla base delle aspettative del cliente che la direzione ritiene di dover soddisfare e di quelli che l'azienda considera i propri fattori critici di successo; si tratta pertanto di trasferire nella definizione dei processi la «missione» che la direzione decide di dare all'azienda per differenziarsi dalla concorrenza e soddisfare la propria clientela ai minori costi possibili. In tal senso vanno identificati prioritariamente i «processi chiave» su cui far leva per raggiungere gli obiettivi strategici definiti sulla base dei fattori critici di successo; essi generalmente non sono molto numerosi e sono abbastanza ampi. Osserva in proposito Davenport<sup>18</sup>: «... la maggior parte delle aziende che hanno identificato i loro processi in un contesto d'innovazione, ne hanno contati da 10 a 20. ... Il numero di processi appropriato è condizionato dal *trade-off* esistente fra il gestire l'interdipendenza tra i processi e l'assicurare una certa padronanza sul raggio d'azione processuale. Più i processi sono ampi e limitati nel numero, più cresce la possibilità d'innovare mediante la loro integrazione, e più diventa grande il problema di capire, misurare e cambiare il processo».

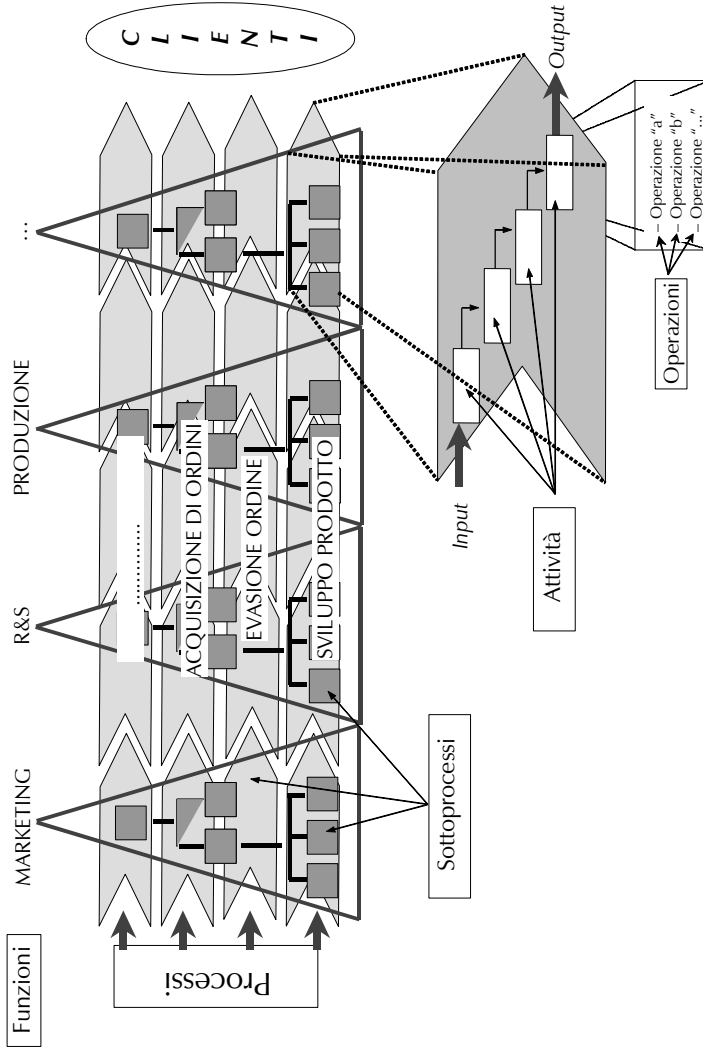
Una *funzione aziendale*, infine, aggrega operazioni, ma anche attività e processi, secondo «oggetto» e competenze specialistiche comuni. Le funzioni sono le tradizionali unità organizzative in cui si articola l'organigramma aziendale: amministrazione, finanza, produzione, marketing, ecc.: sono i serbatoi delle competenze specialistiche dell'azienda.

L'architettura organizzativo-funzionale integrata con la prospettiva delle attività e dei processi può essere rappresentata mediante la Figura I-2:

---

<sup>18</sup> Davenport, 1994.

**Figura I-2.** – L'architettura di attività, processi e funzioni



Fonte: Miolo Vitali, 2000.

Attività e processi sono alla base di molte iniziative di cost management, tra cui l'*activity-based costing* e l'*activity-based management*; essi costituiscono una potente chiave di lettura del funzionamento di un'azienda ai fini della comprensione delle leve su cui agire per raggiungere crescenti livelli di ottimizzazione.

### **I.2.3. Sustainability accounting e i conti (costi) della natura**<sup>19</sup>

Un fervido dibattito anima il mondo scientifico sul ruolo che alcune misure di costo (in logica di *ecologically informed accounting*) possono avere nell'affrontare le sfide per lo sviluppo sostenibile (Bebbington e Thomson, 2013; Russell *et al.*, 2017).

Una visione maggiormente critica verso questo tipo di informazioni sostiene che i report contabili di sostenibilità siano stati volutamente semplificati nel tempo a vantaggio della libera iniziativa delle aziende per conseguire obiettivi di massimizzazione dei profitti (Gray, 2010; Tregidga, *et al.*, 2014), mentre una visione manageriale ripropone la necessità del collegamento tra *sustainability accounting* e *management accounting* pur rilevando le profonde criticità nell'inserire i temi di sostenibilità nelle decisioni di pianificazione, di allocazione del capitale e nelle valutazioni delle performance aziendali (Burritt e Schaltegger, 2010; Burritt, 2012; Schaltegger, 2017; Russell *et al.*, 2017). Il dibattito si alimenta con risultati di ricerche che mostrano come sia possibile realizzare un migliore equilibrio tra dimensioni ambientali ed economiche, e ciò favorisce un uso più efficiente delle risorse ambientali (ad esempio, Figge e Hanh, 2013). Minori invece sono le evidenze sulla dimensione sociale della sostenibilità (Parker, 2005; Bebbington e Thomson, 2013) anche per la particolare difficoltà nel valutare i ruoli e i riflessi dal punto di vista contabile di tutte le variabili riconducibili al fenomeno (Cooper *et al.*, 2011; Gallhofer *et al.*, 2011).

Ciò ha favorito la diffusione di pratiche di *management accounting* complementari e rivolte al monitoraggio degli effetti sull'ambiente rispetto ad un approccio che partisse da nuovi modelli e metodi per misurare la ricchezza delle nazioni e il valore delle produzioni aziendali, rispettosi della sostenibilità e allineati ai principi di ecologia. Ne consegue che un vero cambiamento, che consideri il capitale naturale, o potremmo dire i "conti" relativi alla "natura" e al benessere umano, come risorsa da proteggere dall'opportunismo commerciale, non è ancora identificabile (Milne *et al.*, 2006; Milne *et al.*, 2009; Russell *et al.*, 2017). In altri termini, non esiste (ancora) un sistema di misure e strumenti

---

<sup>19</sup> Di Alessandro Marelli.



di *management accounting* che consenta di monitorare la creatività, i valori sociali, le istituzioni e che permetta di veicolare le innovazioni e gli investimenti. Le stesse pratiche di *Environmental management accounting* continuano a evidenziare un basso tasso di adozione, e dove adottate spesso risultano introdotte per meri scopi di legittimità (Bebbington *et al.*, 2008) e di conformità alla normativa (Bebbington *et al.*, 2012).

Alla luce di quanto descritto non è prevedibile quando e quanto la *sustainability accounting* possa diffondersi. Ciò che oggi abbiamo è un patrimonio di conoscenze sull'uso di modelli e strumenti di rilevazione monetaria e non monetaria che offrono indicazioni utili sui risultati quali e quantitativi ambientali di breve periodo. Gli studi dimostrano che questi strumenti descrivono fenomeni economici non esaminati in passato (*hidden costs*) e contribuiscono in alcune organizzazioni ad alimentare un dibattito sugli effetti economici e sulle più ampie conseguenze sociali e naturali dell'attività dell'azienda. Nuovi strumenti contabili e modelli di reporting per l'analisi di questioni ambientali e sociali sono perciò sperimentati e proposti. Alcuni autori (Schaltegger *et al.*, 2002) ne hanno identificati e analizzati circa 50 tipi diversi, suddivisi su tre ambiti: ambientale, sociale ed economico. Riportiamo di seguito alcuni fra i più citati, con l'avvertenza che l'elenco non è esaustivo e che essi non sono né i più efficaci, né i più esaurienti (Gray e Parker, 2000; Bebbington, 2001; Rebitzer *et al.*, 2004; Adams, 2004; Henri e Journeault, 2008; Joseph, 2012; Marelli, 2013; Passetti *et al.*, 2014):

- *Environmental costing*: è il sistema che rileva e misura i costi ambientali diretti e indiretti per determinare i costi di produzione dei diversi prodotti / servizi offerti dall'azienda e per misurare economicamente i processi e le attività alternative di produzione.

- *Environmental budget*: è uno strumento di pianificazione orientato al futuro che determina i fondi disponibili per le questioni ambientali, e facilita la definizione di obiettivi ambientali.

- *Environmental life cycle assessment*: è classificabile come un *report* sulle problematiche ambientali del prodotto, del suo impatto ambientale durante il ciclo di vita. Comprende tutte le fasi di produzione, dall'acquisizione della materia prima allo smaltimento del prodotto alla fine della sua vita. Prevede le conseguenze ambientali e una tempestiva identificazione delle misure precauzionali all'interno e all'esterno di un'organizzazione.

- *Environmental performance indicator*: comprende un pacchetto di indicatori interni che monitorano le principali problematiche ambientali, quali l'uso dell'acqua, le emissioni di gas serra, la gestione dei rifiuti, ecc. Sono rappresentati da dati finanziari e non finanziari che forniscono informazioni chiave, pa-

rametriche e confrontabili su aspetti ambientali dell'organizzazione, come l'impatto ambientale delle attività operative, informazioni spesso codificate ed imposte da norme nazionali ed internazionali di tutela ambientale.

- *Social tools*: ricomprende nelle sue varie forme il bilancio sociale, che vuole essere strumento di pianificazione orientato al futuro e che determina i fondi disponibili per le questioni sociali in archi temporali brevi. Aiuta a stabilire obiettivi sociali e, spesso, per le società quotate in borsa diventa un documento obbligatorio (in Italia è di riferimento la direttiva europea del 2014/95 recentemente recepita con d.lgs. n. 254/2016 ed entrata in vigore nel 2018). In questo documento, il contenuto è ampio e la forma non è standard: gli investitori e i consumatori, comunque, trovano evidenziati e misurati i principali rischi generati o subiti per quanto attiene la vita dell'azienda e gli aspetti socio-ambientali che scaturiscono dalle attività di produzione di beni e fornitura di servizi.

- *Social performance indicator*: sono indicatori interni che si riferiscono alla misurazione di problemi sociali. Forniscono informazioni sulle attività considerate socialmente efficaci ed efficienti. Sono rappresentati da misure monetarie e non monetarie, e forniscono informazioni chiave sulla salute e sicurezza dei dipendenti, sulle pari opportunità, sulla gestione della diversità e sulla valutazione sociale dei prodotti.

- *Integrative tool*: consente l'analisi dell'eco-efficienza del prodotto e delle attività operative riguardanti il rapporto tra il valore aggiunto economico, l'uso delle risorse naturali e gli obiettivi dell'impresa.

- *Sustainability report*: comunica i risultati ambientali, sociali ed economici dell'azienda a soggetti esterni al fine di dimostrare l'impegno dell'impresa nei confronti delle questioni di sostenibilità e di accrescerne il livello di trasparenza.

Le domande su quali “resoconti” adottare e quali oggetti legati alla “natura” sia possibile analizzare in studi di contabilità che hanno permeato questo corpus di lavoro sulla *sustainability* hanno consentito di esaminare e sviluppare nuovi strumenti per il monitoraggio del cambiamento socio-ecologico (Gray *et al.*, 2014; Brown *et al.*, 2015). Nell'affrontare i temi ecologici e le responsabilità aziendali, vi sono anche contributi alla progettazione e all'implementazione di pratiche di cost management (Bebbington *et al.*, 2001; Birkin, 2003; Hazelton, 2013; Egan, 2014; Samkin *et al.*, 2014; Tello *et al.*, 2016). La maggior parte delle aziende ha generalmente adottato un approccio molto conservativo e non ha sviluppato adeguatamente metriche, obiettivi e piani per la sostenibilità, salvo in presenza di pressioni esterne di conformità legale ed interne di maggiore efficienza nell'impiego delle risorse. Nel testo, dopo una breve analisi sul ruolo dei pacchetti di controllo legati all'*environmental management accounting*

(EMA), approfondiremo i costi ambientali (*environmental costing*) che appaiono fra i costi indiretti di fabbricazione, i costi amministrativi e i costi generali (Henri *et al.*, 2013) e illustreremo dove il cost management può dare un contributo significativo per innalzare il livello di interesse del management per la misurazione della sostenibilità (Marelli, 2015).

#### 1.2.4 Il tempo<sup>20</sup>

La pressione competitiva sui mercati ha progressivamente messo in evidenza l'importanza della leadership sulle durate temporali critiche, la cui riduzione può aumentare la velocità di risposta e costituire una fonte di vantaggio differenziale oltre che una spinta evolutiva per l'equilibrio economico. Tali *tempi critici* riguardano tre fondamentali aspetti<sup>21</sup>:

- l'innovazione di prodotto e di servizio;
- la produzione;
- la logistica del prodotto finito.

Sul piano dell'*innovazione di prodotto e di servizio* la riduzione del *lead time* nello sviluppo dei nuovi prodotti/servizi (*time to market*) consente la conquista dei vantaggi del *first mover* in un'arena competitiva<sup>22</sup>, pertanto il tempo diviene una misura rilevante per gestire la fase di sviluppo di nuove offerte (Giannetti e Marelli, 2016). La riduzione del *time to market* mediante tecniche

---

<sup>20</sup> Paragrafo ripreso con adattamenti e integrazioni da Miolo Vitali, 2009.

<sup>21</sup> L'approccio strategico indicato come *time-based competition*, esalta il rilievo assunto dalla considerazione del «tempo» come fattore produttivo; tra i contributi in questo ambito si vedano: Mariotti, 1994; Stalk-Hout, 1991; Blackburn (a cura di), 1993; Cinquini, 1990; Fontana, 1992; Filippini, 1991; Bloxham, 2001.

<sup>22</sup> Porter individua i seguenti vantaggi per l'impresa *first mover*, in grado cioè di acquisire per prima la leadership tecnologica:

- reputazione di pioniere o di leader nei confronti del mercato;
  - prelazione di un posizionamento di prodotto o di mercato;
  - creazione di costi di spostamento per il consumatore, che rendono più difficile il distacco dall'impresa *first mover*;
  - scelta del canale distributivo;
  - vantaggio di costo derivante da iniziare *per prima* a discendere lungo la curva di apprendimento;
  - accesso agevolato a impianti, *input* o ad altre risorse scarse;
  - definizione di standards tecnologici;
  - creazione di barriere istituzionali (brevetti); realizzo di profitti temporaneamente elevati;
- Porter, 1987: 40-44.