

Lean Accounting

Misurare e gestire l'impresa lean

Brian Maskell
Bruce Baggaley
Larry Grasso

Edizione italiana a cura di
Tommaso Accornero e Anna Possio

McGraw-Hill Education

Milano • New York • Bogotá • Lisboa • London • Madrid
Mexico City • Montreal • New Delhi • Santiago • Seoul
Singapore • Sydney • Toronto

Traduzione italiana di:
Practical Lean Accounting. A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise.
Second Edition

CRC Press
Taylor & Francis Group
6000 Broken Sound Parkway NW, Suite 300
Boca Raton, FL 33487-2742

© 2012 by Brian Maskell and Bruce Baggaley
CRC Press is an imprint of Taylor & Francis Group, and Informa business
All Rights Reserved

“Authorized translation from English language edition published by CRC Press, an imprint of Taylor & Francis Group LLC”

Copyright © 2015 McGraw-Hill Education (Italy) s.r.l.
Via Ripamonti, 89 - 20141 Milano



I diritti di traduzione, di riproduzione, di memorizzazione elettronica e di adattamento totale e parziale con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche) sono riservati per tutti i Paesi.

Nomi e marchi citati nel testo sono generalmente depositati o registrati dalle rispettive case produttrici.

Le fotocopie *per uso personale* del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque *per uso diverso da quello personale* possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Corpo di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail info@clearedi.org sito web www.clearedi.org.

Publisher: Paolo Roncoroni
Acquisition Editor: Daniele Bonanno
Development Editor: Chiara Daelli
Produzione: Donatella Giuliani
Realizzazione editoriale: Nuovo Gruppo Grafico, Milano
Traduzione: Tommaso Accornero
Progetto di curatela: Anna Possio, Leannovator
Progetto grafico di copertina: Martina Fiorentino
Stampa: Prontostampa, Verdellino Zingonia (Bergamo)
ISBN: 978 88 386 7473-0

Printed in Italy

Indice

Prefazione all'edizione italiana	ix
Introduzione all'edizione italiana	xiii
Ringraziamenti	xvii
Introduzione	xix
1 Perché il Lean Accounting è importante?	1
Come la contabilità a costi standard può indurre a comportamenti sbagliati	3
È necessario dimostrare l'impatto economico-finanziario dei miglioramenti lean	5
È necessario un metodo migliore per comprendere il costo del prodotto	7
Sono necessarie nuove metriche di performance	8
È necessario eliminare gli sprechi dai processi e dai sistemi di contabilità	10
Sono necessari nuovi metodi per prendere le decisioni	11
È necessario focalizzare il business sul valore per il cliente	12
Riassunto	13
2 Il percorso di maturità verso il Lean Accounting	15
Il percorso di maturità	16
Incominciare a usare il Lean Accounting	25
Riassunto	26
3 Le metriche di performance della cella	29
Cosa c'è di sbagliato nelle metriche tradizionali?	29
Cosa c'è di giusto nelle metriche di una cella lean?	30
Il set iniziale di metriche di performance della BMA Inc.	31

	Il report della Giornata-Ora-per-Ora	31
	Il report dei Buoni-al-Primo-Colpo	38
	Il report WIP-SWIP	41
	Efficacia operativa degli impianti (OEE, Operational Equipment Effectiveness)	44
	Altre metriche di supporto della cella	48
	Come si presentano le informazioni?	52
	Fare in modo che le metriche di performance della cella funzionino	54
	Celle e reparti non produttivi	55
	Tutto ciò come si collega alla contabilità e al controllo?	57
	Riassunto	57
4	I benefici economico-finanziari del Lean Manufacturing	61
	Il problema	61
	Creare il Box Score	63
	Gestire la capacità	78
	Guadagnare con il Lean Manufacturing	82
	Riassunto	88
5	Eliminare le transazioni piene di sprechi	91
	Che cosa ci deve essere?	94
	Le transazioni di cella	95
	La rilevazione del lavoro	98
	I costi del materiale	100
	La rilevazione delle scorte	101
	Riassunto	102
6	La contabilità economico-finanziaria lean – Parte I	103
	Una nuova prospettiva del controllo contabile interno	103
	Eliminare gli sprechi dai processi di contabilità economico-finanziaria	105
	Usare gli strumenti lean per creare cambiamento	111
	Riassunto	122
7	La gestione per value stream	123
	Cos'è una value stream?	123
	Diversi tipi di value stream	124
	Perché concentrarsi sulle value stream?	126
	Perché si deve gestire l'azienda tramite le value stream?	127
	Miglioramento continuo	130
	Il percorso di maturità verso un'organizzazione per value stream	130

Problemi	132
Come si determinano le value stream?	135
È necessario cambiare l'organigramma?	140
Sviluppare un piano	143
Riassunto	143
8 Le metriche di performance della value stream	145
Qual è lo scopo delle metriche di performance di value stream?	145
I team di miglioramento continuo della value stream	146
Le metriche di value stream e il controllo del processo	147
In che modo le metriche di value stream differiscono da quelle tradizionali?	148
I Box Score	150
Vendite per persona	150
Metriche alternative	151
Consegne in tempo	152
Tempo di attraversamento	153
Buoni-al-Primo-Colpo	156
Costo medio per unità	158
Giorni di fatture attive	161
Metriche di supporto	162
Presentare le informazioni	163
Far funzionare le metriche di performance della value stream	165
Riassunto	170
9 La contabilità per value stream	173
Cosa non va nella contabilità a costi standard tradizionale?	174
Come funziona la contabilità per value stream?	176
Perché la contabilità per value stream è semplice?	181
Come si può realizzare la contabilità per value stream?	182
Come gestiamo i costi fuori dalla value stream?	183
Come possiamo sapere il costo di un prodotto?	184
Il report Profitti & Perdite della value stream e dello stabilimento	186
Calcolare il costo delle scorte	187
Problemi speciali che coinvolgono le scorte	192
Iniziare con i metodi più semplici	193
Riassunto	193
10 Come usare il Box Score	195
Presentare le performance di value stream	197

Mostrare gli effetti dei miglioramenti lean	198
Mostrare gli effetti delle strategie e dei piani	200
Riassunto	201
11 Calcolare i costi del prodotto con le caratteristiche e le peculiarità	203
Cosa impatta sul costo in una value stream lean?	205
Come usare le caratteristiche e peculiarità	206
L'uso della contabilità per caratteristiche e peculiarità	216
Riassunto	217
12 Eliminare altre transazioni dispendiose	219
La rilevazione del lavoro	221
I costi dei materiali	228
La rilevazione delle scorte	230
Il sistema di controllo interno	231
Riassunto	233
13 Pianificazione delle Vendite, Operativa e Finanziaria (PVOF)	235
Lo scopo della Pianificazione delle Vendite, Operativa e Finanziaria	236
La pianificazione economico-finanziaria lean	237
La Pianificazione delle Vendite, Operativa e Finanziaria lean	238
La pianificazione della domanda della value stream	241
La pianificazione operativa di value stream	247
La riunione della PVOF	262
La riunione dirigenziale della PVOF	267
Variazioni sul tema	269
Fare in modo che si avveri	269
Riassunto	272
14 La contabilità economico-finanziaria lean – Parte II	273
Ulteriori progressi nel Lean Accounting	275
Riassunto	290
15 L'impresa lean	291
Che cos'è un'impresa lean?	291
Quali metodi lean supportano l'impresa lean estesa?	297
Perché le imprese lean sono così dure con sé stesse?	300
Riassunto	300

16	Il target costing	301
	Come funziona il target costing?	302
	Dove viene usato il target costing?	303
	Quali sono i passaggi da intraprendere?	305
	Dopo la fase 3	308
	Esempio di target costing in ECI, Inc.: dalla fase 1 alla 3	308
	Capire il valore per il cliente	313
	Esempio di target costing in ECI: dalla fase 4 alla 6	317
	Calcolare i costi target	322
	Esempio di target costing in ECI: dalla fase 7 alla 9	324
	Arrivare al valore per il cliente	327
	Esempio di target costing in ECI: dalla fase 10 alla 12	331
	Riassunto	336
17	Espandere la value stream oltre l'azienda	337
	Le value stream lean rivisitate	337
	Una visione della value stream estesa	339
	Esaminare il valore e il costo all'interno dell'azienda	343
	Un esempio di espansione efficace della value stream	346
	Riassunto	350
18	Lo strumento diagnostico del Lean Accounting	351
	Il percorso di maturità rivisitato	351
	Utilizzare lo strumento diagnostico	356
	Riassunto	357
19	Il grafico di collegamento delle metriche di performance	359
	La struttura delle metriche di performance	359
	La creazione del set iniziale di metriche di performance	364
	Le fasi per sviluppare le metriche di performance nella propria azienda	368
	Riassunto	373
20	Il percorso di maturità per l'eliminazione delle transazioni	375
	Come usare la tabella del percorso di maturità	376
	Le mappe del processo di eliminazione delle transazioni	382
	Riassunto	382
21	L'Analisi dei Costi della Value Stream (ACVS)	385
	Cos'è un'Analisi dei Costi della Value Stream?	387
	Svolgere i calcoli dell'ACVS	389
	Fase 1: definire la value stream	390

Fase 2: analizzare la capacità	393
Lo stato futuro	404
Fase 3: simulare gli usi della capacità	407
Riassunto	412
22 Il Value Stream Mapping (VSM)	413
Le mappe di value stream e il Lean Accounting	414
Ulteriori fasi della mappa di value stream	417
Le informazioni dei box dei dati	418
Riassunto	419
Appendice - Questionario	421
Indice analitico	435

Prefazione all'edizione italiana

La vera scoperta consiste nel vedere con nuovi occhi.
Marcel Proust

Come imprenditore di un'azienda medio-piccola, da sempre mi confronto con l'obiettivo di capire il mondo esterno, e al tempo stesso di far fluire sempre maggior valore verso quel mondo. Da questo dipende il valore che potremo tenere per noi, e con noi intendo tutte le persone che lavorano nell'azienda.

Da anni abbiamo capito che, a tal fine, era necessario intraprendere il viaggio lean, e ne abbiamo così applicato i principi, i metodi e le tecniche con discreto successo, consci comunque che l'“azienda lean” non esiste, ma è solo un'organizzazione che si trasforma continuamente con determinazione, supportata dalla consapevolezza di avere sempre margini di miglioramento molto ampi. Negli ultimi anni abbiamo abbracciato il *Toyota Kata*, un nuovo approccio manageriale per il *kaizen* o miglioramento incrementale dei processi operativi. Lungo questo percorso abbiamo imparato a utilizzare nuove metriche, più adatte a capire i fattori critici di successo, misurare le performance operative, individuare le cause radice dei problemi, e motivare la conseguente attività di miglioramento quotidiana.

Tuttavia, fin dall'inizio, ci mancava qualcosa, un metodo per collegare il miglioramento delle metriche operative a quello delle metriche economico-finanziarie, per vedere il nesso causale tra le prime e le seconde. E questo specialmente nelle fasi iniziali della trasformazione lean, quando i significativi miglioramenti operativi, come spiegato in questo libro da Brian Maskell, sembrano non generare ancora benefici economico-finanziari altrettanto importanti.

Si può così creare, o meglio può aumentare, l'incomprensione tra le Operations e l'Amministrazione/Controllo e, spesso, il Top Management. Perché

le persone delle Operations sono così entusiaste della trasformazione lean? Sono forse dei fanatici poco concreti? In realtà, si tenta di comunicare usando due lingue diverse: l'una è quella del sistema di metriche economico-finanziarie tradizionali della produzione di massa, l'altra di quelle operative lean, focalizzate sulla velocità e continuità del flusso di valore verso i clienti. È difficile, in questo contesto, prendere decisioni efficaci sia nel breve che nel medio o lungo termine. Manca il Lean Accounting, manca un sistema coerente di misurazione operativa ed economico-finanziaria, a tutti i livelli dell'impresa lean.

Brian Maskell e i suoi co-autori riescono a colmare questo vuoto. Brian, grazie alla sua polivalenza ingegneristica ed economico-finanziaria, acquisita con gli studi universitari e decenni di pratica professionale, ha raccolto la sfida di far parlare tutti con la stessa lingua e rispondere a domande fondamentali: Come trasformare amministrativi e controller da giudici delle performance degli "altri" ad attori del cambiamento e del miglioramento, spalla a spalla con tutti i colleghi delle altre funzioni? Come rendere la contabilità gestionale sufficientemente semplice e comprensibile ai molti "altri" nell'azienda, così da renderli consapevoli dell'impatto economico-finanziario delle loro azioni? Come portare tutti a parlare soprattutto di valore, invece che solo di costo? Come rendere i fatti e i dati disponibili tempestivamente, cioè quando è ancora possibile capire le cause dei problemi e intervenire per risolverli? E, soprattutto, come evitare che la contabilità gestionale incentivi comportamenti contrari agli obiettivi lean?

Il "segreto", in verità piuttosto semplice, è la misurazione e gestione per value stream, cioè per flussi di valore di famiglie di prodotti omogenei, partendo dai processi dei fornitori, attraverso quelli dell'azienda, e fino a quelli dei clienti. Una value stream è il cuore della creazione del valore. Da parecchio tempo, pur operando in un'azienda con meno di cento persone, il mio sogno era di creare un paio di "aziendine" virtuali interne, ancora più piccole, ma con team completi e per quanto possibile autonomi, che riuscissero a focalizzarsi esclusivamente sulla loro famiglia di prodotti e sui relativi processi. Questa riorganizzazione è radicale, ma è l'approccio giusto, ed è realizzabile con relativa gradualità. Brian Maskell, con il "percorso di maturità del Lean Accounting", ci ha indicato la strada e, passo dopo passo, stiamo progredendo: non potremmo più tornare indietro. E, vantaggio non secondario, anche le relazioni interpersonali all'interno dei team di value stream, e le "relazioni industriali" dell'azienda in generale, godono ora della chiarezza organizzativa e gestionale insita in questo approccio.

C'è un ulteriore beneficio, tra i molti che non ho citato, per le aziende che intraprendono una progressiva trasformazione della contabilità in ottica lean: la drastica riduzione delle transazioni nella funzione di amministrazione e controllo, e nell'azienda in generale. Il Lean genera crescente stabilità e permette di incorporare il controllo all'interno dei processi, e così misura solo

ciò che serve, quando serve. Rispetto all'impresa tradizionale, in quella lean abbiamo bisogno di nuovi occhiali per guardare ai processi, alle value stream e all'azienda: il Lean Accounting ce li fornisce, e inoltre "ce li fa pagare poco", in quanto le transazioni necessarie (cioè i costi) per usarli diminuiscono sempre di più col tempo. Confesso che è stato scioccante per noi scoprire quante informazioni inutili stavamo generando, gestendo, comunicando, discutendo, senza che queste contribuissero minimamente alla generazione di valore, anzi...

In conclusione, il Lean Accounting è un elemento fondamentale per le aziende impegnate a sfruttare l'enorme potenziale del Lean Thinking. Lean Accounting e Lean Thinking si integrano: l'uno aumenta la forza dell'altro. Maskell, Baggaley e Grasso ci hanno regalato un libro carico di rigore scientifico, ma facile e piacevole da leggere, e che al tempo stesso ci può accompagnare, come un manuale di istruzioni per l'uso, nel nostro viaggio lean. Sono ogni giorno più convinto che il Lean è il sistema gestionale vincente per le organizzazioni del nostro secolo, siano esse produttrici di beni o di servizi, grandi o piccole, private o pubbliche.

Giorgio Possio *

* Vice Presidente
Piccola Industria
Confindustria



Presidente
Spesso Gaskets Srl



Presidente
ASSOCAM
Scuola Camerana



Introduzione all'edizione italiana

Il Lean Management non è un argomento nuovo nella letteratura internazionale, nuovo è il momento storico in cui si presenta la traduzione italiana di una delle pubblicazioni di riferimento sul tema, come “Practical Lean Accounting” di Maskell, Baggaley e Grasso, curato nella edizione italiana da Tommaso Accornero e Anna Possio.

Il Toyota Management System si è diffuso nel recente passato all'interno delle grandi imprese “industriali” mettendo in luce gli evidenti vantaggi organizzativi e di economicità generati dall'applicazione dei principi del “Lean” sui processi aziendali e gli effetti più significativi sono stati: il risparmio di tempo, di spazio e una migliore qualità della produzione e dell'ambiente di lavoro.

Oggi assistiamo a interessanti sperimentazioni del “Lean Thinking” all'interno delle piccole e medie imprese del settore industriale, in imprese del settore dei servizi e della Pubblica Amministrazione. In particolare, nel nostro Paese, la diffusione di una cultura che genera una maggiore consapevolezza del valore della partecipazione collettiva al miglioramento continuo dei processi aziendali, della misurazione sistematica dei miglioramenti della produttività aziendale, del riconoscimento individuale al contributo collettivo, del senso di appartenenza al gruppo e all'impresa con benefici effetti motivazionali, può innescare virtuosi percorsi di ridefinizione dei modelli produttivi che potranno irrobustire naturalmente la competitività delle nostre Aziende.

La “ricetta”, con “dosi” diverse, può essere utile in quei contesti della nostra economia che necessitano di sostenere nuove strategie, incidendo sui comportamenti delle persone attraverso la diffusione della responsabilità individuale, del senso di appartenenza istituzionale, di un atteggiamento imprenditoriale per la soluzione dei problemi quotidiani e della meritocrazia, per sostenere una transizione a nuovi modelli di gestione aziendale.

Le sperimentazioni applicate alle piccole e medie imprese fanno emergere

una maggiore attenzione alla dimensione organizzativa che implica la crescita della cultura manageriale integrando il tipico modello di governance del family business, spesso caratterizzato dall'individualità rispetto al team e dallo scarso uso della delega, accompagnato da strumenti di misurazione e controllo delle performance anche ai livelli più operativi.

Le imprese di servizi, soprattutto quelli tradizionali del settore finanziario, cominciano a traslare l'esperienza che si è consolidata nel settore dell'industria ridefinendo i processi operativi, semplificandoli e rendendoli più efficienti, anche attraverso l'uso della tecnologia, con evidenti effetti sull'incremento di produttività come primo e significativo passo per rispondere all'aumento della competitività interna ed esterna.

La pubblica amministrazione ha sempre meno certezze sul trasferimento di risorse centrali per rispondere ai bisogni generali e specifici della collettività come ad esempio i servizi forniti dagli enti territoriali o le prestazioni delle aziende sanitarie. Per mantenere lo stesso livello di servizi di fronte alla prospettiva di un contenimento delle risorse dedicate al benessere sociale occorre lavorare prioritariamente sull'incremento della produttività del sistema. Anche in questo caso il "Lean Thinking" aiuta a muovere i passi giusti per incidere positivamente su azioni di miglioramento dei tempi di esecuzione dei processi operativi che incidono, per esempio, sulla riduzione dei tempi di attesa per la prenotazione e l'esecuzione di alcune prestazioni della pubblica amministrazione. È chiaro che l'applicazione nella PA deve essere accompagnata da evoluzioni legislative dei contratti di lavoro che consentano incentivazioni e riconoscimenti per il contributo individuale.

Appare quindi evidente che con la sperimentazione del "Lean" si generano nuovi contesti organizzativi e modelli innovativi di gestione dei processi che producono importanti effetti sulla performance aziendale nel suo complesso e nelle specifiche linee di attività. Occorre, a questo punto, rivedere l'assetto contabile dell'impresa e trovare metriche adeguate per dimostrare i miglioramenti raggiunti all'interno delle singole unità organizzative e riassegnare nuovi obiettivi per raggiungere risultati ancora più ambiziosi.

L'approccio pragmatico degli autori consente di indentificare chiaramente le fasi operative richieste per l'impostazione di un nuovo modello di reporting coerente con il Lean, adeguatamente supportato da esempi ed esercizi che fanno comprendere le evoluzioni delle procedure contabili necessarie per documentare e favorire il contributo dei diversi attori al miglioramento della performance aziendale.

Di particolare rilevanza è la contabilità per value stream, o flusso di valore, che apre una nuova prospettiva alla misurazione e al controllo, alla contabilità dei costi e al processo decisionale di breve, medio e lungo termine, ponendo le basi per inserire strumenti di supporto alla motivazione di tutti gli attori dell'organizzazione verso il miglioramento continuo della performance aziendale.

Sono convinto che il testo sarà un utile riferimento per gli studiosi di management e per gli studenti dei corsi di laurea in economia aziendale e dei master in business administration; inoltre, i temi affrontati possono essere utili argomenti da inserire nei seminari e nei corsi di specializzazione per manager e imprenditori.

Prof. Valter Cantino
Ordinario di Economia Aziendale
Università degli Studi di Torino

Ringraziamenti

Questo libro deriva da molti anni di sviluppo, perfezionamento e docenza sul Lean Accounting, e dobbiamo molto alle centinaia di persone che lavorano nelle nostre aziende e agli studenti dei nostri corsi. I metodi del Lean Accounting presentati in questo libro derivano dal loro duro lavoro, creatività e voglia di innovare. Sono loro i veri “eroi” della rivoluzione del Lean Accounting.

Desideriamo inoltre ringraziare Michael Sinocchi, Acquiring Editor di Taylor & Francis Group, LLC, per la sua pazienza nel collaborare a mettere insieme questa edizione del libro, e Karen Simon, Project Editor di Taylor & Francis, indispensabile nella realizzazione di questa seconda edizione.

Un grazie particolare va a Susan Lilly, che è il fulcro della nostra società di consulenza, BMA Inc. Le poliedriche capacità di Susan, il suo entusiasmo, il duro lavoro, e la volontà di fare quello sforzo in più, hanno dato un contributo importante e ci hanno tirati fuori da più di un impiccio. Grazie, Susan.

Brian Maskell and Bruce Baggaley

BMA Inc.

Email: information@maskell.com

Web: www.maskell.com

Larry Grasso

*Professor of Accounting and Chairman
of the Accounting Department*

Central Connecticut State University

Email: grassola@ccsu.edu

Introduzione

Le aziende oggi si trovano in stadi diversi dell'applicazione del Lean Accounting e del Lean Thinking. I metodi di Lean Accounting adatti a un'azienda variano in funzione del suo livello di maturità rispetto al Lean Manufacturing e dei problemi che sta affrontando. C'è un *Percorso di Maturità* del Lean Accounting: mano a mano che si sviluppa il Lean Thinking, diventeranno utili nuovi metodi del Lean Accounting.

La sequenza di lettura di questo libro può essere dall'inizio alla fine, ma il libro non è stato scritto così. Il punto di partenza nello scriverlo è stato *Lo strumento diagnostico del Lean Accounting*. Lo strumento diagnostico intende aiutare a fare una valutazione dello stato di avanzamento del Lean Accounting nell'azienda e a sviluppare un piano per realizzare i cambiamenti necessari. Il Capitolo 18 illustra come utilizzare lo strumento diagnostico del Lean Accounting.

Il percorso di maturità

Se esaminiamo lo strumento diagnostico del Lean Accounting, troveremo tre colonne intitolate "Gestione tramite celle lean", "Gestione per value stream", e "Impresa lean", che corrispondono alle fasi del percorso di maturità. Molte aziende iniziano il viaggio lean realizzando celle di produzione lean pilota, chiamate "Celle lean pilota" nello strumento diagnostico. Diventano entusiaste del Lean Manufacturing e seguono dei corsi sull'argomento. Imparano a realizzare una mappa di value stream e a progettare celle di produzione dal flusso nettamente migliore. Iniziano a realizzare celle lean nel resto della fabbrica, con lotti più piccoli, metodi per il flusso continuo e il pull, lavoro standardizzato, e altri metodi lean. Queste celle di solito hanno notevole successo e tutti sono soddisfatti del miglioramento operativo ottenuto.

I metodi del Lean Accounting per un'azienda in queste fasi iniziali del Lean Thinking sono quattro:

1. Le metriche di performance della cella (Capitolo 3)
2. Il calcolo dei benefici economico-finanziari dei miglioramenti lean (Capitolo 4)
3. L'eliminazione delle transazioni (Capitolo 5)
4. La contabilità economico-finanziaria lean (Capitolo 6)

Per seguire e controllare il nuovo flusso di produzione, sono necessarie nuove metriche di cella. Se si continuano a usare le metriche tradizionali nelle celle, queste contrasteranno attivamente il successo delle celle e tratterranno le persone alle loro vecchie abitudini. Se ci si aspetta che i miglioramenti nelle celle si riflettano in benefici economico-finanziari o in profitti, probabilmente si rimarrà delusi. Molti benefici dei miglioramenti lean non si trasformano in miglioramenti economico-finanziari di breve termine. È necessario un modo diverso di valutare l'impatto economico-finanziario.

Non è mai troppo presto per smantellare il sistema di controllo aziendale basato sulle transazioni. Queste ultime rappresentano un'enorme quantità di spreco e costo per l'organizzazione. Ci sono molti cambiamenti che possono essere fatti nelle prime fasi della trasformazione lean, ma si può iniziare rimuovendo dalle nuove celle lean un mucchio di report dettagliati e (forse) scaricare i magazzini automaticamente sulla base delle unità di prodotto completate (o, in altre parole, usare la retroazione) invece di registrare gli scarichi manualmente. Inoltre, si può applicare lo stesso modo di pensare ai processi di contabilità finanziaria ed eliminare molti sprechi nell'ufficio contabilità. Ciò libererà tempo per lavorare su miglioramenti lean più importanti – come il Lean Accounting.

Gestire per value stream

Dopo il successo iniziale delle celle lean, la maggior parte delle aziende inizia a rendersi conto che il Lean Thinking è molto più di alcuni semplici cambiamenti nello stabilimento. Emerge la consapevolezza che qualsiasi cosa si faccia per creare valore e servire i clienti è interessata dai metodi lean. Infatti, i miglioramenti nelle celle potrebbero non aver ancora avuto effetti concreti sul servizio ai clienti o sui costi delle operations. I problemi spesso si spostano semplicemente dalle celle appena migliorate alla fase successiva del processo. Il passo successivo nel percorso di maturità è la presa di coscienza che è necessario cambiare e migliorare l'intera value stream, non solo le celle di produzione.

La gestione per value stream è un modo molto diverso di gestire il business. La struttura organizzativa va cambiata significativamente. I ruoli delle persone nell'organizzazione cambiano. La cultura organizzativa richiede que-

sti cambiamenti. Una volta che l'idea di gestire per value stream prende piede nell'azienda, diventano necessari numerosi cambiamenti:

- Le metriche di performance della value stream (Capitolo 8)
- La contabilità per value stream (Capitolo 9)
- Il Box Score e l'analisi dei costi e della capacità della value stream (Capitolo 10)
- Il processo decisionale lean (Capitolo 9)
- L'eliminazione radicale delle transazioni (Capitolo 12)
- Nuovi metodi per la pianificazione e la definizione del budget (Capitolo 13)

Nuove metriche sono necessarie per ogni value stream dell'azienda, che i relativi manager sono responsabili di migliorare. Il ruolo del manager di value stream è molto più ampio della semplice produzione. La sua responsabilità include far crescere i ricavi della value stream, eliminare gli sprechi, creare maggior valore per i clienti, e generare profitti per l'azienda.

Nuovi report economico-finanziari sono necessari per sostenere questi sforzi di gestione per value stream. La contabilità per value stream è semplice da usare, fornisce informazioni manageriali eccellenti e tempestive, ed elimina la necessità di complessi sistemi di contabilità industriale che appesantiscono molte aziende. La contabilità per value stream è anche molto semplice da capire. Contrariamente ai sistemi tradizionali di contabilità industriale (con le loro allocazioni, assorbimenti di spese generali, e report sugli scostamenti), la contabilità per value stream è la semplice e diretta contabilità dei costi della value stream. Tutti, nell'azienda, possono comprenderla.

La contabilità per value stream conduce a un certo numero di approcci differenti. I costi standard dei prodotti sono eliminati, perché i costi sono raccolti e presentati per value stream e non per prodotto. Tuttavia, molte aziende prendono la maggior parte delle loro decisioni quotidiane usando i costi standard. Sono così necessari nuovi metodi lean per prendere decisioni, per esempio, sulla redditività degli ordini dei clienti, sul make/buy, sulla razionalizzazione dei prodotti, sui trasferimenti tra aziende, ecc.

Per gestire le value stream, occorre fare una pianificazione e definizione del budget per ogni value stream – anziché per i dipartimenti. Ciò porta a introdurre la *Pianificazione delle Vendite, Operativa e Finanziaria (PVOF)*, in cui i piani e budget sono aggiornati mensilmente e sono sempre basati sulle informazioni più recenti e utili a generare azione. Questo tipo di pianificazione dinamica delle value stream è il sostegno potente al deployment della strategia lean.

L'introduzione della contabilità per value stream e dei relativi metodi permette di eliminare radicalmente le transazioni dai processi di business dell'azienda. Ciò si traduce in enormi risparmi di tempo, sforzo e denaro, e crea

tempo libero alle persone da dedicare al miglioramento continuo, invece di utilizzare il proprio tempo ad alimentare il sistema informativo con dei dati che risulteranno in informazioni tardive, spesso dannose e fuorvianti.

L'impresa lean

Una caratteristica dell'impresa lean è il suo focus sui clienti. Il primo principio del Lean Thinking si concentra sulla creazione di valore per i clienti. Con il target costing, illustrato nel Capitolo 16, questo principio diventa il driver di cambiamento e miglioramento di tutta l'organizzazione. Il target costing inizia dalla comprensione di cosa crea valore per il cliente, e realizza programmi integrati di cambiamento nel marketing, nella vendita, nella progettazione, nella produzione di prodotti e servizi che creino sempre maggior valore per il cliente, e al tempo stesso ricavi e profitti di gran lunga superiori per l'azienda. Non c'è nessuna "bacchetta magica" che porta immediatamente al successo dell'azienda, ma il target costing, usato correttamente, porta una tale attenzione sul valore per il cliente, sull'applicazione del Lean ovunque, e sulla redditività, che l'organizzazione diventa radicalmente un'impresa lean.

Una seconda caratteristica dell'impresa lean è la sua natura collaborativa. Tende a cooperare il più possibile con clienti, fornitori e altri partner. Ciò porta a usare delle "macro" mappe di value stream, che non comprendono solo i processi dell'azienda, ma anche quelli di clienti, fornitori e partner. Ne consegue la necessità di potenti strumenti, come le analisi di costo e di redditività, che contribuiscano a massimizzare i benefici dei metodi lean in tutta l'azienda e nei suoi partner commerciali. Invece di negoziare semplicemente i prezzi con i clienti, l'impresa lean lavora con loro apertamente, per migliorare il flusso, ridurre lo spreco, e aumentare il valore. Tutti ne traggono beneficio. Invece di spremere i fornitori per ottenere riduzioni di prezzo e servizio migliore, l'impresa lean lavora con il fornitore per eliminare gli sprechi, migliorare il flusso e creare maggior valore. Questo approccio è il migliore per tutti, specialmente per i clienti.

Questi metodi del Lean Accounting più avanzati sono:

- Il target costing (Capitolo 16)
- L'espansione della value stream oltre l'azienda (Capitolo 17)

Come usare il libro

Mentre alcuni preferiranno leggerlo dall'inizio alla fine, il libro è stato invece pensato per essere letto seguendo *Lo strumento diagnostico del Lean Accounting*. L'approccio migliore è verificare lo stato attuale della propria

azienda rispetto al Lean Accounting, tramite il questionario in Appendice, e poi leggere i capitoli che si riferiscono all'argomento al momento più utile.

Di seguito è riportata una tabella che dalle sezioni dello strumento diagnostico rimanda ai capitoli del libro. Alcune raccomandazioni incluse nello strumento diagnostico non compaiono tra gli argomenti trattati nel libro. Tali temi sono considerati oltre lo scopo di un libro sul Lean Accounting e sono stati pertanto omessi. Per coloro che volessero approfondire, esistono in commercio alcuni libri, riportati nella bibliografia di questa introduzione, che trattano tali argomenti.

Si consiglia ai team lean di usare attivamente lo strumento diagnostico e i relativi capitoli, mano a mano che realizzano la trasformazione del Lean Accounting. Lo strumento diagnostico e la sua progressione dovrebbero essere esposti pubblicamente per essere strumento attivo di trasformazione.

Nel corso della trasformazione lean, si consiglia di consultare frequentemente il sito BMA Inc. (www.maskell.com) per ulteriori casi studio e idee di miglioramento sul Lean Accounting.

Sezione dello strumento diagnostico	Sotto-sezione dello strumento diagnostico (se applicabile)	Celle lean pilota	Gestione per value stream	Impresa lean
Contabilità economico-finanziaria		Capitolo 6	Capitolo 14	Capitolo 14
Contabilità operativa		Capitolo 5 Capitolo 20	Capitolo 12 Capitolo 20	Capitolo 12
Contabilità gestionale	Allineamento con gli obiettivi lean	Capitolo 19	Capitolo 19	Capitolo 16 ^a
	Metriche di performance	Capitolo 3	Capitolo 8 Capitolo 10	Capitolo 16 ^b
	Definizione del budget e pianificazione	Capitolo 6	Capitolo 13	Capitolo 13
	Gestione della redditività del prodotto	Capitolo 4	Capitolo 9 Capitolo 11	Capitolo 16
Supporto alla trasformazione lean	Ruolo delle persone dell'area amministrazione e controllo	Capitolo 6	Capitolo 14	Capitolo 14
	Miglioramento continuo	Capitolo 4 Capitolo 21	Capitolo 4 Capitolo 8 Capitolo 10 Capitolo 21	Capitolo 16 Capitolo 17
	Responsabilizzazione e apprendimento	Capitolo 3	Capitolo 8	Capitolo 13
	Benefici economico-finanziari dei cambiamenti lean	Capitolo 4 Capitolo 21	Capitolo 4 Capitolo 21	Capitolo 13
Gestione snella dell'impresa	Organizzazione per value stream	Capitolo 7	Capitolo 7 Capitolo 8 Capitolo 9 Capitolo 10	Capitolo 7 Capitolo 8 Capitolo 9 Capitolo 10
	Valore per il cliente e target costing	Capitolo 15	Capitolo 15 Capitolo 11 Capitolo 16	Capitolo 15 Capitolo 16 Capitolo 17
	Ricompense e riconoscimenti	Capitolo 3	Capitolo 8	Capitolo 15

^a Per una facile comprensione dell'uso del metodo "Design of Experiments" si segnala l'eccellente libro di Mark J. Anderson e Patrick J. Whitcomb *DOE Simplified, Practical Tools for Effective Experimentation* (Portland, Oregon: Productivity, Inc., 2000).

^b L'argomento della variabilità statistica è oltre lo scopo di questo libro. Si consiglia di consultare uno dei numerosi testi eccellenti.

Uno dei più leggibili, scritto da Stephen R. Schmidt, Mark J. Kiemele e Ronald J. Berdine, è *Knowledge Based management, Unleashing the Power of Quality Improvement* (Colorado Springs, Colorado: Air Academy Press & Associates, 1998).

Un altro ottimo libro, leggermente più tecnico ma comunque molto fruibile, è: Donald J. Wheeler, *Understanding Variation, the Key to Managing Chaos* (Knoxville, Tennessee: SPC Press, 1993).