



**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PISA**

**Dipartimento di Economia & Management**

**Corso di laurea specialistica in Strategia Management &  
Controllo**

**TESI DI LAUREA**

Unbundling contabile e cambiamento del management  
accounting: il caso Geal SpA

Relatore:

Riccardo GIANNETTI

Candidato:

Giorgio MATTEUCCI

*ANNO ACCADEMICO 2014/2015*

*A mio padre, a mia madre*

# INDICE

pag.

## **I. IL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO: UN INQUADRAMENTO**

I.1.	Il servizio idrico integrato	2
I.2.	I dati sul servizio idrico integrato	4
	I.2.1. Aspetti industriali	4
	I.2.2. Sostenibilità economica	8
I.3.	La normativa di settore	11
I.4.	La normativa sull'Unbundling	13
	I.4.1. Obiettivi	13
	I.4.2. Modus operandi	14
	I.4.3. Obblighi ed esclusioni	20
	I.4.4. Appendice	21
I.5.	Il ruolo della contabilità analitica nel servizio idrico integrato	23

## **II. IL RUOLO DEL MANAGEMENT ACCOUNTING NEL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO: ANALISI DELLA LETTERATURA**

II.1.	Cost accounting & cost management: il ruolo in azienda del sistema di costing	27
	II.1.1. Cenni sul cost accounting	27
	II.1.2. Il ruolo del cost accounting	30
	II.1.3. Cenni sul cost management	33
	II.1.4. Il ruolo del cost management	36
	II.1.5. La responsabilità sociale d'impresa	39
II.2.	Il cambiamento del management accounting: framework teorici	40
	II.2.1. Il "Burns and Scapens framework"	42
	II.2.2. Il "Seo and Creed's framework"	45
	II.2.3. Il settore idrico integrato australiano: il "Dillard et al.	

framework”	48
II.2.4. Il “Management accounting change model”	54
II.3. Conclusioni	56
<b>III. IL CASO GEAL SPA</b>	
III.1. La storia di Geal SpA	60
III.2. La contabilità analitica pre-Unbundling	63
III.3. Analisi del cambiamento della contabilità analitica in Geal SpA	86
III.3.1. Analisi secondo il modello di “Dillard et al.”	87
III.3.2. Analisi secondo i modelli di “Burns and Scapens” e di “Seo and Creed’s”	96
III.4. Conclusioni	119
<b>IV. RIFLESSIONI CONCLUSIVE</b>	121
<b>V. BIBLIOGRAFIA</b>	123

## **I. IL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO: UN INQUADRAMENTO**

---

1. Il servizio idrico integrato
  2. I dati sul servizio idrico integrato
  3. La normativa di settore
  4. La normativa sull'Unbundling
  5. Il ruolo della contabilità analitica nel servizio idrico integrato
-

## I.1. IL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO

Il servizio idrico integrato (lingua inglese: *Integrated urban water management*) è un servizio regolato normativamente in tutto il mondo e legato alla gestione amministrativa dell'acqua. Le norme italiane recepiscono questo concetto a partire dagli anni novanta del Novecento.

Esso è costituito “*dall’insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione, e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e depurazione delle acque reflue, compresi i servizi di captazione e adduzione a usi multipli e i servizi di depurazione ad usi misti civili e industriali. Include anche la realizzazione di allacciamenti idrici e fognari, l’installazione dei relativi accessori e le attività di raccolta e allontanamento delle acque meteoriche e di drenaggio urbano mediante la gestione e manutenzione di strutture dedicate*” (Documento 82/2013 sull’Unbundling).

Relativamente all’*acquedotto* si specificano le funzioni di:

1. *Captazione* dell’acqua da sorgenti, acque superficiali ed acque sotterranee.
2. Ciclo di *potabilizzazione* dell’acqua.
3. *Adduzione*, fase che rende disponibile l’acqua captata per la distribuzione.
4. *Distribuzione*, che consiste nelle operazioni di realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture necessarie alla fornitura dell’acqua all’utente finale<sup>1</sup>.

L’attività di *fognatura* è l’insieme delle operazioni di realizzazione, gestione e manutenzione, nonché di ricerca e controllo perdite, delle infrastrutture per l’allontanamento delle acque reflue urbane, costituite dalle acque reflue domestiche o assimilate, industriali, le acque meteoriche di dilavamento e di primi pioggia; comprende anche le reti di raccolta, i collettori primari e secondari, i manufatti di sfioro, gli emissari, i derivatori e le stazioni di sollevamento, fino alla sezione di depurazione<sup>2</sup>.

L’attività di *depurazione* consiste nelle operazioni di realizzazione, gestione e manutenzione degli impianti di trattamento delle acque reflue urbane convogliate dalle reti di fognatura, al fine di rendere le acque trattate compatibili con il ricettore finale,

---

<sup>1</sup> Delibera AEEGSI 643/2013 sul calcolo tariffario

<sup>2</sup> Documento AEEGSI 83/2013 sull’Unbundling

comprese le attività per il trattamento dei fanghi e le eventuali sezioni di recupero energetico<sup>3</sup>.

Non fanno parte del servizio idrico integrato ma sono attinenti ai *servizi idrici* lo svolgimento di attività quali:

1. Altre forniture idriche, quali la vendita con infrastrutture dedicate di acqua non potabile o ad uso industriale, agricolo o igienico-sanitario, il trasporto e la vendita di acqua con autobotte, l'installazione e gestione di "case dell'acqua", l'installazione e gestione di bocche antincendio, il riuso delle acque di depurazione.
2. Altre attività di raccolta e trattamento reflui, quali la gestione di fognature industriali con infrastrutture dedicate, lo spurgo di pozzi neri, il trattamento di percolati da discarica, il trattamento di rifiuti liquidi o bottini.
3. Lo svolgimento di prestazioni e servizi accessori conto utenti, come l'attivazione, disattivazione e riattivazione della fornitura, la trasformazione d'uso, le vulture, i subentri, la preparazione di preventivi, le letture una tantum, i sopralluoghi e le verifiche.
4. Lo svolgimento di attività di gestione della morosità, quali l'invio di solleciti e comunicazioni, la sospensione e la riattivazione della fornitura.
5. L'esecuzione di lavori conto terzi per la realizzazione di infrastrutture del servizio idrico integrato, che consiste nelle operazioni di realizzazione di infrastrutture del servizio idrico integrato per conto di un altro soggetto, che ha iscritto a patrimonio tali infrastrutture.
6. Lo svolgimento di altri lavori e servizi conto terzi, attinenti o collegati o riconducibili ai servizi idrici, indipendentemente che siano prestate per un soggetto che non gestisce servizi idrici, come la realizzazione e/o manutenzione degli impianti a valle dei misuratori, la pulizia fontane, la lettura dei contatori divisionali all'interno dei condomini, l'istruttoria e sopralluogo per rilascio/rinnovo autorizzazioni allo scarico e per il rilascio pareri preventivi per impianti fognari privati, l'istruttoria, il collaudo e rilascio parere tecnico di accettabilità per opere di urbanizzazione e di allacciamento realizzati da terzi, le

---

<sup>3</sup> Delibera AEEGSI 643/2013 sul calcolo tariffario

analisi di laboratorio, la fatturazione, la progettazione e l'engineering e altri lavori e servizi similari<sup>4</sup>.

## I.2. I DATI SUL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO

### I.2.1. *Aspetti industriali*

La legge Galli del 1994 poggiava l'azione di riforma del settore, oltre che sulla necessità di conferire ai servizi idrici un moderno assetto industriale, anche sulla consapevolezza della necessità di importanti interventi di completamento ed ammodernamento dell'infrastruttura idrica nazionale. A questo fine veniva introdotta la "Pianificazione d'Ambito" che, in funzione dei livelli di servizio obiettivo, prevedeva la ricognizione dello stato delle opere, l'identificazione delle carenze ed infine la determinazione del modello organizzativo-gestionale, insieme al fabbisogno di reti ed impianti.

*"A venti anni dalla riforma, la conoscenza dello stato del servizio idrico italiano risulta ancora insufficiente, per la mancanza di un sistema informativo nazionale"* (Cioccolani, Cosentino, Blue eBook, p.70).

Per questo, l'attenzione dell'Autorità alla misura, nonché alla raccolta sistematica di dati economici, tecnici, prestazionali risulta fondamentale per un rinnovato approccio alla questione<sup>5</sup>.

Al fine di meglio delineare il profilo del servizio idrico integrato si esamina una serie di dati la cui suddivisione è stata realizzata con riferimento a valori medi su base Nazionale e su base macro area geografica, ovvero con riferimento a Nord Ovest, Nord Est, Centro, Sud ed Isole.

**Tabella 1:** sintesi del campione di gestioni di riferimento del SII per area geografica (numero gestioni e popolazione residente servita acquedotto)

Area geografica	Gestioni SII (numero)	Popolazione servita (abitanti serviti)
Nord Ovest	13	5113103
Nord Est	34	9712949
Centro	16	5788817

<sup>4</sup> Documento AEEGSI 83/2013 sull'Unbundling

<sup>5</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, p.70



Sud	6	4901737
Isole	2	1679519
ITALIA	71	27196125

Fonte: Utilitatis, 2011

Come si vede dalla tabella 1, non tutta l'Italia risulta servita dalle infrastrutture acquedotto. Alcune residenze hanno a disposizione pozzi personali su cui non viene applicata la tariffa. Relativamente alle infrastrutture di acquedotto, sono state analizzate le dotazioni esistenti in termini di estensione della rete acquedottistica, numero e capacità dei serbatoi e numero delle stazioni di sollevamento di acquedotto.

In riferimento alla lunghezza pro capite della rete di acquedotto, il valore medio a livello nazionale risulta pari a 8 metri per abitante servito, con valori che presentano tuttavia un'ampia variabilità tra le aree geografiche, con valore minimo nell'area delle Isole (5,3 m/ab. serviti) e valore massimo nel Nord Est (11,1 m/ab serviti). Il dato è correlato in senso inverso sia alla densità abitativa, sia alla dimensione del bacino servito.

Rispetto alla capacità dei serbatoi, essi risultano avere una taglia media a livello nazionale pari a 424 metri cubi ed una capacità di 275 metri cubi ogni 1000 abitanti serviti. In questo caso si nota una vistosa differenza tra le aree geografiche, Sud 1547 metri cubi/serbatoio e 580 metri cubi ogni 1000 abitanti serviti, Isole 1216 metri cubi/serbatoio e 403 metri cubi ogni 1000 abitanti serviti (Tabella 2). In queste due aree geografiche risulta che mediamente i serbatoi sono di taglia più grande e ciò può essere correlato alla distribuzione della popolazione sul territorio e alla dimensione dei centri e nuclei abitativi serviti dai singoli serbatoi. Tuttavia, il fatto che anche i valori di capacità pro capite siano così sensibilmente superiori rispetto alle aree del Centro e del Nord, indica che nel Sud e nelle Isole, aree tradizionalmente caratterizzate da problematiche di carenza idrica, soprattutto nei periodi estivi, i serbatoi sono dimensionati non solo allo scopo di garantire la fornitura giornaliera ma anche di fungere da riserva, al fine di garantire quanto più possibile la continuità dell'erogazione nei periodi di riduzione o interruzione dell'alimentazione.

In riferimento alle stazioni di sollevamento di acquedotto risulta che mediamente a livello nazionale una stazione di sollevamento è a servizio di 5052 abitanti e di 40,4 km di rete. In questo caso Sud e Isole risultano caratterizzate dai valori unitari maggiori

(13403 abitanti serviti e 95,4 km di rete per il Sud e 8187 abitanti serviti e 43,5 km di rete per le Isole)<sup>6</sup>.

**Tabella 2:** capacità dei serbatoi per area geografica

Area geografica	Capacità media serbatoi (mc /n. serbatoi)	Capacità pro capite serbatoi (mc/ ab. serviti * 10 <sup>3</sup> )	Capacità serbatoi / volume consegnato giornaliero
Nord Ovest	253	153	53%
Nord Est	208	183	78%
Centro	229	190	85%
Sud	1547	580	269%
Isole	1216	403	195%
ITALIA	424	275	115%

Fonte: Utilitatis, 2011

Relativamente alle infrastrutture di fognatura sono state analizzate le dotazioni esistenti in termini di estensione della rete e di numero di stazioni di sollevamento reflui. Il valore medio a livello nazionale della rete fognaria risulta pari a 4,7 m/abitanti serviti, con valori che presentano tuttavia un'ampia variabilità tra le aree geografiche, con i valori più bassi nell'area delle Isole (3,4 m/ abitanti serviti) e del Nord Ovest (3,6 m/ abitanti serviti) seguite dal Sud (4,3 m/ abitanti serviti).

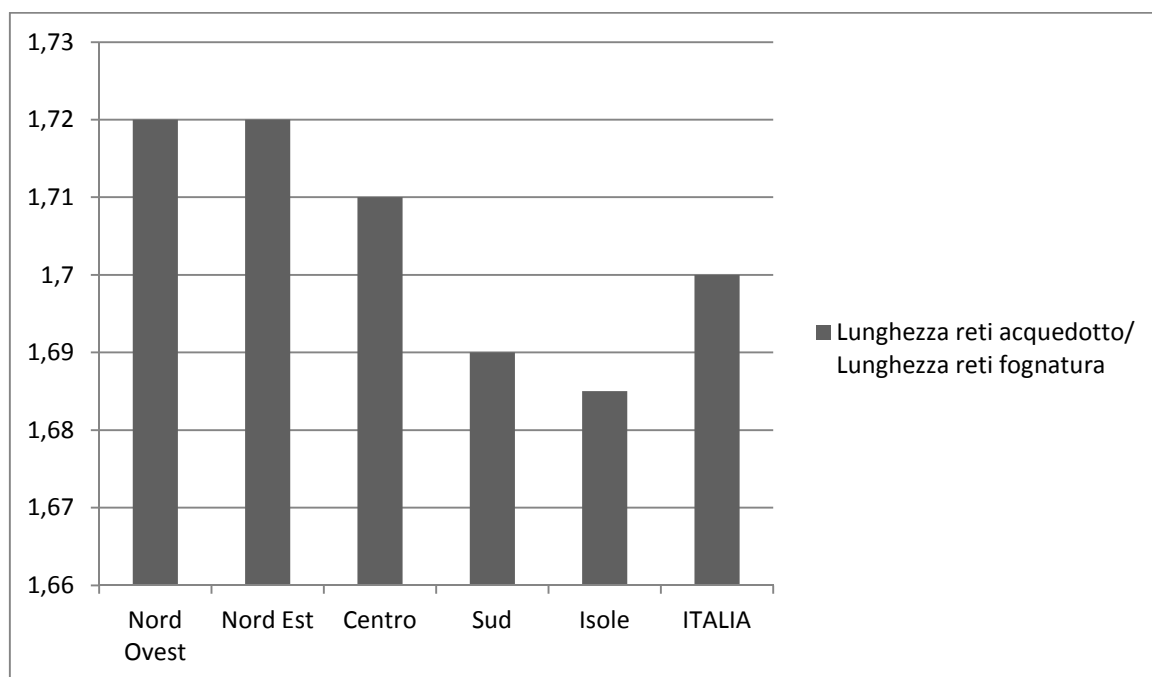
A livello nazionale mediamente una stazione di sollevamento dei reflui è a servizio di 2315 abitanti e di 10,8 km di rete. In questo caso Sud e Nord Ovest risultano le aree caratterizzate dai valori unitari maggiori (4523 abitanti serviti e 19,6 km per il Sud e 3940 abitanti serviti e 14,4 km di rete per il Nord Ovest).

E' interessante fare riferimento al rapporto tra lunghezza pro capite di rete di acquedotto e lunghezza pro capite di rete fognaria; l'indicatore assume a livello nazionale un valore pari a 1,7, a significare che la dotazione infrastrutturale di acquedotto in termini di estensione di rete è mediamente del 70% superiore a quella di fognatura (Grafico 1). Tale indicatore non mostra differenze significative tra aree geografiche (il Sud e le isole sono caratterizzate da valori solo lievemente sotto il valore medio)<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, p.97

<sup>7</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, p. 111

**Grafico 1:** rapporto tra lunghezza pro capite delle reti di acquedotto e di fognatura per area geografica



Fonte: Utilitatis, 2011

Relativamente alle infrastrutture di depurazione, sono state analizzate le dotazioni esistenti in termini di numero e di potenzialità dei depuratori esistenti.

Mediamente a livello nazionale un impianto serve solo 3075 abitanti residenti e che la taglia media per impianto sia di 5316 abitanti equivalenti. I valori più elevati per entrambi gli indicatori si rilevano nelle aree del Sud e delle Isole<sup>8</sup>.

Per quanto attiene al numero di impianti per classi di potenzialità, l'82% a livello nazionale è rappresentato da impianti di dimensione fino a 2000 abitanti equivalenti<sup>9</sup>, l'11% da impianti tra 2000 e 10000 abitanti equivalenti, il 6% tra 10000 e 100000 abitanti equivalenti e solo l'1% da impianti di potenzialità superiore a 100000 abitanti equivalenti. Tendenzialmente, l'incidenza degli impianti di più grandi dimensioni cresce scendendo dal Nord al Sud ed alle Isole.

Quanto al rapporto tra potenzialità in esercizio e potenzialità esistente, dai dati dichiarati risulta che pressoché la potenzialità esistente è effettivamente in esercizio; nel Sud e

<sup>8</sup> Measuring and comparing the efficiency of water utility companies: A data envelopment analysis approach, *Utilities Policy*, 2011, Romano, Guerrini

<sup>9</sup> Abitante equivalente è l'unità di misura per il dimensionamento e la scelta dell'ideale sistema di depurazione delle acque reflue domestiche e/o assimilate. E' convenzionalmente definito come la quantità di carico inquinante biodegradabile prodotto ed immesso in fognatura da un abitante stabilmente residente nel centro urbano nell'arco della giornata

ancor più nelle Isole lo scarto tra le due grandezze risulta leggermente superiore rispetto alle altre aree, comunque molto contenuto (Tabella 3).

Possiamo constatare come al Sud, il sistema impiantistico di depurazione risulti complessivamente sottodimensionato rispetto al totale degli abitanti equivalenti serviti. Ciò induce ad ipotizzare in queste realtà di possibili problematiche qualitative legate alle acque reflue trattate e scaricate nell'ambiente.

In relazione alla situazione del servizio di depurazione, è opportuno notare come i dati raccolti evidenzino l'ampia carenza di copertura in termini sia di capacità sia di carico inquinante. Questa situazione è oggetto di tre diverse procedure comunitarie di infrazione, che hanno già condotto a due condanne per l'Italia in molti comuni di tutto il territorio Nazionale<sup>10</sup>.

**Tabella 3:** rapporto tra potenzialità in esercizio e potenzialità esistente

Area geografica	Potenzialità in esercizio (AE)/ Potenzialità esistente (AE)
Nord Ovest	100%
Nord Est	99,7%
Centro	99,7%
Sud	99,4%
Isole	98,0%
ITALIA	99,6%

Fonte: Utilitatis, 2011

### ***1.2.2. Sostenibilità economica***

Dopo aver presentato la pluralità di gestori che compongono il settore, insieme all'apparato infrastrutturale nel quale essi operano, l'attenzione viene ora rivolta al valore economico che le aziende idriche registrano a fronte del servizio erogato. I dati si riferiscono all'anno 2012, e sono suddivisi per aziende Monoservizio<sup>11</sup>, operanti solo nel settore idrico, e Multyutility, operanti anche in altri settori (come energia e gas)<sup>12</sup>.

Il valore della produzione per le sole aziende idriche in Italia è pari a 7,2 miliardi di euro. Tale ammontare viene conseguito da 311 operatori, il 71% dei quali è

<sup>10</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, pp. 120-121

<sup>11</sup> Ownership, Investment Policies and Funding Choices of Italian Water Utilities: An Empirical Analysis, *Water Resource Management*, 2013, Romano, Guerrini, Vernizzi, p.3413

<sup>12</sup> Economies of Scale, Scope, and Density in the Italian Water Sector: A Two- Stage Data Envelopment Analysis Approach, *Water Resource Management*, 2013, Guerrini, Romano, Campedelli, pp. 4566-4567

Monoservizio e presenta un fatturato pari al 78% del totale, mentre il restante 29% è Multiutility e registra un fatturato che pesa per il 22% sul totale del settore idrico.

Il settore occupa complessivamente 27822 dipendenti, 21725 impiegati nelle aziende Monoservizio e 6097 nelle aziende Multiutility.

Il valore della produzione copre il totale dei costi della produzione, garantendo anche la copertura degli oneri finanziari sia nelle imprese Monoservizio, sia in quelle Multiutility<sup>13</sup>.

Il peso del costo del personale sul valore della produzione per entrambe le categorie si attesta intorno al 19%, mentre il peso del totale ammortamenti e svalutazioni è leggermente maggiore nelle Monoservizio (14%) rispetto alle Multiutility (12%)<sup>14</sup>.

Il reddito operativo sul valore della produzione per le Monoservizio presenta un valore inferiore a quello registrato dalle Multiutility: l'8% per le prime e l'11% per le seconde. Tra reddito operativo e risultato d'esercizio, sia per le Monoservizio che per le Multiutility, c'è uno scarto di circa 4 punti percentuali, segno che la gestione extra-caratteristica incide con lo stesso peso sul valore della produzione. In entrambe le categorie, la situazione si chiude con un utile di esercizio.

Il totale ricavi da vendite e prestazioni risulta integrato in maniera significativa dagli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni e dagli Altri Ricavi, rispettivamente per il 3% e il 7% del valore della produzione nelle Monoservizio e il 4% e 10% nelle Multiutility.

Nella voce incrementi di immobilizzazioni rientrano tutti i costi capitalizzati che danno luogo ad iscrizioni nelle immobilizzazioni immateriali e nelle immobilizzazioni materiali dell'attivo patrimoniale.

Nella voce altri ricavi rientrano i proventi derivanti da attività accessorie (come i fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti); sopravvenienze e insussistenze relative ai valori stimati dovute all'aggiornamento delle stime effettuate nell'anno precedente (importi dei fondi rischi ed oneri rilevatisi eccedenti rispetto agli accantonamenti effettuati); ricavi e proventi diversi di natura non finanziaria e i contributi in conto esercizio che hanno natura di integrazioni ai ricavi dell'attività caratteristica.

Si afferma che il contributo dei principali saldi di conto economico nella formazione del risultato d'esercizio, sia per le Multiutility che per le Monoservizio, e quindi nella

---

<sup>13</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, pp. 223-230

<sup>14</sup> Economies of Scale, Scope, and Density in the Italian Water Sector: A Two- Stage Data Envelopment Analysis Approach, Guerrini, Romano, Campedelli, p.4568

formazione dell'utile è data dalla gestione caratteristica, a cui si aggiunge un contributo positivo della gestione straordinaria. Oltre al saldo delle imposte, un contributo negativo viene dato dalla gestione finanziaria. Questo perché soprattutto per le aziende Monoservizio, c'è maggior ricorso a fonti di finanziamento esterno per la copertura degli investimenti o al loro maggior costo, a cui si aggiunge una maggior capacità delle aziende Multiutility di compensare gli oneri finanziari con proventi finanziari, dato che le immobilizzazioni finanziarie nelle Multiutility pesano sul totale degli impieghi per il 12% mentre nelle Monoservizio solo per il 2% (Tabella 4).

**Tabella 4:** principali voci di conto economico

VALORI ASSOLUTI - €/ 1000	MONO	MULTI	TOTALE	PERCENTUALE
Valore della produzione	5612759	5374227	10986986	100%
- <i>Di cui Ricavi vendite e prestazioni</i>	4998829	4657707	9656536	88%
Costi della produzione	5175060	4773119	9948179	91%
- <i>Di cui Costi del Personale</i>	1070689	1035473	2106162	19%
- <i>Di cui Ammortamenti e Svalutazioni</i>	809601	666322	1475922	13%
Valore Aggiunto	2450118	2411448	4861566	44%
Reddito Operativo	437699	601108	1038807	9%
Utile/Perdita d'esercizio	181672	348841	530513	5%
Addetti	21725	19643	41368	/

Fonte: Utilitatis ed elaborazioni su dati AIDA Bureau Van Dijk, 2012

La parte degli impieghi è caratterizzata dalla prevalenza dell'attivo immobilizzato, per il 52% nelle Monoservizio, e per il 75% nelle Multiutility, mentre rispettivamente il 48% e il 25% del totale impieghi è rappresentato dall'attivo circolante, la cui voce maggiore è quella dei crediti, i quali incidono sul totale attivo per il 43% nelle Monoservizio e per il 20% nelle Multiutility<sup>15</sup>. Nelle Monoservizio, la percentuale maggiore delle immobilizzazioni è data dalle immobilizzazioni materiali (circa il 37% dell'attivo). Nelle Multiutility tra le immobilizzazioni pesano maggiormente quelle immateriali (33% degli impieghi), caratterizzate soprattutto da un 84% della voce Concessioni e Licenze. Risulta importante sottolineare come tale voce incorpori i provvedimenti con i

<sup>15</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, pp. 247-248

quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti propri diritti e poteri, con relativi oneri e obblighi, incluse le autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio delle attività regolamentate.

La copertura del capitale investito viene garantita da una composizione delle fonti prevalentemente improntata al finanziamento esterno, per cui la voce totale debiti è quella che sul totale passivo ha una maggiore incidenza, soprattutto per le Monoservizio (62%), rispetto alle Multiutility (51%)<sup>16</sup>. Il finanziamento tramite capitale proprio assume percentuali differenti. Il 25% per le Monoservizio e il 37% per le Multiutility (Tabella 5).

**Tabella 5:** struttura stato patrimoniale

VALORI ASSOLUTI - €/1000	MONO	MULTI	TOTALE	PERCENTUALE
<b>ATTIVO</b>	21566984	17274351	38841335	100%
Crediti v/soci	1247	3709	4957	0%
Totale Immobilizzazioni	11255479	12940733	24196212	62%
- <i>Immateriali</i>	2885979	5742716	8628694	22%
- <i>Materiali</i>	7911258	5025494	12963752	33%
- <i>Finanziarie</i>	458242	2145524	2603766	7%
Attivo Circolante	10196745	4284510	14481255	37%
- <i>Di cui crediti</i>	9335521	3510572	12846094	33%
Ratei e risconti	120885	45398	166284	0%
<b>PASSIVO</b>	21566984	17274351	38841335	100%
Patrimonio netto	5389310	6324076	11713385	30%
Fondo rischi	701246	798482	1499728	4%
TFR	260642	273859	534500	1%
Debiti	13382666	8876503	22259169	57%
Ratei e risconti	1833151	1001431	2834583	7%

Fonte : Utilitatis ed elaborazioni su dati AIDA Bureau Van Dijk, 2012

### I.3. LA NORMATIVA DI SETTORE

Le rilevanti innovazioni normative e regolatorie dell'ultimo quadriennio relative ai servizi idrici, seppure procedendo per successivi passaggi eterogenei, nonché secondo

<sup>16</sup> Ownership, Investment Policies and Funding Choices of Italian Water Utilities: An Empirical Analysis, *Water Resource Management*, 2013, Romano, Guerrini, Vernizzi, p. 3412

un disegno complessivo scarsamente coordinato e in parte incompleto, hanno comportato una profonda modifica dell'aspetto istituzionale del settore. Gli esiti del referendum sull'acqua del Luglio 2011, il passaggio delle funzioni di regolazione dei servizi idrici all'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico (Autorità o AEEGSI) e le disposizioni di semplificazione amministrativa sul ridisegno delle Autorità d'ambito locali, unite alla conseguente recente legislazione regionale ancora in corso, costituiscono i principali sviluppi che hanno concorso a configurare il nuovo contesto di settore<sup>17</sup>.

I risultati più considerevoli del nuovo assetto si rinvergono:

1. nella configurazione di un sistema di governo multilivello che in parte deve ancora trovare un definitivo assetto di ruoli, responsabilità e funzioni tra regolatore nazionale indipendente e enti d'ambito locali;
2. nella disciplina di affidamento dei servizi che allo stato attuale, vede l'applicazione sostanzialmente diretta di quanto previsto dall'ordinamento comunitario;
3. nell'adozione, dal 2012, di un unico rinnovato metodo di determinazione tariffaria, a definitivo superamento della pluriennale transitorietà del Metodo Tariffario Normalizzato e alle disposizioni CIPE.

La regolazione del settore è passata da un modello decentrato, ove era essenzialmente rimessa in capo alle Regioni e alle AATO (autorità d'ambito territoriale ottimale)<sup>18</sup>, ad un ambito nazionale. Il D.L. 201/2011 (c.d. Salva Italia) ha sancito la soppressione dell'Agenzia Nazionale per la regolazione e vigilanza in materia di acqua, prevista dalla legge solo alcuni mesi prima ma mai istituita. Contestualmente è stato disposto il passaggio dei compiti attinenti alla regolazione e controllo dei servizi idrici, originariamente attribuiti all'Agenzia, demandando la puntuale individuazione delle funzioni oggetto di trasferimento ad un successivo decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, all'Autorità per l'energia elettrica, il gas ed il sistema idrico<sup>19</sup>.

A livello locale, l'assetto regolatore è stato affidato alla Legge Finanziaria del 2010. La norma in questione ha sancito la soppressione delle Autorità d'ambito territoriale ottimale (AATO), demandando alle Regioni il compito di disporre, con proprio

---

<sup>17</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, p. 16

<sup>18</sup> Ownership, Investment Policies and Funding Choices of Italian Water Utilities: An Empirical Analysis, *Water Resource Management*, 2013, Romano, Guerrini, Vernizzi, p. 3413

<sup>19</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, p. 20



provvedimento, l'attribuzione delle funzioni già esercitate dalle Autorità nel rispetto dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza. Le Regioni devono limitarsi ad individuare l'ente od il soggetto titolare delle competenze già spettanti alle AATO, e non di provvedere direttamente all'esercizio di tali funzioni. In tale contesto, le attribuzioni relative all'organizzazione del servizio idrico integrato, alla scelta della forma di gestione, alla determinazione e alla modulazione delle tariffe all'utenza, all'affidamento della gestione e al relativo controllo, rimangono radicate in capo agli enti di governo degli ambiti territoriali ottimali individuati dalla legislazione regionale. Le soluzioni poi adottate dalle varie Regioni sono riconducibili a due orientamenti<sup>20</sup>:

- Conferma della situazione esistente, trasferimento delle competenze delle AATO ad organismi variamente denominati, ma che in sostanza hanno mantenuto sia la forma sia le attribuzioni delle precedenti AATO.
- Creazione di Enti d'Ambito Regionali: in diverse regioni (tra cui la Toscana) si è provveduto all'individuazione di organismi competenti sull'intero territorio regionale, seppure spesso con una organizzazione variamente articolata per sub-ambiti.

#### **I.4. LA NORMATIVA SULL'UNBUNDLING**

La normativa sull'Unbundling è definita, dal DCO n° 82/2013/R/com, come segue: *“Primi orientamenti in materia di obblighi di separazione contabile per gli esercenti i servizi idrici e in materia di revisione e semplificazione delle disposizioni di separazione contabile di cui alla deliberazione 18 Gennaio 2007, n. 11 /07.”* (Documento 83/2013 sull'Unbundling).

In particolare il documento è finalizzato all'adozione di provvedimenti in materia di separazione amministrativa e contabile dei servizi idrici e di revisione ed eventuale semplificazione della normativa in materia di separazione contabile come già successo per i settori dell'energia e gas.

##### **I.4.1. Obiettivi**

L'AEEG ha definito nel DCO 82/2013 quelli che sono gli obiettivi della separazione amministrativa e contabile:

---

<sup>20</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, p. 20

1. Garantire un flusso informativo certo, omogeneo e dettagliato circa la situazione economica e patrimoniale dei gestori.
2. Impedire discriminazioni e trasferimenti incrociati tra attività e comparti.
3. Impedire transazioni infragruppo a costi non allineati con il mercato<sup>21</sup>.

Nel documento si sottolinea come la realizzazione di un conto economico e di uno stato patrimoniale effettivamente rappresentativi dell'andamento di ogni singola attività e di ogni singolo comparto, dipende da tanti elementi ed in particolar modo dagli strumenti informatici a disposizione di ogni gestore. E' senza dubbio fondamentale la strutturazione della contabilità analitica per imputare correttamente i costi, i ricavi e le voci patrimoniali (in particolar modo le immobilizzazioni, i crediti ed i debiti) all'attività o al comparto più o meno direttamente. L'implementazione degli strumenti necessari comporterà per i gestori un incremento dei costi e degli investimenti, che dovranno essere riconosciuti in tariffa<sup>22</sup>.

La separazione contabile risulta fondamentale anche:

- Per la definizione dei costi standard, che promuovano l'efficienza e l'economicità.
- Per il dimensionamento delle componenti tariffarie per le singole attività della filiera, per evitare sussidi incrociati, specialmente nei casi frequenti in cui la gestione non sia svolta in maniera integrata, ma suddivisa fra servizi all'ingrosso e distribuzione all'utenza.

#### **I.4.2. *Modus operandi***

La normativa fissa come base di partenza, data la peculiarità del servizio idrico integrato, la corretta individuazione delle attività e dei comparti, per poi integrarla con la determinazione di tutti quegli elementi che lo caratterizzano, quali:

- Qualità, quantità e disponibilità della risorsa.
- Tipologia e dimensione degli impianti di trattamento (potabilizzatori e depuratori).
- Lunghezza delle reti di adduzione, distribuzione e fognatura.

---

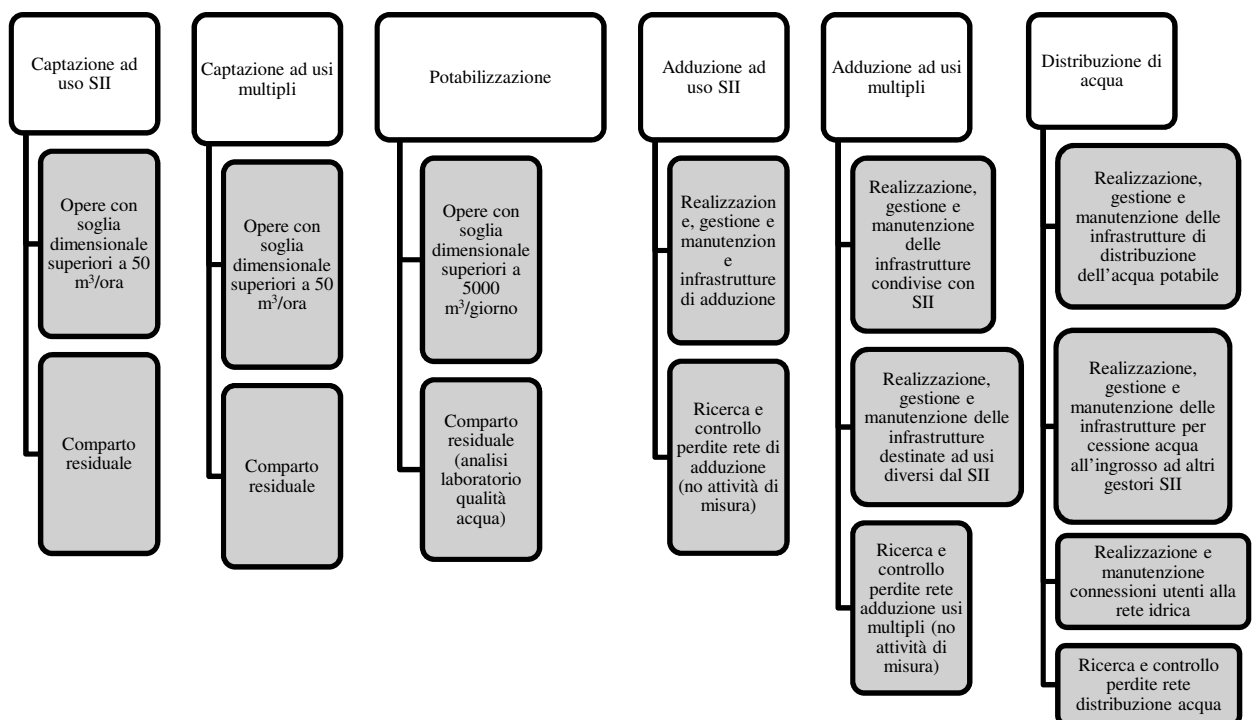
<sup>21</sup> Documento AEEGSI 83/2013 sull'Unbundling

<sup>22</sup> Delibera AEEGSI 643/2013 sul calcolo tariffario

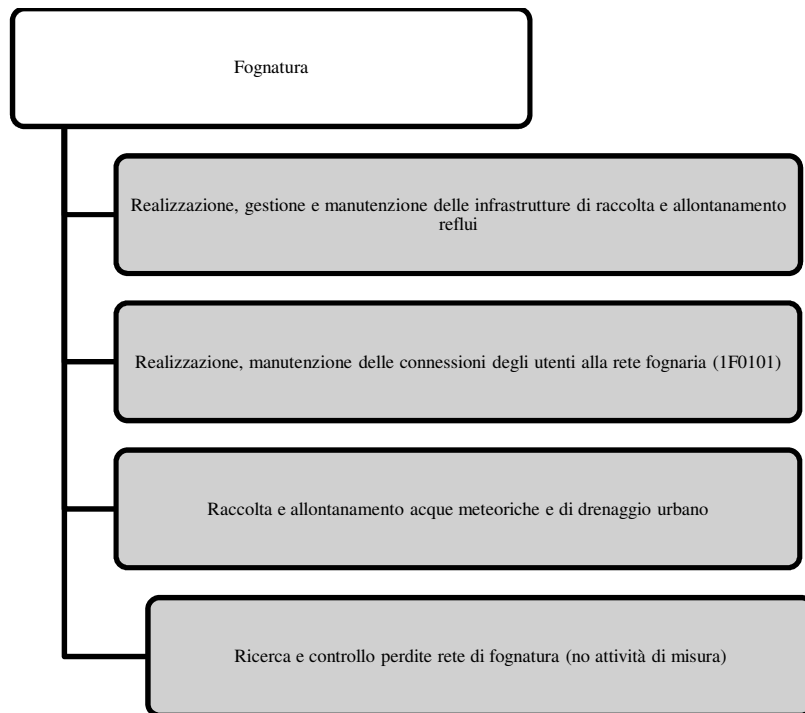
- Numerosità dei sollevamenti fognari, impianti di pompaggio, accumuli disponibili lungo le reti.
- Presenza di invasi nel territorio servito.

Di norma il servizio idrico integrato è ripartito in tre servizi principali, acquedotto, fognatura e depurazione.

Come specificato dall'AEEG nella Deliberazione 585/2012 e ripreso nel DCO 82/2013, il servizio *acquedotto* è ulteriormente ripartibile ad un secondo livello nelle attività di Captazione, Potabilizzazione, Adduzione e Distribuzione. Ad un terzo livello l'AEEG poi distingue ulteriormente:



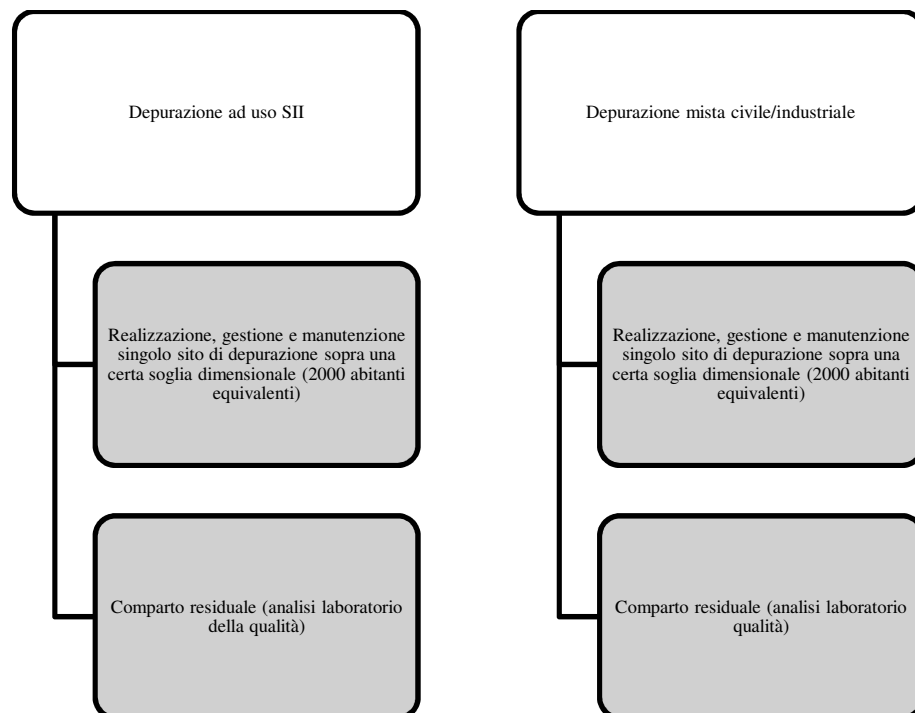
Per le altre attività tipiche dei gestori del servizio idrico integrato, quali la *fognatura*, il documento prevede:




---

Per la *depurazione* (suddivisa a sua volta in SII e mista civile/industriale):

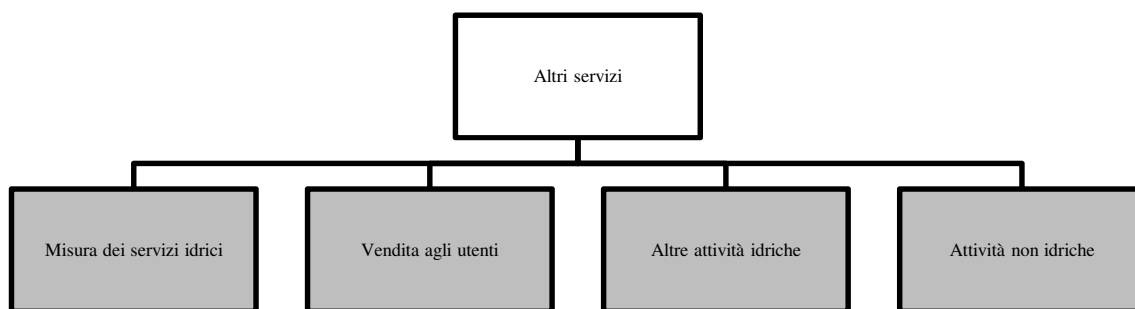
---




---

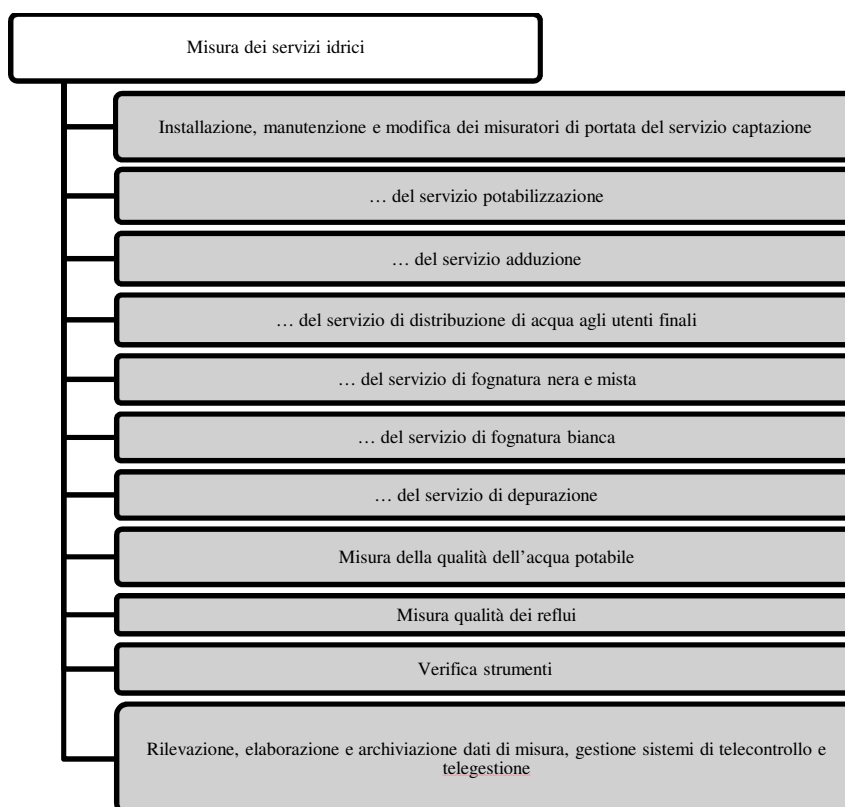
Infine per i *servizi*:

---

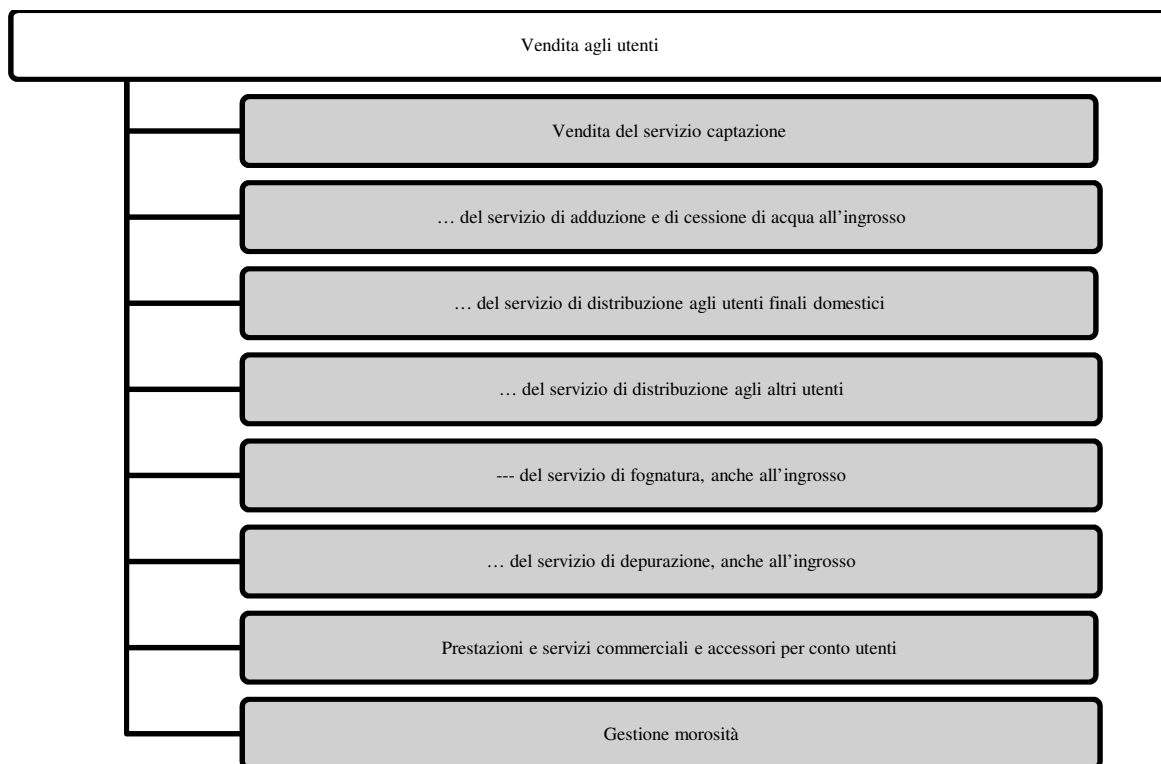


La normativa non prevede particolari difficoltà per le attività di fognatura, depurazione e servizi, se non quelle di meglio delineare il perimetro che consente di individuare le Altre Attività Idriche, che nel metodo tariffario transitorio come deliberato dalla Deliberazione 585/2012 hanno un trattamento particolare.

Viene prestata attenzione all'interno dell'oggetto di costo, altre attività idriche, a due ulteriori suddivisioni, la *misura dei servizi idrici*:



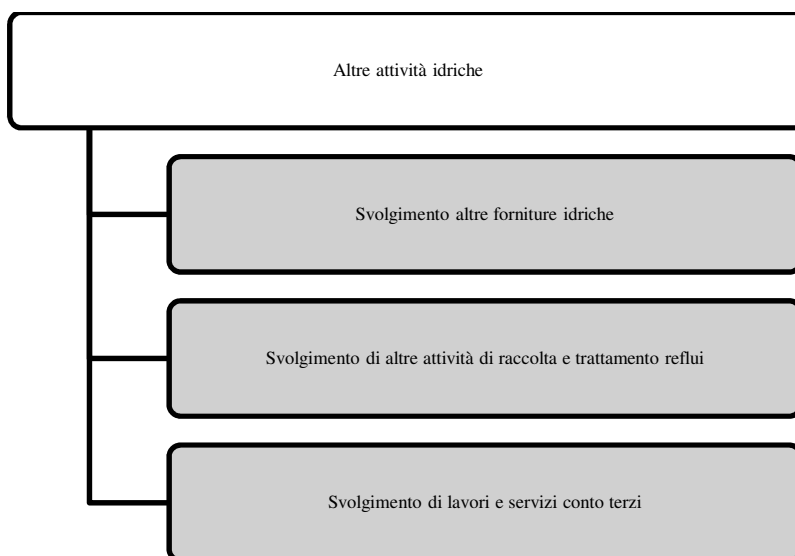
e alla voce *vendita agli utenti*:




---

*Le attività non idriche, vengono declinate come segue:*

---




---

Oltre alla richiesta di tenere una contabilità separata in grado di allocare le poste economiche e patrimoniali del proprio bilancio, per quanto possibile, alle attività ed ai comparti, il Documento specifica che laddove richiesto deve essere fatto anche per ATO (autorità territoriali ottimali). La richiesta di separazione per ATO sarebbe, tuttavia,

limitata solo a quelle attività che hanno una forte connotazione territoriale (distribuzione di acqua, fognatura, misura dei servizi idrici, vendita agli utenti).

La normativa non intende, in linea di principio, prevedere una modifica alla struttura dei driver di ribaltamento delle poste dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività, salvo individuare, eventuali driver aggiuntivi in funzione delle specifiche caratteristiche industriali ed organizzative dei servizi idrici. Questi driver vengono applicati ai costi attribuiti ai servizi comuni ed alle funzioni operative condivise, previa deduzione di eventuali componenti positive o negative di reddito registrate nel valore della produzione che hanno esclusiva funzione di rettifica dei costi (incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso, e altri ricavi e proventi che abbiano la natura di rimborso).

Nell'applicazione delle norme di separazione contabile, le imprese sono tenute ad utilizzare gli stessi principi contabili utilizzati nella redazione del bilancio di esercizio<sup>23</sup>. Dato l'obiettivo, "impedire transazioni infragruppo a costi non allineati con il mercato", particolare attenzione è posta alla valorizzazione delle transazioni che avvengono con altre imprese del gruppo societario di appartenenza; la previsione implica che tali transazioni, indipendentemente dal prezzo pagato, avvengano sulla base del principio di libera concorrenza tra le parti, ovvero di valore normale, vale a dire il principio del prezzo che sarebbe stato concordato tra imprese indipendenti per operazioni identiche o similari a condizioni similari o identiche nel libero mercato. Le transazioni devono essere supportate da apposita documentazione, per la corretta valorizzazione.

Dato l'obiettivo, "impedire discriminazioni e trasferimenti incrociati tra attività e comparti", il testo prevede che rientrino nell'ambito di applicazione della separazione contabile anche tutti i soggetti di diritto italiano o estero che appartengano ad un gruppo societario che opera in una o più attività dei due settori, che intrattengano rapporti economici o patrimoniali funzionali allo svolgimento delle attività degli esercenti nei due settori, che non hanno come oggetto sociale lo svolgimento di attività idriche, ma che prestano servizi di qualsiasi natura, alle imprese del settore idrico.

Non tutte le poste del bilancio delle imprese sono oggetto di separazione contabile; in particolare sono escluse le poste patrimoniali ed economiche che si riferiscono a voci tributarie, finanziarie, e relative al patrimonio netto che sono tipicamente frutto di una gestione centralizzata da parte delle imprese.

---

<sup>23</sup> Documento AEEGSI 83/2013 sull'Unbundling

### **I.4.3. *Obblighi ed esclusioni***

Sono obbligate alla predisposizione della separazione contabile ordinaria le imprese che esercitano una o più delle seguenti attività<sup>24</sup>:

1. Attività del servizio idrico integrato svolte tramite società di capitali, società consortili a responsabilità limitata, aziende speciali, enti pubblici territoriali (inclusi i consorzi, le unioni di comuni, e le comunità montane), che forniscono il servizio di captazione, anche con una pluralità di impianti, con potenzialità maggiore a 50 mc/h.
2. Attività del servizio idrico integrato svolte tramite società di capitali, società consortili a responsabilità limitata, aziende speciali, enti pubblici territoriali (inclusi i consorzi, le unioni di comuni, e le comunità montane), che svolgono i servizi all'ingrosso di adduzione, adduzione e potabilizzazione, cessione di acqua.
3. Attività del servizio idrico integrato svolte tramite società di capitali, società consortili a responsabilità limitata, aziende speciali, enti pubblici territoriali (inclusi i consorzi, le unioni di comuni, e le comunità montane), che svolgono esclusivamente il servizio all'ingrosso di potabilizzazione, con impianti di potenzialità maggiore di 5000 metri cubi /giorno.
4. Attività del servizio idrico integrato svolte tramite società di capitali, società consortili a responsabilità limitata, aziende speciali, enti pubblici territoriali (inclusi i consorzi, le unioni di comuni, e le comunità montane), che forniscono il servizio di potabilizzazione, acquedotto e fognatura a più di 1000 utenti.
5. Attività del servizio idrico integrato svolte tramite società di capitali, società consortili a responsabilità limitata, aziende speciali, enti pubblici territoriali (inclusi i consorzi, le unioni di comuni, e le comunità montane), che forniscono il servizio di depurazione, anche con una pluralità di impianti con potenzialità maggiore di 2000 abitanti equivalenti.

La normativa prevede un regime di esenzione (regime semplificato) per le imprese che svolgano esclusivamente una o più delle seguenti attività:

---

<sup>24</sup> Documento AEEGSI 83/2013 sull'Unbundling



- Attività del servizio idrico integrato svolte da aziende speciali o enti pubblici territoriali (inclusi i consorzi, le unioni di comuni, e le comunità montane), cui si applica il regime di separazione semplificato.

Il regime semplificato prevede<sup>25</sup>:

1. Separazione contabile limitata alle sole poste economiche e alla movimentazione delle immobilizzazioni, senza ulteriore suddivisione delle attività in comparti.
2. Separazione delle poste nelle diverse attività basata su rilevazioni di contabilità generale che, ove risultino insufficienti, possono essere integrate facendo ricorso alla contabilità analitica, ed in subordine, a rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex- post basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità.
3. Utilizzo, accanto alle funzioni operative condivise, di un unico aggregato che raggruppa i servizi comuni.
4. Attribuzione delle poste relative alle funzioni operative condivise e all'aggregato dei servizi comuni in funzione dei costi operativi diretti delle attività, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia.

Specificatamente la norma intende esentare dall'invio delle informazioni relative alla movimentazione delle immobilizzazioni, nelle raccolte dati di separazione contabile:

- Le imprese che operano nelle attività libere che non sono tenute, in quanto tali, ad inviare informazioni sulla movimentazione contabile delle immobilizzazioni a fini tariffari.
- I meri proprietari di infrastrutture di rete nel settore, per i quali le informazioni sulla movimentazione dei cespiti sono trasmesse all'Autorità dai soggetti che gestiscono il servizio su tali infrastrutture tramite le raccolte periodiche sulla movimentazione contabile delle immobilizzazioni materiali ed immateriali effettuata ai fini degli aggiornamenti tariffari annuali (raccolte RAB).

#### **I.4.4. Appendice**

La normativa introduce una serie di definizioni che sono rilevanti ai fini dell'applicazione delle regole di separazione contabile, in particolare<sup>26</sup>:

---

<sup>25</sup> Documento AEEGSI 83/2013 sull'Unbundling

- A. Attività, quale fase operativa che può essere gestita come un'impresa separata.
- B. Comparto, quale unità logico organizzativa che individua un'aggregazione di valori economici e patrimoniali per destinazione più analitica di quanto previsto dalle attività.
- C. Funzione operativa condivisa, quale funzione aziendale, svolta anche attraverso una struttura dedicata, che nell'ambito dello stesso soggetto giuridico presta servizi di natura operativa, di tipo tecnico e/o commerciale, in maniera condivisa ad almeno due attività del soggetto medesimo.
- D. Gruppo societario, quale l'insieme delle società tra le quali sussistano situazioni di controllo ai sensi dell'articolo 26 del decreto legislativo n. 127/91.
- E. Poste economiche, voci che nel bilancio e nei conti annuali separati vengono esposte nel conto economico.
- F. Poste patrimoniali, voci che nel bilancio e nei conti annuali separati vengono esposte nello stato patrimoniale.
- G. Servizio comune, quale unità logico - organizzativa che svolge funzioni in modo centralizzato nell'ambito dello stesso soggetto giuridico riferite in generale all'intera impresa.

La separazione delle poste patrimoniali ed economiche nelle attività deve essere effettuata come se tali attività fossero vere e proprie imprese separate e quindi con rilevazioni contabili distinte per attività sin dalla loro origine e in modo sistematico durante il periodo amministrativo e tali da permettere un'attribuzione quanto più diretta possibile delle poste di bilancio alle singole attività. L'attribuzione diretta delle poste di bilancio alle attività avviene, quindi, utilizzando una precisa gerarchia di fonti:

1. Contabilità generale, se il piano dei conti utilizzato dall'impresa sia sufficientemente dettagliato per rilevare le operazioni contabili per singola attività svolta.
2. Contabilità analitica, che tramite appositi oggetti contabili (tipicamente centri di costo) permette un'attribuzione più specifica delle operazioni svolte alle attività rispetto a quella consentita dalla contabilità generale.

---

<sup>26</sup> Allegato A, Disposizioni generali, Delibera AEEGSI 643/2013 sul calcolo tariffario

3. Una specifica misurazione del fattore produttivo utilizzato, come, per esempio, nel caso della manodopera attribuita alle diverse attività sulla base delle ore di lavoro, opportunamente rilevate, per singola attività.

Il testo non impone una determinata organizzazione contabile delle imprese, che sono quindi libere di adottare quella che meglio si adatti alle loro esigenze operative, pur sempre nel rispetto delle finalità della separazione contabile<sup>27</sup>.

## **I.5. IL RUOLO DELLA CONTABILITA' ANALITICA NEL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO**

Le aziende che fanno parte del servizio idrico integrato non hanno un tipo di contabilità analitica standardizzato. Ogni impresa si è adattata ad utilizzare un metodo di contabilità analitica conforme alla propria esigenza operativa.

Come confermano le strutture condivise tra le aziende dei vari gruppi, e i numerosi convegni sulla contabilità dei costi susseguitisi nei vari anni, tra le imprese facenti parte del settore, la contabilità analitica per Centri di Costo è la più diffusa e la più funzionale al tipo di esigenze da soddisfare.

L'obiettivo principale della contabilità dei costi, delle aziende facenti parte del settore idrico, è sempre stato quello della corretta determinazione delle tariffe. *“La metodologia tariffaria per i servizi idrici coniuga il Principio Comunitario del “full cost recovery”, in uno sforzo di adattamento alla realtà italiana”* (Blue e-book p.146). La metodologia tariffaria si fonda sulla determinazione di due parametri essenziali<sup>28</sup>:

1. VRG, “vincolo riconosciuto ai ricavi del gestore”.
2. RAB, “regulatory asset base”, capitale investito regolatorio.

Utile per questa trattazione, definiremo il VRG<sup>29</sup>, che rappresenta la somma dei costi efficienti ammissibili, il cui totale forma la tariffa base (ricavo) da presentare all'utenza. I costi di cui parliamo sono di diversa natura:

- Costi di esercizio connessi alle attività correnti di gestione, che possono essere non modificabili (costi operativi definiti “passanti”, cioè di natura esogena

---

<sup>27</sup> Documento AEEGSI 83/2013 sull'Unbundling

<sup>28</sup> Blue e-Book: i dati sul servizio idrico integrato, 2014, pp. 148-149

<sup>29</sup> Economies of Scale, Scope, and Density in the Italian Water Sector: A Two- Stage Data Envelopment Analysis Approach, *Water Resource Management*, 2013, Guerrini, Romano, Campedelli, p. 4569

rispetto alle scelte del gestore), sia potenzialmente efficientabili (Opex), attraverso opportune scelte gestionali.

- Costi delle immobilizzazioni, ovvero i costi del capitale relativi agli investimenti per la realizzazione delle infrastrutture, sia per la quota di ammortamento, sia per gli oneri finanziari e fiscali, connessi alle immobilizzazioni dei necessari capitali, propri e di terzi (Capex).
- Costi ambientali e della risorsa, corrispondenti ai costi di ripristino ovvero ai costi opportunità di sfruttamento degli ecosistemi e delle risorse naturali.

E' importante sottolineare come i costi ammissibili individuati dal VRG, sono trasferiti all'utenza attraverso la loro ripartizione sui volumi di servizio ad essi consegnati, attraverso l'articolazione dei corrispettivi di vendita in quote fisse e variabili. Questo meccanismo di trasformazione del VRG in articolazione tariffaria verso l'utenza costituisce un passaggio chiave della metodologia tariffaria. Una carente articolazione tariffaria genera infatti un gap tra i corrispondenti proventi tariffari e i costi ammissibili da coprire in tariffa, da un lato mettendo a rischio l'equilibrio economico-finanziario della gestione, dall'altro dando luogo a conguagli tariffari regolatori che devono essere recuperati negli esercizi successivi<sup>30</sup>.

Con l'entrata in vigore della normativa sull'Unbundling, si richiede un aggiornamento e revisione delle operazioni di contabilità analitica all'interno delle imprese. Come previsto dal documento, la nuova suddivisione degli oggetti di costo dovrà essere molto più articolata rispetto a quanto accaduto fino ad adesso.

Questo crea dei gap, riassumibili in tre punti:

1. **GAP ORGANIZZATIVO**, in una contabilità basata sui centri di costo, focalizzarsi sulle attività può creare dei problemi a livello organizzativo. Ciò può accadere quando i cdc non sono più allineati ai centri di responsabilità. Questo richiede una rivisitazione del modello organizzativo aziendale.
2. **GAP GESTIONALE**, i processi di recupero informazioni sui costi /ricavi utilizzati fino a questo momento potrebbero non essere più efficienti a garantire oggettività, veridicità e tempestività. Questo richiede la ricerca anche ad un

---

<sup>30</sup> Measuring and comparing the efficiency of water utility companies: A data envelopment analysis approach, *Utilities Policy*, 2011, Romano, Guerrini p. 206

livello più operativo di nuove tecniche di recupero informazioni, più adatte agli obiettivi richiesti dalla norma.

3. GAP SIGNIFICATIVITA', non è sicuro che la nuova classificazione proposta dalla normativa sia efficace ed efficiente per tutti i tipi di imprese operanti nel settore idrico. Questo perché si opera in un contesto estremamente articolato, e l'eccessiva puntualizzazione degli oggetti di costo, porterebbe solamente ad un aumento ingiustificato dei costi amministrativi senza portare a reali benefici.

## **II. IL RUOLO DEL MANAGEMENT ACCOUNTING NEL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO: ANALISI DELLA LETTERATURA**

---

1. Cost accounting & cost management: il ruolo in azienda del sistema di costing
  2. Il cambiamento del management accounting: framework teorici
  3. Conclusioni
-

## **II.1. COST ACCOUNTING & COST MANAGEMENT: IL RUOLO IN AZIENDA DEL SISTEMA DI COSTING**

### **II.1.1. *Cenni sul cost accounting***

Il cost accounting, si pone l'obiettivo di determinare "costi" (e ricavi) riferiti a determinati oggetti (prodotti, centri di costo etc.) ed è uno strumento di grande importanza per integrare le informazioni della contabilità generale<sup>1</sup>.

La contabilità generale fornisce rilevanti informazioni, quali:

1. Calcolo del reddito di esercizio
2. Controllo movimenti monetari- finanziari riferiti alla gestione

Queste rilevazioni anche se importanti, non sono sufficienti per guidare gli organi di impresa nel processo decisionale e di controllo della gestione. Ecco perché è opportuno integrare i dati della contabilità generale con quelli della contabilità analitica. I dati di contabilità generale hanno limitazioni che riguardano:

- Il fatto di riguardare la gestione "globale" d'impresa
- Il fatto di riferirsi a dati inerenti la gestione passata d'impresa

Nonostante avere un dato sintetico/complessivo risulti utile ai fini della continuità d'impresa, questo tipo di contabilità non permette di avere una visione analitica dell'andamento delle specifiche operazioni che compongono le varie attività. Detto ciò, risulta molto importante la contabilità analitica, che permette di analizzare nello specifico particolari "oggetti" (prodotti etc.) di cui si vuole conoscere il risultato economico.

Per quanto riguarda la seconda limitazione, il cost accounting permette a consuntivo un confronto efficace con altri tipi di informazioni che si basano sullo svolgimento futuro dell'attività d'impresa, quali il "budget", i "costi standard" e i "preventivi di costo".

---

<sup>1</sup> I concetti fanno riferimento a: Strumenti per l'analisi dei costi, Volume II, Approfondimenti di Cost Accounting, Terza Edizione, 2009, Miolo Vitali, p.3

Risultano quindi varie differenze tra il sistema di contabilità generale e quello di contabilità analitica:

- La contabilità generale è obbligatoria e prescritta dalla legge civile e fiscale, mentre la contabilità industriale è facoltativa
- La contabilità generale rileva l'informazione (costo/ricavo) nel momento del suo accertamento, la contabilità analitica rileva la voce di costo/ricavo, nel momento dell'utilizzo dei fattori produttivi (ad esempio costo manodopera, consumo materie prime)
- I dati in contabilità generale vengono classificati secondo la loro origine o natura fisico- economica (es. costi di materie prime, di mano d'opera etc.), la contabilità analitica li riclassifica secondo destinazione (ad esempio prodotti e centri di costo)
- Mentre la contabilità generale fa uso della partita doppia, la contabilità analitica può svolgersi sia contabilmente che extra contabilmente. Le rilevazioni di contabilità industriale possono essere di diversi tipi, quali:
  - Metodo unico contabile: anche la contabilità analitica funziona in partita doppia ed è inserita nella contabilità generale
  - Metodo duplice contabile: anche la contabilità analitica funziona in partita doppia, ma non è inserita nella contabilità generale, anche se è a questa collegata
  - Metodo duplice misto: la contabilità analitica non funziona in partita doppia, ma fa uso di altri strumenti extra contabili (tabelle, prospetti) ed è separata alla contabilità generale

Come possiamo notare da queste differenze, la contabilità analitica fa uso dei dati che si generano nella contabilità generale, usufruendo però solo dei dati "economici" (costi / ricavi), tralasciando l'aspetto finanziario della gestione.

Tra le principali voci di costo, possiamo distinguere<sup>2</sup>:

- 1) Costi controllabili e costi non controllabili.

---

<sup>2</sup> I concetti fanno riferimento a: Strumenti per l'analisi dei costi, Volume II, Approfondimenti di Cost Accounting, Terza Edizione, 2009, Miolo Vitali, pp. 4-5



Prima di definire questi tipi diversi di costi, dobbiamo definire le variabili in base alle quali li analizziamo:

- L'impiego dei costi nel controllo di gestione
- La suddivisione dell'azienda in base ai centri di responsabilità

Di conseguenza possiamo dire che i costi controllabili sono quelli, che con riferimento ad un dato centro, sono influenzabili in maniera significativa dal responsabile di centro. I costi non controllabili presentano una parte non controllabile del responsabile di centro, mentre possono essere formati da una parte controllabile da un livello superiore. Possiamo quindi affermare che i costi assumono la connotazione controllabili/non controllabili a livello di centro, ma mai a livello aziendale, dove diventano tutti controllabili.

## 2) Costi diretti e costi indiretti.

La prima distinzione si basa sulla possibilità di misurare oggettivamente il “consumo di fattore produttivo”.

- Costi diretti
- Costi indiretti

I costi diretti possono essere imputati ai centri / prodotti mediante misurazione diretta ed oggettiva del fattore impiegato. I costi diretti possono anche riscontrarsi nel caso in cui si siano sostenuti per un solo centro / prodotto. A differenza, i costi indiretti, vengono attribuiti all'oggetto di costo solo mediante una ripartizione soggettiva. La ripartizione dei costi indiretti può avvenire su base unica o base multipla.

Si ricorda che la distinzione tra costi diretti e costi indiretti non ha valore assoluto, ma dipende sempre dall'oggetto di costo cui ci si riferisce. Può inoltre accadere che un costo venga considerato indiretto anche se la misurazione è oggettiva, ma risulta tuttavia inefficace ed inefficiente. Inoltre data la prassi di questo tipo di contabilità per costi diretti si intendono la maggior parte delle volte “costo della manodopera diretta” e “costo delle materie prime”.

## 3) Costi variabili e costi fissi

La base di questa distinzione sta nel rapporto che si crea tra variabilità del costo e variabilità della quantità prodotta.

Si definiscono variabili quei costi la cui entità varia al variare di un determinato parametro di riferimento che, di solito, è il volume produttivo, mentre sono fissi quei costi che derivano dalla predisposizione di una certa struttura e capacità produttiva industriale e non dai volumi effettivi di produzione. Al variare dei volumi di produzione non varia il valore di tali costi.

E' importante inoltre differenziare "costi pieni" e "costi parziali", di prodotto, che si distinguono a seconda dei fini che si vogliono raggiungere.

Parlando di costi parziali possiamo fare ulteriori distinzioni:

- Costo primo: la somma dei costi diretti (materie prime e manodopera ne sono un esempio). E' sicuramente una prima aggregazione di costi oggettiva dato che non ha problemi come ripartizione dei costi indiretti
- Costo industriale: la somma dei costi delle materie prime più i costi industriali di trasformazione cui si riferiscono (energia elettrica, manodopera, ammortamenti sono un esempio). Tale tipo di costo si lega all'area della produzione, e permette di controllarne l'efficienza. A differenza del costo primo, il costo industriale risente di criteri di soggettività dovuti alla ripartizione dei costi indiretti industriali.
- Costo variabile (direct costing): si basa sulla possibilità di dividere costi fissi e costi variabili. Tale componente di costo include quindi solo i costi variabili. Ovviamente vengono inclusi dentro tale tipologia anche i costi semivariabili.

Il costo pieno/complessivo invece, include tutte le voci di costo, dalle materie prime, al costo di trasformazione industriale, le spese amministrative, le spese commerciali, gli oneri finanziari etc. Considerando chiaramente tutte le componenti di costo, il costo pieno risente della soggettività nelle scelte in ambito di ripartizione di costi indiretti.

### ***II.1.2. Il ruolo del cost accounting***

Lo scopo della contabilità analitica risulta quindi essere quello di "destinare" le voci di costo/ricavo che vengono specificate nella contabilità generale. Ma per avere un'analisi

ancora più puntuale della contabilità industriale dobbiamo dividere gli scopi in tre gruppi<sup>3</sup>:

- 1) Orientare le decisioni del management, in base ai risultati di convenienza, efficacia ed efficienza.
- 2) Permettere il controllo economico della gestione
- 3) Determinare gli impatti che le rimanenze hanno sul magazzino e altri elementi patrimoniali

Per quanto riguarda l'orientamento dei processi decisionali,

- Dare un contributo alle scelte da prendere sui prezzi di vendita (ciò che accade nel settore idrico con la formulazione delle tariffe)
- Dare un vero e proprio valore alla redditività dei vari prodotti e indirizzare le scelte più opportune

Per quanto riguarda lo scopo del prezzo di vendita, è importante la conoscenza dei costi complessivi non tanto per arrivare alla formulazione del prezzo stesso, quanto di controllare l'economicità di tali costi, cioè analizzare se essi restano al di sotto del livello del prezzo di vendita che si forma sul mercato. Da questa analisi possiamo trattare anche il margine di contribuzione lordo<sup>4</sup>, cioè la differenza tra i ricavi ed i costi variabili. Al lordo dei costi fissi, che spesso nella pratica non vengono considerati nelle decisioni di "breve periodo", cioè senza cambiare la capacità produttiva.

Oltre a questi due tipi di scopi, la contabilità analitica nei processi decisionali permette di fare scelte interne aziendali inerenti a:

1. Scelte di make or buy
2. Determinazione di lotti da acquistare o produrre
3. Decisioni relative al mantenimento / soppressione di un reparto o di una linea produttiva
4. Decisioni riguardanti gli investimenti

---

<sup>3</sup> I concetti fanno riferimento a: "Il throughput accounting come strumento di cost management", intervento al convegno: dal Cost Accounting al Cost Management: Principi strumenti e prospettive, pubblicato in Farneti, Silvi, 1997, Cinquini

<sup>4</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Volume I, Fondamenti di Cost Accounting, 2008, Cinquini

Perché la scelta tra situazioni alternative sia valida, si inseriscono nel calcolo differenziale solamente i costi addizionali/differenziali, cioè quelli che hanno una variazione a seconda della decisione presa.

Per quanto riguarda il controllo di gestione si ricorda come, obiettivo della contabilità analitica è quello di affiancare tale controllo, nella verifica del raggiungimento degli obiettivi economici fissati in sede di budgeting e programmazione. Il controllo di gestione è un tipo di controllo che può essere svolto in tutti i tipi di aziende, dalle grandi alle medio piccole. In quest'ultime possono essere utilizzati anche metodi molto semplici quali il confronto tra i costi attuali e quelli passati, oppure tra gli standard quantitativi fisici effettivi con dati standard precalcolati (quantità di materie prime da utilizzare).

E' più complesso ma più completo il controllo di gestione che si basa sul sistema dei "costi standard", cioè mettendo a confronto i costi effettivamente sostenuti (costi a consuntivo) con i costi che si sarebbero dovuti sostenere per raggiungere livelli di efficienza soddisfacenti (questo è uno degli obiettivi della normativa sull'Unbundling). Questo tipo di controllo è fondamentale perché si inserisce in una logica di gestione programmata e budget. Il metodo dei costi standard si procede con la tecnica dell'"analisi degli scostamenti", che può articolarsi in varie fasi:

- Analisi della differenza tra costi standard e costi effettivi di ciascun fattore produttivo, riferiti ai vari oggetti di costo (centro di costo, cui si lega il centro di responsabilità)
- scomposizione di tali differenze in vari sottoscostamenti che dipendano da prezzi, quantità e mix (ad esempio mix di mercato, mix di articolo, mix di fornitore)
- Ricerca delle cause che hanno portato a tale scostamento
- Provvedimenti che permettano di correggere lo scostamento.

Come si può notare il vero e proprio controllo di gestione lo si trova negli ultimi due punti, dove si cercano i motivi di certi risultati, e si studiano le azioni per migliorare tali risultati. Le azioni correttive possono portare o al miglioramento della gestione, oppure alla cancellazione dell'obiettivo, considerato irraggiungibile.

Per quanto riguarda gli impatti sul magazzino, la contabilità analitica risulta avere un impatto molto forte anche sulla valutazione dei prodotti in corso di lavorazione e dei prodotti finiti secondo vari criteri, quali LIFO, FIFO, costo medio ponderato.

Analizzati i tratti più importanti del cost accounting, dobbiamo ora posare la nostra attenzione sul cambiamento del contesto di riferimento in cui hanno operato le imprese in questi anni.

### **II.1.3. Cenni sul cost management**

Tornando indietro di una cinquantina d'anni (anni 50/60), possiamo affermare come l'espansione dei mercati verificatasi nel dopoguerra, abbia determinato una crescita rapida di molte aziende, ponendo le basi su pochi fattori critici di successo, ma di grande rilevanza. La domanda di beni e servizi cresceva esponenzialmente, grazie al fatto che il potere d'acquisto di classi sociali meno forti aumentava, e questo portava alla formazione di una domanda di massa alla quale era importante rispondere con un'altrettanta produzione di massa<sup>5</sup>.

In questo contesto la variabile di successo diventava l'efficienza di breve periodo e ciò per permettersi crescenti volumi produttivi, che avrebbero portato sia a raggiungere le opportunità di mercato, sia a raggiungere le economie di scala. Il tutto si svolgeva in un ambiente di produzione non automatizzato. Ciò portava all'esigenza di abbassare il costo unitario di prodotto, attraverso il monitoraggio dei costi variabili e l'aumento dei volumi produttivi, strategia perseguita da tutte le aziende di successo che riuscivano così ad aumentare il fatturato (agendo sul prezzo) assicurandosi il raggiungimento di margini che remunerassero in maniera soddisfacente l'impresa.

Riepilogando, i fattori critici di successo diventavano<sup>6</sup>:

1. Efficienza di breve periodo
2. Compressione del costo unitario di prodotto
3. Governo dei costi variabili
4. Dilatazione volumi produttivi
5. Crescita dimensionale

In particolare la crescita dimensionale permetteva alle aziende di conquistare posizioni sempre più importanti sul mercato, e acquisire stabilità nel medio lungo periodo.

---

<sup>5</sup> Vantaggio competitivo e nuove filosofie di costo, Cedam, Padova, 1999, Sibilio Parri

<sup>6</sup> Sistemi progrediti di pianificazione e controllo, Università degli studi di Palermo, 2009/2010

Con il passare degli anni, l'avvento del "mercato globale", ha fatto cadere i vecchi paradigmi, tra cui quello "grande impresa = successo", cambiando le regole di gestione d'impresa e facendo entrare in crisi l'accounting<sup>7</sup>. La produzione di massa ha lasciato spazio ad una produzione flessibile e variabile. *"Le parole chiave diventano "innovazione e integrazione": vale per la società in generale e vale per le aziende che vogliono stare al passo con un ambiente competitivo, iperdinamico e al contempo si orientano per uno sviluppo sostenibile"*(Miolo Vitali, Strumenti per l'analisi dei costi, Volume III, percorsi di cost management, p. 3).

Lo scenario competitivo che si viene a creare necessita di dinamicità e prontezza da parte di tutte le imprese che vogliono rispondere alle sollecitazioni continue da parte del mercato.

In questo contesto, è caduto l'assioma per cui essere efficienti nel breve periodo significhi essere efficaci nel lungo. Le due dimensioni vanno bilanciate, e nella nuova situazione, hanno assunto nel breve periodo, direzioni opposte. L'ampliarsi della gamma di prodotti offerti e l'incrementarsi della flessibilità non risultano più compatibili con la diminuzione del costo di produzione.

Cambia il modo di lavorare del management, che deve cercare di competere, cogliere le opportunità, ed eludere le minacce, per assicurarsi una stabilità nel medio lungo periodo. Questo porta ad un nuovo orientamento al mercato, facendo partire il processo di differenziazione da parte delle imprese. Il prezzo del prodotto non è più la variabile fondamentale da manovrare. Risultano strategiche le sue caratteristiche accessorie ed il valore intrinseco che lo contraddistingue.

Le condizioni di instabilità che ne sono seguite, a cavallo degli anni 2000 hanno modificato ulteriormente il contesto competitivo e le logiche di business.

La differenziazione di prodotto e la focalizzazione ai bisogni del cliente diventano ancora di più fattori critici di successo su cui puntare. In questa nuova logica orientata alla Customer Satisfaction oltre al prezzo, assumono rilievo elementi quali:

1. Il servizio
2. La qualità
3. La puntualità nelle consegne
4. La professionalità della rete commerciale

---

<sup>7</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Cambiamenti nelle architetture strategico – organizzative e analisi dei costi, 1997, Miolo Vitali, p.4

## 5. L'abilità di soddisfare i bisogni del cliente

Le imprese sembrano tornare ai livelli artigianali di secoli prima, nel modo in cui cercano di soddisfare il cliente, di realizzare prodotti secondo le specifiche esigenze di quest'ultimo cercando di offrire un servizio globale.

Di fronte a tutti questi cambiamenti nell'ambiente di riferimento anche il controllo di gestione, il sistema di programmazione e controllo cambia le sue funzioni. Esso deve cercare di:

1. Rafforzare sensibilità e attenzione dell'azienda alla soddisfazione dei bisogni del cliente
2. Diffondere in azienda una visione orientata al mercato ed ai competitors
3. Creare una cultura aziendale orientata al miglioramento delle performance di attività e di processo

Per raggiungere questi obiettivi la programmazione ed il controllo devono:

- Ridurre l'attenzione del controllo formale sui costi, ponendo l'attenzione invece sul monitoraggio e la gestione di quei fattori che sono causa dei costi stessi e generatori di valore per il cliente
- Incentrare l'attenzione sulle relazioni che si creano tra costo, qualità e valore per il cliente, da parte di chi lavora in azienda, cercando una visione di lungo periodo.

Diventa fattore discriminante per il successo aziendale la capacità dell'impresa di cercare nuovi vantaggi, riorganizzare le regole del gioco competitivo, l'innovazione strategica, agire da first mover sul mercato.

In questo nuovo scenario, la capacità di essere flessibili, la customer satisfaction, il sistema d'offerta e gestione dei costi<sup>8</sup>, diventano gli asset su cui puntare per raggiungere il vantaggio strategico.

Come abbiamo visto, il tradizionale modello di accounting, è orientato al controllo dell'attività interna dell'azienda, ponendo un'eccessiva enfasi sulla registrazione precisa del dato contabile, ma trascurando ciò che è il valore creato, o eventualmente distrutto dalle strategie poste in essere dal management aziendale.

---

<sup>8</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Cambiamenti nelle architetture strategico – organizzative e analisi dei costi, 1997, Miolo Vitali, pp. 14-20

Partendo da questo presupposto, gli strumenti tradizionali del controllo di gestione si sono dovuti evolvere al fine di adeguarsi alle nuove esigenze del controllo aziendale, ed è da questa nuova impostazione che è nato il Cost Management.

Oggi si sono sviluppate una molteplicità di strategie per le aziende in grado di garantire il successo competitivo. Accanto ai fattori di efficienza e produttività hanno acquisito importanza variabili quali la qualità, la flessibilità e la soddisfazione del cliente. Non ci si focalizza più solo sul prodotto finito, ma diventano fattori chiave anche i processi e le attività che trasversalmente attraversano l'azienda.

Tutti questi fattori richiamano una riprogettazione più o meno marcata della contabilità analitica, non più in grado di soddisfare la necessità informativa del management.

Il cost management risulta estremamente più flessibile rispetto alla contabilità analitica tradizionale. Con tale affermazione si vuole portare all'attenzione il fatto che non è più fondamentale l'individuazione di metodologie per la misurazione dei costi, bensì questa misurazione diventa lo strumento per la gestione dell'impiego delle risorse. L'obiettivo principe diventa l'efficienza, inteso come massimizzazione del rapporto tra risorse impiegate e risultati ottenuti, il tutto in una logica di customer satisfaction.

Il cost management si pone l'obiettivo di dare informazioni al management in grado di realizzare prodotti/servizi competitivi in termini di:

1. Costo
2. Funzionalità
3. Qualità
4. Tempestività

#### **II.1.4. *Il ruolo del cost management***

Gli obiettivi principali del cost management si ravvedono nella pianificazione e nella riduzione e controllo dei costi, il tutto favorito da una logica che lega l'efficacia all'efficienza ed il breve con il medio/lungo periodo. Questo sposta il focus della gestione, non più sulla parte operativa, bensì sulle fasi di strutturazione, cioè nel momento della progettazione sia dei processi, che dei prodotti.

Questa logica di cost management nasce dallo studio delle imprese giapponesi, che annoveravano un modo di operare totalmente diverso da quelle europee, specialmente anglosassoni. In quest'ultime, gli strumenti dell'accounting erano ripresi in chiave amministrativa e contabile piuttosto che gestionale e strategica. Nelle imprese



giapponesi l'interesse si fondava sulla riduzione e gestione dei costi nelle prime fasi di vita del prodotto/processo, quelle cioè della pianificazione. Gli strumenti di cost management cercano quindi di intervenire a monte del processo, ampliando la logica di indagine ed intervento.

Alcuni di questi modelli sono il target costing<sup>9</sup>, il life cycle costing<sup>10</sup>, l'analisi dei costi della non qualità<sup>11</sup>, la value analysis<sup>12</sup>.

Questi modelli cambiano la logica di operare da parte del management:

- Il cost management può essere implementato a qualsiasi livello del ciclo di vita del prodotto. Dalla fase preventiva di pianificazione dei costi, a quella della riduzione e del miglioramento continuo nell'impiego delle risorse fino all'ultima fase di controllo
- Esso adotta una logica organizzativa interfunzionale, le risorse umane impiegate a qualsiasi livello (dal marketing, alla ricerca e sviluppo) assumono un ruolo centrale per comprendere il consumo delle risorse e il valore generato/distrutto
- Il cost management si applica inoltre a tutti di tipi di imprese, da quelle di servizi, a quelle di produzione, passando da quelle pubbliche e private, fino a quelle profit e no profit

Le caratteristiche e gli obiettivi principali del cost management risultano:

1. Estensione a qualsiasi categoria d'azienda
2. Estensione all'intera catena del valore del business
3. Logica organizzativa interfunzionale
4. Pianificazione, riduzione e controllo dei costi

Il cost management ha la sua maggiore espressione nei momenti di pianificazione, riduzione e controllo dei costi aziendali.

Ma a differenza della comune contabilità direzionale la prospettiva d'indagine in questo caso assume tratti ben più rilevanti.

Nella fase di pianificazione ad esempio il cost management si serve ad esempio di elementi quali il life cycle costing, un modello che permette di analizzare i costi lungo tutto il ciclo di vita del prodotto. Legato a questo concetto, troviamo anche il modello

---

<sup>9</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Volume III, Percorsi di cost management, capitolo 3, 2009, Marelli

<sup>10</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Volume III, Percorsi di cost management, capitolo 5, 2009, Pitzalis

<sup>11</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Volume III, Percorsi di cost management, capitolo 5, 2009, De Risi

<sup>12</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Volume III, Percorsi di cost management, capitolo 2, 2009, Cinquini

del target costing, finalizzato alla riduzione e alla pianificazione dei costi complessivi di un prodotto lungo il suo ciclo di vita, rapportandosi continuamente alla redditività obiettivi dell'impresa e alle richieste del mercato. Come possiamo dedurre il lavoro maggiore si ha nei momenti di pianificazione e progettazione, nei quali i manager cercano di realizzare prodotti in linea con le esigenze del mercato e di un target cost, che permetta un adeguato tasso di redditività.

Un altro utile modello di cost management, è il modello dei costi della non qualità, che coerentemente alla strategia, alla qualità totale aziendale ed al miglioramento continuo, si propone l'obiettivo di trovare un costo che si sostiene per l'attuazione di un processo operativo caratterizzato da livelli qualitativi scarsi o insoddisfacenti.

La riduzione dei costi, è un altro obiettivo del cost management. In questo caso però ciò a cui mira in particolare modo il modello, è di abbassare i costi delle attività svolte dall'impresa. Alcune fonti di riduzione dei costi si ravvisano nella tecnologia, nelle procedure, nell'organizzazione, ma anche innovazioni produttive e organizzative, come sono state il total quality management, il just in time<sup>13</sup>, la lean production<sup>14</sup>, la lean organization, adottate ormai dalla maggior parte delle imprese.

E' importante riuscire a far estendere il cost management lungo tutta la catena del valore del business. L'analisi deve partire dal presupposto che i costi di un'impresa siano anche funzione delle logiche di funzionamento del business e, più in particolare, delle imprese fornitrici poste a monte, e dei clienti posti a valle (value system). Solo così si può avere una visione più oggettiva e comprendere meglio le cause che stanno alla base dell'insorgenza dei costi e cogliere le opportunità di miglioramento, sia in termini di riduzione dei costi, sia come innalzamento del valore di servizio realizzato. Tutto ciò porta all'acquisizione di grandi vantaggi competitivi, sia in termini di riconfigurazione dei processi, e del sistema del valore.

Ciò che appare da questa letteratura fa capire come tutte le iniziative di cost management hanno valore, se sono costituite con il contributo di tutte le aree organizzative rilevanti al conseguimento degli obiettivi aziendali.

Tutti i progetti di cost management devono prevedere il coinvolgimento di tutti i settori, e non solo a livello di impresa, ma anche a livello inter - aziendale. Prendono sempre più campo in azienda i gruppi di lavoro (team building), i circoli della qualità (total quality management).

---

<sup>13</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Volume III, Percorsi di cost management, capitolo 1, 2009, Miolo Vitali

<sup>14</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Volume III, Percorsi di cost management, capitolo 4, 2009, Cinquini

Parlando di cost management deve essere quindi chiaro che esso è un processo e non un fatto isolato. Esso deve avere carattere stabile nella gestione, ponendosi l'obiettivo di ridurre sprechi, inefficienze e ritardi, non agendo direttamente su di essi, ma andando a rimuovere le cause che ne sono alla base.

Parlando di cost accounting e cost management, abbiamo richiamato più volte all'attenzione il concetto di informativa. Senza dubbio, entrambi i modelli di costing, con obiettivi propri e modalità differenti utilizzano questo concetto diversamente. Risulta comunque evidente, come "l'informazione" sia alla base dei sistemi analitici/organizzativi aziendali.

### **II.1.5. La responsabilità sociale d'impresa**

Più complicata diventa la disciplina, nel momento in cui leghiamo il concetto di informativa<sup>15</sup> al concetto di responsabilità sociale dell'impresa. L'impresa è attore responsabile, *"ed ha il dovere di rispondere del proprio operato di fronte ad un determinato pubblico"* (Di Cimbrini, Social Accounting Theory). Tutto ciò non si discosta molto dalla nozione di accountability, definita come il dover *"rendere conto di azioni e risultati dei quali si è responsabili"*. Di fronte a questa realtà nasce la social accounting theory, la quale viene definita come *"l'inclusione di informazioni nei processi di accounting, relative a conseguenze ed effetti esterni dell'attività d'impresa"* (Di Cimbrini, Social Accounting Theory, 2008). Obiettivo di questa teoria e dei processi messi in atto è quello di incoraggiare comportamenti che migliorino gli effetti dell'informativa con contenuti esterni dell'attività d'impresa.

Parlando di social accounting dobbiamo fare una distinzione tra ciò che è l'accounting economico finanziario e l'accounting gestionale<sup>16</sup>. L'accounting economico è destinato a fornire utili informazioni agli utilizzatori esterni, mentre il secondo a dare informazioni sulla gestione d'impresa. Un sistema integrato di accounting deve cercare di trovare un equilibrio tra entrambi i tipi di informazioni, ma come succede spesso, nell'ambito dell'informativa alla società si rilevano problemi sulla significatività di tali dati. Molto spesso ciò che è chiesto dalla società non è la rappresentazione che l'impresa tende a dare di se stessa e tale evento accade per una serie di fattori che condizionano la capacità d'impresa di offrire un quadro fedele della sua situazione (Figura 1).

---

<sup>15</sup> Strumenti per l'analisi dei costi, Volume III, Percorsi di cost management, capitolo 7, 2009, Miolo Vitali

<sup>16</sup> Social Accounting Theory, 2008, Di Cimbrini

Tutto ciò intacca:

1. La significatività delle informazioni
2. L'utilità delle informazioni
3. La reale utilità del sistema di accounting

Possiamo sostenere che la visione della realtà di chi rendiconta è differente da chi subisce tale informazione, senza scordare le barriere internazionali, dovute alla divergenza contabile, imposte dalla normativa, nei vari Paesi.

In questo contesto di riferimento possiamo analizzare come sia possibile cambiare un sistema di accounting ed un sistema di controllo di gestione, quali siano le spinte e le relazioni che si creano ai vari livelli aziendali, e quali sono le forze in gioco che agiscono su un tale cambiamento.

In questa sezione verranno proposti tre modelli<sup>17</sup>, Burns and Scapens' (2000), Seo and Creed's (2002), Dillard Et Al.'S (2004) (del quale si propone anche un caso pratico riferito al settore idrico australiano), i quali cercano di spiegare il complesso meccanismo di relazioni che si creano e si modificano nel momento in cui intercorrono dei cambiamenti nel modo di concepire l'accounting ed il controllo di gestione. Ci concentreremo prima su tre modelli singoli (a fine capitolo verrà scelto un solo modello per studiare il caso GEAL SPA), per poi arrivare ad un modello generico chiamato "Management accounting change model"<sup>18</sup>.

## **II.2. IL CAMBIAMENTO DEL MANAGEMENT ACCOUNTING: FRAMEWORK TEORICI**

Prima di analizzare i framework teorici che riteniamo utili per esaminare il caso esposto nel Capitolo 3, dobbiamo chiarire alcuni punti:

1. La trattazione studia il cambiamento nell'accounting sia nelle aziende pubbliche<sup>19</sup> che private
2. I modelli si ispirano alle teorie della new institutional sociology, old institutional economic e la dialectical perspective

---

<sup>17</sup> In riferimento ad altri framework si veda: Organisational design choices in response to public sector reforms: A case study of mandated hospital networks, *Management accounting research*, 2011, Grafton Abernethy Lillis

<sup>18</sup> Tutti e 4 i modelli si riferiscono a: Management Accounting Change, tratto da *Revista de Administracao da Unisinos*, 2011, Wanderley, Miranda, Matos De Meira, Cullen

<sup>19</sup> In riferimento all'accounting del settore pubblico si veda: Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform, *Management Accounting Research*, Modell

3. Quando parliamo di istituzionalizzazione, ci riferiamo al momento in cui la prassi e le pratiche diventano generalmente accettate da tutti gli attori presenti all'interno dell'organizzazione

Le teorie della new institutional sociology e della old institutional economic<sup>20</sup>, hanno incluso nello studio del management accounting e del suo cambiamento gli aspetti sociali, istituzionali, organizzativi e ambientali. Viene data enfasi al rapporto che si instaura tra gli aspetti culturali predominanti in un contesto sociale, come i simboli, i valori, le credenze, i sistemi cognitivi, e gli individui che formano le organizzazioni presenti in questi contesti sociali. Gli aspetti fondamentali delle teorie istituzionali sono:

- Come le istituzioni plasmano le azioni degli individui e in che modo possono emergere le nuove regole.
- Da un punto di vista gestionale i sistemi di contabilità sono indissolubilmente legati alle regole e le norme prevalenti, che formano la vita organizzativa.

Pertanto, l'obiettivo principale della teoria istituzionale è quello di fornire un quadro nello studio del management accounting con una forte influenza sociologica. La teoria istituzionale è diventata un modello estremamente popolare tra gli studiosi dai primi anni novanta. Non sono mancate le critiche, da studiosi come Scapens (2006), il quale trovava i seguenti limiti nell'implementazione di tale teoria:

1. Mancata spiegazione nell'interazione tra istituzioni interne ed esterne
2. Poca importanza riposta in chi si occupa della contabilità
3. Mancato studio delle influenze dei ruoli di potere aziendali

L'obiettivo è quello di riuscire a supportare e capire i complicati e correlati fattori che si presentano sia ad un livello intra che inter organizzativo e che concorrono a determinare le pratiche di accounting.

Le soluzioni portate dalle varie correnti di pensiero sono sempre state poco uniformi e contraddittorie<sup>21</sup>. Da un lato (Nord America) si è sempre cercato di spiegare il cambiamento del management accounting attraverso l'introduzione di nuove tecniche e

---

<sup>20</sup> Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks, in *Revista de administracao e contabilidade de unisinos*, 2011, Wanderley, Miranda, Matos de Meira, Cullen

<sup>21</sup> Management Accounting Change: a model based on three different theoretical frameworks, Wanderley, Miranda, Matos de Meira, Cullen, pp. 112-113

metodi, come l'activity based costing, oppure la balanced scorecard. Dall'altro lato il cambiamento può essere interpretato attraverso la differenziazione delle tradizionali tecniche attualmente in uso.

Possiamo quindi sintetizzare come il controllo di gestione nei suoi aspetti organizzativi/procedurali, si possa cambiare o con l'introduzione di nuove tecniche oppure con il cambiamento nelle procedure standard usate dai manager nei metodi tradizionali.

### **II.2.1. Il “Burns and Scapens’ framework”**

Il “Burns and Scapens’ framework (2000)” è stato influenzato in maniera determinante dalle idee della old institutional economic, la structuration theory e dall'evolutionary economics<sup>22</sup>. Sono stati fondamentali gli studi di Barley and Tolbert (1997), Dawson (1994), Nelson and Winter (1982). In particolare il framework si basa sul modello di Barley e Tolbert<sup>23</sup>, riuscendo ad implementarlo e incorporando la sua idea di partenza. In relazione a ciò, possiamo dire, che il framework si divide in tre momenti principali:

- Come il management accounting recepisce le nuove regole
- Come le regole diventano routine
- Come le routine vengono istituzionalizzate

Di conseguenza il management accounting viene raffigurato come un insieme di regole e routine stabili.

Il modello sottolinea come le norme, si riferiscano ai modi formali con cui le cose dovrebbero essere fatte. Inoltre queste regole coordinano e danno un senso alle azioni individuali e di gruppo.

Le routine invece si riferiscono alle pratiche informali attualmente in uso. Un'altra modificazione rispetto al modello di Barley and Tolbert, si ritrova nel fatto che il processo di istituzionalizzazione viene diviso in più processi divisi:

1. Codifica
2. Emanazione
3. Riproduzione
4. Istituzionalizzazione

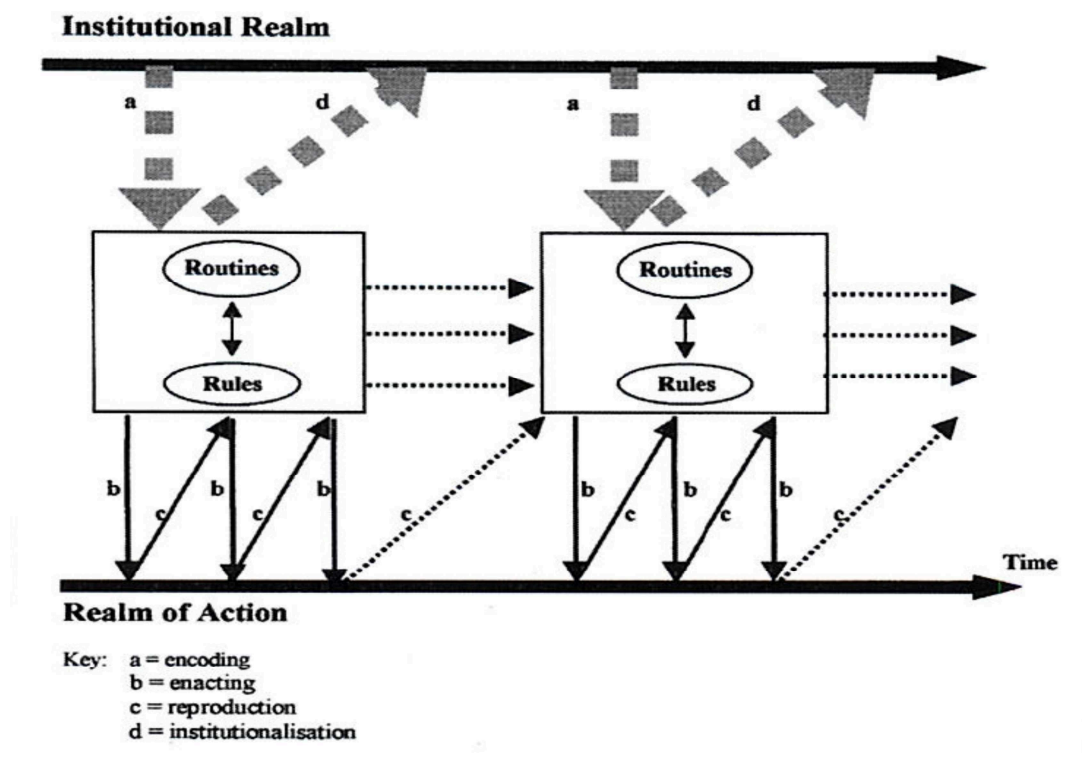
---

<sup>22</sup> Management Accounting Change: approaches and perspective, London, Wickramasinghe Alawattage, p. 546

<sup>23</sup> Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. Organizational Studies, pp. 93-117

Nell'immagine si raffigura il modello di "Burns and Scapens'" (Figura 2):

**Figura 2:** "Burns and Scapens' framework"



Fonte: Burns and Scapens', 2000, p.9

In alto, nella figura, possiamo vedere l'ambito istituzionale, che influenza i modi di pensare e le ipotesi di base che condizionano il comportamento delle persone. Burns and Scapens definiscono le istituzioni come "le categorie di attori e le relazioni che si creano con le loro attività". Burns aggiunge che le istituzioni informano e plasmano le azioni degli individui, che a loro volta formano la società.

In basso troviamo le azioni che vengono realizzate nel tempo dagli attori dell'impresa. Sia la realtà istituzionale, che la realtà delle azioni sono collegate ed influenzate dalle regole e routine, che modellano le azioni intraprese dalle persone.

Il modello combina elementi sincroni ed asincroni. In particolare i due studiosi affermano che le istituzioni interagiscono con le azioni in maniera sincrona (in un momento specifico), le quali a loro volta influenzano le istituzioni in maniera asincrona (attraverso la loro influenza cumulata nel tempo). Le frecce a e b rappresentano il processo sincrono, mentre le frecce c e d rappresentano il processo asincrono.

Come abbiamo già sottolineato il processo di istituzionalizzazione segue 4 momenti, la codifica, l'emanazione, la riproduzione e l'istituzionalizzazione.

La freccia a, rappresenta la codifica delle istituzioni esistenti, dando ancora per scontato i contenuti delle nuove regole, routine e procedure che incarnano i valori organizzativi come le procedure del controllo di gestione. Di conseguenza le nuove regole o procedure, sono interpretate in base alle norme e i valori correnti del gruppo. Viene, infatti, introdotto il termine "path-dependent", di cui si vuol fare capire come le routine e le istituzioni esistenti influenzano, in una certa misura, la selezione e l'implementazione della nuova categoria di regole e routine. Burns and Scapens sottolineano come anche un cambiamento rivoluzionario, che abbia al suo interno variazioni fondamentali di routine e istituzioni, abbia avuto un percorso path dependent. Il secondo processo, raffigurato dalla freccia b, si riferisce alla messa in atto attraverso la struttura aziendale delle attività svolte giornalmente, che incorporano regole e routine basate sui principi istituzionali. La linea b è rappresentata da una riga fissa perché secondo Burns and Scapens c'è un collegamento diretto tra regole, routine e azioni. Non è così per la linea a, rappresentata da una linea tratteggiata, perché sempre secondo i due studiosi le istituzioni sono di norma generali e le connessioni molto più astratte e indirette.

Secondo Busco<sup>24</sup>, nonostante questo secondo processo derivi da scelte consapevoli, il risultato cui si incorre è generalmente formato dalla conoscenza tacita che si ha tra gli agenti dell'impresa. Oltre a ciò Burns e Scapens sottolineano come la resistenza al cambiamento sia molto forte in questo punto del processo, specialmente se le nuove regole e routine producono ingenti cambiamenti sui valori consolidati, e gli attori hanno un forte potere di intervento sul processo di implementazione delle nuove regole.

Il terzo processo, rappresentato dalla linea c, rappresenta la riproduzione delle regole e routine che con il tempo si hanno nella pratica aziendale. Questo terzo processo può comportare cambiamenti consapevoli e non consapevoli. I cambiamenti consapevoli avvengono solo quando gli attori sono capaci di apprendere le motivazioni di cambiamento dalle vecchie regole alle nuove routine. I cambiamenti inconsapevoli si hanno quando le regole e le routine non sono adeguatamente condivise e accettate da chi lavora in azienda.

---

<sup>24</sup> Interpreting management accounting systems within processes of organizational change, 2006



Il quarto step (linea d), si concentra sull'istituzionalizzazione delle regole e routine che sono state riprodotte dalle risorse umane aziendali. In questo processo si denota un distacco dai comportamenti dovuti a circostanze storiche, in modo che le nuove regole e routine assumano forme istituzionali. Il nuovo set di regole, vengono prese come riferimento dalla maggior parte degli attori. Anche in questo caso la linea d è tratteggiata, dato che il processo di istituzionalizzazione è graduale e indiretto.

### **II.2.2. Il “Seo and Creed’s framework”**

I due studiosi Seo and Creed proposero nel 2002 un framework basato sulla dialectical perspective, rifacendosi agli studi di Benson's<sup>25</sup>, per spiegare i cambiamenti istituzionali.

La pietra miliare di tale teoria si basa sul fatto che il cambiamento istituzionale può essere compreso come il risultato di interazioni dinamiche tra le contraddizioni istituzionali e la prassi delle risorse umane.

Il concetto di “contraddizioni istituzionali” è la chiave del modello di Seo and Creed's, dato che esso spiega, quando come e perché le variabili interne ai cambiamenti istituzionali possano andare a minare e cambiare i loro stessi punti di forza e altre caratteristiche stabili consolidate tra gli agenti dell'impresa. Di conseguenza, le contraddizioni istituzionali possono contenere le basi dello stesso cambiamento istituzionale. Queste contraddizioni, generano conflitti agli attori dell'organizzazione e creano le condizioni perché il cambiamento istituzionale possa avere atto, dato che gruppi o attori individuali riconoscono il bisogno di cambiamento, e conseguentemente mettono in pratica le proprie idee attraverso la prassi di tutti i giorni. Tali contraddizioni generano rotture e incoerenze interne agli assetti sociali aziendali<sup>26</sup>. Tutto ciò crea le condizioni per il cambiamento istituzionale, solo dopo che gli attori hanno avuto percezione di tali contraddizioni, ne hanno riconosciuto le potenzialità e hanno sviluppato un senso critico necessario al cambiamento (Figura 3).

Seo and Creeds identificano quattro forme di contraddizioni:

- Inefficienza tecnica
- Mancanza di adattamento
- Incompatibilità istituzionale

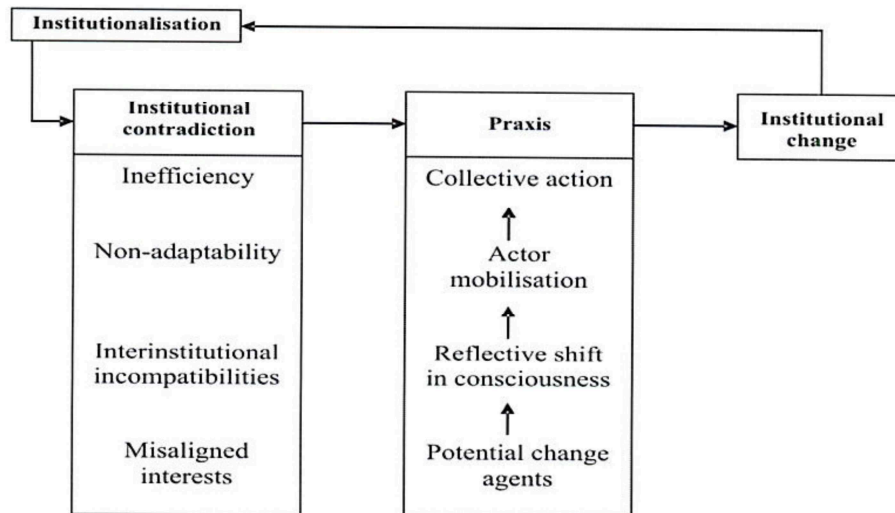
---

<sup>25</sup> Organizations: a dialectical view, *Administrative Science Quarterly*, 1997, pp. 1-21

<sup>26</sup> How do embedded agents engage in institutional change? *Journal of economics issues*, 2006, Burns Nielsen, p.451

- Interessi divergenti

**Figura 3:** “Seo and Creed’s framework”



Fonte: Adattamento da Seo and Creed's, 2002, p. 232

In primo luogo, la spinta per avere legittimità istituzionale può andare a discapito dell'efficienza tecnica. Molti autori hanno sottolineato come gli accordi istituzionali creano conflitti con le attività tecniche e l'esigenza di efficienza (Powell e DiMaggio 1991). Questo dualismo crea una forte discrepanza tra i requisiti funzionali/tecnici della società e le esigenze istituzionali. Questa differenza può essere fonte di contraddizioni istituzionali. Seo e Creeds concludono dicendo che, anche se nel breve periodo l'istituzionalizzazione abbia obiettivi costruttivi e ricerca di efficienze tecniche, tali scopi non sono perseguibili se non c'è una logica di qualità, e lavoro continuo.

In secondo luogo, le contraddizioni possono derivare dalle divergenze che si hanno con l'ambiente esterno. Questo perché una volta messe in atto, le istituzioni, tendono ad essere date per scontate. Come risultato, si ha che non vi è nessuna risposta al cambiamento di fattori esterni. Il tutto è dovuto al blocco psicologico ed economico intra aziendale. Seo e Creed affermano che nonostante il processo istituzionale sia adattativo, una volta messo in atto esso ha il difetto di essere sia psicologicamente che economicamente bloccato e isolato, tale da non rispondere più ai cambiamenti che si hanno nell'ambiente esterno. Di conseguenza questa non adattabilità crea degli spazi dove si sviluppano con il tempo le contraddizioni tra le presenti istituzioni e i loro cambiamenti esterni.

In terzo luogo, le contraddizioni sono collegate a conformità intra istituzionali che generano incompatibilità inter istituzionali. In altre parole, la conformità a specifici accordi istituzionali, spesso porta a conflitti con istituzioni alternative. Gli studiosi affermano che le organizzazioni e gli individui che ne fanno parte, sono sempre più esposti a molteplici e contraddittori, a volte interconnessi, accordi istituzionali. Ne consegue che gli accordi istituzionali, sono spesso incongruenti con altre impostazioni spesso conseguite in situazioni spazio-temporali differenti.

La quarta contraddizione risulta da lotte politiche tra i vari partecipanti all'attività aziendale che hanno interessi divergenti e poteri contrastanti. Seo e Creed sottolineano come gli attori le cui idee e interessi non sono adeguatamente serviti da convinzioni sociali esistenti possono agire come potenziali agenti di cambiamento qualora diventino consci delle condizioni istituzionali.

Queste quattro forme di contraddizioni appena viste non sono separate e non si escludono a vicenda, anzi, sono suscettibili di essere interconnesse nel tempo. Le contraddizioni istituzionali sono il driver fondamentale del cambiamento, ma vale la pena ricordare che non necessariamente esse danno il via al modello di svolta. Questo perché c'è un ulteriore passaggio che permette la mediazione con il vero e proprio cambiamento. Questo passaggio si riferisce alle prassi delle risorse umane. Sono le operazioni degli attori che operano dentro l'impresa a modificare la configurazione istituzionale<sup>27</sup>. Benson sottolinea come siano le persone in molte circostanze a diventare agenti principali nel cambiamento, anche per ricostruire le proprie relazioni sociali. La "prassi" può essere definita come un particolare tipo di azione collettiva, situata in un contesto socio-storico, ma che è guidata dai risultati delle contraddizioni proprio di tale contesto sociale.

Si può affermare come "le contraddizioni creino le aperture per il cambiamento istituzionale, ma è la prassi che incapsula il "fare" di tale cambiamento".

La prassi nella teoria di Seo and Creeds è divisa in tre componenti:

- Auto consapevolezza e comprensione critica delle condizioni sociali esistenti, e come tali condizioni non soddisfino le esigenze e gli interessi degli attori
- Mobilitazione degli attori, partendo dalle conoscenze sugli assetti istituzionali presenti e sulle conoscenze proprie e collettive

---

<sup>27</sup> An institutional perspective of accountants' new roles: The interplay of contradictions and praxis, *European accounting review*, 2005, Burns Baldvinsottir

- Azioni multilaterali, anche collettive, per ricostruire le modalità sociali

Una classificazione diversa delle prassi ricollegate ai comportamenti umani è stata data da Benson (1977):

1. Riflessione, il momento in cui gli attori criticano le istituzioni esistenti e cercano varie alternative
2. Azione, il momento in cui entra in moto la mobilitazione e scattano le operazioni collettive

Riassumendo tutto ciò possiamo dire che il cambiamento istituzionale prende il via a partire dall'accumulo delle contraddizioni istituzionali. A questo punto si innescano le prassi operative interne, le quali portano al cambiamento. Non dimentichiamoci che la relazione tra contraddizioni e prassi non è rappresentabile come un modello causale lineare dato che possono intervenire anche altre complesse dinamiche interne al processo di cambiamento istituzionale.

### ***II.2.3. Il settore idrico integrato australiano: il “Dillard et al. framework”***

Il terzo modello che si può prendere come riferimento nel cambiamento del management accounting, è il Dillard et al.'s framework (2004). Esso combina le teorie della old istituzional economic riferita al cambiamento organizzativo all'interno dell'azienda, con la new institutional sociology riferita alle pressioni che l'azienda subisce dall'ambiente esterno.

L'obiettivo principale del modello, è quello di riuscire a spiegare le relazioni che si creano tra le dinamiche istituzionali e il cambiamento organizzativo, inerente tali dinamiche, all'interno dell'azienda.

Gli studiosi affermano che il processo di istituzionalizzazione ha un andamento a cascata, che passa attraverso tre livelli tutti in relazione tra loro (dal più alto al più basso):

1. Livello economico-politico (PE)
2. Livello organizzativo (OF)
3. Livello intra - organizzativo

In particolare si prevede che il processo di istituzionalizzazione si colleghi gerarchicamente dal livello politico economico al livello intra - organizzativo.

Il primo livello, quello economico politico, comprende norme e pratiche generali, ma comunque accettate da tutti. Tutte le variabili interne a questo contesto sono influenzate da criteri generalmente riconosciuti, quali i principi contabili, le leggi e normative varie. Queste norme e pratiche tendono ad essere influenzate dalla “power distribution”, i livelli economico politico societari più alti (CPE). Il livello economico-politico rappresenta il macro contesto di riferimento nell’allocazione delle risorse.

Il secondo livello, il livello organizzativo, include configurazioni socio-economico-aziendali, quali i gruppi industriali, ordini professionali e consulenti.

I parametri sociali, economici e politici insiti nel livello economico politico (PE), entrano nell’ambito organizzativo attraverso i vari criteri cui ogni organizzazione possiede (COF, criteria organisational field), che sono a loro volta funzione dei criteri dettati dalle direzioni sociali (CPE, criteria political and economic).

Si sottolinea quindi come i criteri dell’organizzazione (COF) legittimano le azioni che vengono fatte a livello organizzativo. A loro volta i criteri dettati dalla società definiscono la legittimità dell’esistenza dei criteri organizzativi.

Tutte le pratiche in campo organizzativo (POF), sono funzione a loro volta dei criteri organizzativi (COF), e legittimano l’esistenza delle azioni a livello ancora più basso, quello del livello intra - organizzativo.

A livello intra organizzativo, il terzo, le singole organizzazioni possono mettere in atto nuove pratiche organizzative (PI) le quali dipendono dalle pratiche in campo organizzativo (POF) che a loro volta dipendono dai criteri dell’organizzazione (COF), e quindi comportarsi da innovatori, oppure possono muoversi dopo, da second mover (PLA), copiando le pratiche dei first mover.

A loro volta, le pratiche innovative messe in atto, possono iniziare a modificare le pratiche comunemente presenti in campo organizzativo (POF) e anche i criteri, procedendo a ritroso<sup>28</sup> come si nota nella Figura 4. Questo movimento può avvenire attraverso il rafforzamento, la revisione, o anche l’eliminazione delle pratiche esistenti (P’OF e C’OF). Queste nuove pratiche messe in atto nell’ambito organizzativo possono normalmente influenzare anche i criteri economico politici (C’PE).

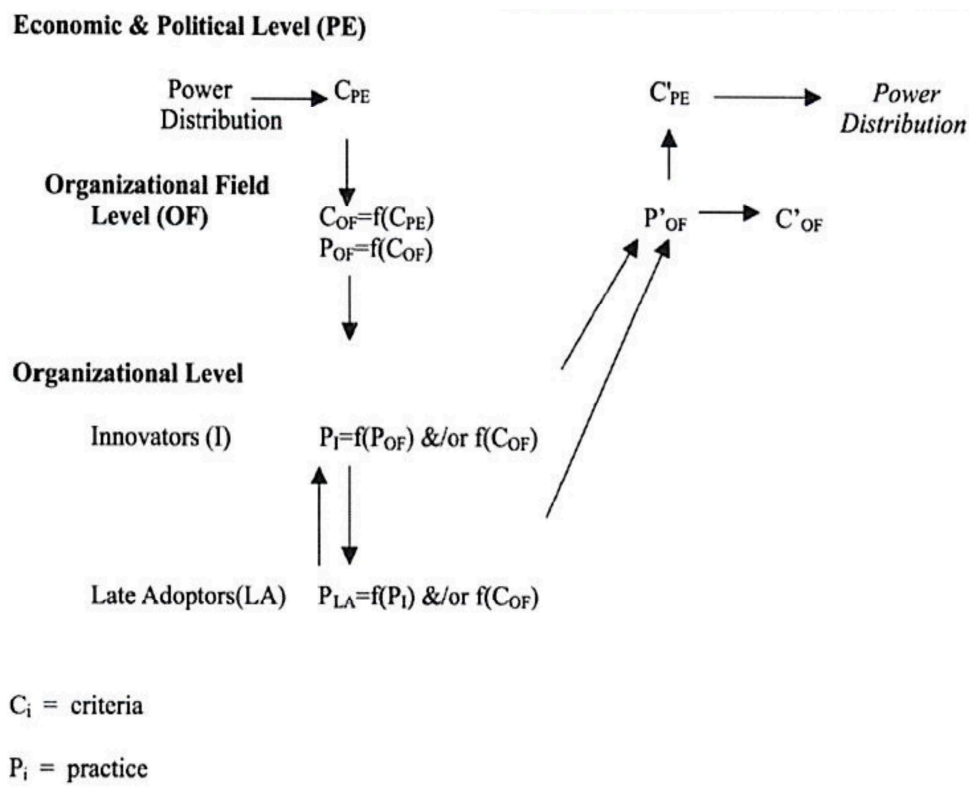
Dillard conclude sottolineando che spesso piccoli cambiamenti a livello pratico hanno portato a grandi rivoluzioni a livello organizzativo. Senza dimenticare che dal livello organizzativo, si riesce la maggior parte delle volte, grazie alle nuove pratiche (P’OF) e

---

<sup>28</sup> Extending institutional analysis through theoretical triangulation: Regulation and activity based costing in Portuguese telecommunications. European accounting review , 2007, Hopper Major

ai nuovi criteri (C'OF), a cambiare anche i criteri economico politici (C'PE), che supportano le decisioni e sono influenzate dai poteri dei gruppi d'interesse posti ai livelli più alti della società. A questo punto, il processo di istituzionalizzazione riprende il suo corso e si esplica ulteriormente.

**Figura 4:** “Dillard et al.’s framework”



Fonte: Dillard et al.,2004, p.512

Dillard conclude come questa logica top-down sia la chiave per capire i cambiamenti istituzionali, i valori e le pratiche, che si hanno all'interno delle aziende e si muovono all'interno dei tre livelli.

Il framework appena presentato viene supportato anche dal concetto di “axes of tension” dello studioso Weber<sup>29</sup>, il quale suddivideva i tre livelli visti prima in altre tre categorie:

- Significato
- Legittimazione

<sup>29</sup> Economy and society: An outline of interpretative sociology, 1968, Weber

- Dominazione

Questo modello è stato utilizzato per molti casi di studio. Un caso molto significativo riguarda lo studio del settore idrico australiano portato avanti dallo studioso David R.J. Moore<sup>30</sup> proprio applicando il Dillard et al. Framework. L'analisi è andata avanti dal 2001 al 2011, e partiva dal presupposto che nel primo anno di osservazione, i criteri per la rendicontazione dei costi, i criteri per la rendicontazione finanziaria e le pratiche di regolamentazione ambientale risultavano disallineate ed in competizione sui tre livelli (economico politico, organizzativo, intra - organizzativo).

La prima conseguenza inattesa di questo disallineamento era la mancata contabilizzazione dei costi ambientali. Oltre a questo, i criteri e le pratiche di gestione ambientale, sottostavano ai criteri dell'EPA (agenzia per la protezione ambientale statunitense), mentre la gestione finanziaria e la contabilità seguivano i dettami della New Public Management (stile di governante tipico dei settori pubblici).

La seconda conseguenza risultava quindi essere lo scontro tra le due autorità su chi avesse la legittimità in relazione a temi quali la conservazione dell'acqua, esternalità, regolamento ambientale, bilanci e analisi dei costi.

In questo contesto sia l'ambiente organizzativo che l'organizzazione in senso stretto hanno sviluppato nuove pratiche e routine che riguardavano la conservazione dell'acqua.

Al livello economico politico, nel 2001, le pratiche sulla gestione ambientale erano regolate sempre dall'Environment protection act del 1970. I criteri sulla gestione finanziaria e di analisi dei costi erano invece normati dal Financial management act del 1994 e dalla riforma sull'acqua denominata COAG. L'autorità a capo dell'environment protection act, era l'EPA (Environment Protection Authority). La riforma sull'acqua (COAG) faceva parte invece di un accordo da parte del governo australiano per definire le regole sulla concorrenza. Oltre che alle società pubbliche, si applicava anche alle private. Era demandata a tale riforma anche il calcolo della tariffa. L'autorità responsabile di questa riforma era lo State Department of Treasury and Finance.

Riguardo alla tariffa l'autorità responsabile risultava essere lo State Department of Natural Resources and the Environment (DNRE).

---

<sup>30</sup> Sustainability, institutionalization, and the duality of structure: Contradiction and unintended consequences in the political context of an Australian water business, *Management accounting research*, 2013, David R.J. Moore

Queste due riforme creavano una competizione tra la prassi utilizzata nell'analisi dei costi, nei reporting e nel bilancio.

In particolare il Financial Management Act (1994), seguiva l'istituzionalizzazione dei suoi criteri attraverso:

1. Rappresentazione oggettiva dei costi, e rappresentazione oggettiva degli obiettivi di bilancio (significato)
2. Razionalità formale nella gestione finanziaria che segua i principi della sana gestione (legittimazione)
3. Struttura gerarchica che permetta la redazione del report annuale da presentare al ministero (dominazione)

Per quanto riguarda invece l'Environment Protection Act, l'istituzionalizzazione dei criteri avveniva in maniera completamente diversa:

1. Rappresentazione soggettiva dei fatti di gestione (significato)
2. Razionalità sostanziale dei fatti, in particolare soddisfare le disposizioni dell'organo regolatore, e miglioramento continuo delle prestazioni ambientali (legittimità)
3. Il governo mira a facilitare il controllo attraverso la regolamentazione ambientale (dominazione)

A livello organizzativo, nel 2001 il settore idrico comprendeva:

1. Nove autorità di gestione utenza
2. Un'autorità sulla vendita dell'acqua all'ingrosso
3. Tre autorità sulla vendita d'acqua al dettaglio
4. Quattro autorità idriche rurali
5. Quindici autorità periferiche

Per quanto riguarda la normativa relativa all' Environment Protection Authority, si richiedeva una licenza, che includeva anche l'utilizzo di un software di gestione<sup>31</sup> ambientale in grado di sostenere la normativa ISO 14001. Questi criteri venivano

---

<sup>31</sup> In riferimento ai software relativi ai sistemi di accounting: Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis, *Management Accounting Research*, 2006, Tsameny Cullen Gonzalez Gonzalez



trasformati in pratica attraverso piani basati sul rischio strategico, relazioni riguardanti accertamenti dei rischi e strategie sulla conservazione dell'acqua.

Relativamente al Financial Management Act e alla riforma COAG, rientra nell'ambito organizzativo attraverso una modernizzazione delle riforme utilizzate in precedenza.

A livello intra - organizzativo, nel 2001 una tipica impresa del settore idrico (WBC) era composta da circa 4 dipartimenti, le cui funzioni principali erano: il settore della business performance, il settore strategia, il settore tecnologia ed il settore misurazione dei risultati.

Il dipartimento riferito alla business performance includeva le pratiche amministrative che seguivano i criteri del Financial Management Act (1994).

Il dipartimento di strategia e tecnologia includeva invece le pratiche amministrative che seguivano i criteri dell'Environment Protection Act (1970).

Ciò che risultava diverso era anche la misurazione dei risultati. Per quanto riguarda la misurazione dei risultati con l'Environment Protection Act (1970), si ragionava per aree strategiche, tra le quali rientrava la gestione ambientale. Per la misurazione delle performance con il Financial Management Act, la funzione determinante era quella riferita alle pratiche di gestione dei costi.

WBC si è trovata di fronte a questo dualismo normativo ed ha cercato di innovarsi nei sistemi di gestione. Prima di tutto ricordiamo come non esistessero requisiti normativi in tema di conservazione dell'acqua. In contrasto a questo WBC ha sviluppato una strategia innovativa, nella quale inseriva come fattore discriminante proprio il consumo di acqua.

Nel 2002 fu inserita quindi un'ulteriore area di risultato riferita alla conservazione dell'acqua, che fu associata alla pianificazione delle risorse idriche. In questo senza dubbio la società WBC si è comportata da innovatrice.

Nel 2000 la stessa società aveva esaminato il piano di sviluppo delle risorse idriche in base alla necessità di fornire un servizio idrico sostenibile e sicuro, che comprendesse anche lo sviluppo di un sistema di gestione dei rischi e un comitato di controllo. Nel 2001 la società ha inserito un'ulteriore area, quella della gestione ambientale, tra i fattori chiave di performance. Senza dimenticare che la stessa società è stata una delle prime ad ottenere la licenza sull'uso del software di gestione ambientale (EMS) in linea con la normativa ISO 14001.

La terza innovazione di cui dobbiamo parlare riguarda le normative riferite al Financial Management Act. Sappiamo come fosse compito di questa normativa controllare le pratiche di gestione dei costi. WBC ha quindi cambiato il proprio metodo di costing. In particolare, ha iniziato a fornire i dati separati rispettivamente di vendita al dettaglio e vendita all'ingrosso, partendo così con la segmentazione del proprio mercato. Questa nuova routine ha permesso di iniziare a tracciare tutti i costi diretti per reparto, e una migliore ripartizione dei costi di struttura per reparto mediante l'utilizzo di driver più oggettivi e funzionali alla realtà in cui WBC lavorava.

Rimanevano comunque dei problemi, riferiti a:

1. Ciò che rimaneva fuori da queste misurazioni erano i costi privati ambientali
2. Non si superava la dicotomia tra Financial Management Act (1994) e Environment Protection Act (1970), i criteri continuano ad essere competitivi tra di loro. Nonostante le innovazioni non si riesce a superare il fatto che le prassi riferite all'analisi dei costi fossero controllate dal Financial Management Act, mentre le routine di gestione ambientale dall'Environment Protection Act.

Queste innovazioni seguendo il percorso inverso, arrivando al livello politico economico, hanno portato comunque alla nascita, nel 2004 del Department of Sustainability and The Environment (DSE), che in qualche modo si pone come base per il superamento di questa divisione di criteri.

#### **II.2.4. Il “*management accounting change model*”**

Il “Management Accounting Change Model (2011)” integra il punto di vista dei tre framework visti fino ad adesso<sup>32</sup> (Figura 5). Come prima analisi studia il modello “Dillard et al.'s (2004)”, nel quale il processo di istituzionalizzazione si muove con una logica top-down a cascata attraverso tre livelli di relazioni. Partendo dal livello economico e politico (PE) passando dal livello organizzativo (OF), fino al livello intra-organizzativo.

Riguardo al livello economico politico ed al livello organizzativo Il framework “management accounting change model” è identico al “Dillard et al.'s framework”. Ciò che cambia, riguarda il livello intra-organizzativo per ricordare come tutte le aziende siano funzionalmente e gerarchicamente diverse.

---

<sup>32</sup> Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks, in *Revista de administracao e contabilidade de unisinos*, 2011, Wanderley, Miranda, Matos de Meira, Cullen

Il processo di cambiamento organizzativo ha inizio all'interno del livello economico e politico. A questo livello vengono stabilite le norme più generali, come le leggi, e le pratiche (CPE). Come specifica il Dillard et al.'s (2004), i criteri del livello economico e politico sono influenzati dal potere presente nei vertici delle società.

Questa serie di norme e pratiche plasmano i criteri del livello organizzativo (COF), che sono funzione dei criteri dettati nel primo livello, quello economico-politico (CPE). Di conseguenza, le pratiche del campo organizzativo (POF) sono influenzate a loro volta dai criteri organizzativi.

Riguardo al livello intra-organizzativo il nuovo modello integrato adotta il punto di vista del “Burns and Scapens (2000) framework”, in cui il contesto istituzionale e l'insieme delle azioni, sono collegati da regole e routine. Il contesto istituzionale rappresenta in questo modello i modi di pensare e le ipotesi di base che vengono date per scontate dagli attori organizzativi, mentre il regno delle azioni comprende tutte le pratiche che vengono svolte dai soggetti organizzativi. È importante sottolineare ancora che questo livello sostituisce il livello organizzativo nel framework del Dillard et al.'s.(2004). Il motivo della sostituzione sta nel fatto che il livello organizzativo in questo modello è riferito ad una singola impresa, differente da tutte le altre, sia per business che per performance.

Il processo di cambiamento organizzativo ha inizio con l'accumulo di una serie di contraddizioni istituzionali derivanti da pressioni ambientali esterne, o da interessi divergenti tra gli attori organizzativi.

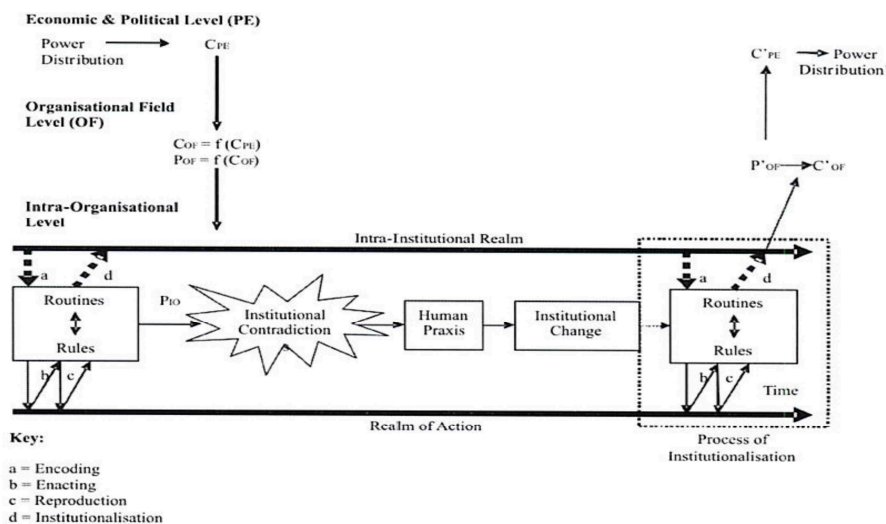
Il “Seo and creed (2002) framework” identifica quattro fonti di contraddizione istituzionale: inefficienza tecnica, non adattabilità, incompatibilità istituzionale ed interessi divergenti. Le prime tre fonti di contraddizioni sono connesse all'ambiente esterno, mentre l'ultima causa è in relazione con i fattori organizzativi interni all'azienda, come ad esempio le relazioni di potere all'interno della società. L'accumulo di queste contraddizioni può creare conflitti tra i vari attori organizzativi e generare le condizioni per il cambiamento istituzionale. Questo cambiamento verrà accettato nell'organizzazione attraverso una nuova serie di regole e routine che verranno poi istituzionalizzate. Come specificato da “Burns and Scapens (2006)”, questo processo di istituzionalizzazione prevede 4 fasi: codifica, emanazione, riproduzione, e istituzionalizzazione. Dopo che il processo di istituzionalizzazione ha avuto luogo, la nuova pratica organizzativa può influenzare con la logica top down tipica del “Dillard et

al.'s (2004)” la serie di pratiche, prassi (POF) e i criteri (COF) presenti nel contesto organizzativo rinforzando, rivisitando o eliminando le pratiche già esistenti. Le pratiche ed i criteri nel contesto organizzativo influenzeranno i criteri del sistema politico ed economico (C'PE). Come risultato, i nuovi criteri politici ed economici entreranno in conflitto con la configurazione precedente presso il livello economico e politico.

Il modello appena enunciato (influenzato come abbiamo visto dal “Dillard et al.’s framework”) si basa sul concetto di dualità della struttura proveniente dalla teoria strutturale. Questo concetto spiega che le strutture (istituzioni) forniscono regole e risorse che hanno un andamento top down, le quali interagiscono con la prassi umana che a sua volta può cambiarle. Tali modifiche hanno natura diversa:

- Possono derivare da scelte consapevoli dell’agire in modo diverso.
- Da conseguenze non volute, dipendenti dai comportamenti<sup>33</sup>

**Figura 5:** “Management accounting change framework”



Fonte: Wanderley, Miranda, Matos De Meira, Cullen, Management accounting change: a model base on three different theoretical frameworks

Quindi, questo framework è supportato dal concetto di dualità della struttura<sup>34</sup> secondo cui le istituzioni sono lo sfondo per l'azione, ma che possono essere a loro volta modificate con una logica top-down attraverso l'agire umano (Sea et al. 2004).

### II.3. Conclusioni

<sup>33</sup> Reframing management accounting practice: A diversity of perspective, *Contemporary issues in management accounting*, 2006, Baxter Chua

<sup>34</sup> The constitution of society, *Polity press*, 1984, Giddens

Nel terzo capitolo verrà analizzato il caso pratico riferito ad un'azienda operante nel settore idrico, "Geal SPA". Verrà prevista un'analisi sulla base delle variazioni riferite alla contabilità analitica e al management accounting.

Rispetto ai diversi modelli visti fino ad adesso, il caso verrà studiato nel contesto del "Management accounting change framework (2011)".

E' stato scelto questo modello perché ben rappresenta la situazione venutasi a creare all'interno del settore nel quale opera l'impresa.

Queste variazioni dovranno poi essere consolidate e seguire di nuovo il percorso verso l'alto, tipico dell'idea top down proposta dal Dillard et al.'s framework, uno dei modelli che compongono il framework da noi contestualizzato. Andranno quindi a cambiare i criteri di contabilità analitica e le pratiche organizzative consolidate fino a prima del Documento.

Per quanto riguarda il primo livello, quello riferito al modello del "Dillard et al.'s (2004) framework", si prendono in considerazione i livelli politico-economico ed il livello organizzativo.

Livello economico politico. E' il primo livello, quello influenzato dai poteri economico - politici. In questo caso specifico è stato emanato un documento dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico che cerca di andare a chiarire la situazione riguardante la contabilità analitica delle aziende operanti nel settore idrico italiano.

Questo documento specifica quali sono gli oggetti di costo da utilizzare, le varie attività da segmentare e i metodi di imputazione di tali costi.

Livello organizzativo. Questo documento diventerà obbligatorio l'1 Gennaio 2015, quindi tutte le aziende del settore, dovranno iniziare a cambiare prassi e pratiche riferite a queste attività.

Sappiamo poi che nel modello cui facciamo riferimento, il livello intra-organizzativo venga studiato nel contesto del "Burns and Scapens (2000) framework"; Le aziende potranno decidere se comportarsi da innovatrici o second mover. Dovranno adattarsi a quanto richiesto dalla normativa, sapendo che questo cambiamento porta a variazioni nell'organizzazione, nelle pratiche e nelle procedure lavorative giornaliere, declinando questi passaggi nei momenti studiati dal framework: codifica, emanazione, riproduzione ed istituzionalizzazione.

Infine come terzo modello prenderemo in considerazione il "Seo and Creed's (2002) framework", e studieremo come contraddizione principale l'inefficienza tecnica riferita

alla “significatività delle informazioni” che genera la normativa 82/13 sull’Unbundling contabile, mostrando una riclassificazione alternativa ed ufficiosa del conto economico per centri di costo che verrà utilizzata all’interno dell’azienda Geal Spa.

E’ fondamentale ricordare come questo modello studiato, abbia già avuto un approccio tipico del Management accounting change framework .

Il documento infatti era già stato emanato e diventato obbligatorio per le imprese operanti nei settori di energia e gas. Una volta seguito l’iter di prassi e procedure, sono cambiati i modi di lavorare tipici delle aziende di questo settore, che a sua volta hanno cambiato lo stesso livello economico politico, inducendo poi a implementare questo nuovo di concepire la contabilità analitica e di conseguenza il management accounting anche alle imprese operanti nel settore idrico.

### **III. IL CASO GEAL SPA**

---

1. La storia di Geal SpA
  2. La contabilità analitica pre Unbundling
  3. Analisi del cambiamento della contabilità analitica in Geal SpA
  4. Conclusioni
-

### **III.1. LA STORIA DI GEAL SPA**

GEAL SpA (gestione esercizio acquedotti lucchesi), viene istituita nel Marzo del 1993, con una partecipazione azionaria per il 99% del Comune di Lucca e l'1% dell'Associazione degli industriali. Nel Luglio del 1995 si ha la delibera d'affidamento del servizio idrico integrato da parte del Consiglio Comunale di Lucca. La convenzione con il Comune di Lucca si ha nel Novembre del 1995 (rinnovata il 22 Aprile 1998) ed ha inizio l'attività operativa.

Nel Luglio del 1998 Geal SpA cede il 48% delle azioni a CREA SpA e Compagnie Gènèrale des Eaux, mentre nel Gennaio 1999 stipula un contratto di fornitura di acqua potabile all'ingrosso con ACQUE di Pisa e A.S.A. di Livorno. Nel Marzo 1999 la gestione del servizio idrico integrato si espande nei comuni di Borgo a Mozzano e Pescaglia e nel Giugno del 2000 nel comune di Bagni di Lucca.

Nel Dicembre 2003 Geal SpA ottiene la certificazione del sistema gestione qualità secondo la norma UNI EN ISO 9001:2000.

A Giugno 2004, si ha la cessione della partecipazione detenuta dal Comune di Lucca in Geal, pari al 52% del capitale, a favore della Lucca Holding S.r.l., società unipersonale del Comune di Lucca, la quale, in data 24/11/2004, si è trasformata in società per azioni. Nel Dicembre dello stesso anno si ha la cessione della gestione dei servizi nei comuni di Borgo a Mozzano, Pescaglia e Bagni di Lucca.

Nel Gennaio 2006, la società Crea/Sigesa, detentore del 28,8% delle azioni di Geal, viene ceduta al gruppo ACEA di Roma. Alla stessa data, viene firmato un importante "accordo integrativo per la tutela delle risorse idriche del Serchio, e degli acquiferi della Piana Lucchese di Capannori e Porcari e del Padule del Bientina". L'accordo prevede il cofinanziamento da parte del Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio degli interventi di adeguamento dei sistemi fognari negli agglomerati civili di Lucca per l'importo di circa 10.000.000 di euro ed un cofinanziamento della Geal di pari ammontare.

In data Dicembre 2006 la Compagnie Generale des Eaux, detentrici del 19,2% delle azioni Geal, cambia denominazione in Veolia Eau – Compagnie Generale des Eaux.

Nell'Aprile 2008 si ha la sottoscrizione di un altro importante protocollo di Intesa tra Comune di Lucca, Autorità di ATO n.1, Autorità di Bacino del fiume Serchio e Geal SpA. Il protocollo impegnava Geal a finanziare le opere fognarie nel territorio del Comune di Lucca, per 10.000.000 di euro coerentemente all'accordo del 28/01/2006.



Nel Settembre 2009 si ha il rinnovo del contratto di fornitura di acqua all'ingrosso alle aziende di Pisa e Livorno con validità decennale.

Nel Febbraio 2011 si ha il conseguimento delle certificazioni dei sistemi sicurezza e ambiente secondo gli standard UNI EN ISO 14001:2004 (ambiente), e OHSAS 18001/2007 (sicurezza) in aggiunta alla certificazione di qualità secondo gli standard UNI EN ISO 9001:2008 (qualità), ottenuta nel 2003. Nel Dicembre dello stesso anno si ha la sottoscrizione del protocollo tra ATO 1, Geal e Comune di Lucca diretto al trasferimento a favore dell'ATO (autorità idrica toscana dall'1/1/2012) dei poteri di programmazione e controllo del servizio idrico integrato sul territorio comunale di Lucca, da esercitarsi di concerto con il Comune di Lucca.

Da questa breve crono-storia possiamo desumere come Geal SpA sia una società per azioni operante nel settore del ciclo dell'acqua dal 6 Novembre 1995. Essa provvede alla gestione, manutenzione e progettazione delle reti e degli impianti di acquedotto, fognatura e depurazione. Attualmente tale attività è svolta in concessione nel Comune di Lucca.

Al 31/12/2013, la compagine azionaria risulta così suddivisa:

1. - Lucca Holding SpA, 754.000 azioni di serie A i.v.;
2. - CREA SpA, 417.600 azioni di serie B i.v.;
3. - Veolia Eau - Compagnie Générale des Eaux, 278.400 azioni di serie B i.v..

Sulla base della suddetta situazione, la società risulta soggetta all'attività di direzione e coordinamento da parte di Lucca Holding SpA.

La società gestisce il servizio idrico integrato nel Comune di Lucca in base alle Convenzioni di gestione con l'ente locale aventi scadenza naturale il 31/12/2025. La Convenzione è stata modificata nel corso del 2013: il nuovo testo è stato approvato con deliberazione del Consiglio comunale di Lucca n. 33 in data 16/04/2013 e firmato in data 27/05/2013.

L'attività di fornitura di acqua all'ingrosso avente punto di consegna in località Filettole, ai gestori dell'ATO 2 Toscana (Acque SpA) e dell'ATO 5 Toscana (Asa SpA), è invece svolta in base a specifico contratto avente scadenza l'01/10/2019. Vi sono inoltre due contratti che regolamentano la cessione dell'acqua all'ingrosso effettuata rispettivamente con punto di consegna in località Capannori, al gestore dell'ATO 2 Toscana (Acque SpA) ed una con punto di consegna in località Torre all'altro gestore dell'ATO 1 Toscana (Gaia SpA).

C'è infine una Convenzione del 26/03/2007 che regola il recapito delle acque reflue urbane ed industriali provenienti dal Comune di Lucca ed il relativo trattamento nell'impianto di depurazione misto di "Casa del Lupo", che prevede specifici corrispettivi al gestore delle fognature dell'ATO 2 Toscana (Acque SpA), al gestore del suddetto impianto di depurazione (Aquapur Multiservizi SpA) ed ai soggetti incaricati della fatturazione dei servizi in questione.

Vengono sottolineati adesso alcuni dati, riferiti al 2012 e 2013<sup>1</sup>, inerenti alle principali attività aziendali, quelle del servizio idrico integrato (acquedotto, fognatura, depurazione) e quelle delle attività accessorie.

Relativamente all'attività di acquedotto, si osserva che, nell'anno 2013, si è provveduto all'estensione della rete idrica di distribuzione per circa 1,2 Km. L'estensione è avvenuta nell'ambito dei lavori svolti contemporaneamente a quelli riguardanti la rete fognaria.

Grazie ai nuovi allacciamenti ed alle divisioni di impianti esistenti, si è registrato un incremento pari allo 0,6% del numero delle utenze, e dello 0,5% per le unità immobiliari servite, rispetto all'anno precedente.

Rispetto alle forniture idriche all'ingrosso effettuate attraverso gli acquedotti secondari di Pisa, Livorno, Lucca – Capannori, Lucca – Pescaglia, Nel 2012 i volumi erogati a favore di Acque SpA di Pisa ed A.S.A. SpA di Livorno sono diminuiti. Infatti, a seguito di apposita richiesta effettuata dal gestore Acque Spa, si è deciso di fornire un quantitativo di acqua più elevato attraverso l'acquedotto Lucca - Capannori, anziché l'Acquedotto sussidiario di Pisa - Livorno, in modo da far sì che il quantitativo complessivamente erogato da quest'ultimo e dall'incremento del primo si attestasse comunque a quello previsto dal contratto vigente con le aziende clienti, pari a 430 l/sec. Circa il servizio di fognatura, la dimensione della rete fognaria si è incrementata per effetto di nuove estensioni realizzate per circa 1,6 Km. Anche il numero delle utenze allacciate alla fognatura si è conseguentemente incrementato (+0,6%). Le quantità fatturate nel 2012 sono diminuite in misura pari al 3,1%, mentre il quantitativo medio scaricato per le utenze civili è diminuito del 3,6% in misura inferiore rispetto a quanto rilevato per i consumi di acquedotto. Relativamente al servizio di depurazione, i quantitativi fatturati totali si sono ridotti del 2,6% dato che la diminuzione del

---

<sup>1</sup> I dati fanno riferimento al bilancio Geal SpA, 2013

quantitativo scaricato in fognatura dalle utenze civili è stata leggermente compensata dall'incremento del quantitativo scaricato dalle utenze industriali.

Data la elevata piovosità dell'anno, i quantitativi trattati dall'impianto di depurazione principale si sono incrementati in misura rilevante pari al 26,5%.

Ci riferiamo infine alle attività accessorie, cioè tutte quelle attività svolte da Geal sul libero mercato (in regime di concorrenza). Nel 2013 i ricavi da tali attività, si sono ridotti in misura dell'8,3% ed il relativo contributo percentuale sul fatturato complessivo della Società, è sceso al 4,5% circa, a causa dell'incremento dei ricavi tariffari.

Questi dati sono riferiti direttamente alla contabilità generale. Come già specificato nel Capitolo 1, l'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il settore idrico, non prevede un particolare modello di contabilità analitica da utilizzare per tutte le società. Ogni azienda operante nel settore, può utilizzare il tipo di contabilità analitica che più si addice al tipo di mercato servito e agli obiettivi da perseguire.

Geal SpA, come la maggior parte delle aziende operanti nel settore idrico, ma anche nei settori di gas ed energia ha sempre utilizzato il modello dei "centri di costo".

### **III.2. LA CONTABILITA' ANALITICA PRE – UNBUNDLING**

Come è già stato accennato nei paragrafi precedenti, Geal SpA utilizza il modello di contabilità analitica per centri di costo. Il modo di utilizzo dei centri di costo allo stato attuale si ferma alla sola imputazione dei costi diretti rispetto al processo completo (imputazione tramite driver tendenzialmente oggettivi anche dei costi indiretti) analizzato nella trattazione e studiato nei manuali. Gli oggetti di costo finali che si vogliono studiare, analizzare e gestire nella società idrica Geal SpA, riguardano le attività fornite all'utenza, relativamente ai settori di acquedotto, fognatura, depurazione e servizi sia idrici che non idrici. Se nella prassi i centri di costo sono un buon e affinato metodo nell'allocazione dei costi indiretti, nella società, i centri di costo fungono da contenitori di ricavi e costi diretti delle attività, ma senza l'allocazione tramite le basi di riparto dei costi indiretti. All'interno dei centri di costo, vengono inseriti i ricavi dell'attività presa in esame (acquedotto, depuratore, fognatura) e poi solamente i costi diretti riferiti a tale settore da studiare<sup>2</sup>.

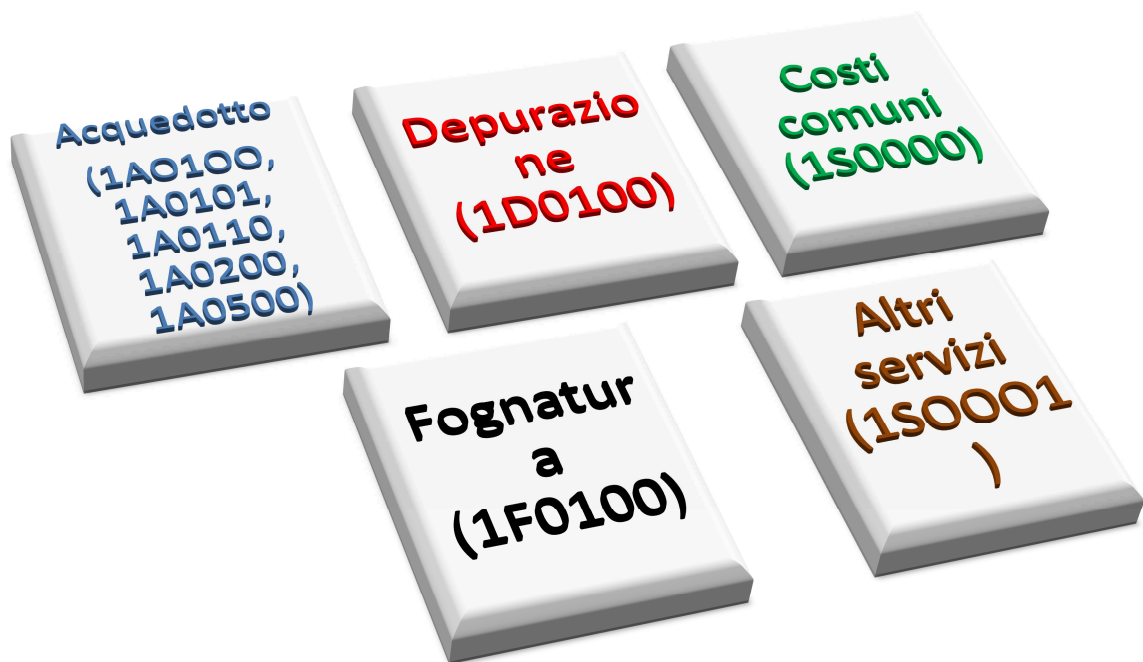
---

<sup>2</sup> In realtà i centri di costo di cui tratteremo sono centri di profitto. Verranno costruiti consuntivi gestionali in cui oltre ai costi, andranno contrapposti i ricavi gestionali relativi alla medesima area

I costi comuni alle varie aree gestionali (ad esempio il costo del personale amministrativo) vengono inseriti in un centro di costo, chiamato “centro di costo struttura” (1S0000), senza che quest’ultimi vengano ribaltati sui centri finali (Figura 1).

---

**Figura 1:** aree e centri di costo ad esse dedicati nella contabilità analitica pre Unbundling in Geal SpA



Fonte: dati aziendali Geal

---

Come si può immaginare, all’interno dei consuntivi gestionali di contabilità analitica avremo “centri di profitto”, che avranno un margine elevato, data la non allocazione dei costi indiretti ed altri “centri di costo”, che avranno una perdita elevata, perché ricettori sia di costi diretti per la struttura, sia di costi indiretti per essa, che però non trovano in una seconda fase ripartizione nei centri finali.

Tale modello, utilizzato dalla maggior parte delle aziende del settore idrico, riesce a rispondere in maniera congrua agli obiettivi di efficacia ed efficienza richiesti nell’ambito delle misurazioni di contabilità analitica. La direzione aziendale richiede infatti puntualità nella registrazione delle voci di costo dirette delle varie aree.

Assumono grande importanza quindi le voci relative ai materiali e al costo del personale.

Per la scelta della codifica dei centri di costo (i nomi propri con cui identificare i vari centri) prima che venisse emanato il Documento 82/13 sull'Unbundling, il responsabile del controllo di gestione, ha cercato di trovare una nomenclatura semplice da utilizzare e da ricordare, per permettere ai vari responsabili di settore di svolgere le operazioni in maniera fluida ed ordinata. In particolare è stata inserita una codifica cifrata con il seguente significato (tabella 1):

1. Prima cifra, contraddistinta da una cifra da 1 a 6, con ogni cifra che corrisponde ad un tipo di società diversa. Dato che parliamo sempre della società Geal SpA questa prima cifra prenderà sempre il valore 1
2. Seconda cifra, contraddistinta dalle lettere a/d/f/s/l/p, che si riferiscono alle macro aree cui si fa riferimento. Acquedotto, depuratore, fognatura si riferiscono alle attività del servizio idrico integrato (ogni area descritta ha un responsabile di struttura). La lettera s si riferisce: alla struttura, primo centro nel quale vengono inseriti i costi comuni, e alla gestione utenza, ricettore di costi comuni con riferimento ai servizi di sportello e rapporti con gli utenti. Le lettere l e p, fanno invece riferimento a centri di costo virtuali e temporanei: la l, si riferisce a tutti quegli investimenti che devono essere portati da annuali a pluriennali (capitalizzabili), la p indicava originariamente le "commesse a rimborso", cioè tutti quei lavori svolti da Geal SpA per conto del comune e che quest'ultimo rimborsava alla società. Oggi vengono inseriti all'interno di questo centro di costo anche tutti i costi diretti relativi a investimenti che superano un dato ammontare (allacci di acquedotto e fognatura i cui ricavi superano i 7500 € , commesse relative al depuratore di "Villa Santa Maria", investimenti e lavori svolti nel nuovo ospedale di Lucca, San. Luca)
3. Terza cifra, sempre 0
4. Quarta cifra, che può configurarsi in 1/2/5: 1, qualora l'attività venga svolta nel comune di Lucca, 2 si riferisce alla vendita di acqua all'ingrosso nel comune di Pescaglia, 5 si riferisce alla vendita di acqua all'ingrosso nelle province di Pisa/Livorno. E' opportuno sottolineare come la vendita di acqua all'ingrosso, attività fondamentale per la società, è destinata a configurarsi come unico centro di costo

5. Quinta cifra, o 0 o 1: 1 quando ci si riferisce alla vendita all'ingrosso di acqua nella provincia di Lucca ma in particolare nel comune di Capannori, 0 in tutti i casi escluso il precedente
6. Sesta cifra, o 0 o 1: 1, quando ci si riferisce all'attività specifica di allacciamento (sia esso riferito ad acquedotto o fognatura), anch'essa molto importante per la gestione tale da formare centro di costo unico, e 0 in tutti i casi escluso il precedente. Quando ci si riferisce ai centri di costo "investimenti" e "commesse a rimborso", questa sesta cifra può assumere i valori di a/d/f, a seconda che tali voci di costo siano riferibili ad attività come l'acquedotto, la depurazione o la fognatura (servizio idrico integrato).

Come si nota dalla tabella 1 sui centri di costo utilizzati, possiamo desumere che si formano 17 centri di costo, con le seguenti peculiarità:

- 1A0100, centro di costo riferito all'attività specifica di acquedotto, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio
- 1A0101, centro di costo riferito all'attività di allacci degli utenti all'acquedotto, di cui Geal SpA ha la concessione, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio
- 1A0110, centro di costo riferito all'attività di vendita d'acqua all'ingrosso nel Comune di Capannori, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio
- 1A0200, centro di costo riferito all'attività di vendita d'acqua all'ingrosso nel Comune di Pescaglia, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio
- 1A0500, centro di costo riferito all'attività di vendita d'acqua all'ingrosso nei Comuni di Pisa e Livorno, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio

Questi centri di costo rispondono tutti al responsabile acquedotto.

- 1D0100, centro di costo riferito all'attività di depurazione dell'acqua, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio

- 1F0100, centro di costo riferito all'attività di fognatura, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio
- 1F0101, centro di costo riferito all'attività di allacci degli utenti alla fognatura di cui Geal SpA si occupa, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio

Questi centri di costo rispondono tutti al responsabile depurazione e fognatura.

Sono stati creati inoltre dei particolari centri (chiamati in Geal SpA, “centri aggregativi di commesse”) transitori (il margine a fine anno è uguale a 0), virtuali per rendere trasparenti le procedure di “ribaltamento” dei costi capitalizzabili. Costi, quali la manutenzione straordinaria, che poi verranno allocati alle varie aree di competenza attraverso i vari ammortamenti cui fanno riferimento.

- 1L010A, centro di costo relativo a costi capitalizzabili con riferimento alle attività di acquedotto, nel quale vengono inseriti ricavi (rettifica dei costi sostenuti) e costi di tale servizio
- 1L010D, centro di costo relativo a costi capitalizzabili con riferimento alle attività di depurazione, nel quale vengono inseriti ricavi (rettifica dei costi sostenuti) e costi di tale servizio
- 1L010F, centro di costo relativo a costi capitalizzabili con riferimento alle attività di fognatura, nel quale vengono inseriti ricavi (rettifica dei costi sostenuti) e costi di tale servizio
- 1L050A, centro di costo relativo a costi capitalizzabili con riferimento alle attività di vendita all'ingrosso nel comune di Pisa e Livorno, nel quale vengono inseriti ricavi (rettifica dei costi sostenuti) e costi di tale servizio

Questi centri di costo rispondono tutti al responsabile investimenti, in Geal, il responsabile dell'ufficio tecnico.

- 1P010A, centro di costo relativo alle “commesse a rimborso”, con riferimento alle attività di lavoro dell'acquedotto, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio

- 1P010D, centro di costo relativo alle “commesse a rimborso”, con riferimento alle attività di lavoro del depuratore, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio
- 1P010F, centro di costo relativo alle “commesse a rimborso”, con riferimento alle attività di lavoro della fognatura, nel quale vengono inseriti ricavi e costi diretti di tale servizio

A seconda che l'ultima lettera sia a, d, f, il responsabile di centro diventa quello relativo all'acquedotto, oppure quello di depuratore e fognatura.

- 1S0000, centro di costo relativo alla struttura, con riferimento a tutti quei costi comuni che potrebbero essere ripartiti nei centri di costo sopracitati (ad esempio costo del personale amministrativo)
- 1S0001, centro di costo relativo alla gestione utenza, con riferimento a quei costi sostenuti nelle attività di sportello e gestione utenza

Questi centri di costo rispondono tutti al responsabile amministrativo.



**Tabella 1: codifica attuale centri di costo Geal**

**CODIFICA ATTUALE CENTRI DI COSTO**

1	2	3	4	5	6
---	---	---	---	---	---

1 società Geal

A	Acquedotto
D	Depurazione
F	Fognatura
L	lavori (investimenti)
P	prestazioni a rimborso (commesse c/terzi)

0 nessun significato

1	gestione Lucca
2	fornitura Pescaglia
5	fornitura Pisa-livorno

0	tutti i casi escl. Succ.
1	acquedotto Lucca Capannori

0	Ogni caso esc. Suc.
1	Allacciamenti per lavori e prestazioni:

A	
D	Acquedotto
F	Depurazione Fognatura

1A0100 GESTIONE OPERAT.ACQUED.LUCCA  
1A0101 PROGETTAZ. ACQUEDOTTO LUCCA

1A0110	GEST.OPERAT.ACQU.LUCCA/CAPANNORI
1A0200	GESTIONE OPERAT.ACQUED.PESCAGLIA
1A0500	GEST.OPERAT.ACQUED.PISA/LIVORNO
1D0100	GESTIONE OPERAT.DEPURAT.LUCCA
1F0100	GEST.OPERAT. FOGN. LUCCA
1F0101	ALLAC. E PROGETTAZ.FOGN.LUCCA
1L010A	LAVORI ACQUED.LUCCA
1L010D	LAVORI DEPURAT.LUCCA
1L010F	LAVORI FOGN.LUCCA
1L050A	LAVORI ACQUED.PISA-LIVORNO
1P010A	LUCCA-PRESTAZ. A RIMBORSO ACQU.
1P010D	LU-PRESTAZ. A RIMBORSO DEPUR.LUCCA
1P010F	LU-PRESTAZ.A RIMBORSO FOGNAT.
1S0000	SPESE STRUTTURA
1S0001	GESTIONE UTENTI

#### **CENTRI DI COSTO NON CODIFICATI MA UTILIZZATI PER AIT - AEEG**

ACQUEDOTTO – AUTOBOTTE  
ACQUEDOTTO - SERVIZI ACCESSORI  
FOGNATURA - SERVIZI ACCESSORI  
DEPURAZIONE – SPURGO  
DEPURAZIONE - TRATT.LIQUAMI  
AUTOPRODUZIONE ENERGIA ELETTRICA

Fonte: dati aziendali Geal

---

Nel procedimento di allocazione dei costi assumono grande rilevanza, oltre all'ufficio amministrativo, anche i responsabili delle varie aree operative.

Sono loro i primi attori nell'attribuzione dei costi, dato che essi al momento dell'arrivo di una bolla scrivono di quale centro di costo si tratta. Queste bolle poi verranno mandate all'ufficio amministrativo che ne verificherà la coerenza con la fattura d'acquisto e i costi inseriti all'interno del software dal responsabile area "ciclo passivo". Più semplice è l'attribuzione dei ricavi che vengono inseriti nei vari centri di costo direttamente dal responsabile area "ciclo attivo" dell'azienda.

Particolare rilevanza per la trattazione viene assunta dalla voce “costo del personale”. Fino ad oggi tale voce, ha seguito un tipo particolare di processo, da definire “per differenza”. In particolare si procede come segue:

1. Con un primo processo, il costo del personale totale inizialmente viene inserito nel centro di costo struttura “1S0000” dal responsabile risorse umane
2. Il secondo processo riguarda il responsabile del controllo di gestione, che attraverso il programma “Timesheet”, imputa ai centri di costo dedicati, solamente il costo del lavoro dei dipendenti che hanno lavorato all’interno dei centri transitori, virtuali, (centri aggregativi di commesse) la cui peculiarità è di iniziare con la dizione 1L e che hanno lavorato nell’area delle “Commesse a rimborso”, centri di costo la cui peculiarità è iniziare con la dizione 1P. Va sottolineato come il costo del personale venga localizzato in queste aree in base al costo orario specifico di ogni singola persona, mentre la capitalizzazione avvenga prendendo come riferimento il costo medio degli operai ed impiegati dell’anno
3. Nel terzo processo, il restante valore del costo del personale viene poi suddiviso nei vari centri di costo a seconda del settore di riferimento di ogni dipendente. Per i dipendenti che hanno lavorato nelle aree dei centri transitori/virtuali e “Commesse a rimborso”, viene imputata al proprio centro di costo solo la quota restante non imputata alle aree di cui al secondo processo

Rimane obiettivo, per l’anno 2015, di riuscire ad implementare il programma “Timesheet” per tutti i centri di costo e non solo per quelli relativi ai centri virtuali/transitori e le “Commesse a rimborso”, cercando di eliminare sprechi di tempo nel dover fare una doppia allocazione (primo processo, allocazione del costo del personale nel centro di costo 1S0000; secondo processo, attribuzione finale nei centri di costo relativi alle aree di ogni dipendente).

Questo obiettivo è conseguente dall’entrata in funzione del Documento 82/13 sull’Unbundling contabile, il quale suddivide i centri di costo in ulteriori sottocentri (definiti comparti)<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Ad esempio il Doc. 82/13 suddivide l’area acquedotto in captazione, adduzione, potabilizzazione e distribuzione. Nella fase pre Unbundling, che un dipendente avesse lavorato nella fase di captazione o distribuzione ai fini della contabilità analitica non cambiava niente dato che il suo costo veniva imputato tutto (nella terza fase) all’area acquedotto. Con l’entrata in vigore della Normativa, è importante riuscire a capire il costo orario specifico di ogni

Sottolineiamo come, per quanto riguarda i centri di costo “virtuali/transitori” e “Commesse a rimborso”, il software presente in azienda che permette di utilizzare la contabilità analitica (Acg Vision4) suddivide questi centri, in un’ulteriore livello di analisi (secondo livello) creando dei sottocentri, identificati come schede di lavoro specifiche (ognuno con un suo nome, che inizia con L o P, a seconda dell’area interessata) le quali vengono chiamati “schede di commessa” (Tabella 1).

**Tabella 1:** esempio di “scheda commesse” standardizzata sia per i “centri virtuali/transitori”, sia per le “Commesse a rimborso”

<b>SCHEDA COMMESSE/1</b>		DAT A
<i>M COMM 01-02 Rev. lug 14</i>		
<b>CODICE COMMESSA</b>	P / L	<b>Resp.le commessa Tecnico/i di rif.to</b> - - -
<b>CODICE AIT</b>		
<b>DESCRIZIONE:</b>		
<b>DATA DI INIZIO LAVORI</b>		
<b>DATA DI FINE LAVORI</b>		
<b>TIPOLOGIA</b>		
INVESTIMENTO PER INCREMENTO TARIFFE		
FINANZIATA DA GEAL		
FINANZIATA CON CONTRIBUTI		% RIMBORSO _____
COMMESSA A RIMBORSO DI		
(CONTRATTO/DELIBERA) DEL	N°	NON ANCORA FINANZIATA
<b>DATI ECONOMICI DI PREVISIONE (in migliaia di euro)</b>		

singola persona e la specifica attività svolta (captazione, potabilizzazione, adduzione, distribuzione) per riuscire ad imputare in maniera corretta tale costo

<b>MATERIALI</b>						
<i>FORNITORE PREVISTO</i>	<i>TIPOLOGIA (CONTO)</i>			<i>IMPORT O</i>		
<b>TOTALE MATERIALI</b>				<b>€/M gl.</b>		
<b>PRESTAZIONI DI TERZI</b>						
<i>FORNITORE PREVISTO</i>	<i>TIPOLOGIA (CONTO)</i>			<i>IMPORT O</i>		
<b>TOTALE PRESTAZIONI DI TERZI</b>				<b>€/M gl.</b>		
<b>PERSONALE</b>						
<i>TIPOLOGIA</i>	<i>ORE</i>	<i>COSTO/ORA</i>		<i>IMPORT O</i>		
OPERAI						
IMPIEGATI						
<b>TOTALE PERSONALE</b>				<b>€/M gl.</b>		
<b>TOTALE IMPORTO PREVISTO COMMESSA</b>				<b>€/M gl.</b>		
<b>% di avanzam. anno in corso 2014</b>	<b>I TRIM</b>	<b>II TRIM</b>	<b>III TRIM</b>	<b>IV TRIM</b>	<b>ANNO SUCC</b>	
<b>AUTORIZZAZIONI RESPONSABILE DI COMMESSA</b>						

**RESPONSABILE  
INVESTIMENTI**

**AMMINISTRATORE  
DELEGATO**

Fonte: dati aziendali Geal

Si nota come tale scheda riporti i dati specifici di un lavoro:

- Il codice destinato ad ogni singolo lavoro
- Le date di inizio e fine lavori
- Tipologia di “lavoro”
- Dati economici relativi a materiali, prestazioni di terzi e personale
- La percentuale di avanzamento lavori
- Le firme del responsabile e dell’amministratore delegato

Tale suddivisione è molto utile per capire il livello operativo e gestionale dei lavori, riuscendo a concentrarsi su dove è possibile migliorarsi.

Da qualche anno infine, l’AIT (autorità idrica toscana) e l’AEEGSI (autorità per l’energia elettrica, il gas ed il sistema idrico) hanno richiesto un’ulteriore implementazione dei centri di costo, avvicinandosi sempre più all’obiettivo “Unbundling”. Particolare attenzione è stata posta dall’azienda nel centro di costo relativo all’autoproduzione di energia elettrica. Questo perché la normativa tariffaria inserisce i costi dell’energia, in tutte quelle voci che poi formeranno la tariffa da presentare all’utenza. Con la normativa 643/13, l’Autorità specifica come i costi dell’energia elettrica potranno spettare come rimborso in tariffa se e solo se non superano del 10% il costo medio a livello nazionale. Risulta evidente l’importanza che assume la capacità da parte della gestione operativa aziendale, di avere impianti in grado di auto prodursi energia elettrica.

Tornando alla trattazione dei centri di costo originari, l’azienda utilizzava quindi nel complesso 17 centri di costo.

Verranno presentati adesso alcuni conti economici relativi ai centri di costo più significativi nella gestione Geal SpA (acquedotto, fognatura e struttura).

Si ricorda come:

1. I centri di costo per semplicità d'utilizzo sono standardizzati. Quindi anche le voci che non contengono dati vengono riportate. Questo per permettere ai dipendenti di muoversi con più facilità attraverso i fogli di lavoro, senza dover cambiare impostazione e struttura del conto ogni volta
2. Le voci relative ad incrementi di immobilizzazioni (materiali, servizi, personale) sono di rettifica, utilizzate per rendere trasparenti le procedure di "ribaltamento" dei costi capitalizzabili (ad esempio la manutenzione straordinaria)
3. L'area finanziaria, per le attività operative quali acquedotto fognatura e depurazione, viene utilizzata solamente nella voce "altri proventi finanziari". Voce nella quale vengono inseriti i proventi relativi agli interessi di morosità degli utenti.

Si presenta il conto economico relativo al centro di costo *IA0100* (pianificato in sede di budget) (tabella 2):

**Tabella 2:** conto economico gestionale centro di costo acquedotto

<b>1A0100 GESTIONE OPERAT.ACQUED.LUCCA</b>						
VD	Descrizione					
S						
		<b>31/12/1 3</b>	<b>31/03/1 4</b>	<b>30/06/1 4</b>	<b>30/09/1 4</b>	<b>31/12/14 (budget)</b>
10	Tariffa S.I.I.	6.641	1.680	3.216	4.845	6.460
11	Vendita acqua all'ingrosso					
19	Destinazione FoNI utenze disagiate	-50	-13	-25	-38	-50
	<b>TOTALE RICAVI TARIFFARI</b>	<b>6.591</b>	<b>1.667</b>	<b>3.191</b>	<b>4.808</b>	<b>6.410</b>
12	Corrispettivi di allacciamento					
13	Ricavi accessori al S.i.i.	72	21	35	61	79
14	Trattamento bottini					
15	Spurgo pozzi neri					
16	Lavori c/terzi	2			8	2
17	Vendita servizi a terzi	12	1	4	6	13
18	Ricavi diversi					

	<b>TOTALE RICA VI ACCESSORI</b>	<b>86</b>	<b>22</b>	<b>39</b>	<b>75</b>	<b>94</b>
23	Corrisp. certificati verdi					
24	Altri ricavi	23	1	1	8	4
25	Penalità	345	61	164	245	335
26	Contributi	13	3	6	9	13
27	Plusvalenze	1	1	1	1	1
28	Sopravv. Attive gest. Ord.				2	
	<b>TOTALE ALTRI RICA VI</b>	<b>382</b>	<b>66</b>	<b>172</b>	<b>266</b>	<b>353</b>
20	Increment. immob. - materiale					
21	Increment. immob. - servizi					
22	Increment. immob. - personale					
	<b>TOT. CAPITALIZZAZIONI</b>					
	<b>VALORE DELLA PRODUZIONE</b>	<b>7.059</b>	<b>1.755</b>	<b>3.402</b>	<b>5.148</b>	<b>6.857</b>
30	Forza motrice	793	161	350	587	762
31	Costo materiale idraulico	190	34	51	73	120
	Costo materiale					
32	elett./el.mecc.	19	16	7	7	20
33	Costo mat. da capitalizzare					
34	Costo prodotti chimici	7	2	5	5	8
35	Costo olii e lubrificanti					
36	Carburanti e lubrif. Automezzi	35	6	14	28	36
37	Costo altri materiali	61	9	19	34	49
38	Cancelleria e varie	7	2	3	4	6
	<b>TOTALE CONSUMI MATERIE</b>	<b>1.112</b>	<b>231</b>	<b>448</b>	<b>738</b>	<b>1.001</b>
40	Sostituzione condotte	189	36	86	153	170
41	Realizzazione allacciamenti					
42	Trasporto e smaltimento fanghi					
43	Realizzazione lavori					



44	Manutenzione aree a verde	62			43	58
45	Altre prest. servizi tecnici	23	6	15	17	26
46	Manutenzione parco mezzi	28	4	11	20	27
47	Assicurazione autoveicoli	21	4	8	12	16
48	Altri costi parco mezzi			2	2	
49	Analisi chimiche	26	5	9	14	25
50	Assicurazioni					
51	Consulenze e servizi tecnici	1				5
52	Servizi per salute e sicurezza	2		1	1	4
53	Royalties tariffa fog. e dep.					
55	Spese per organi sociali					
56	Consulenze amministrative					
57	Consulenze legali					
	Gestione e manutenzione					
58	uffici	8	2	6	8	9
59	Spese telefoniche	1	1	1	1	1
60	Servizi per la bollettazione					
61	Servizi informatici	2				2
62	Servizi di call-center					
63	Servizi bancari e riscossione					
64	Servizi postali	5		1	1	2
65	Servizi per il personale	29	4	8	19	30
66	Rimborsi spese	1				1
	Costo personale in					
67	somministr.					
68	Costi soc.partecipate					
69	Altri servizi diversi	5		1	1	5
	<b>TOTALE SERVIZI</b>	<b>404</b>	<b>63</b>	<b>149</b>	<b>292</b>	<b>379</b>
70	Canone di concessione	1.597	379	758	1.138	1.517
71	Royalties acqua ingrosso					
72	Affitti					
73	Altri canoni	42	12	24	32	42
74	Locazioni e noleggi	7	2	4	6	9
	<b>TOTALE CANONI E AFFITTI</b>	<b>1.646</b>	<b>393</b>	<b>786</b>	<b>1.175</b>	<b>1.567</b>

85	Contributi funzionam. Enti e ass.	4	1	1	1	
86	Altri oneri diversi	1				1
87	Altre imposte e tasse	3	2	3	4	3
88	Sopravv. passive gest. Ord.				15	
89	Minusvalenze	1				1
	<b>TOTALE ONERI DIVERSI</b>	<b>10</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>20</b>	<b>6</b>
	<b>VALORE AGGIUNTO</b>	<b>3.887</b>	<b>1.065</b>	<b>2.015</b>	<b>2.923</b>	<b>3.904</b>
75	Retribuzioni	842	221	440	595	887
76	Oneri sociali					
77	TFR					
78	Altri costi del personale					
	<b>COSTO DEL PERSONALE</b>	<b>842</b>	<b>221</b>	<b>440</b>	<b>595</b>	<b>887</b>
	<b>MARGINE OPERATIVO LORDO</b>	<b>3.045</b>	<b>844</b>	<b>1.575</b>	<b>2.329</b>	<b>3.017</b>
80	Amm. imm. immateriali	20	5	10	15	23
81	Amm. imm. materiali	433	109	220	333	566
82	Svalutazioni					
83	Accantonamenti fondi rischi					
84	Altri accantonamenti					
	<b>AMMORT. E SVALUTAZIONI</b>	<b>453</b>	<b>114</b>	<b>230</b>	<b>347</b>	<b>589</b>
	<b>REDDITO OPERATIVO</b>	<b>2.592</b>	<b>729</b>	<b>1.346</b>	<b>1.981</b>	<b>2.429</b>
90	Altri proventi finanziari	19	3	7	12	18
91	Interessi attivi bancari					
92	Interessi passivi bancari					
93	Altri oneri finanziari					
	<b>AREA FINANZIARIA</b>	<b>19</b>	<b>3</b>	<b>7</b>	<b>12</b>	<b>18</b>

94	Altre plusvalenze					
95	Proventi straordinari			23	3	7
96	Altre minusvalenze					
97	Oneri straordinari			-23		-29
	<b>AREA STRAORDINARIA</b>				<b>3</b>	<b>-22</b>
	<b>RISULTATO ANTE IMPOSTE</b>	<b>2.611</b>	<b>733</b>	<b>1.352</b>	<b>1.995</b>	<b>2.425</b>
98	Imposte correnti					
99	Imposte differite					
	<b>TOTALE IMPOSTE</b>					
	<b>RISULTATO NETTO</b>	<b>2.611</b>	<b>733</b>	<b>1.352</b>	<b>1.995</b>	<b>2.425</b>

Fonte: dati aziendali Geal

Conto economico relativo al centro di costo *1F0100* (pianificato in sede di budget) (tabella 3):

**Tabella 3:** conto economico gestionale centro di costo fognatura

<b>1F0100</b>						
<b>GEST.OPERAT. FOGN. LUCCA</b>						
VDS	Descrizione					
		<b>31/12/13</b>	<b>31/03/14</b>	<b>31/06/14</b>	<b>31/09/14</b>	<b>31/12/14 (budget)</b>
10	Tariffa S.I.I.	2.426	541	1.171	1.682	2.309
11	Vendita acqua all'ingrosso	4	1	2	3	5
19	Destinazione FoNI utenze disagiate					
	<b>TOTALE RICAVI TARIFFARI</b>	<b>2.430</b>	<b>542</b>	<b>1.173</b>	<b>1.685</b>	<b>2.314</b>
12	Corrispettivi di allacciamento					
13	Ricavi accessori al S.i.i.	41	17	27	31	47
14	Trattamento bottini					
15	Spurgo pozzi neri					
16	Lavori c/terzi					
17	Vendita servizi a terzi					
18	Ricavi diversi					

	<b>TOTALE RICAVI ACCESSORI</b>	<b>41</b>	<b>17</b>	<b>27</b>	<b>31</b>	<b>47</b>
23	Corrisp. certificati verdi					
24	Altri ricavi	1				1
25	Penalità					
26	Contributi	29	10	19	29	50
27	Plusvalenze	1				
28	Sopravv. Attive gest. Ord.					
	<b>TOTALE ALTRI RICAVI</b>	<b>31</b>	<b>10</b>	<b>19</b>	<b>29</b>	<b>51</b>
20	Increment. immob. - materiale	25			2	
21	Increment. immob. - servizi		2	2	2	
22	Increment. immob. - personale					
	<b>TOT. CAPITALIZZAZIONI</b>	<b>25</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	
	<b>VALORE DELLA PRODUZIONE</b>	<b>2.527</b>	<b>571</b>	<b>1.220</b>	<b>1.749</b>	<b>2.412</b>
30	Forza motrice	154	55	99	143	168
31	Costo materiale idraulico	-8		1	1	8
32	Costo materiale elettr./el.mecc.	38	3	6	13	13
33	Costo mat. da capitalizzare					
34	Costo prodotti chimici					
35	Costo olii e lubrificanti					
36	Carburanti e lubrif. Automezzi	25	5	10	20	28
37	Costo altri materiali	7		1	1	7
38	Cancelleria e varie					
	<b>TOTALE CONSUMI MATERIE</b>	<b>215</b>	<b>63</b>	<b>118</b>	<b>178</b>	<b>225</b>
40	Sostituzione condotte					
41	Realizzazione allacciamenti					
42	Trasporto e smaltimento fanghi					
43	Realizzazione lavori					
44	Manutenzione aree a verde					
45	Altre prest. servizi tecnici	35	7	11	23	31
46	Manutenzione parco mezzi	24	4	9	14	27
47	Assicurazione autoveicoli	7	1	3	4	6
48	Altri costi parco mezzi					
49	Analisi chimiche					

50	Assicurazioni					
51	Consulenze e servizi tecnici	2				2
52	Servizi per salute e sicurezza					
53	Royalties tariffa fog. e dep.	109	25	50	127	100
55	Spese per organi sociali					
56	Consulenze amministrative					
57	Consulenze legali					
58	Gestione e manutenzione uffici					
59	Spese telefoniche					
60	Servizi per la bollettazione					
61	Servizi informatici					
62	Servizi di call-center					
63	Servizi bancari e riscossione					
64	Servizi postali					
65	Servizi per il personale	9	1	3	7	10
66	Rimborsi spese					
67	Costo personale in somministr.					
68	Costi soc.partecipate					
69	Altri servizi diversi					
	<b>TOTALE SERVIZI</b>	<b>185</b>	<b>38</b>	<b>76</b>	<b>175</b>	<b>174</b>
70	Canone di concessione	630	150	301	451	597
71	Royalties acqua ingrosso					
72	Affitti					
73	Altri canoni	5				5
74	Locazioni e noleggi					
	<b>TOTALE CANONI E AFFITTI</b>	<b>635</b>	<b>150</b>	<b>301</b>	<b>451</b>	<b>602</b>
85	Contributi funzionam. Enti e ass.					
86	Altri oneri diversi					
87	Altre imposte e tasse	1	1	1	1	1
88	Sopravv. passive gest. Ord.				1	
89	Minusvalenze		3	3	3	3
	<b>TOTALE ONERI DIVERSI</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>4</b>
	<b>VALORE AGGIUNTO</b>	<b>1.491</b>	<b>317</b>	<b>723</b>	<b>941</b>	<b>1.408</b>

75	Retribuzioni	408	115	219	284	407
76	Oneri sociali					
77	TFR					
78	Altri costi del personale					
	<b>COSTO DEL PERSONALE</b>	<b>408</b>	<b>115</b>	<b>219</b>	<b>284</b>	<b>407</b>
	<b>MARGINE OPERATIVO LORDO</b>	<b>1.083</b>	<b>202</b>	<b>504</b>	<b>658</b>	<b>1.001</b>
80	Amm. imm. immateriali	1			1	7
81	Amm. imm. materiali	161	52	104	158	239
82	Svalutazioni					
83	Accantonamenti fondi rischi					
84	Altri accantonamenti					
	<b>AMMORT. E SVALUTAZIONI</b>	<b>162</b>	<b>52</b>	<b>104</b>	<b>158</b>	<b>246</b>
	<b>REDDITO OPERATIVO</b>	<b>921</b>	<b>149</b>	<b>400</b>	<b>499</b>	<b>755</b>
90	Altri proventi finanziari					
91	Interessi attivi bancari					
92	Interessi passivi bancari					
93	Altri oneri finanziari					
	<b>AREA FINANZIARIA</b>					
94	Altre plusvalenze					
95	Proventi straordinari	3				
96	Altre minusvalenze					
97	Oneri straordinari	-1				
	<b>AREA STRAORDINARIA</b>	<b>2</b>				
	<b>RISULTATO ANTE IMPOSTE</b>	<b>923</b>	<b>149</b>	<b>400</b>	<b>499</b>	<b>755</b>
98	Imposte correnti					
99	Imposte differite					
	<b>TOTALE IMPOSTE</b>					

<b>RISULTATO NETTO</b>	<b>923</b>	<b>149</b>	<b>400</b>	<b>499</b>	<b>755</b>
------------------------	------------	------------	------------	------------	------------

Fonte: dati aziendali Geal

Conto economico relativo al centro di costo *IS0000* (pianificato in sede di budget) (tabella 4):

**Tabella 4:** conto economico gestionale centro di costo di struttura

<b>IS0000</b>						
<b>SPESE STRUTTURA</b>						
VDS	Descrizione					
		31/12/13	31/03/14	31/06/14	31/09/14	31/12/14
10	Tariffa S.I.I.					
11	Vendita acqua all'ingrosso					
19	Destinazione FoNI utenze disagiate					
	<b>TOTALE RICAVI TARIFFARI</b>					
12	Corrispettivi di allacciamento					
13	Ricavi accessori al S.i.i.					
14	Trattamento bottini					
15	Spurgo pozzi neri					
16	Lavori c/terzi					
17	Vendita servizi a terzi					
18	Ricavi diversi					
	<b>TOTALE RICAVI ACCESSORI</b>					
23	CorrISP. certificati verdi					
24	Altri ricavi	38	1	3	6	4
25	Penalità					
26	Contributi	8				2
27	Plusvalenze					
28	Sopravv. Attive gest. Ord.	117	4	12	14	16
	<b>TOTALE ALTRI RICAVI</b>	<b>163</b>	<b>5</b>	<b>15</b>	<b>20</b>	<b>22</b>
20	Incres. immob. - materiale					
21	Incres. immob. - servizi					
22	Incres. immob. - personale			9		
	<b>TOT. CAPITALIZZAZIONI</b>			<b>9</b>		

	<b>VALORE DELLA PRODUZIONE</b>	<b>163</b>	<b>5</b>	<b>23</b>	<b>20</b>	<b>22</b>
30	Forza motrice	20	5	11	14	24
31	Costo materiale idraulico					
32	Costo materiale elettr./el.mecc.					
33	Costo mat. da capitalizzare					
34	Costo prodotti chimici					
35	Costo olii e lubrificanti					
36	Carburanti e lubrif. Automezzi	9	1	3	6	8
37	Costo altri materiali	1			1	1
38	Cancelleria e varie	22	6	8	14	22
	<b>TOTALE CONSUMI MATERIE</b>	<b>52</b>	<b>12</b>	<b>23</b>	<b>34</b>	<b>55</b>
40	Sostituzione condotte					
41	Realizzazione allacciamenti					
42	Trasporto e smaltimento fanghi					
43	Realizzazione lavori					
44	Manutenzione aree a verde					
45	Altre prest. servizi tecnici	9	3	2	3	6
46	Manutenzione parco mezzi					
47	Assicurazione autoveicoli	1				
48	Altri costi parco mezzi	3		1	2	3
49	Analisi chimiche					
50	Assicurazioni	61	13	34	46	64
51	Consulenze e servizi tecnici	5	2	2	3	6
52	Servizi per salute e sicurezza	1				1
53	Royalties tariffa fog. e dep.					
55	Spese per organi sociali	179	31	67	97	140
56	Consulenze amministrative	68	36	44	79	148
57	Consulenze legali	10	2	11	35	15
58	Gestione e manutenzione uffici	25	4	12	19	27
59	Spese telefoniche	95	29	50	73	98
60	Servizi per la bollettazione					
61	Servizi informatici	39	12	15	28	33
62	Servizi di call-center	9			26	50



63	Servizi bancari e riscossione	19	4	8	13	18
64	Servizi postali	5	2	3	6	5
65	Servizi per il personale	31	4	8	14	16
66	Rimborsi spese	8			2	7
67	Costo personale in somministr.	22			1	10
68	Costi soc.partecipate	1			1	1
69	Altri servizi diversi	49	12	18	28	40
	<b>TOTALE SERVIZI</b>	<b>641</b>	<b>154</b>	<b>275</b>	<b>477</b>	<b>689</b>
70	Canone di concessione					
71	Royalties acqua ingrosso					
72	Affitti	145	37	75	112	166
73	Altri canoni					
74	Locazioni e noleggi	20	5	11	16	21
	<b>TOTALE CANONI E AFFITTI</b>	<b>165</b>	<b>42</b>	<b>85</b>	<b>128</b>	<b>187</b>
85	Contributi funzionam. Enti e ass.	175	44	106	160	212
86	Altri oneri diversi	13		2	3	10
87	Altre imposte e tasse	37	7	15	24	35
88	Sopravv. passive gest. Ord.	84		12	3	18
89	Minusvalenze					
	<b>TOTALE ONERI DIVERSI</b>	<b>310</b>	<b>51</b>	<b>135</b>	<b>190</b>	<b>275</b>
	<b>VALORE AGGIUNTO</b>	<b>-1.005</b>	<b>-254</b>	<b>-494</b>	<b>-809</b>	<b>-1.184</b>
75	Retribuzioni	-360	-72	-182	-227	-405
76	Oneri sociali	772	217	422	615	833
77	TFR	145	48	76	113	157
78	Altri costi del personale	4	1	2	3	5
	<b>COSTO DEL PERSONALE</b>	<b>561</b>	<b>194</b>	<b>318</b>	<b>504</b>	<b>590</b>
	<b>MARGINE OPERATIVO LORDO</b>	<b>-1.566</b>	<b>-448</b>	<b>-812</b>	<b>-1.313</b>	<b>-1.774</b>
80	Amm. imm. immateriali	78	18	34	54	67
81	Amm. imm. materiali	54	13	25	38	70
82	Svalutazioni	224	43	121	175	240

83	Accantonamenti fondi rischi	30		10	50	30
84	Altri accantonamenti					
	<b>AMMORT. E SVALUTAZIONI</b>	<b>387</b>	<b>73</b>	<b>190</b>	<b>316</b>	<b>406</b>
	<b>REDDITO OPERATIVO</b>	<b>-1.953</b>	<b>-521</b>	<b>-1.002</b>	<b>-1.629</b>	<b>-2.180</b>
90	Altri proventi finanziari	19				2
91	Interessi attivi bancari	95	25	45	63	64
92	Interessi passivi bancari	-110	-26	-52	-77	-108
93	Altri oneri finanziari			-2	-6	-10
	<b>AREA FINANZIARIA</b>	<b>3</b>	<b>-2</b>	<b>-9</b>	<b>-20</b>	<b>-51</b>
94	Altre plusvalenze					
95	Proventi straordinari			9	9	9
96	Altre minusvalenze					
97	Oneri straordinari	1		-34	-98	-132
	<b>AREA STRAORDINARIA</b>	<b>1</b>		<b>-25</b>	<b>-90</b>	<b>-123</b>
	<b>RISULTATO ANTE IMPOSTE</b>	<b>-1.948</b>	<b>-523</b>	<b>-1.036</b>	<b>-1.739</b>	<b>-2.355</b>
98	Imposte correnti	1.001	242	533	791	971
99	Imposte differite	-42	-5	-31	-58	-56
	<b>TOTALE IMPOSTE</b>	<b>960</b>	<b>237</b>	<b>502</b>	<b>733</b>	<b>915</b>
	<b>RISULTATO NETTO</b>	<b>-2.908</b>	<b>-759</b>	<b>-1.538</b>	<b>-2.472</b>	<b>-3.270</b>

Fonte: dati aziendali Geal

#### **III.4. ANALISI DEL CAMBIAMENTO DELLA CONTABILITA' ANALITICA IN GEAL SPA**

Abbiamo analizzato la contabilità analitica all'interno della società Geal SpA. Adesso dobbiamo procedere studiando i cambiamenti che hanno portato e porteranno a una riorganizzazione della contabilità analitica aziendale.

Studieremo questo cambiamento nel contesto del “Management accounting change model”<sup>4</sup>, framework proposto nel 2011 dagli studiosi Wanderley, Miranda, Matos De Meira e Cullen.

Il modello integra i punti di vista di tre modelli precedenti:

1. “Dillard et al. framework” (2004)
2. “Burns and Scapens framework” (2000)
3. “Seo and Creed’s framework” (2002)

Questi tre modelli integrati in un unico costrutto, cercano di spiegare come i cambiamenti istituzionali su prassi e routine (nel nostro caso di contabilità analitica), partendo da un ambito economico – politico, attraverso un processo top down, passando per una logica inter organizzativa, vanno a cambiare ed istituzionalizzare gli aspetti interni aziendali, modificando le azioni degli attori societari, anche attraverso lo studio delle stesse contraddizioni che tali cambiamenti portano. Questo processo poi, viene ribaltato verso l’alto (logica bottom up), agendo esso stesso come catalizzatore di cambiamento nei confronti di criteri e prassi nei livelli inter organizzativi ed economico politici.

#### **III.4.1. *Analisi secondo il modello di “Dillard et al.”***

Il primo processo presente nel “management accounting change model”, è riferito al “Dillard et al. framework (2004)”. Di tale modello studieremo in particolare i livelli economico-politico e organizzativo.

##### **Livello economico-politico**

Il processo di cambiamento del management accounting nel caso Geal SpA parte nel contesto del Dillard Framework dal livello economico politico. La teoria dominante in questo livello è quella della new institutional sociology, riferita alle pressioni che l’azienda subisce dall’ambiente esterno.

Le dinamiche istituzionali hanno preso il via, nel caso Geal SpA, nell’estate 2013, quando la capogruppo ACEA, ha portato avanti un nuovo progetto, “Cruscotto”, cui tutte le società del gruppo dovevano partecipare.

---

<sup>4</sup> La trattazione contestualizzata nel caso Geal, riprende i concetti analizzati nel capitolo 2

Con tale progetto, si cercava uniformità, congruenza, completezza e confrontabilità delle grandezze e degli indicatori essenziali per i management delle varie aziende. Come base si era cercato di implementare una struttura su cui poggiare le modifiche del Documento 82/13 sull'Unbundling.

In particolare, rispetto al normale modello di contabilità analitica utilizzato all'interno dell'azienda Geal SpA, si è cercato di portare maggiore significatività rispetto alle registrazioni normalmente effettuate.

Il punto fondamentale di tale modifica riguardava le registrazioni riferite al centro di costo acquedotto. Come abbiamo già visto nella contabilità analitica utilizzata dalla società Geal SpA precedentemente alla riforma, esso era riferimento di un unico centro di costo (1A0100) comprensivo di tutte le varie fasi ed attività di tale settore. Con questo primo cambiamento il centro di costo acquedotto veniva suddiviso in due ulteriori centri di costo, riferiti ai processi di produzione e distribuzione d'acqua (fase 2) che costringeva a cambiare la destinazione di ricavi e costi diretti riferiti a tale attività (tabella 5):

**Tabella 5:** progetto cruscotto, fase 2

Riclassifica dei Costi di Esercizio (Italian Gaap) per Processo AL NETTO DELLE CAPITALIZZAZIONI	<b>Processi</b>	Bilancio 2012 (k€)	Bilancio 2013 (k€)
<b>FASE2</b>	<b>Produzione</b>	1.934	1.978
Fase3	Captazione		
Fase 3	Impianti sotto 50 mc/h (13,8 l/s)		
Fase 3	Impianti sopra 50 mc/h (13,8 l/s)		
Fase3	Potabilizzazione		
Fase 3	Impianti sotto 5.000 mc/giorno		
Fase 3	Impianti sopra 5.000 mc/giorno		
Fase3	Adduzione		
<b>FASE2</b>	<b>Distribuzione</b>	3.023	3.092

Come si nota dalla tabella l'Autorità aveva già previsto una futura implementazione dell'Unbundling contabile, definendolo sotto le righe di Fase 3 (non ancora compilate dall'azienda nel 2013).

Dopo questo primo progetto è uscito il 28 Febbraio 2013, il documento sull'Unbundling contabile.

Il documento, emanato dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il servizio idrico e recepito dalla capogruppo ACEA ha previsto una modifica significativa del modello di contabilità analitica da utilizzare da parte di tutte le aziende del settore. Questo documento richiede una suddivisione in attività e comparti riferiti ai vari centri di costo delle società in modo da riuscire a studiare ed analizzare i risultati economici e gestionali per ognuna di esse.

Il documento si lega indissolubilmente alla delibera AEEG del 18 Gennaio 2007 n. 11/07<sup>5</sup>, la quale disciplina i criteri di riparto delle spese comuni per le società operanti nel settore del gas e alle delibere 585/2012<sup>6</sup>, 643/2013<sup>7</sup> le quali nel definire le tariffe nel biennio 2012/2013 (con il metodo tariffario transitorio) e nel biennio 2014/2015 (con il metodo tariffario idrico) hanno previsto anch'esse una suddivisione delle attività in quattro categorie:

- Attività del servizio idrico integrato (acquedotto, fognatura, depurazione, comprese le attività di ingrosso, allacciamenti e fognatura bianca, se presente)
- Altre attività idriche (trattamento reflui autotrasportati, spurgo pozzi neri e prestazioni accessorie agli utenti)
- Attività non idriche che sfruttano infrastrutture del servizio idrico (produzione energia elettrica con biogas)
- Altre attività non idriche (attività in altri comparti di aziende multi servizi)

Gli obiettivi principali che persegue il Documento e che si vogliono estendere a tutte le società del settore idrico riguardano:

---

<sup>5</sup> Deliberazione 18 gennaio 2007, n. 11/07, “*Obblighi di separazione amministrativa e contabile (unbundling) per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas*”

<sup>6</sup> Deliberazione 28 dicembre 2012, n. 585/2012/tr/idr “*Regolazione dei servizi idrici: approvazione del metodo tariffario transitorio (mtt) per la determinazione delle tariffe negli anni 2012 e 2013*”

<sup>7</sup> Delibera 27 Dicembre 2013, 643/2013/R/idr in materia di “*Approvazione del metodo tariffario idrico e delle disposizioni di completamento*”

1. Garantire un flusso informativo certo, omogeneo e dettagliato circa la situazione economica e patrimoniale dei gestori
2. Impedire discriminazioni e trasferimenti incrociati tra attività e comparti
3. Impedire transazioni infragruppo a costi non allineati con il mercato

La definizione di un conto economico e stato patrimoniale effettivamente rappresentativi dell'andamento di ogni singola attività e di ogni singolo comparto, dipende da tanti elementi e in particolar modo dagli strumenti informatici a disposizione di ogni singolo gestore. Risulta quindi un obiettivo conseguente ai primi già enunciati, quello di ottenere da tutte le società del gruppo un utilizzo coerente e omogeneo dei mezzi informatici (anche con software di contabilità analitica diversi da gestore a gestore). L'Autorità riconosce con evidenza che l'implementazione degli strumenti necessari comporterà per i gestori un incremento dei costi e degli investimenti, che dovranno essere riconosciuti in tariffa.

Altri due obiettivi fondamentali e importanti risultano essere:

4. Garantire un modello che definisca i costi standard e che promuova quindi variabili come l'efficacia e l'efficienza
5. Dimensionare le componenti tariffarie per le singole attività della filiera, per evitare sussidi incrociati, specialmente nei casi frequenti in cui la gestione non sia svolta in maniera integrata, ma suddivisa tra servizi all'ingrosso e distribuzione all'utenza.

I criteri richiesti dall'Autorità, che nel "Dillard et al. framework", prendono il nome di criteri economico politici (CPE), e che sono la base di partenza per questa analisi, data la peculiarità del servizio idrico integrato sono:

- Corretta individuazione di attività e comparti, integrando il tutto con variabili peculiari
  - Qualità, quantità e disponibilità della risorsa
  - Tipologia e dimensione degli impianti di trattamento (depuratori, potabilizzatori)
  - Lunghezza delle reti di adduzione, distribuzione e fognatura
  - Numerosità sollevamenti fognari, impianti di pompaggio ed accumuli disponibili lungo le reti
  - Presenza di invasi nel territorio servito

Questi criteri dovranno essere la base nelle relazioni con i criteri e le prassi organizzative.

Come possiamo vedere dalla trattazione la “power distribution”, che influenza la nascita dei criteri economico politici, è rappresentata oltre che certamente dall’Autorità per l’energia elettrica, il gas e il servizio idrico, che lega il documento sull’unbundling ad altre tre delibere (Gennaio 2007 n. 11/07, 585/2012, 643/2013) anche dalla volontà della capogruppo ACEA di Roma, di integrare tutte le società partecipate per riuscire a garantire un modo di lavoro stabile e un flusso omogeneo di informazioni da monitorare durante l’esercizio. Si nota ciò sia dall’implementazione dell’Unbundling contabile, sia dal progetto “Cruscotto”, avviato ormai da più di un anno e recepito sempre più analiticamente da tutte le società del gruppo.

Adesso muovendoci sempre all’interno del “Dillard et al. framework”, ci spostiamo ad un livello inferiore andando a studiare il livello organizzativo ed i criteri (COF, criteria organisational field) che ne caratterizzano le pratiche (POF, practice organisational field), cioè il livello “comune” cui tutte le aziende dovranno adattarsi per assecondare gli obiettivi della normativa.

Vedremo quindi a questo livello quali sono i centri di costo e i comparti richiesti a tutte le società che operano nel servizio idrico integrato.

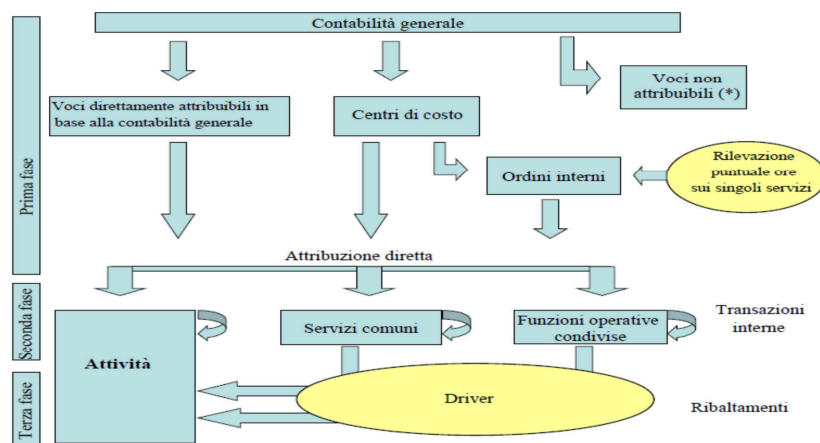
### **Livello organizzativo**

Nel “Dillard et al. Framework”, il secondo livello, quello organizzativo, riguarda il complesso delle aziende che devono adattarsi al processo di istituzionalizzazione. In questo caso, non si guardano ancora tutte le procedure e le prassi inerenti alla ditta Geal SpA, ma si vanno a vedere quali saranno i criteri e le pratiche che le aziende del settore idrico dovranno mettere in funzione per soddisfare gli obiettivi riportati dal documento 82/13 sull’Unbundling contabile.

L’AEEGSI, richiede che lo schema da seguire per la contabilità analitica si divida nei seguenti processi (figura 1):

---

**Figura 1:** processo di allocazione dei costi



(\*) Si tratta delle voci tributarie, finanziarie, relative al patrimonio netto e straordinarie.

Fonte: Dco 82/13 sull'Unbundling contabile

Ed in particolare l'Autorità, procede nell'identificare nuove attività, andando nello specifico per ogni settore. Queste attività risultano nuove per la maggior parte delle aziende operanti, in particolare per quelle di più piccola dimensione, che hanno sempre individuato per lo più macro aree di lavoro, evitando di suddividere i centri di costo in sottocentri.

Un'altra innovazione importante si trova nei driver proposti per il ribaltamento dei costi comuni, modo di lavoro che come abbiamo visto non è mai stato preso in considerazione dalla ditta Geal SpA, se non per fare alcune comparazioni con altre società competitors. Inoltre questo ribaltamento dei costi comuni è sempre avvenuto facendo semplici proporzioni e mai prendendo in considerazione "driver oggettivi" per una migliore allocazione dei costi.

L'Autorità in particolare richiede che tutte le società siano in grado di suddividere i loro centri di costo secondo tre livelli di osservazione, partendo da una macroarea generale, cercando di andare sempre più nel particolare della gestione.

Per quanto riguarda il centro di costo *acquedotto*, si richiede una ulteriore suddivisione in:

1. Captazione ad uso SII: che consiste nelle operazioni di realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture necessarie per l'approvvigionamento diretto d'acqua destinata esclusivamente al servizio idrico integrato
2. Captazione ad usi multipli: che consiste nelle operazioni di realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture necessarie per



l'approvvigionamento diretto d'acqua destinata al servizio idrico integrato ed altri usi

3. Potabilizzazione: che consiste nelle operazioni di realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture necessarie per rendere l'acqua captata idonea al consumo umano e garantire un margine di sicurezza all'acqua distribuita
4. Adduzione ad uso SII: che consiste nelle operazioni di realizzazione, gestione e manutenzione delle reti dedicate a rendere disponibile esclusivamente per il servizio idrico integrato, l'acqua captata per la successiva fase di distribuzione
5. Adduzione ad usi multipli: che consiste nelle operazioni di realizzazione, gestione e manutenzione delle reti dedicate a rendere disponibile per il servizio idrico integrato ed altri usi, l'acqua captata per la successiva fase di distribuzione
6. Distribuzione di acqua: che consiste nelle operazioni di realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture necessarie alla fornitura d'acqua agli utenti finali del servizio idrico integrato, nonché di cessione di acqua per conto di altri gestori del servizio idrico integrato, nonché per uso industriale, alimentare o igienico-sanitario

Abbiamo già visto che prima della normativa sull'Unbundling, la capogruppo ACEA, aveva cercato di preparare le proprie partecipate ad un cambiamento nell'utilizzo della contabilità analitica suddividendo il centro di costo acquedotto nei centri produzione e distribuzione. Come possiamo notare, la normativa sull'Unbundling è ancora più specifica e suddivide la produzione anche in captazione (opere di approvvigionamento d'acqua), potabilizzazione (opere di potabilizzazione dell'acqua), adduzione (opere di realizzo di infrastrutture capaci di trasportare l'acqua dal potabilizzatore agli allacci finali con gli utenti, distribuzione).

La normativa però richiede un'ulteriore livello d'indagine, suddividendo le aree appena spiegate a seconda dei "mezzi tecnici" che le compongono (le nuove aree trovate nella normativa vengono definite comparti):

- Captazione ad uso SII e captazione ad usi multipli: vengono ulteriormente ripartite tra opere con soglie dimensionali maggiori di 50 metri<sup>3</sup> / ora e residuo
- Potabilizzazione: viene ripartito tra opere con soglia dimensionale maggiori di 5000 m<sup>3</sup> / giorno e residuo

- Adduzione ad uso SII: suddiviso tra la realizzazione di opere di adduzione, e un sottocentro riferibile ai costi per il controllo perdite di tali opere
- Adduzione ad usi multipli: suddiviso nella realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture condivise con il servizio idrico integrato, la realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture destinate ad usi diversi dal SII e il sottocentro per il controllo perdite di tali opere
- Distribuzione: centro suddiviso in realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture di distribuzione dell'acqua potabile, la realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture per cessione di acqua all'ingrosso ad altri gestori del servizio idrico integrato, la realizzazione e manutenzione delle connessioni utenti alla rete idrica (definiti allacci), un ulteriore sottocentro per la ricerca e controllo perdite della rete di distribuzione d'acqua

Per quanto riguarda il centro di costo *fognatura*, la normativa si limita a suddividere in quattro sottocentri:

1. Realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture di raccolta ed allontanamento reflui
2. Realizzazione e manutenzione delle connessioni degli utenti alla rete fognaria e installazione dei relativi accessori (definiti allacci)
3. Raccolta e allontanamento di acque meteoriche e di drenaggio urbano con infrastrutture dedicate (fognature bianche)
4. Ricerca e controllo perdite rete di fognatura

Ricordiamo come prima di questa suddivisione i centri di costo riferiti alla fognatura di Geal SpA, fossero sostanzialmente due, uno globale, e l'altro riferito agli allacci degli utenti alla rete fognaria.

Per l'ultima area del servizio idrico integrato, quella della *depurazione*, la normativa prevede una prima suddivisione per comparti in:

- Depurazione ad uso servizio idrico integrato: realizzazione, gestione e manutenzione di impianti per il trattamento di acque reflue provenienti esclusivamente dal servizio idrico integrato, convogliate dalle reti di fognatura
- Depurazione ad uso misto civile/industriale: realizzazione, gestione e manutenzione di impianti per il trattamento di acque reflue provenienti dal servizio idrico integrato e dagli scarichi industriali

Anche per quest'area la normativa richiede un'ulteriore livello di analisi, il terzo, il quale spiega come sia depurazione ad uso SII, sia la depurazione ad uso misto civile/industriale debbano essere ulteriormente divise a seconda del numero di abitanti equivalenti serviti (il limite è quello di 2000 abitanti equivalenti) e un comparto residuale.

La normativa diventa ancora più specifica quando usciamo dalle aree del servizio idrico integrato e affrontiamo il tema dei *servizi*. Essi vengono suddivisi in:

1. Misura dei servizi idrici: finalizzata all'ottenimento di misure dei servizi erogati, comprende anche le operazioni organizzative e di elaborazione, informatiche e telematiche
2. Vendita agli utenti: finalizzata allo svolgimento di operazioni di gestione del rapporto commerciale, fatturazione, assistenza ai clienti e gestione reclami
3. Altre attività idriche: comprendenti altre forniture idriche, svolgimento di altre attività di raccolta e trattamento reflui, svolgimento di lavori e servizi conto terzi
4. Attività non idriche: che comprende attività diverse dai servizi idrici ma svolte mediante anche l'utilizzo di infrastrutture dei servizi idrici

A sua volta la normativa anche per questa macro area richiede una suddivisione ad un terzo livello di analisi relativamente a:

- Misura dei servizi idrici: che si divide ulteriormente in comparti inerenti la realizzazione, manutenzione e modifica dei misuratori di portata riferiti alle varie attività di captazione, potabilizzazione, adduzione, distribuzione, fognatura nera, fognatura bianca e depurazione. Si divide anche nei comparti di misura qualità acqua potabile, misura qualità reflui, verifica strumenti, elaborazione dati di misura e sistemi di telecontrollo e tele gestione
- Vendita agli utenti: dividendosi in vendita del servizio captazione, adduzione, distribuzione, fognatura e depurazione, prestazioni conto utenti e gestione morosità
- Altre attività idriche: si suddivide ulteriormente nelle altre forniture idriche, comprendente altri servizi quali l'installazione di case dell'acqua, altre attività di raccolta e trattamento reflui, come la gestione di fognature industriali e lo svolgimento di lavori o servizi conto terzi.

Come possiamo notare la normativa si estende a tutte le aree di attività aziendali, e per procedere con la riorganizzazione della propria contabilità ogni azienda ha dovuto seguire questi criteri (COF) implementati nella trattazione con il “Dillard et al. Framework”.

Continuando la nostra analisi del cambiamento di contabilità analitica e management accounting, con il modello “Management accounting change” dobbiamo adesso passare agli aspetti interni e i modi di lavorare interni alla società, che ovviamente variano di azienda in azienda. Ecco perché il framework da noi usato adesso cambia modo di utilizzo e passa dal Dillard et al. (che ben si è adattato a studiare l’ambiente economico-politico, i cambiamenti voluti e i criteri con i quali si vogliono far lavorare le imprese) passando al “Burns and Scapens framework (2000)” e al “Seo and Creed’s framework (2002).

Si cambia analisi per sottolineare il fatto che istituzionalizzazione, realtà delle azioni, regole e routine sono tratto discriminante dell’essere di ogni azienda, e varia appunto l’una dall’altra.

### **III.4.2. *Analisi secondo i modelli di “Burns and Scapens” e di “Seo and Creed’s”***

A livello intra organizzativo il “Management accounting change model” integra i framework di “Burns and Scapens” e “Seo and Creed’s”.

Questo per sottolineare come ogni azienda abbia caratteristiche distintive e differenti rispetto alle altre.

Il primo modello in cui si contestualizza il caso Geal SpA è il “*Burns and Scapens framework*”, il quale, partendo dalle teorie della old institutional economic, structuration theory ed evolutionary economics, rielabora le teorie di Barley e Tolbert arrivando al risultato del cambiamento in 4 fasi:

1. Codifica
2. Emanazione
3. Riproduzione
4. Istituzionalizzazione

#### **Codifica**

In questa prima fase, il modello specifica come in maniera sincrona, ma indirettamente, i cambiamenti istituzionali entrino a far parte dell'organizzazione e delle prassi interne aziendali. Essendo però sempre la prima fase, le nuove norme vengono applicate sempre in base ai valori correnti del gruppo.

Ciò è accaduto per la Geal SpA; il cambiamento voluto dalla normativa sull'Unbundling ha avuto un periodo di "stallo" in cui la modifica della contabilità analitica in uso è stata graduale. In particolare secondo la relazione "path dependent", le vecchie regole e routine hanno influenzato la logica del cambiamento.

Prima di riuscire a costruire un nuovo modello su cui basare la contabilità analitica aziendale sono state fatte varie prove di imputazione dei vari costi aziendali, relativamente ad alcuni elementi tecnici di gestione utili per rispondere alle richieste dell'AIT (autorità idrica toscana) (tabella 6).

**Tabella 6:** riclassificazione dei costi per richieste AIT (2013)

			Servizio idrico integrato	Altre attività idriche	Attività non idriche con infrastrutture dei servizi idrici	Altre attività non idriche
COSTI DELLA PRODUZIONE (Euro)	B6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci		1.625.603	15.316	0	
	B7) Per servizi	<i>energia elettrica da altre imprese del gruppo</i>				
		<i>energia elettrica da altre imprese</i>	2.157.785	29.867	52	
		<i>altri servizi da altre imprese del gruppo</i>				
		<i>altri servizi da altre imprese</i>	2.717.626	117.218	16.784	
	B8) Per godimento beni di terzi		2.830.462	5.143	407	
		<i>di cui per uso impianti di altre imprese del gruppo</i>				
		<i>di cui altre spese verso altre imprese del gruppo</i>				
	B9) Per il personale		2.908.329	280.352	1.449	
		<i>di cui per trattamento di fine rapporto (inclusa rivalutazione)</i>	136.555	13.163	68	
	B11) Variazione delle rimanenze		-54.962	0	0	
	B12) Accantonamenti per rischi		30.000	0	0	
	B13) Altri accantonamenti					
	B14) Oneri diversi di gestione		397.372	1.001	67	
DI CUI (Euro)	Accantonamenti e rettifiche in eccesso rispetto all'applicazione di norme tributarie		30.000	0		
	Rettifiche di valori di attività finanziarie		0	0		
	Costi connessi all'erogazione di liberalità		509	0		
	Costi pubblicitari e di marketing (incluse le imposte connesse)		3.600	0		
	Oneri per sanzioni, penalità, risarcimenti automatici e simili		1.098	0		
	Oneri straordinari		0	0		

	Spese processuali in cui la parte è risultata soccombente	0	0			
	Contributi associativi	17.016	0			
	Spese di viaggio e di rappresentanza	3.963	0			
	Spese di funzionamento Ente d'Ambito	69.295	0			
	Canoni di affitto immobili non industriali	144.664				
	Costi di realizzazione degli allacciamenti idrici e fognari	463.471				
	Gestione fognature bianche	0				
	Pulizia e manutenzione caditoie stradali	0				
	Perdite su crediti per la sola quota parte eccedente l'utilizzo del fondo	0	0			
	Costi di strutturazione dei progetti di finanziamento (non capitalizzati)	0	0			
Uso infrastrutture di terzi	<i>rimborso mutui di comuni, aziende speciali, società patrimoniali</i>	1.050.467	0			
	<i>altri corrispettivi a comuni, aziende speciali, società patrimoniali</i>	1.556.332	0			
	<i>corrispettivi a gestori preesistenti, altri proprietari</i>	0	0			
Oneri locali	<i>canoni di derivazione/sottensione idrica</i>	20.220	0			
	<i>contributi per consorzi di bonifica</i>	91.474	0			
	<i>contributi a comunità montane</i>	0	0			
	<i>canoni per restituzione acque</i>	0	0			
	<i>oneri per la gestione di aree di salvaguardia</i>	0	0			
	<i>altri oneri locali (TOSAP, COSAP, TARSU)</i>	24.498	0			
VALORE DELLA PRODUZIONE (Euro)	A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	13.903.99	701.05			
		3	5			
		<i>di cui da altre imprese del gruppo</i>				
	A2) Variazioni rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti					
	A3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione					
	A4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (inclusi costi del personale)	1.752.989				
		<i>di cui per realizzazione allacciamenti idrici e fognari</i>				
	A5) Altri ricavi e proventi	238.226	415.99	33.478		
	<i>di cui da altre imprese del gruppo</i>		3			
ULTERIORI SPECIFICAZIONI DEI RICAVI (Euro)	Ricavi da articolazione tariffaria	9.586.950				
	Vendita di acqua all'ingrosso	2.064.918				
	Acquedotto (utenti non allacciati alla pubblica fognatura)	0				
	Vendita di acqua non potabile o ad uso industriale	0				
	Vendita di acqua forfetaria	0				
	Fornitura bocche antincendio	0				
	Fognatura e depurazione civile (approvvigionamento autonomo)	719.207				
	Fognatura e depurazione di acque reflue industriali	270.550				
	Contributi di allacciamento	444.263	0			
	Prestazioni e servizi accessori		427.03			
			5			
	Vendita di acqua con autobotte		12.294			
	Trattamento percolati		0			
	Trattamento bottini		268.54			
		3				
Gestione fognature bianche		0				

Pulizia e manutenzione caditoie stradali		0		
Installazione/manutenzione bocche antincendio		0		
Vendita di servizi a terzi		135.56 2	0	
Lavori conto terzi		40.255	0	
Spurgo pozzi neri		161.45 1		
Rilascio autorizzazioni allo scarico		10.914		
Lottizzazioni		0		
Riuso delle acque di depurazione		0		
Case dell'acqua		0		
Vendita di energia elettrica			33.478	
Fitti attivi				
Proventi straordinari	128.285	0		
Contributi in conto esercizio	8.950	0		
Rimborsi e indennizzi	108.640	0		
Ricavi da altre attività (non inclusi nelle suddette voci)		7.718		

Fonte: dati aziendali Geal

Questo modello, chiamato ModCo, come possiamo vedere cerca di studiare i costi e i ricavi per area, non rispondendo al cento per cento alle richieste dell'Unbundling, ma rispondendo alle richieste dell'Autorità che ha voluto un prospetto capace di suddividere la gestione per aree di interesse, cercando di non discostarsi molto, a fine 2014, da ciò che dovrà essere implementato nei primi mesi del 2015. Come possiamo notare dalla tabella abbiamo già una suddivisione per servizio idrico integrato (acquedotto, fognatura, depurazione), e per attività che non fanno parte di tale sistema. Si vuole già far capire come l'azienda non operi in settori che non facciano parte dell'idrico (l'ultima colonna è vuota).

Altro importante passo di avvicinamento, è stata l'implementazione di una nuova tabella riguardante i costi del personale, in grado di imputare meglio tali costi (tabella 7).

**Tabella 7:** nuovo modello costo del personale

COG NOM E	COST O DA TABU LATO	COST O DI COMP ET.	1A010		1F010		1D010		1S000		1A05		1A01		ALT RE IDRI CHE	TOTALE
			0	1	0	1F0101	0	0	1	00	10	00	10			
			€/mg	€/mg	€/mg	€/mg	€/m	€/mg	€/mg	€/m	€/gl	€/m	€/gl			€/mgl
			% 1	% 1	% 1	% 1	% m	% 1	% 1	% 1	% gl	% m	% gl			% mgl





*1A0D00* acquedotto distribuzione

*1A0CG0* acquedotto captazione soglia maggiore 50 metri cubi/ora

*1A0CE0* acquedotto captazione comparto residuale

*1A0PG0* acquedotto potabilizzazione soglia maggiore 5000 metri cubi/giorno

*1A0PE0* acquedotto potabilizzazione comparto residuale

*1A0AM0* acquedotto adduzione realizzazione gestione manutenzione infrastrutture

*1A0AP0* acquedotto adduzione ricerca e controllo perdite rete

*1A0DM0* acquedotto distribuzione realizzazione gestione manutenzione infrastrutture

*1A0DI0* acquedotto distr. real. gest. manut. infrastrutture cessione acqua ingrosso

*1A0DA0* acquedotto distribuzione realizzazione manutenzione connessioni utenti rete idrica

*1A0DP0* acquedotto distribuzione ricerca e controllo perdite rete

*1A0DI1* acquedotto distribuzione realizzazione gestione manut. acqua ingrosso Capannori

*1A0DI2* acquedotto distribuzione realizzazione gestione manutenzione acqua ingrosso Pescaglia

*1A0DI3* acquedotto distribuzione realizzazione gestione manut. acqua ingrosso Pisa/Livorno

**1F0000** fognatura

*1F00M0* fognatura real. gest. manut. infrastrutture raccolta e allontanamento reflui

*1F00A0* fognatura realizzazione, manutenzione connessioni utenti a rete fognaria

*1F00P0* fognatura ricerca e controllo perdite rete di fognatura

**1D0000** depurazione

*1D0M00* depurazione mista civile/industriale

*1D0MG0* depurazione mista civile/industriale real. gest. manut. sito sopra soglia dimens.

*1D0ME0* depurazione mista civile/industriale comparto residuale

**1I0000** Altri servizi

*1I0Z00* altri servizi misura dei servizi idrici

110V00	altri servizi vendita agli utenti
110R00	altri servizi altre attività idriche
110E00	altri servizi attività non idriche
110ZM0	altri servizi misura servizi idrici instal. manut. modifica misuratori di portata
110ZT0	altri servizi misura servizi idrici ril. elabor. dati di misura gest. telecontr. telegest.
110VB0	altri servizi vendita utenti gestione morosità
110RF0	altri servizi altre attività idriche trattamento reflui e percolati
110RC0	altri servizi altre attività idriche svolgimento lavori e servizi conto terzi
110RO0	altri servizi attività idriche vendite autobotte
110RQ0	altri servizi attività idriche case dell'acqua
110RN0	altri servizi attività idriche spurgo utenti
110RS0	altri servizi attività idriche servizi accessori fognatura
110ZM4	altri servizi misura servizi idrici inst manut mod acquedotto
110ZM5	altri servizi misura servizi idrici inst manut mod fognatura

Ovviamente, in prima approssimazione questa nuova codifica non riesce a spiegare come organizzare i centri di costo, se organizzarli in sottocentri e come il software aziendale possa recepire tale cambiamento.

Nella specifica realtà aziendale, si è cercato di portare la normativa tanto più vicino ai vari responsabili dei centri di costo. Ciò è stato fatto formando vari gruppi di lavoro, e interagendo in riunioni con i vari attori della realtà aziendale.

Sono state effettuate varie riunioni con personale diversificato. Oltre ai vari dipendenti dell'area amministrativa (presenti in tutte le riunioni), i gruppi sono stati divisi per area di inquadramento. In particolare, il lavoro è stato svolto in giorni diversi per il personale dell'acquedotto e per quello della fognatura / depurazione. Ciò è stato fatto per permettere di mantenere l'identificazione originaria dei responsabili di centro. Nelle riunioni erano infatti presenti il responsabile di centro più un suo collaboratore.

Oltre a ciò è stato cercato di analizzare (da parte dei dipendenti dell'area amministrativa), con studi sul campo il modo di lavoro dei vari dipendenti operativi. Questo è stato fatto per cercare di allineare il processo in maniera tale da non avere inefficienze e perdite di tempo nel momento in cui il dato di costo / ricavo passa dai vari

settori all'area amministrativa e non avere fraintendimenti sul significato dell'informativa.

Per cercare di semplificare ed avvicinare l'area operativa a questo cambiamento di contabilità analitica, è stato preparato un prospetto semplice nel quale la prospettiva cambia (tabella 8). Non si guarda più prima al nuovo centro di costo e poi alla vecchia codifica, bensì si studia prima il vecchio centro di costo e si cerca attraverso lo studio della normativa di specificare al responsabile operativo in che nuovo tipo di centro di costo si evolve. Il tabulato è questo:

**Tabella 8:** dalla vecchia alla nuova codifica

VECCHIA CODIFICA	NUOVA CODIFICA				
	<u>Acquedotto</u>	<u>Depuratore</u>	<u>Fognatura</u>	<u>Servizi</u>	<u>Comuni</u>
<u>1A0</u> <u>100</u> <u>GESTIONE</u> <u>OPERAT.ACOUED.LUCCA</u>	<u>Captazione</u> 1A0 (>50 metri CG0 cubi ora) 1A0 CEO (residuo) <u>Potabilizzazione</u> 1A0 (>5000 metri PG0 cubi giorno) 1A0 PE0 (residuo) <u>Adduzione</u> 1A0 AM0 (infrastrutture) 1A0 AP0 (perdite) <u>Distribuzione</u> 1A0 (infrastrutture) DM0 * 1A0 DP0 (perdite)			<u>Misura servizi</u> 110ZT0 (telecontrollo telegestione) <u>Altre attività idriche</u> 110RC0 (lavorazioni conto terzi)**** 110RO0 (vendite autobotte) 110RQ0 (case dell'acqua)	
<u>1A0</u> <u>101</u> <u>PROGETTAZ.</u> <u>ACQUEDOTTO LUCCA</u>	<u>Distribuzione</u> 1A0 DA0 (allacci)				

<u>1A0</u> <u>110</u> <u>GEST.OPERAT.ACQU.LUCC</u> <u>A/CAPANNORI</u>	<b>Distribuzione</b> 1A0DI1 (ingrosso Capannori)				
<u>1A0</u> <u>200</u> <u>GESTIONE</u> <u>OPERAT.ACQUED.PESCAG</u> <u>LIA</u>	<b>Distribuzione</b> 1A0DI2 (ingrosso Pescaglia)				
<u>1A0</u> <u>500</u> <u>GEST.OPERAT.ACQUED.PI</u> <u>SA/LIVORNO</u>	<b>Distribuzione</b> 1A0DI3 (ingrosso Pisa/Livorno)				
<u>1D0</u> <u>100</u> <u>GESTIONE</u> <u>OPERAT.DEPURAT.LUCCA</u>	1D0MG0 (>2000 abitanti)**  1D0ME0 (residuo)			<b>Altre attività idriche</b> 1I0RC0 (lavorazioni conto terzi)**** 1I0RF0 (reflui e percolati) 1I0RN0 (spurgo utenti)	
<u>1F0</u> <u>100</u> <u>GEST.OPERAT.</u> <u>FOGN. LUCCA</u>	1F00M0 (infrastrutture)***  1F00P0 (perdite)			<b>Altre attività idriche</b> 1I0RC0 (lavorazioni conto terzi)****	

				110RS0 (servizi accessori fognatura)	
<u>1F0</u> <u>101</u> <u>ALLAC. E</u> <u>PROGETTAZ.FOGLN.LUCCA</u>	1F00A0 (allacci)				
<u>1S0</u> <u>001</u> <u>GESTIONE</u> <u>UTENTI</u> -				<u>Misuratori</u> 110ZM4 (misuratori vari acquedotto) 110ZM5 (misuratori vari fognatura) <u>Vendita utenti</u> 110VB0 (gestione utenti)	
<u>1S0</u> <u>000</u> <u>SPESE</u> <u>STRUTTURA</u>					1S0000 (costi comuni)

Fonte: dati aziendali Geal

Con questa tabella il responsabile di settore che deve canalizzare un certo costo / ricavo riesce a capire in prima istanza dove un elemento deve essere inserito.

Come sottolineato dalla trattazione di Burns and Scapens, e trovato riscontro sul campo, questo livello è contraddistinto da un'alta forza di resistenza al cambiamento. I vari attori dell'organizzazione si trovano di fronte ai cambiamenti e non sempre è facile capire che si deve implementare nuove tecniche per riuscire a modificare il modo di lavoro.

Adesso che i criteri del Documento sono stati resi noti all'interno dell'organizzazione, le attività di riproduzione ed istituzionalizzazione del "Burns and Scapens" si fondono in maniera indissolubile con il "Seo and Creeds framework".

Il "Seo and Creeds (2002) framework", influenzato dalla dialectical perspective e dagli studi di Benson's, si basa sul fatto che lo stesso cambiamento istituzionale cercato porta in se delle contraddizioni, e che proprio queste contraddizioni sono il motore propulsore al cambiamento, una volta che agiscono con la prassi umana. Non da meno, i due studiosi, sottolineano come il cambiamento sia attuabile solo dopo che gli attori hanno riconosciuto tali contraddizioni e le loro potenzialità sviluppando una visione critica.

Queste contraddizioni sono riferibili a<sup>8</sup>:

1. Inefficienza tecnica, la spinta per avere legittimità istituzionale può andare a discapito dell'efficienza tecnica. Gli accordi istituzionali creano conflitti con le attività tecniche e l'esigenza di efficienza. Questo dualismo crea una forte discrepanza tra i requisiti funzionali/tecnici della società e le esigenze istituzionali. Anche se nel breve periodo l'istituzionalizzazione ha obiettivi costruttivi, tali scopi non sono perseguibili se non c'è una logica di qualità, e lavoro continuo
2. Mancanza di adattamento, è possibile avere divergenze con l'ambiente esterno. Questo perché una volta messe in atto, le istituzioni, tendono ad essere date per scontate. Come risultato, si ha che non vi è nessuna risposta al cambiamento di fattori esterni. Il tutto è conseguenza del blocco psicologico ed economico intra aziendale. Si afferma che nonostante il processo istituzionale sia adattativo, una volta messo in atto esso ha il difetto di essere sia psicologicamente che economicamente bloccato e isolato, tale da non rispondere più ai cambiamenti che si hanno nell'ambiente esterno. Questa non adattabilità crea degli spazi dove si sviluppano con il tempo le contraddizioni tra le presenti istituzioni e i loro cambiamenti esterni.
3. Incompatibilità istituzionale, la conformità a specifici accordi istituzionali, spesso porta a conflitti con istituzioni alternative. Le organizzazioni e gli individui che ne fanno parte, sono sempre più esposti a molteplici e contraddittori, a volte interconnessi, accordi istituzionali. Di conseguenza gli

---

<sup>8</sup> Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks, Revista de Administracao e Contabilidade de Unisinos, Wanderley, Miranda, Matos de Meira, Cullen, p. 116

accordi istituzionali, sono spesso incongruenti con altre impostazioni spesso conseguite in situazioni spazio-temporali differenti.

4. Interessi divergenti, questa quarta contraddizione è conseguenza di lotte politiche tra i vari partecipanti all'attività aziendale che hanno interessi divergenti e poteri contrastanti. Viene sottolineato come gli attori, le cui idee e interessi non sono adeguatamente serviti da convinzioni sociali esistenti possono agire come potenziali agenti di cambiamento qualora diventino consci delle condizioni istituzionali.

Dagli studi di Benson, si capisce come il processo si divida in due punti focali:

- Riflessione, il momento in cui si prende coscienza delle contraddizioni
- Azione, il momento in cui entra in moto la mobilitazione

Questo è ciò che è successo nell'ambito del caso Geal SpA. Le spiegazioni interne sulla nuova codifica, i gruppi di lavoro e di confronto, lo studio concreto delle procedure sulla rilevazione dei costi / ricavi, hanno fatto capire ai vari attori aziendali che la normativa, il cambiamento istituzionale richiesto portava in sé numerose contraddizioni, che si sono scontrate con l'operato e gli stessi obiettivi societari.

Studieremo in questo caso le contraddizioni portate in sé dalla normativa, suddividendole nel momento di riflessione ed azione, cercando così di giungere ad un risultato finale sull'applicazione di questo nuovo tipo di contabilità analitica.

Le contraddizioni rientrano nella categoria delle inefficienze tecniche. Seo and Creeds sottolineano come questo tipo di contraddizioni sia dovuto al fatto che anche se nel breve periodo l'istituzionalizzazione abbia obiettivi costruttivi, essa deve essere plasmata perché si abbiano le condizioni di efficienza ricercate dai vertici aziendali.

*Informazioni poco chiare riportate dalla normativa*

### **Riflessione**

Nel momento di analisi della normativa, si nota come essa non parli né di centri di costo relativi ad "Investimenti capitalizzabili" (centri virtuali/transitori), né di centri di costo associabili come "Commesse a rimborso". Ciò si scontra, in Geal SpA, con una diversa realtà. Abbiamo visto come nella normativa pre – Unbundling la società destinasse alcuni centri di costo a procedure particolari, quali gli "Investimenti capitalizzabili", i

centri virtuali che rendono trasparenti le procedure di capitalizzazione ed attività particolari, quali le “Commesse a rimborso”. Queste attività, peculiari in una società municipalizzata, non vengono riscontrate nella contabilità analitica proposta dall’Autorità.

### **Azione**

Durante lo studio nel gruppo di lavoro, si è analizzato se la normativa sotto le righe potesse destinare centri di costo a questo tipo di attività. Considerando che le “Attività capitalizzabili” e le “Commesse a rimborso” riguardavano tutte le aree del settore idrico (acquedotto, depuratore, fognatura), ci si è chiesto se nelle definizioni dettate dall’Autorità, ci fossero informazioni riguardanti tali aree.

Analizzando la normativa ci accorgiamo che il tratto discriminante di tale distinzione sta nelle parole di “investimento” e di “infrastrutture”. L’Autorità non prevedendo specifici centri di costo, non ha nemmeno pensato di inserire nuovi centri per contenere tali voci e ha destinato tali procedure ed attività nelle aree caratteristiche di acquedotto, fognatura, depurazione e servizi (quest’ultimi solo per le commesse a rimborso da parte del comune).

Si è dovuto quindi decidere se mantenere comunque i centri di costo relativi a investimenti e commesse (con una nuova codifica) nonostante il Documento non lo prevedesse oppure inserire dal 2015 queste voci in un unico centro di costo comune di acquedotto, fognatura, depurazione o servizi.

#### **1A0DM0**

(distribuzione realizzazione infrastrutture  
acquedotto)

#### **1L000A**

(lavori, investimenti acquedotto Lucca)

#### **1L0003**

(lavori, investimenti acque. Pisa/Livorno)

#### **1D0MG0**

(depuratore infrastrutture maggiore duemila  
abitanti)

#### **1L000D**

(lavori, investimenti depuratore Lucca)

#### **1F00M0**

(fognatura infrastrutture)

#### **1L000F**

(lavori, investimenti fognatura  
Lucca)



**110RC0**

(servizi, lavorazioni conto terzi)

**1P000A**

(prestazioni a rimborso acquedotto)

**1P000D**

(prestazioni a rimborso depuratore)

**1P000F**

(prestazioni a rimborso fognatura)

Nonostante lo studio della Normativa dovrà continuare in una logica di miglioramento continuo anche per l'anno venturo, e nonostante i nuovi centri di costo e la specificità delle aree sia aumentata in modo esponenziale, si è deciso di mantenere gli attuali centri di costo utilizzati solo per questo tipo di investimenti e commesse. Tale decisione è stata presa per mantenere uniformità sulle rilevazioni di contabilità analitica fatte nel corso degli anni. Inoltre, nei centri di costo riferiti alle commesse a rimborso vengono inseriti al momento anche investimenti con un margine di ricavo maggiore di 7500 euro. Tale margine giustifica l'utilità di tali centri, utili per monitorare investimenti con un impatto sulla gestione aziendale.

*Il problema dei costi comuni e le basi di riparto***Riflessione**

Il secondo problema rilevato in fase intra organizzativa, riguarda la ripartizione dei costi comuni. La normativa, in maniera ineccepibile, prende in considerazione ed aiuta le società nella rilevazione dei driver per ripartire i costi comuni tra i vari centri di costo. Il trade off in questo caso riguarda il fatto che seppur l'azienda utilizzi il metodo dei centri di costo, essa si ferma ad uno step superiore, del processo di allocazione dei costi. In particolare le aziende creano i centri di costo e i consuntivi gestionali solo allocando i ricavi e i costi diretti relativi a tali attività. I costi comuni vengono inseriti:

1. Per quanto riguarda i costi comuni di struttura, ad esempio costo del personale amministrativo, essi vengono tutti inseriti e accumulati in un unico centro di costo, denominato appunto di struttura, contenente voci di ricavo, come le sopravvenienze attive
2. Per quanto riguarda i costi comuni di gestione utenza, ad esempio costi di bollettazione, costi di call center etc, essi vengono tutti inseriti in un unico centro di costo, definito centro di costo gestione utenza

La differenza sta nel fatto che in azienda non è mai stato conveniente procedere ulteriormente ribaltando questi centri di costo sui centri produttivi finali. Questa convenienza si basa sul fatto che l'Autorità nel calcolo delle tariffe da destinare all'utenza ha sempre richiesto una divisione basata su:

- Costi (diretti ed indiretti) relativi al servizio idrico integrato (questi formano la tariffa)
- Costi (diretti e indiretti) relativi ad altri servizi (non formano la tariffa)

Quindi, il ribaltamento dei costi indiretti nei centri di costo finali avviene solo nei periodi dell'anno in cui l'Autorità richiede i dati di costo per formulare le tariffe. Ma questo metodo è semplificato rispetto a ciò che chiede la normativa sull' "Unbundling contabile". Il documento richiede che i costi indiretti vengano ripartiti per ogni centro di costo che si viene a formare. Nell'invio dei dati di costo da Geal SpA all'Autorità, quando questi si richiedono per il calcolo tariffario, i costi indiretti vengono ripartiti solamente in due centri di costo creati ad hoc, che sono uno relativo al servizio idrico integrato (dato dall'aggregazione dei centri di costo acquedotto, depurazione e fognatura), ed uno relativo agli altri servizi che non vanno ad inficiare nel calcolo della tariffa.

### **Azione**

Prima di prendere una decisione, cioè quella se procedere con il ribaltamento dei costi comuni sui centri finali, è stato fatto uno studio riguardante la convenienza informativa e gestionale rispetto ad eventuali costi amministrativi che si sarebbero venuti a creare, con la ricerca e l'utilizzo delle basi di riparto proposte dal Documento.

Per l'attività di Approvvigionamenti ed acquisti, i driver proposti sono:

- Numero ordini e/o contratti e/o gare di acquisto e appalto registrati da ciascuna attività
- Importo complessivo degli ordini e/o contratti e/o gare di acquisto registrato a consuntivo da ciascuna attività
- Numero di fatture passive registrato in contabilità da ciascuna attività

Relativamente a tali attività, è stato sottolineato come il primo driver, non sia capace di dare significatività alle operazioni compiute. Gli appalti e le gare d'acquisto della

società non sono in numero tale da giustificare il loro utilizzo come driver di riferimento. Lo stesso si può dire degli importi. Ancora più esplicativo è il caso del numero di fatture passive registrate. Utilizzare tale variabile come driver di riferimento significherebbe avere un programma in grado di dividere il tempo e il costo del lavoro del responsabile acquisti tra i vari centri di costo in maniera oggettiva. Dato che tale programma in azienda non c'è, significherebbe far sì che lo stesso responsabile, oltre al lavoro di registrazione delle fatture passive che arrivano in azienda, dovrebbe utilizzare ulteriore tempo per suddividere il proprio lavoro a seconda dell'area interessata dalla fattura. Anche se in prima analisi ciò può risultare poco conveniente, va sottolineato come un secondo fine della normativa sia quello di avere una gestione ottimale organizzativa. Riuscire a monitorare il lavoro del dipendente amministrativo che si occupa delle fatture, può significare anche avere un'attenzione particolare all'operato dei responsabili operativi, controllando numero di fatture emesse e i vari importi.

Per l'attività di Servizi informatici, il Documento propone:

- Numero di elaborazioni effettuate per ciascuna attività
- Numero di postazioni assegnate a ciascuna attività
- Costo di manutenzione software/hardware registrato a consuntivo da ciascuna attività

Come visto sopra, anche questi driver non soddisfano le caratteristiche aziendali. Risulta estremamente complicato capire quante elaborazioni vengono fatte per singole attività distinte. In occasione di un'estrazione di dati da parte del software riuscire a capire quanto lavoro il software fa a seconda delle aree di riferimento sarebbe troppo oneroso. Il numero di postazioni è poi poco oggettivo dato che all'interno della struttura centrale esiste un solo ufficio che si occupa di tutte le aree globalmente (data la dimensione ridotta dell'azienda), e non tante postazioni divise per attività. Lo stesso dicasi del costo di manutenzione software/hardware registrato a consuntivo da ciascuna attività, dal momento che la manutenzione viene fatta nell'unico ufficio Ced presente all'interno della struttura.

Per l'attività relativa ai Servizi amministrativi e finanziari si prevede:

1. Numero di transazioni registrate per attività
2. Numero di conti annuali separati predisposti per ciascuna attività

Per il primo driver proposto, vale lo stesso ragionamento fatto per il numero di fatture passive registrato in contabilità da ciascuna attività. Per quanto riguarda il numero di conti annuali separati, possiamo sottolineare come tali conti non siano in quantità significativa per giustificare un loro utilizzo come driver.

Cercando di giungere ad un risultato rispetto a questo trade off, si può affermare come la società condivida l'idea di iniziare a ribaltare i costi comuni sui centri di costo, soprattutto per raggiungere l'obiettivo di individuare i costi standard da riconoscere al gestore. Geal SpA per questo si riserva di iniziare un processo di aggiornamento relativo a tale ulteriore procedura nell'utilizzo dei centri di costo, analizzando però dettagliatamente driver specifici per la società.

*La significatività delle informazioni e il confronto con il software di contabilità analitica aziendale*

### **Riflessione**

I trade off più importanti analizzati in questo livello riguardano infine la significatività delle informazioni richieste dal Documento e il difficile processo di adattamento al software utilizzato per gestire la contabilità analitica.

Riguardante la significatività dobbiamo ricordare come tale modello, esteso a tutti i tipi di aziende operanti nel settore idrico, sia stato studiato e modellato per aziende di dimensione molto maggiore rispetto allo specifico caso Geal SpA (Acea di Roma, acquedotto pugliese) ed alla maggioranza delle aziende operanti nel settore. Riuscire ad adattarlo a tutte le imprese è opera ardua e complessa. Non dimentichiamoci inoltre che l'Unbundling contabile è un Documento già operativo per i servizi dell'energia elettrica e il gas. Ma la peculiarità di tali settori, differente da quella del servizio idrico integrato, sta nel fatto di non avere in gestione tutto il ciclo di lavoro.

In particolare, per quanto riguarda l'area acquedotto, riscontriamo come sia molto difficoltoso e apparentemente di scarso significato suddividere tale attività in un numero molto elevato di comparti. Questo perché Geal SpA ha ricevuto in affidamento l'intero ciclo idrico integrato. Risulta quindi estremamente oneroso trovare un metodo che riesca a ripartire i ricavi della vendita per il servizio agli utenti finali tra le suddette attività. Senza dimenticare, che tutto ciò non sarebbe necessario ai fini tariffari, dato che la tariffa applicata all'utenza non varia a seconda dell'attività che si svolge (captazione,

adduzione, potabilizzazione, distribuzione), ma è indivisibile ed unica per tutta l'attività acquedotto.

Non sono state rilevate particolari difficoltà per le altre due attività tipiche del servizio idrico integrato (fognatura e depurazione), nonostante ciò, anche queste due aree risultano estremamente dettagliate.

I problemi maggiori sono stati rilevati nelle attività riferibili ai servizi erogati dall'azienda. Il Documento risulta dettagliare le aree eccessivamente, creando comparti che a fine anno potrebbero non essere movimentati né per i costi, né per i ricavi.

Il problema conseguente a questo trade off di significatività è puramente tecnico. Non tutte le aziende del servizio idrico integrato utilizzano lo stesso software di contabilità analitica (nella maggior parte dei casi è Sap). In particolare la società Geal SpA utilizza il software di contabilità analitica Acg Vision4. Questo programma, utile alle finalità aziendali ma meno articolato rispetto al software di riferimento Sap, non è in grado di gestire tutte le articolazioni richieste dal Documento.

Fino ad adesso il programma agiva su due livelli di indagine. Su un primo livello si lavora con i centri di costo "globali" e ad un secondo livello con le voci di spesa. Per quanto riguarda i centri di costo riferiti agli investimenti e alle commesse, un primo livello è globale per centro di costo, e ad un secondo livello si articola in varie "commesse", capaci di racchiudere costi e ricavi di un particolare lavoro.

Il documento articola in maniera esponenziale tali livelli, dato che richiede di implementare (esempio dell'attività acquedotto):

1. Un primo livello nel quale inserire il centro di costo globale acquedotto
2. Un secondo livello nel quale inserire la prima suddivisione data da captazione, potabilizzazione, adduzione, distribuzione
3. Un terzo livello nel quale inserire le prime suddivisioni tecniche
4. Un quarto livello nel quale inserire le voci suddividendole per aree dimensionali

Tutto ciò con il software Acg Vision4 non è possibile da implementare. Inoltre questa suddivisione (come abbiamo già sottolineato poco significativa) porta a problemi in sede di budgeting. Articolare così tanto le varie aree significa avere in fase di programmazione una quantità elevatissima di prospetti che portano solamente a fare confusione per chi deve analizzarli.

## **Azione**

Questo problema di significatività è stato portato alla luce anche nelle varie riunioni avvenute con i responsabili organizzativi di area. Nel momento in cui è stata introdotta l'ulteriore complicazione del software è stato invitato a partecipare anche il responsabile information technology.

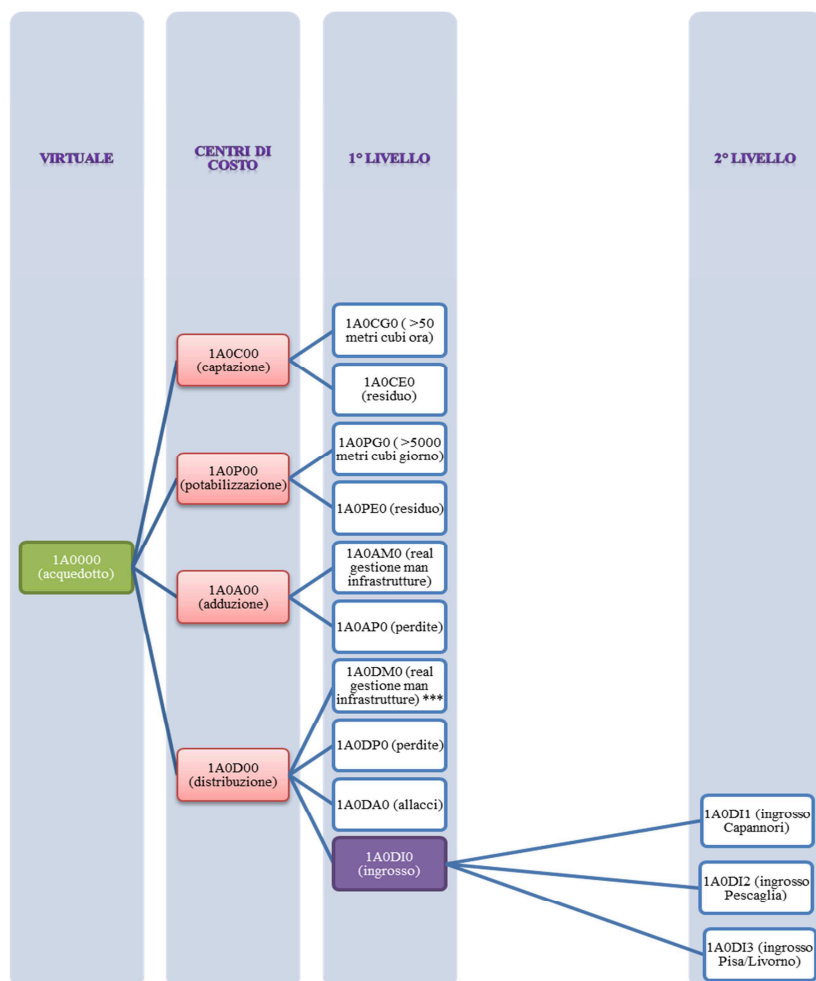
La questione fondamentale è stata quella di capire se seguire perfettamente la normativa o creare una nuova struttura per centri di costo, sulla base di quello che il Documento spiega, ma lasciando spazio ad interpretazioni aziendali. Dopo di che, interagendo con il responsabile ced è stata implementata una struttura in grado di integrarsi con il software.

Il risultato sta nell'aver strutturato un nuovo tipo di contabilità analitica, ma con caratteristiche peculiari aziendali, seguendo la traccia della Normativa, ma implementando centri di costo in linea con gli obiettivi societari.

Questi sono i risultati relativi alle varie aree:

1. Acquedotto (grafico 1)

**Grafico 1:** centri di costo Geal area acquedotto



Fonte: dati aziendali Geal

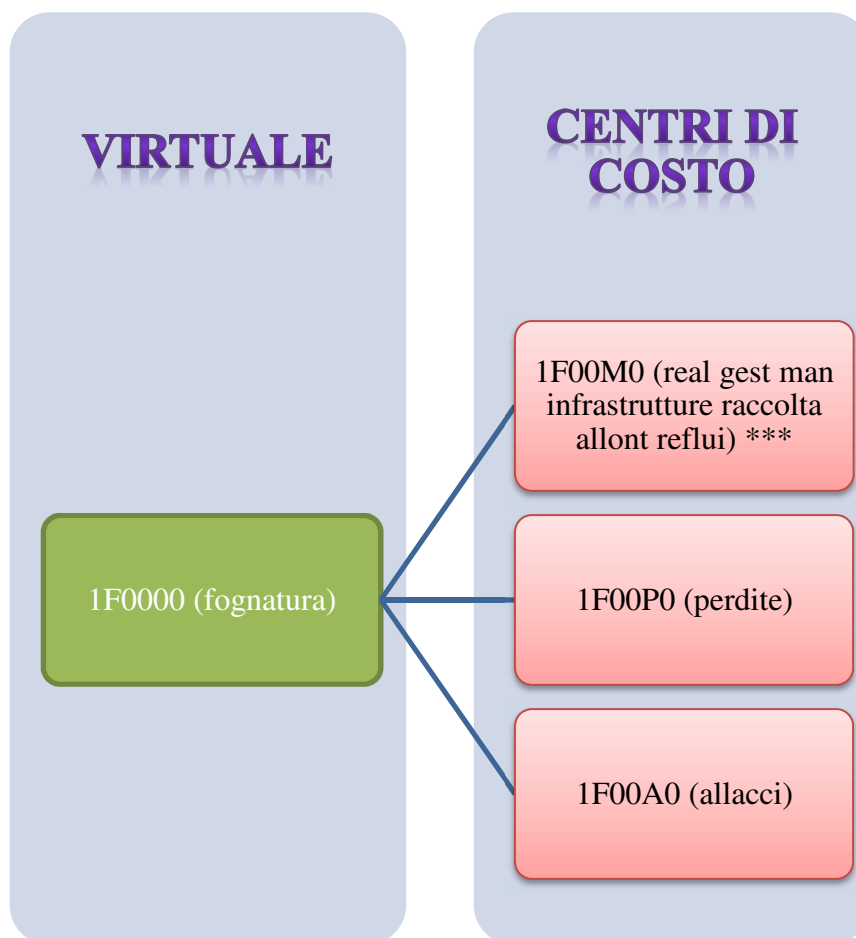
---

Relativamente a questa area dobbiamo specificare come sia stata mantenuta tale la conformazione dei centri di costo richiesti dalla normativa (captazione, potabilizzazione, adduzione e distribuzione). La differenza molto importante, sta nel fatto, che è stata la stessa società Geal a inserire tre nuovi centri di costo non previsti dal Documento. I tre centri di costo peculiari riguardano le attività di ingrosso, aree di grande importanza gestionale. La normativa non poteva prevedere che tutte le società avessero anche questo tipo di attività. Come conseguenza è stato utile inserire un ulteriore livello che dividesse le attività d'ingrosso per destinazione (Capannori, Pescaglia, Pisa/Livorno).

## 2. Fognatura (grafico 2):

---

**Grafico 2:** centri di costo Geal area fognatura



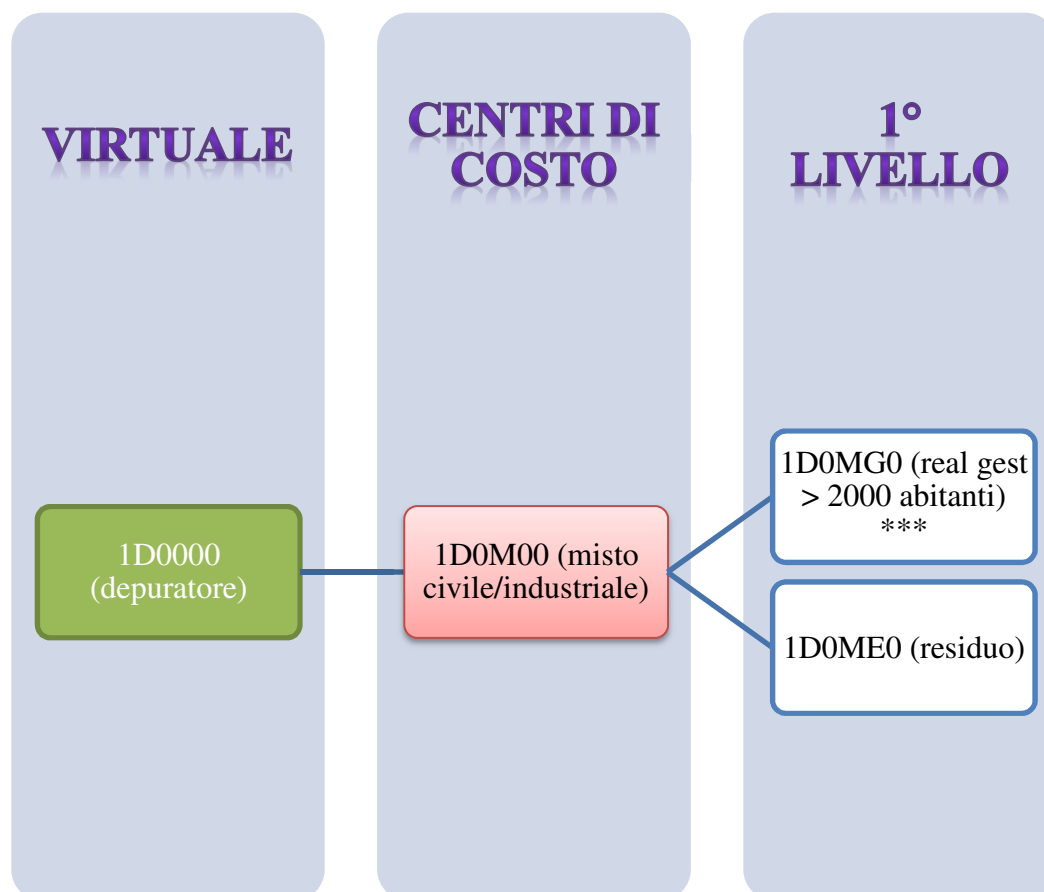
Fonte: dati aziendali Geal

---

La fognatura non ha destato particolari problemi. E' stato eliminato il centro di costo relativo alla raccolta e allontanamento di acque meteoriche e di drenaggio urbano con infrastrutture dedicate (fognature bianche), perché la società non svolge tale tipo di attività.

### 3. Depurazione (grafico 3):

**Grafico 3:** centri di costo Geal area depuratore



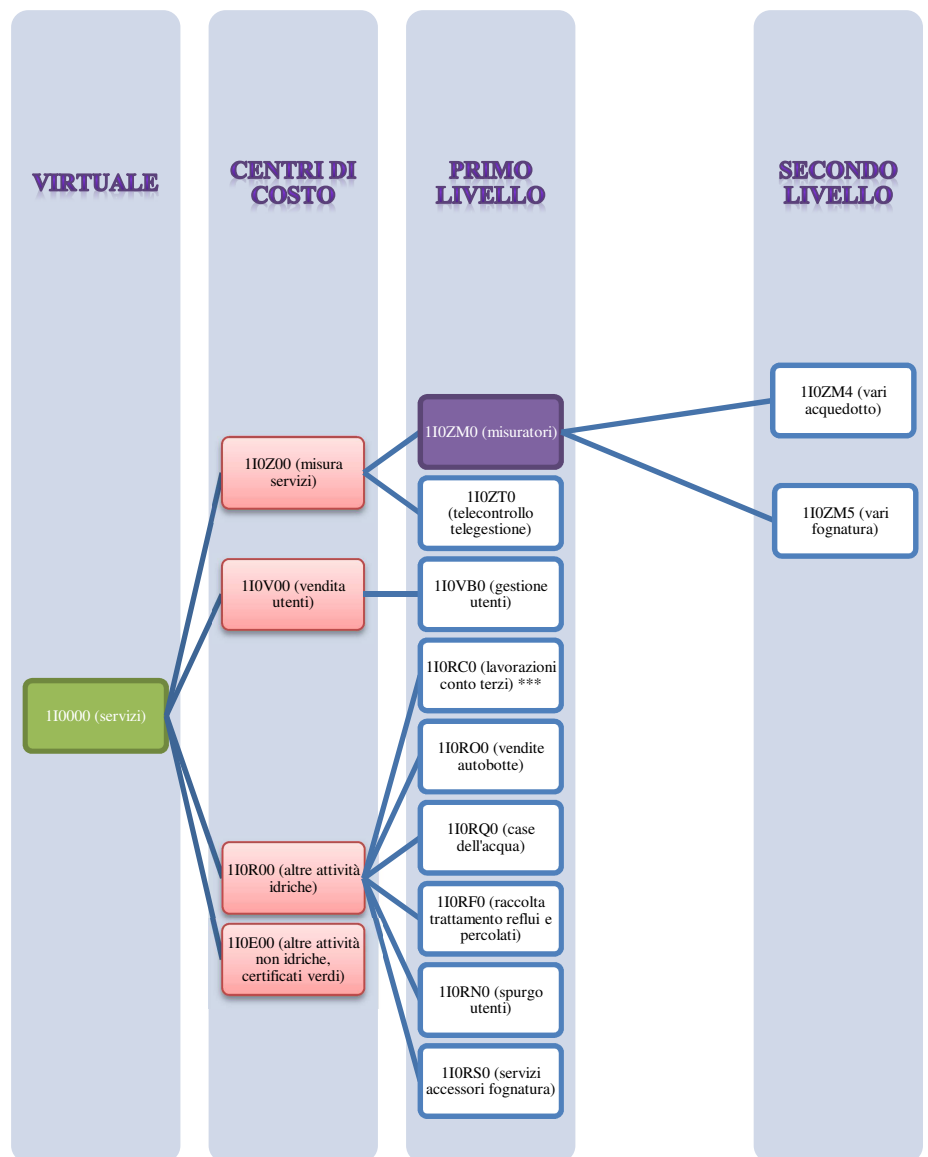
Fonte: dati aziendali Geal

Relativamente all'attività di depurazione è stato eliminata la divisione originaria, che destinava, depurazione riservata al servizio idrico integrato e depurazione mista civile industriale, proprio perché la società Geal destina tale attività in un'unica gestione.

### 4. Servizi (grafico 4):

**Grafico 4:** centri di costo Geal area servizi





Fonte: dati aziendali Geal

L'area relativa ai servizi è quella che ha avuto più cambiamenti e modifiche. Relativamente al centro di costo relativo alle misurazioni, invece di dividere in molti comparti relativi ad ogni singolo servizio, sono stati istituiti due centri di costo macro, che racchiudono tutte le attività di misura relative all'acquedotto e alla fognatura. E' stato mantenuto il comparto originario relativo al telecontrollo e telegestione, attività presente all'interno della gestione operativa aziendale. Anche per la gestione utenti, sono stati eliminati tutti i comparti relativi alle varie aree ed è stato mantenuto un unico comparto che racchiude tutte le operazioni riguardanti la gestione del cliente e che si svolgono soprattutto allo sportello. Rientra tra queste, anche la gestione dei crediti e delle tariffe relative a clienti morosi. E' stata ampliata la struttura delle altre attività

idriche. Queste attività vengono raccolte nelle operazioni di lavorazioni conto terzi, le vendite con autobotte, le case dell'acqua, la raccolta e trattamento reflui e percolati, lo spurgo utenti e vari servizi accessori fognatura. Infine è stata mantenuta la classificazione delle altre attività non idriche, intendendo i rapporti con l'ambiente, i certificati verdi e la produzione di energia elettrica.

L'area servizi è stata semplificata rispetto a quanto richiesto dalla normativa, e questo perché con uno studio in fase di progettazione si è notato come molti dei centri di costo e comparti richiesti dalla normativa sarebbero stati poco significativi, movimentati solo di qualche voce, con costi che non avrebbero giustificato il risultato ottenuto.

Strutturata la contabilità si è cercato di adattarla al software aziendale di riferimento Acg Vision4. In particolare sapendo che esso lavora su tre livelli di riferimento si è cercato di strutturare gli oggetti di costo in modo da essere incorporati nelle estrazioni del software.

Come primo passo, non risultano più essere centri di costo le macro aree relative ad acquedotto, fognatura, depurazione e servizi. Questo per eliminare un livello di utilizzo del software. Ovviamente queste attività torneranno alla luce nel momento della gestione in cui servirà un resoconto generale dell'area di riferimento. Ciò potrà essere fatto ad esempio con programmi in grado di aggregare i dati quali excel.

Il centro di costo viene quindi spostato ad un livello più basso. In particolare i centri di costo che si vengono a creare sono:

- Acquedotto captazione
- Acquedotto potabilizzazione
- Acquedotto adduzione
- Acquedotto distribuzione
- Fognatura reflui
- Fognatura perdite
- Fognatura allacci
- Depuratore misto civile/industriale
- Servizi misura servizi idrici
- Servizi vendita utenti
- Servizi altre attività idriche
- Servizi altre attività non idriche
- Lavori investimenti acquedotto Lucca

- Lavori investimenti acquedotto Pisa/Livorno
- Lavori investimenti fognatura Lucca
- Lavori investimenti depuratore Lucca
- Prestazioni a rimborso acquedotto
- Prestazioni a rimborso fognatura
- Prestazioni a rimborso depuratore

Come si può notare, nonostante la Normativa sia risultata molto complicata è stato studiato un metodo che dai 17 centri di costo pre normativa, ne crea solo due di più, passando a 19 centri di costo.

Per quanto riguarda i comparti al di sotto dei centri di costo, nella figura si nota come essi sono colorati in viola e bianco. Quelli colorati in viola, sono comparti virtuali, che non esistono nel software, ma che indicano agli impiegati amministrativi un'ulteriore suddivisione, fino ad un terzo livello. I comparti in bianco sono ulteriori sottocentri, cioè gli oggetti di costo che non si suddividono ulteriormente.

E' importante sottolineare come per i vari responsabili operativi che giornalmente aggiornano le informazioni di costo/ricavo risultano essere fondamentali i comparti evidenziati in bianco, dato che per loro assumeranno il valore di centri di costo. Le ulteriori classificazioni evidenziati in bianco e rosa serviranno al reparto amministrazione per riuscire ad aggregare i dati in modo da avere consuntivi gestionali in grado di spiegare gli andamenti richiesti per le varie aree di lavoro.

Questa è stata la soluzione che ha portato alla convivenza della nuova struttura di contabilità analitica con il software di gestione aziendale Acg Vision4.

### **III.5. CONCLUSIONI**

Abbiamo contestualizzato il caso Geal SpA con il modello "Management accounting change model", ed abbiamo visto i vari processi di cui esso si compone.

Siamo passati da un livello economico politico e inter organizzativo studiato con il modello di "Dillard et al.", ad un livello intra organizzativo studiato con i modelli di "Burns and Scapens" e "Seo and Creed's".

Diventerà rilevante adesso l'aggregazione di tutte le assunzioni fatte dalla totalità delle aziende del settore idrico relative alla contabilità analitica per riuscire a ripercorrere con la logica "Bottom up" il "Dillard et al. Framework". Secondo il modello l'insieme delle

prassi messe in atto a livello di singola azienda influenzeranno la totalità dei criteri inter organizzativi a livello di settore e di conseguenza anche i criteri economico politici che avevano iniziato il processo di istituzionalizzazione.

Il modello del “Management accounting change model”, utilizzato per analizzare il caso Geal SpA, ha consentito di spiegare il processo di istituzionalizzazione portato dal Documento 82/13 sull’ Unbundling contabile. Oltre a ciò ha permesso di integrare le soluzioni portate dalla Normativa, in modo tale da rispondere con completezza alle richieste dell’ Autorità per l’energia elettrica, il gas e il servizio idrico. Con una nota a margine l’ Autorità chiedeva a tutti i responsabili di progetto di inserire eventuali note per segnalare miglioramenti nella suddivisione dei centri.

Geal SpA, conferma come l’ impostazione originaria della normativa sia conforme alla sua realtà, dividendo le aree in acquedotto, fognatura, depurazione, altre attività idriche ed altre attività non idriche. Per la suddivisione di tali aree in comparti, è condivisibile usare come criteri le seguenti variabili:

1. Difficoltà di trattamento/gestione
2. Dimensione
3. Destinazione del servizio (servizio idrico integrato, misto o industriale)

Ciò che si ritiene opportuno, è di lasciare un margine di flessibilità applicativa ad ogni azienda. Come specifica il modello di “Burns and Scapens”, ogni società, anche se facente parte dello stesso settore (nel nostro caso, settore idrico integrato) ha delle peculiarità specifiche. Nel caso Geal SpA, la vendita di acqua all’ingrosso ne è esempio. Non tutte le società operanti nel settore hanno questa particolare funzione; il fatto di avere inserito dei comparti relativi alla vendita di acqua all’ingrosso (Capannori, Pescaglia, Pisa/Livorno), sotto al centro di costo “acquedotto distribuzione” anche se il Documento non lo prevedeva, assume un valore molto importante. Questo per riuscire a monitorare la gestione di tali attività.

Ogni azienda del settore ha attività che non necessariamente devono ritrovarsi nelle altre. Ovviamente non sarebbe stato possibile fare una normativa “Unbundling” specifica per ogni società, quindi la possibilità di inserire aree anche non previste, risulta fondamentale per ogni società che voglia adattarsi a questo cambiamento strutturale di contabilità analitica.

#### **IV. RIFLESSIONI CONCLUSIVE**

La trattazione riportata in questa tesi analizza come un'azione istituzionale abbia portato al cambiamento della contabilità analitica e del management accounting aziendale. Tale processo è stato studiato con framework teorici, che hanno fatto da contesto al caso aziendale Geal SpA.

Tali processi che compongono il "Management accounting change model" specificano come i vari passaggi seguano linee logiche e consequenziali.

Partendo da un'idea economico-politica trattata dalle Autorità e influenzata da poteri societari (power distribution), si passa ad un livello inferiore contraddistinto da tutti i criteri e le prassi seguite a livello di gruppi aziendali. Tali criteri poi, vengono delineati e plasmati da azienda ad azienda, a seconda di obiettivi e peculiarità. Ciò che genera il cambiamento è la risultante delle interazioni tra contraddizioni portate dall'istituzionalizzazione e la prassi umana. Questo percorso segue poi una logica bottom-up in grado di influenzare di nuovo i livelli superiori, organizzativi ed economico-politici.

Ciò è successo anche nel caso Geal SpA. L'autorità per l'energia elettrica il gas ed il servizio idrico, con il Documento 82/13 sull'Unbundling contabile ha posto le basi per un cambiamento nel modo di utilizzare la contabilità analitica e ciò ha generato cambiamenti nel management accounting. Tale obiettivo ha seguito i processi definiti sopra, partendo da un livello economico – politico, consolidandosi a livello di gruppo, fino ad essere modificata a livello aziendale.

Le contraddizioni portate dal Documento, inerenti la bassa chiarezza informativa, il problema dei costi comuni e le basi di riparto, la significatività delle informazioni ed il confronto con il software di contabilità analitica aziendale hanno messo in luce i limiti di tale logica.

A livello di mercato risulta lampante la differenza di implementazione tra i settori dell'energia elettrica e gas rispetto a quello idrico. La proposta di Unbundling riferita ai primi due settori sopra menzionati, risulta inerente ed efficiente, questo perché in un settore prima contraddistinto da Monopolio ed adesso diviso in comparti gestiti da aziende differenti, è efficace suddividere attività e comparti per avere un risultato chiaro sulle operazioni effettuate dalle varie gestioni. Ciò non trova riscontro nel settore idrico dove tutto il ciclo idrico integrato viene dato in gestione ad un'unica azienda.

Pertanto, a nostro modesto avviso, riteniamo interessante continuare a studiare come tali differenze si rifletteranno sull'efficacia dell'Unbundling contabile.

Lo studio della normativa ha portato alla luce un ulteriore trade off. La struttura della nuova contabilità analitica proposta risulta essere estremamente articolata e complicata rispetto ad una gestione portata avanti da società medio piccole. Tale articolazione si addice ad aziende grandi, quali Acea di Roma o l'acquedotto pugliese, dove una tale suddivisione trova risposta in una gestione estremamente complessa.

All'intero di Geal SpA (partecipata del gruppo Acea) la contabilità analitica per centri di costo ha sempre risposto ad obiettivi di:

1. Budget
2. Far coincidere le aree gestionali rappresentate dai centri di costo con i centri di responsabilità
3. La determinazione delle tariffe (entrano nel calcolo della tariffa solo i costi relativi al servizio idrico integrato, contraddistinto dalle attività di acquedotto, fognatura e depurazione)

Questa nuova riclassificazione e suddivisione per attività crea non pochi problemi ad un sistema di lavoro molto semplice ancora incentrato sul Direct Costing. Nonostante queste limitazioni, l'azienda si è impegnata a generare una struttura in linea con i propri obiettivi, cambiando alcune linee programmate dal Documento. Questa adesione al nuovo programma è la risultante di studi amministrativi ed operativi che hanno messo in luce gli obiettivi costruttivi di tale Documento.

L'esempio lampante risulta essere la richiesta di ripartizione dei costi comuni prima inseriti in un unico centro di costo. Anche se i driver proposti dal Documento sono complicati per il modo di lavorare aziendale essi denotano un'estrema tendenza ai concetti di efficacia ed efficienza della gestione. Quando la trattazione parla di driver come "numero di fatture passive registrate in contabilità", nonostante esso possa sembrare di difficile realizzazione, si capisce come cerchi di toccare anche obiettivi di efficienza organizzativa.

La società Geal SpA si è impegnata quindi a mettere in atto il Documento, partendo operativamente il 1 Gennaio 2015, con coscienza che un aumento della complessità nella contabilità analitica aziendale porterà ad un miglioramento efficace ed efficiente nella gestione operativa societaria.

## V. BIBLIOGRAFIA

- Barley S.R., Tolbert P.S. (1997), “Institutionalization, and structuration: Studying the links between action and institution”, in *Organizational Studies*.
- Baxter J., Chua W.F. (2006), “Reframing management accounting practice: A diversity of perspective” in *Contemporary issues in a management accounting*, Oxford University Press, Oxford.
- Benson J.K. (1997), “Organizations: a dialectical view” in *Administrative science quarterly*, pp.1-21.
- Bilancio Geal SpA 2013.
- Burns J., Baldvinsdottir G. (2005), “An institutional perspective of accountant’s new roles: The interplay of contradictions and praxis” in *European accounting review*, pp. 725-757
- Burns J., Nielsen K. (2006), “How do embedded agents engage in institutional change?” in *Journal of Economics Issues*, pp.450-456.
- Busco C. (2006), “Interpreting management accounting systems within processes of organizational change”, in *Methodological issues in accounting research: theories, methods, and issues*, Spiramus press, London.
  
- Cinquini L. (1994), “*Il throughput accounting come strumento di cost management*”, pubblicato in Farneti G. e Silvi R. .
- Cinquini L. (2008), “*Strumenti per l’analisi dei costi – Volume I – fondamenti di cost accounting*”, terza edizione, Giappichelli, Milano.
- Cioccolani L., Cosentino C. (2014), “*I dati sul servizio idrico integrato in Italia*”, Noè Edizioni, Roma.
  
- Delibera 27 Dicembre 2013, 643/2013/R/idr in materia di “*Approvazione del metodo tariffario idrico e delle disposizioni di completamento*”.
- Deliberazione 18 gennaio 2007, n. 11/07, in materia di “*Obblighi di separazione amministrativa e contabile (unbundling) per le imprese operanti nei settori dell’energia elettrica e del gas*”.
- Deliberazione 28 dicembre 2012, n. 585/2012/r/idr in materia di “*Regolazione dei servizi idrici: approvazione del metodo tariffario transitorio (mtt) per la determinazione delle tariffe negli anni 2012 e 2013*”.

- Dco. 28 Febbraio 2013, n. 82, in materia di “*Primi orientamenti in materia di obblighi di separazione contabile per gli esercenti i servizi idrici e in materia di revisione e semplificazione delle disposizioni di separazione contabile di cui alla deliberazione 18 Gennaio 2007, n. 11 /07*”.
- Di Cimbrini T. (2008), “*Social accounting theory*”, Aracne editrice, Roma.
- Giddens A. (1984), “*The constitution of society*”, in Polity press, Cambridge.
- Grafton J., Abernethy M.A., Lillis A.M. (2011), “Organisational design choices in response to public sector reforms: A case study of mandated hospital networks”, in *Management Accounting Research*, pp. 242-268
- Guerrini A., Romano G., Campedelli B. (2013), “Economies of scale, scope, and density in the Italian water sector: A two-stage data envelopment analysis approach”, in *Water resource management*, August, pp. 4559-4578.
- Hopper T., Major M. (2007), “Extending institutional analysis through theoretical triangulation: Regulation and activity based costing in Portuguese telecommunications” in *European accounting review*, pp. 56-97.
- Miolo Vitali P. (1997), “Cambiamenti nelle architetture strategico – organizzative e analisi dei costi”, capitolo 1, tratto da “*Strumenti per l’analisi dei costi - Volume II - il costing moderno per la comunicazione interna*”, Giappichelli, Torino.
- Miolo Vitali P. (2009), “*Strumenti per l’analisi dei costi – Volume II – approfondimenti di cost accounting*”, terza edizione, Giappichelli, Milano.
- Miolo Vitali P. (2009), “*Strumenti per l’analisi dei costi – Volume III – percorsi di cost management*”, terza edizione, Giappichelli, Milano.
- Model S. (2001), “Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform” in *Management Accounting Research*, pp. 437-464.
- Moore R.J.D. (2013), “Sustainability, institutionalization, and the duality of structure: Contradiction and unintended consequences in the political context of an Australian water business” in *Management Accounting Research*, pp. 366-386.



- Romano G. e Guerrini A. (2011), “Measuring and comparing the efficiency of water utility companies: A data envelopment analysis approach”, in *Utilities Policy*, May, pp. 202-209.
- Romano G., Guerrini A., Vernizzi S. (2013), “Ownership, investment policies and funding choices of Italian water utilities: an empirical analysis”, in *Water resource management*, April, pp. 3409-3419.
- Sibillio Parri B. (1999), “*Vantaggio competitivo e nuove filosofie di costo*”, Cedam, Padova.
- *Sistemi progrediti di pianificazione e controllo*, dispense ad uso degli studenti, Università degli studi di Palermo.
- Tsamenyi M., Cullen J., Gonzalez G.J.M. (2006), “Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis”, in *Management Accounting Research*, pp. 409-432
- Wanderley C., Miranda L.C., Matos De Meira J., Cullen J. (2011), “Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks”, in *Revista de Administracao e Contabilidade da Unisinos*, Giugno, pp. 111-121.
- Weber M., Roth G. (1968), “*Economy and society: An outline of interpretive sociology*”, Bedminster, New York.
- Wickramasinghe D., Alawattage C. (2007), “*Management accounting change: approaches and perspectives*”, Routledge, London.