

Sistemi di Controllo Direzionale e Contabilità Analitica

Activity-Based Management

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITA'

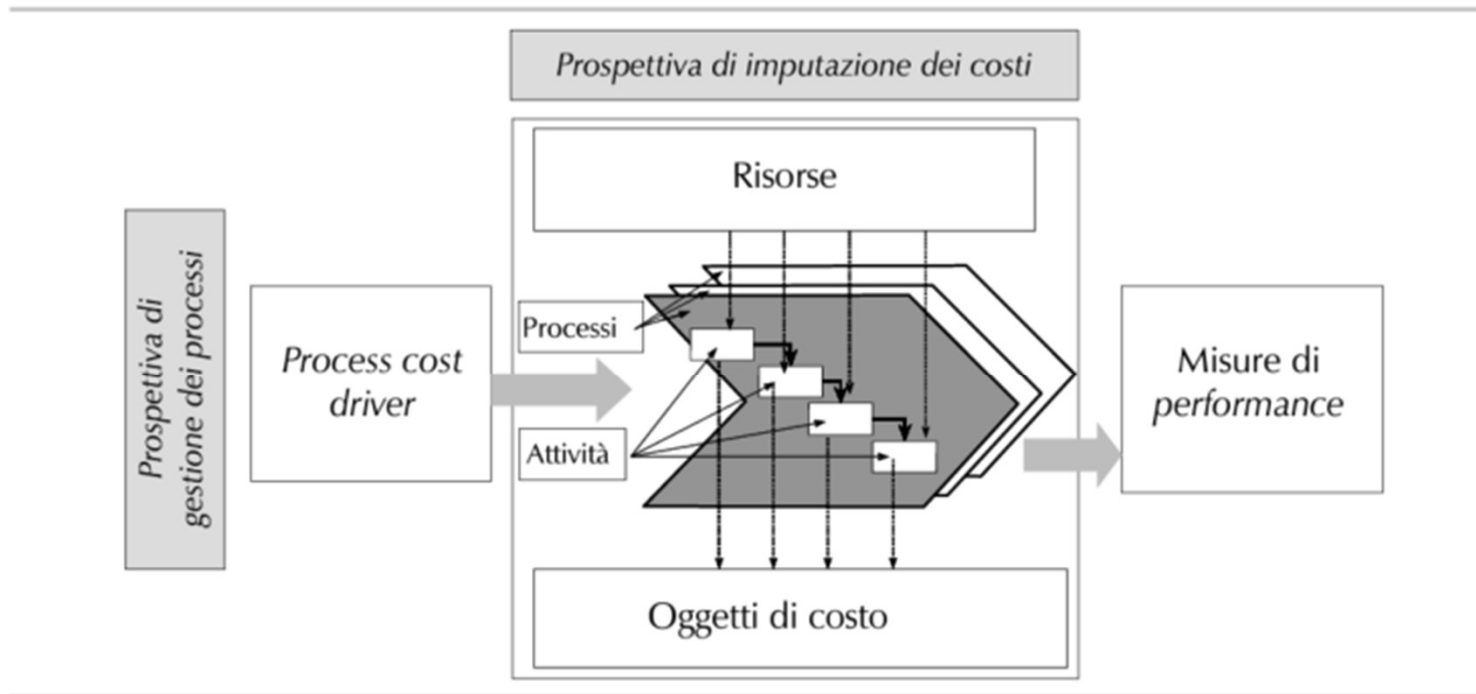
Superamento ABC in chiave ABM:

- Oggetto del controllo: non più CdR “funzionali”, ma *attività* e *processi*;
- Variabili delle misurazioni: *monetarie* e *non monetarie*;
- Attori del controllo: non più (o non solo) i responsabili dei CdR ma anche i *Process Owner*;
- Obiettivo del controllo: è quello di rafforzare la *funzione di indirizzo verso l'obiettivo*.

L'ABM può essere configurato come: un sistema di *controllo di gestione* (e non di *costing*) che individua nelle attività/processi gli *oggetti* di analisi da gestire per *migliorare l'efficienza* e l'*efficacia* del processo in un'ottica di *miglioramento continuo*, al fine di *accrescere il valore per il cliente* e la redditività dell'impresa, mediante l'utilizzo di *informazioni di costo delle attività* (ricavabili dall'ABC).

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITA'



Fonte: CAM-I, 1991, con modifiche.

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITÀ'

L'ABM viene rappresentato in un *modello bidimensionale* (**ABC/ABM**), avente come "perno" le **attività**, che evidenziano da un lato la *determinazione dei costi dei CdC* (**ABC**) e dall'altro l'esigenza della visione articolata per *processi* (**ABM**), al fine di individuare le cause generatrici dei costi (*Process cost driver*) e indicatori qualitativi/quantitativi che misurano la *performance delle attività* svolte.

Le **attività** assumono un ruolo centrale nelle due prospettive di analisi: nell'ABC hanno lo scopo di *attribuire i costi agli oggetti di costo*, nell'ABM sono finalizzate al *miglioramento continuo*.

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITA'

Mentre l'ABC richiede un livello più sintetico di definizione delle attività, l'ABM richiede l'individuazione di *process cost driver*, che possono essere in un numero molto superiore rispetto ai driver (*Ad* e *Rd*) impiegati nell'ABC.

Il *process cost driver* è un fattore (o evento) che determina un cambiamento nell'ammontare dei costi di un'attività all'interno di un processo, e quindi del costo dei processi stessi.

Esprime dunque le *cause* "profonde" d'insorgenza dei costi aziendali (perché si sostengono?).

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITA'

Le *fasi* del funzionamento dell'ABM sono le seguenti:

- *Individuazione delle attività* e loro *collocazione nei processi aziendali*, sulla base dei collegamenti tra esse esistenti;
- Determinazione dei *costi* e degli indicatori di *performance* delle *attività*;
- Definizione dell'*output* delle attività;
- *Imputazione dei costi* delle attività *agli oggetti di costo* (ottica ABC);
- Determinazione dei *fattori critici di successo* (FCS) dell'impresa, che costituiscono *obiettivi strategici da raggiungere*;
- *Valutazione efficacia/efficienza di attività/processi* in base ai FCS (misurazione attraverso KPI).

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITA'

Azioni manageriali supportate dall'ABM

L'ABM pone enfasi sul *flusso delle attività* costituenti i processi, per supportare le collegate azioni manageriali. A tal fine si distinguono due categorie di azioni:

- **ABM Strategico**: individua interventi diretti a “*fare le cose giuste*”, ossia a **svolgere quelle attività che soddisfano il cliente**.
- **ABM Operativo**: supporta interventi diretti a “*fare le cose nel modo giusto*”, **massimizzando il livello qualitativo/quantitativo dell'output delle attività e migliorando le specifiche modalità di svolgimento delle attività**.

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITA'

Azioni manageriali supportate dall'ABM

Esistono *vantaggi nell'utilizzo congiunto dell'ABM strategico ed operativo*:

- L'ABM strategico può evidenziare i **fattori critici del successo aziendale** e i **processi su cui focalizzare l'attenzione** per successivi interventi mirati di ABM operativo.
- L'ABM operativo **agisce sui processi in modo analitico e solo su quei processi strategici**, cioè quelli **importanti** che sono stati evidenziati dall'ABM strategico. In questo modo viene limitata l'onerosità e la complessità degli interventi di ABM operativo su tutti i processi.

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITA'

La visione orizzontale dei processi richiede la produzione di *informazioni* impiegabili per la realizzazione del miglioramento continuo.

Tali informazioni possono essere ottenute mediante:

1. **Misurazione del valore dei processi e delle attività (*analisi del valore dei processi*);**
2. *L'analisi dei process cost driver;*
3. *Le misure di performance di attività e processi.*

Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

Si tratta di una **metodologia per ridurre i costi e migliorare i processi** attraverso l'**eliminazione** delle **attività che non aggiungono valore (n.v.a.)** per il cliente finale o, secondariamente, per l'impresa. In particolare, si occupa di:

- **Eliminare** o ridurre al minimo le **n.v.a. activities** (interne o esterne);
- **Potenziare** le **v.a. activities**;
- **Riallocare** le risorse liberate dalla **n.v.a. activities** alle **v.a. activities**.

Activity Based Management

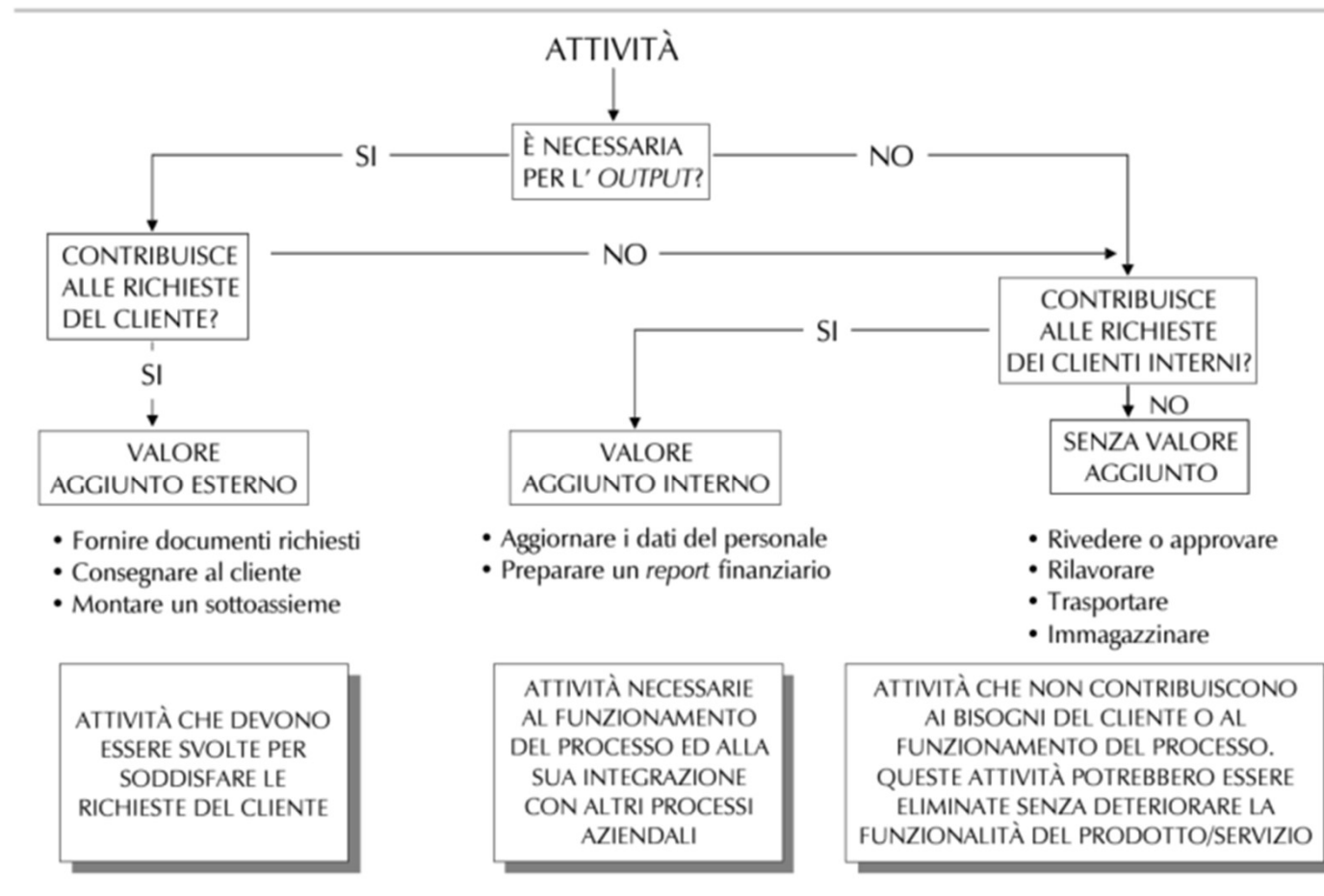
1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

In una **prospettiva spaziale**: nell'analisi del valore dei processi aziendali l'azienda deve **controllare** se un'attività sia **necessaria** per la **produzione del prodotto finito** (output) e se contribuisca a soddisfare le richieste dei clienti esterni ed interni o meno:

- Se l'attività è **necessaria** e se contribuisce a **soddisfare** le **richieste dei *clienti esterni*** è una **ATTIVITA' A VALORE AGGIUNTO ESTERNO**.
- Se l'attività **non è necessaria** per l'output, ma contribuisce a **soddisfare** le **richieste dei *clienti interni*** è una **ATTIVITA' A VALORE AGGIUNTO INTERNO**.
- Se l'attività **non è necessaria** per l'output, per cui **non** contribuisce a **soddisfare** le **richieste dei clienti esterni** e **non** soddisfa nemmeno le **richieste dei clienti interni**, si dice che l'attività è una **ATTIVITA' SENZA VALORE AGGIUNTO**.

Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)



Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

In una **prospettiva temporale** nell'analisi del valore dei processi aziendali è necessario **analizzare se una attività è percepita dal cliente.**

Se una **attività è percepita** dal cliente questa è una **ATTIVITA' A VALORE:**

- Se crea valore attuale: **attività a valore attuale** (assistenza, consegna, produzione)
- Se crea valore futuro: **attività a valore futuro** (R&S, industrializzazione, apertura nuovi mercati)

Si parla in questi casi di **GENERAZIONE DI VALORE.**

Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

Se una **attività non è percepita** dal cliente questa è una **ATTIVITA' NON A VALORE**:

- Se è necessaria al supporto dell'azienda: **attività di supporto** (programmazione, manutenzione, amministrazione);
- Se non è necessaria al supporto dell'azienda: **attività che genera sprechi** (code, difetti, capacità produttiva non utilizzata).

Si parla in questi casi di **ASSORBIMENTO DI VALORE**.

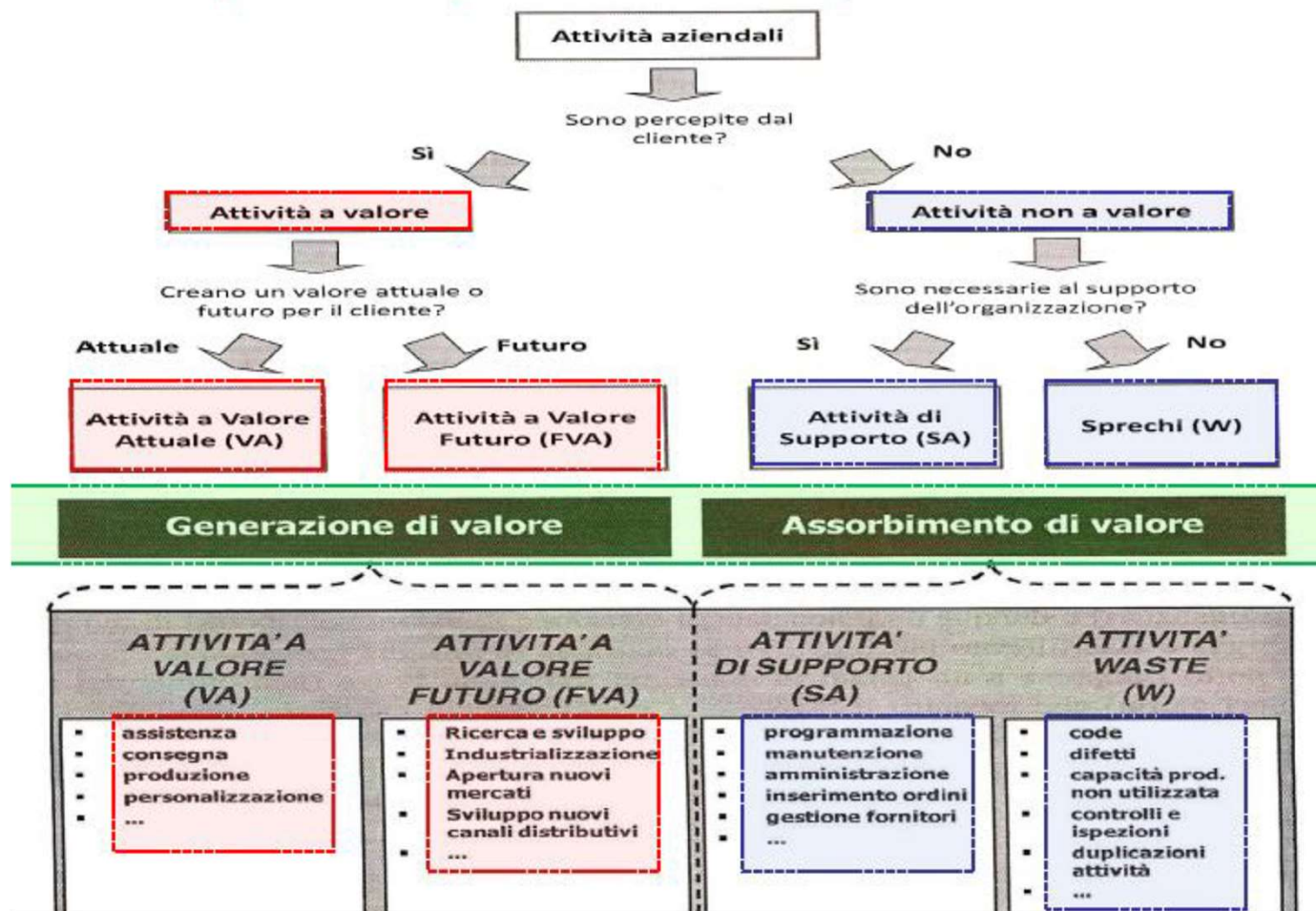
In particolare, le principali **attività** che **non aggiungono valore al prodotto**, che quindi devono essere **eliminate** attraverso la loro analisi con la PVA sono:

- attività di **immagazzinamento**;
- attività di **movimentazione**;
- attività che generano **tempi di attesa**;
- **attività non a valore aggiunto** che vengono realizzate nel processo produttivo.

Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

Prospettiva di specificazione “temporale” della PVA



Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

ANALISI DELLA PERFORMANCE ECONOMICA ATTRAVERSO LA PVA

Ipotesi alla base della PVA:

- **Generazione di valore**: le **attività a valore** (VA), ed i costi sottostanti, hanno una **correlazione positiva con i ricavi** (attraverso il prezzo);
- **Assorbimento di valore**: le **attività di supporto** e gli **sprechi** rappresentano **“solo” costi** per l’impresa.

Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

ANALISI DELLA PERFORMANCE ECONOMICA ATTRAVERSO LA PVA

La possibilità di separare le attività a valore e non a valore, consente di **individuare**:

- Il **profitto potenziale** (RO potenziale): esprime la **redditività** che l'impresa è **potenzialmente** in grado di **generare** ma che, a causa di attività non a valore, si **riduce a quella attuale**. In questo caso, quindi, è possibile **realizzare Recuperi di redditività**.
 - I **potenziali di miglioramento** (tramite le analisi delle attività e dei Cd): consente di **individuare** quelle **aree** in cui è **più conveniente concentrare gli sforzi di cost management** e quindi **intervenire** solo sulle attività di supporto e su quelle che generano sprechi, che **erodono il profitto potenziale**: in questo modo l'azienda potrà **realizzare** dei **Recuperi di efficienza**.
 - Una **stima** del **valore prodotto dalle attività a valore aggiunto** che **contribuiscono a generare ricavi**. In questo modo l'azienda potrà **realizzare** dei **Recuperi di efficacia**.

Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

ANALISI DELLA PERFORMANCE ECONOMICA ATTRAVERSO LA PVA



Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

ANALISI DELLA PERFORMANCE ECONOMICA ATTRAVERSO LA PVA

I recuperi di efficacia sono misurabili attraverso un indicatore: **REVENUE MULTIPLIER**

$$\text{Revenue (o Value) Multiplier} = \text{Ricavi} / \text{Costi VA e FVA}$$

Si ottiene dal **rapporto** tra i **ricavi** e i **costi** delle attività a valore attuale e valore futuro

Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

$$\text{Revenue (Value) Multiplier} = \text{Ricavi} / \text{Costi VA} = 28.800 / 4.252 = 6,8 \text{ €}$$

Per ogni € impiegato nelle *attività a valore* dell'impresa si ottiene un ritorno in termini di *ricavi* pari a € 6,8.

VOCE	IMPORTO	%
Ricavi netti	28.800	100,0%
Consumi	17.280	60,0%
Margine ante costi di trasformazione	11.520	40,0%
Costi a valore aggiunto	4.252	14,8%
Profitto Potenziale	7.268	25,2%
Costi di supporto	4.015	13,9%
Sprechi	1.783	6,2%
Risultato operativo attuale	1.470	5,1%

Activity Based Management

1. ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI (PROCESS VALUE ANALYSIS – PVA)

OBBIETTIVO: il revenue multiplier consente all'azienda di **individuare i ricavi** ottenuti **per ogni euro impiegato nelle attività a valore** che vengono realizzate.

FUNZIONE: La funzione è quella di **comprendere il valore riconosciuto dal mercato** (in termini di prezzo) **alle attività svolte dall'impresa per realizzare il prodotto offerto.**

VANTAGGI: I **vantaggi** dell'analisi del *Profitto potenziale* e del *Value Multiplier* sono:

- Lo **spostamento dell'analisi della redditività aziendale dalla sola dimensione dell'efficienza a quella dell'efficacia;**
- La **comprensione delle differenze nella performance tra aziende** (in termini di più alti o bassi Value Multiplier) dovute a:
 - Differenti modalità di svolgimento delle attività (*efficienza*);
 - Effetto moltiplicativo generato dalle attività a valore (*efficacia*).
 - Appropriati “allineamenti” tra attività, costi (ottica interna) e valore per il cliente (ottica esterna).

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITA'

La visione orizzontale dei processi richiede la produzione di *informazioni* impiegabili per la realizzazione del miglioramento continuo.

Tali informazioni possono essere ottenute mediante:

1. Misurazione del valore dei processi e delle attività (*analisi del valore dei processi*);
2. *L'analisi dei process cost driver*;
3. Le *misure di performance* di attività e processi.

Activity Based Management

2. ANALISI DEI PROCESS COST DRIVER

I process cost driver (PCD) sono **fattori-eventi che determinano o influenzano i costi aziendali.**

Nel contesto del ABM sono quei fattori che **determinano i carichi di lavoro e l'impegno richiesto per realizzare l'attività** e il processo e quindi i **costi per essere sostenuti.**

I resource driver e gli activity driver impiegati per il sistema ABC non sempre sono in grado di esprimere le *cause ultime di insorgenza dei costi*. Ecco allora che intervengono i **PCD.**

Nel PVA, l'identificazione degli **activity cost pools** viene legata al processo in cui le attività sono qualificate in v.a. e n.v.a.. Ciò accresce le informazioni sulle attività.

Activity Based Management

2. ANALISI DEI PROCESS COST DRIVER

Con la **PVA** si ottiene quindi una **più efficace identificazione** dei **PCD delle attività** e **l'individuazione di significative opportunità per migliorare lo svolgimento dei processi e per ridurre i costi.**

Si realizza così il ***passaggio dal calcolo alla gestione dei costi***, che richiede la capacità di individuare correttamente le loro cause di insorgenza, per poterli eliminare o per realizzare miglioramenti per creare maggiore valore per il cliente finale.

Activity Based Management

DAL CALCOLO DEI COSTI ALLA DIREZIONE DELLE ATTIVITA'

La visione orizzontale dei processi richiede la produzione di *informazioni* impiegabili per la realizzazione del miglioramento continuo.

Tali informazioni possono essere ottenute mediante:

1. Misurazione del valore dei processi e delle attività (*analisi del valore dei processi*);
2. L'*analisi dei process cost driver*;
3. **Le misure di performance di attività e processi.**

Activity Based Management

3. PARAMETRI DI PERFORMANCE DELLE ATTIVITA' E DEI PROCESSI

Nei moderni contesti produttivi ci sono un **numero crescente di aspetti (i parametri di performance)** della gestione che **non sono finanziariamente misurabili**.

- **Qualità:** % dei difetti, frequenza delle interruzioni, % di prodotti finiti completati senza bisogno di rilavorazione, incidenza dei difetti rinvenuti dal consumatore.
- **Scorte:** dimensione del lotto medio di produzione, prodotti in lavorazione, livello delle scorte di componenti acquistati all'esterno.
- **Produttività:** unità prodotte, ore di lavoro impiegate, materiali utilizzati, energia consumata, capitale impiegato.
- **Flessibilità:** tempi di attraversamento, di setup e di consegna.
- **Capacità del fattore lavoro:** livello culturale, abilità, addestramento, morale, attitudini, tasso di assenteismo e tasso di turnover.
- **Innovazione:** qualità, efficacia, capacità di consegna puntuale.

Activity Based Management

3. PARAMETRI DI PERFORMANCE DELLE ATTIVITA' E DEI PROCESSI

Questi *parametri di performance* delle attività e dei processi **non sono finanziariamente e direttamente misurabili in termini monetari**, per cui evidenziano le *modalità di svolgimento*, le *cause* ed i *risultati* attraverso:

- Il **volume di output** ottenuto;
- Le dimensioni critiche di funzionamento: **efficienza, tempo e qualità**.

Solo affiancando indicatori di performance non monetari a indicatori monetari è possibile **valutare congiuntamente aspetti di efficacia ed efficienza delle attività e dei processi**, al fine di consentire all'azienda di **individuare e realizzare interventi per migliorarle**.

Activity Based Management

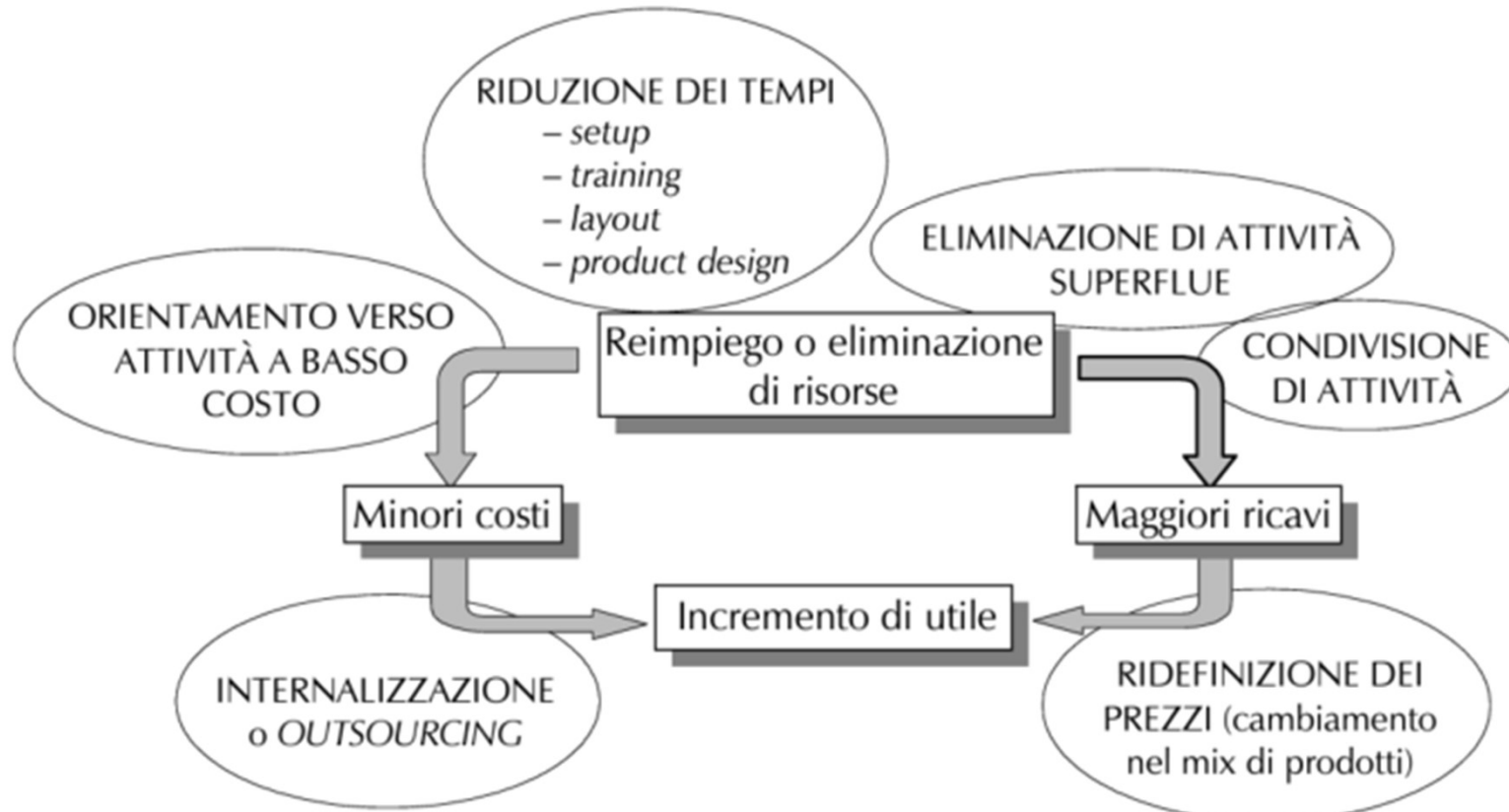
3. PARAMETRI DI PERFORMANCE DELLE ATTIVITA' E DEI PROCESSI

Per poter individuare gli indicatori di performance (monetari e non monetari) di attività e processi, è necessario **costruire un *sistema di misurazioni* costruito sulla base di 3 componenti:**

- Definire la ***mission*** d'impresa e i ***fattori critici di successo*** (FCS, obiettivi da raggiungere in relazione alle competenze distintive dell'azienda) **per la performance;**
- **Diffondere gli obiettivi a tutta l'organizzazione;**
- **Determinare le misure di performance di attività e processi in base ai FCS, al fine di verificare il contributo di ciascuna attività al perseguimento degli obiettivi.**

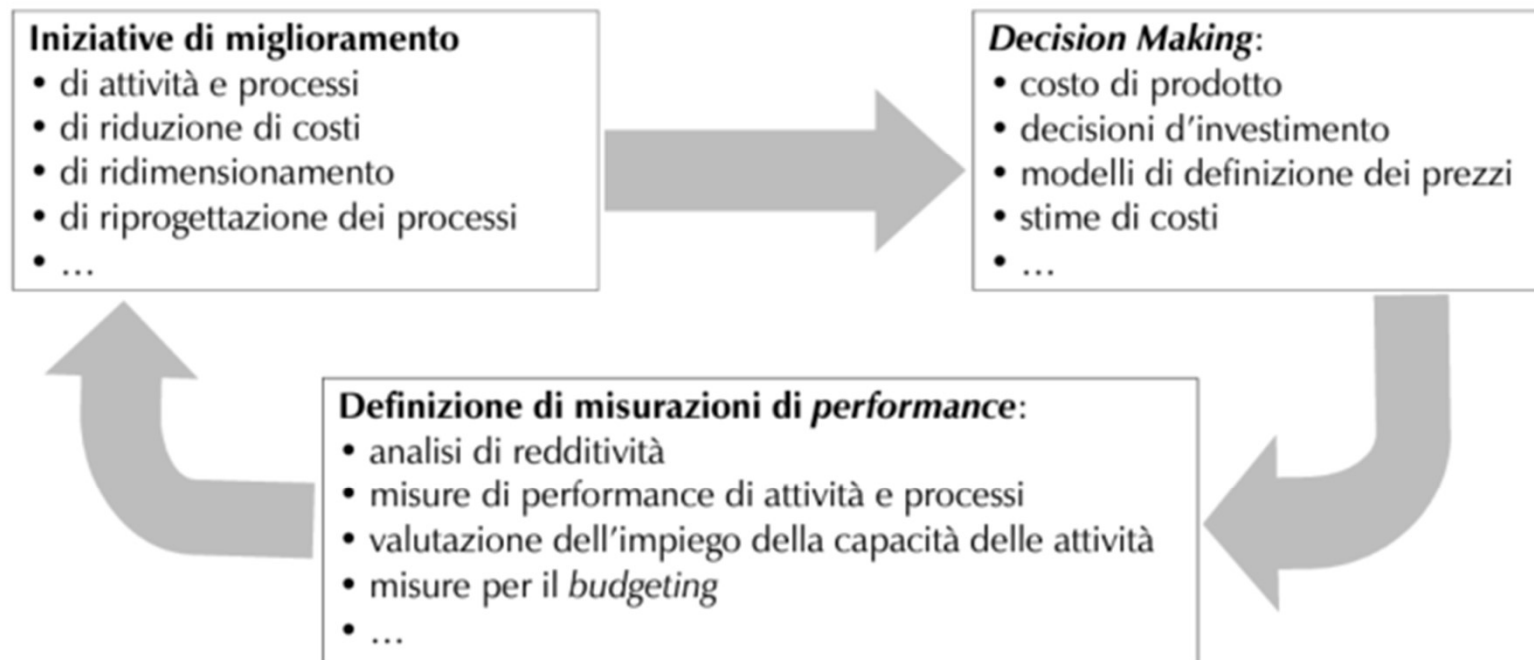
Activity Based Management

Figura V-7. – Le opzioni decisionali basate sull'ABC-ABM orientate al miglioramento reddituale



Activity Based Management

Figura V-8. – Il «ciclo del valore» dell'ABM



Customer Profitability Analysis

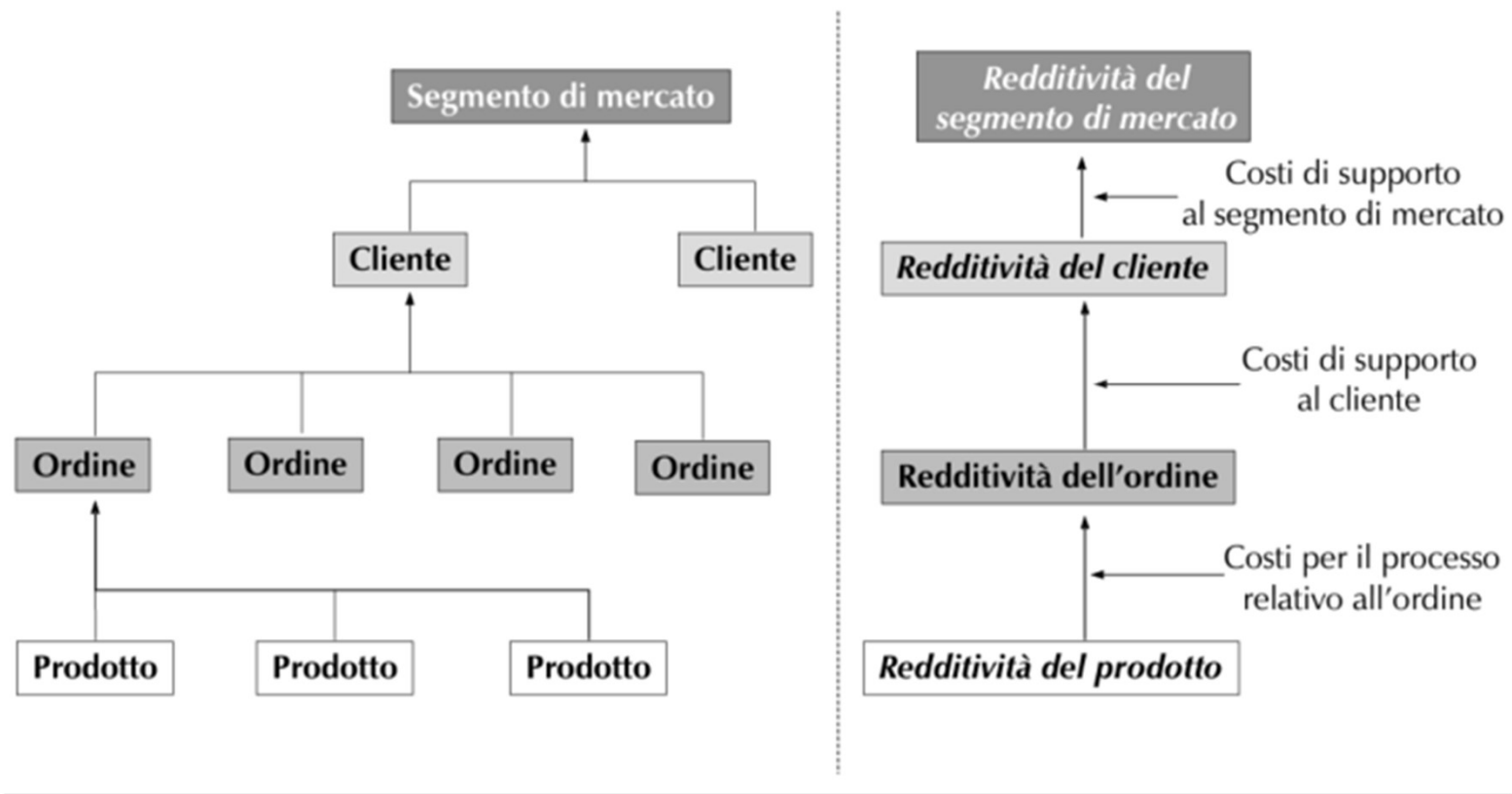
L'analisi delle **attività**, attraverso l'ABC, permette all'azienda di realizzare la **Customer Profitability Analysis (CPA)**, cioè quella analisi che viene realizzata per **valutare la redditività di ogni tipo di cliente** dell'azienda, attraverso l'uso di informazioni di costi e ricavi derivanti, appunto dal modo in cui i clienti richiedono prodotti e servizi.

È possibile, quindi, realizzare un'analisi di una **redditività parziale**, analizzando i possibili livelli gerarchici di redditività dell'azienda, in cui è incluso anche il cliente:

- **Segmento di mercato**: pubblicità, marketing manager, listini, presenza a fiere, etc.
- **Cliente**: costi di commercializzazione, personale addetto, promozioni, solleciti di pagamento, etc.;
- **Ordine**: i costi sono relativi alle attività di ricezione ordini di vendita, del loro trattamento fisico-contabile, fino alla loro consegna al cliente;
- **Prodotto**

Customer Profitability Analysis

Figura II-4. – Gerarchia dell'analisi di redditività





















Fonte: Adattamento da Morrow, 1992.

Customer Profitability Analysis

Con un tale approccio, il **conto economico gestionale** può essere articolato evidenziando **tre margini lordi** prima del *risultato operativo*, sulla base dei costi per le **attività di produzione**, per le **attività sul cliente** e per le **attività di supporto aziendale**.

Figura II-5. – Conto economico ABC

Prodotti	A	B	C
Prezzi			
Costi diretti di produzione			
1° Margine Lordo			
Costi per attività di produzione			
2° Margine Lordo			
Costi per attività di servizio al cliente			
3° Margine Lordo			
Costi per attività di supporto			
	Reddito operativo		

Customer Profitability Analysis

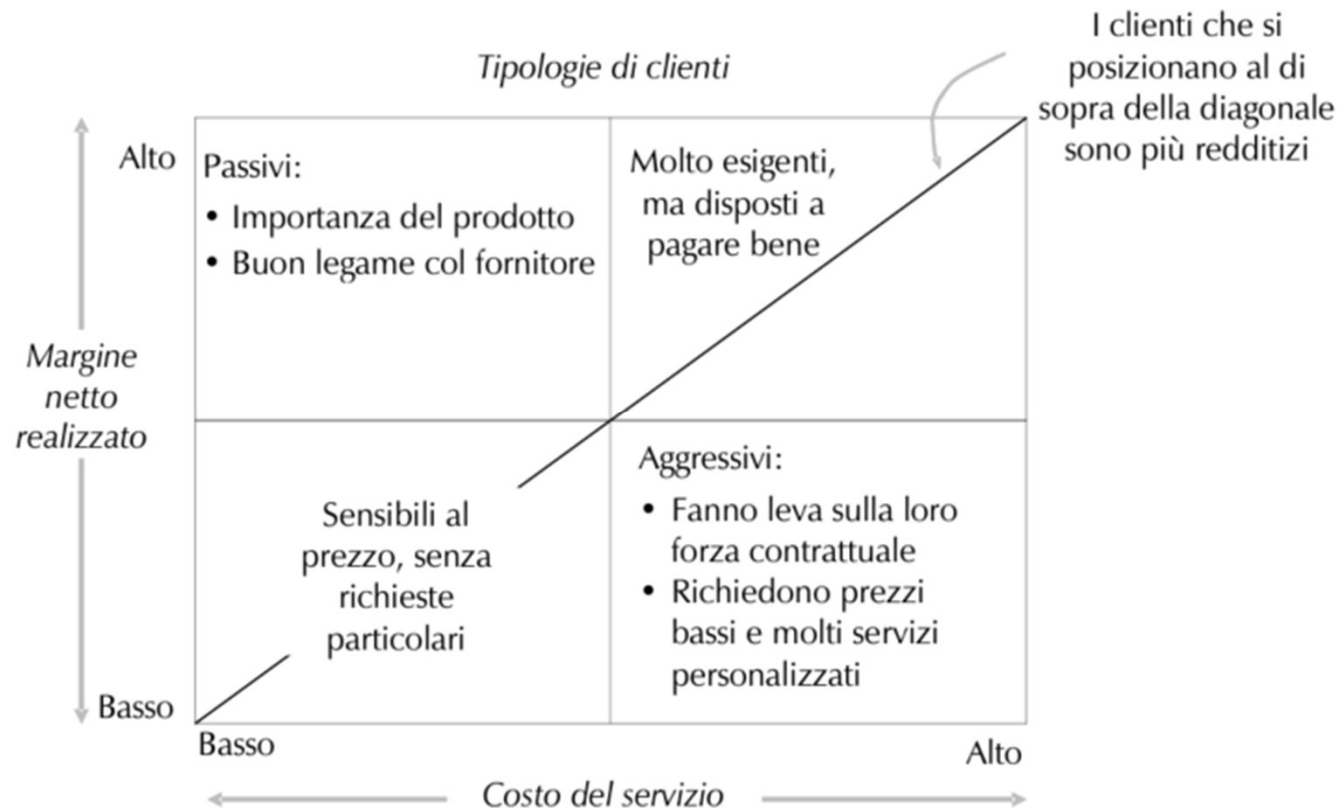
Ai fini delle decisioni strategiche, il *cliente* rappresenta un'importante oggetto di costo poiché i clienti possono **differire significativamente tra loro**, non solo per il contributo al volume d'affari, ma anche **per il volume di risorse che richiedono per effettuare i loro acquisti**.

Dunque, per **valutare il reale contributo alla formazione del risultato operativo**, bisogna **calcolare un *margin di redditività per ciascun cliente***.

Inoltre, un'informazione più accurata sul modo in cui i clienti generano ricavi e consumano risorse, può permettere di **migliorare l'impiego delle risorse stesse e quindi fornire un servizio equivalente o superiore ad un costo inferiore**.

Customer Profitability Analysis

Figura II-6. – La gestione della redditività del cliente



Customer Profitability Analysis

Si capisce quindi come sia **importante** per l'azienda **ottenere informazioni più accurate** sul **modo in cui i clienti generano ricavi e consumano le risorse (generano costi)**.

Queste informazioni consentono all'azienda di vedere **come i clienti contribuiscono alla formazione del risultato economico**, ma soprattutto di poter **ricercare e realizzare possibili miglioramenti nell'impiego delle risorse**, al fine di **fornire un livello di servizio equivalente o superiore riducendo allo stesso tempo i costi**.

Customer Profitability Analysis

L'Hotel «Acropolis GJ» è una struttura alberghiera a tre stelle di recente costruzione che dispone di 82 camere, di cui 4 singole e 78 doppie, per un totale di 213 posti letto. Grazie al posizionamento assunto negli anni, l'hotel è diventato un prezioso punto di riferimento per chi viaggia per turismo, per affari e per motivi di salute.

L'hotel, al fine di una corretta analisi e gestione della redditività aziendale e delle connesse relazioni con i clienti, ha deciso di implementare una CPA basata sull'*activity-based costing*. Di seguito le tabelle che evidenziano i risultati dell'analisi svolta.

A) Identificazione dei clienti e livello di presenze (%):

Clienti Group	40%
Clienti Business	36%
Clienti Meeting & Conference	3%
Clienti University	12%
Clienti Hospital	9%

B) Determinazione dei ricavi dei singoli raggruppamenti (€):

Clienti Group	401.699
Clienti Business	514.677
Clienti Meeting & Conference	62.765
Clienti University	163.190
Clienti Hospital	112.978
<hr/>	
Totale	1.255.312

Customer Profitability Analysis

C) Ripartizione dei costi delle attività tra i singoli raggruppamenti dei clienti e calcolo della redditività (€)

Tipologia di Cliente	Gruppi	Business	Meeting & Conference	University	Hospital	Totale
Ricavi	401.699	514.677	62.765	163.190	112.978	1.255.309
Attività						
Ricevimento	64.547	81.759	8.606	27.970	32.273	215.155
Camere	116.610	104.949	8.745	34.983	26.237	291.524
Bar	48.517	33.196	6.383	16.598	22.981	127.675
Meeting		1.154	56.555			57.709
Lavanderia	54.056	57.434	3.378	20.271	33.785	168.924
Manutenzione	61.901	55.711	4.642	18.570	13.927	154.751
Amministrazione	63.584	80.540	8.477	27.553	31.792	211.946
Reddito operativo	- 7.516	99.934	- 34.021	17.245	- 48.017	27.625
ROS	- 1,87	19,42	- 54,20	10,57	- 42,50	2,20

La CPA ha permesso di suddividere i raggruppamenti dei clienti in due grandi raggruppamenti:

- Clienti profittevoli capaci di generare una redditività positiva;
- Clienti non profittevoli generatrici di una redditività negativa.

La suddivisione e la conseguente analisi permetterà di definire opportune strategie di miglioramento del profilo reddituale di ciascuna categoria di clientela e, di conseguenza, dell'azienda nel suo complesso.