



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**EVOLUZIONE DEI SISTEMI DI COSTING:  
L'ACTIVITY BASED MANAGEMENT**

**THE EVOLUTION OF COSTING SYSTEM: THE  
ACTIVITY BASED MANAGEMENT**

Relatore:

Prof. Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:

Veronica Diletti

Anno Accademico 2019/2020

*Ai miei cari,  
perché senza il loro sostegno  
non sarei mai potuta arrivare fin qui.*



## INDICE

### *Introduzione*

#### *1. L'Activity Based Management: caratteristiche ed evoluzione*

##### *1.1 Passaggio da ABC ad ABM*

##### *1.2 Cos'è l'ABM*

#### *2. Realizzazione di un modello ABM*

##### *2.1 Mappatura dei processi aziendali*

##### *2.2 Disegno del modello*

##### *2.3 Applicazione*

#### *3. Strumenti utilizzati nell'ABM*

##### *3.1 Analisi del valore dei processi*

##### *3.2 Analisi dei processi cost driver*

##### *3.3 Misure di performance nelle attività e nei processi*

##### *3.4 Supporto dell'ABM al miglioramento delle decisioni aziendali*

### *Conclusioni*



## INTRODUZIONE

A partire dagli anni Ottanta, lo studio dei sistemi di contabilità ha visto una forte accelerazione a causa dell'evolversi incessante dell'ambiente competitivo, della globalizzazione e del progresso tecnologico. Rispetto al passato, le attuali necessità delle imprese sono diverse e più complesse, portando ad un processo di evoluzione che coinvolge sia le funzioni operative tipiche della produzione che le funzioni di rilevazione e controllo, in modo da favorire uno sviluppo tecnologico ed organizzativo delle aziende nella sua totalità, rendendo l'innovazione ancor più un fattore che esaltasse la competitività aziendale viene raggiunta con un continuo miglioramento della qualità del prodotto o servizio e con una riduzione dei costi, razionalizzando la struttura organizzativa. I modelli tradizionali iniziano ad essere obsoleti a causa dei loro aspetti fondamentali (Pastore, 1995):

- focalizzazione sul controllo delle risorse anziché sulle modalità operative e sui processi, evidenziando i problemi solo dopo il loro insorgere;
- definizione degli obiettivi mediati e di breve periodo anziché assoluti e di lungo periodo;

- approccio verticale della struttura organizzativa, rispondente alla gerarchia dell'organizzazione aziendale;
- contesti economici caratterizzati da produzioni stabili e standardizzate.

Si sviluppano così nuovi approcci gestionali i cui elementi caratterizzanti sono la qualità del prodotto e dei processi, la risposta del cliente, la flessibilità del processo produttivo.

Il presente rapporto finale si focalizza su uno di questi nuovi approcci, l'Activity Based Management, che rappresenta una risposta alle problematiche legate all'uso esclusivo di sistemi tradizionali. In particolare, l'attenzione sarà focalizzata sul suo ruolo all'interno dell'azienda, studiando come esso abbia mutato il modo lavorare e di operare e di come venga utilizzato nelle decisioni strategiche per un continuo miglioramento aziendale e di performance. All'origine di questo fenomeno si collocano delle nuove filosofie come il Total Quality Management, il sistema produttivo flessibile, il cui pensiero si focalizza sull'idea che la fabbrica o azienda non è solo il luogo dove avviene il processo produttivo ma anche un aiuto al raggiungimento del vantaggio competitivo.







# **1. L'ACTIVITY BASED MANAGEMENT: CARATTERISTICHE ED EVOLUZIONE**

## **1.1 PASSAGGIO DALL'ABC ALL'ABM**

L'Activity Based Costing è un metodo di calcolo del costo del prodotto che ha lo scopo di attribuire i costi delle attività o dei processi a degli oggetti di costo, in base all'attitudine dello stesso di assorbire le risorse che servono poi per la realizzazione del prodotto (Marchi, Marasca, Chiucchi, 2018).

La teoria che muove questo metodo è che tutte le attività assorbono delle risorse, le quali vengono poi utilizzate per la produzione del bene finale. Ecco che i costi vengono così imputati alle singole attività in base al loro effettivo consumo, andando ad eliminare la classica logica in cui i costi vengono attribuiti su basi uniche o multiple senza analizzare l'effettivo consumo. L'obiettivo di questa metodologia è quello di calcolare il costo pieno di prodotto senza distorsioni che provengono da quelli che sono i criteri semplici e inadeguati che possono essere applicati. Più le attività aziendali sono disaggregate, più l'allocazione dei costi risulta essere attendibile, portando però ad una gestione dei costi più complessa e allo stesso tempo onerosa.

L'Activity Based Management rappresenta la naturale evoluzione dell'Activity Based Costing; esso non è un sistema avanzato di gestione ma è un sistema che va

a gestire le attività piuttosto che i costi, rendendo più facile la comprensione dei rapporti causa-effetto tra attività e valore (Pastore, 1995).

L'Activity Based Management si differenzia, inoltre, dall'Activity Based Costing per l'uso che viene fatto delle informazioni, mentre l'ABC dispone di informazioni utili per le varie decisioni nella gestione dei processi, divenendo un sistema che supporta l'ABM, il quale non è un sistema contabile ma un approccio rivolto all'impiego di informazioni economiche sui processi di produzione a fini gestionali. In particolare, l'ABC risulta vincolato dalle rigidità proprie dei sistemi contabili e dal numero limitato di driver utilizzati, l'ABM si focalizza invece nella ricerca del miglioramento continuo dei processi attraverso la riduzione/eliminazione delle attività che non creano valore per il cliente. Quindi, grazie al sistema ABC, le informazioni rilevate evidenziano il contributo delle attività alla realizzazione del processo e permettono di ridimensionare le attività meno contribuenti; con l'ABM vengono evidenziati i fattori che contribuiscono a rendere il processo più efficiente. Il passaggio da una metodologia all'altra è stata graduale e ha reso possibile la conservazione dei vantaggi quantitativi tipici dell'Activity Accounting.

Lo stretto rapporto che lega i due sistemi viene messo in evidenza dal modo di operare dell'ABM, che attraverso le informazioni rilevate nelle prime due fasi del processo dell'ABC ,ossia quelle relative alla individuazione delle attività e dei driver relativi, traslascia il momento successivo dell'imputazione dei costi indiretti al prodotto. Pertanto, nell'ABM, diventa fondamentale il momento

dell'individuazione dei drivers relativi ad una specifica impresa, fase cruciale ma anche molto complicata da attuare, perché l'individuazione dei drivers necessita di un'analisi particolareggiata anche dell'intera azienda coinvolta.

## **1.2 COS'È L'ACTIVITY BASED MANAGEMENT**

L'Activity Based Management è una logica gestionale che mira al vantaggio competitivo andando oltre il concetto di prodotto tradizionale, ponendo l'attenzione sulla performance e controllando le attività appartenenti alla catena del valore, allo scopo di valutare tutte quelle attività che creano e non creano valore.

L'ABM fonda le sue radici sul modello della "Catena del valore" di Porter, cioè l'insieme delle attività che all'interno della filiera aziendale, creano valore (Pastore, 1995). Egli ritiene che l'azienda sia scomponibile in attività generatrici di valore che distingue in:

- a) *attività primarie* che provvedono, in sostanza, alla materiale realizzazione e vendita del prodotto;
- b) *attività di supporto alle attività primarie*, rendendo possibile la produzione e la vendita.

Queste ultime meritano una particolare attenzione poiché in esse si celano gran parte dei costi indiretti, soprattutto quelli legati alle strategie di differenziazione. Pertanto, con l'analisi della Catena del Valore è possibile osservare le attività dell'azienda con lo scopo di individuare quelle ritenute rilevanti per definire

opportunamente le strategie da realizzare, considerando che le singole operazioni sono tra loro correlate in relazione al fine comune: creare valore per il cliente. Questa particolare analisi consente all'azienda di scomporre il proprio processo produttivo in attività rilevanti per tale scopo.

I vantaggi di questo nuovo modello sono molteplici:

- supera la visione verticale per responsabilità ponendo particolare attenzione all'oggetto del controllo, dando la massima importanza agli obiettivi e alle attività che permettono il loro conseguimento;
- l'attività viene vista come una micro-impresa offrendo la possibilità di individuare clienti, fornitori, risorse e valore che essa riesce a generare;
- la strutturalità dell'attività consente di comprendere quali creino valore potendo ridisegnare una struttura di attività in grado di generare il maggior valore;
- collegamento tra strategia e azioni, garantendo la traduzione delle strategie in operazioni di gestione;
- comprensione dei rapporti causa/effetto tra attività e processi identificando i driver con i quali è possibile influenzare le attività;
- stimolo di tutti gli operatori aziendale ad avere una giusta conoscenza delle proprie attività e del modo in cui esse contribuiscono al perseguimento di obiettivi strategici.

L'introduzione in azienda di un sistema parallelo che permette all'ABM di integrarsi con gli altri sistemi tradizionali, consente la diffusione di una nuova cultura aziendale evitando delle situazioni controproducenti che graverebbero su tutta l'azienda in seguito ad un'introduzione forzata di modelli nuovi o nuovi metodi organizzativi.

Gli obiettivi dell'ABM sono (Lavacca,1994):

- migliorare le decisioni di “make or buy”;
- calcolare preventivi e prezzi basati sul costo di prodotto o di servizio che rispecchino a pieno il processo;
- migliorare i processi con l'eliminazione delle attività a non valore aggiunto, aumentando simultaneamente la performance delle attività a valore aggiunto;
- sostenere la riorganizzazione e ristrutturazione aziendale;
- controllare la redditività di un prodotto in tutto il suo ciclo di vita.

Le informazioni necessarie al corretto funzionamento dell'ABM vengono fornite dai seguenti sistemi (Mucelli, 2009):

- a. *Activity Based Accounting* (ABA) ossia il sistema di contabilità analitica che rileva le informazioni di costo che hanno come oggetto primario le attività e i processi;
- b. *Activity Based Costing* (ABC) sistema di calcolo di costi per i diversi oggetti di analisi che si fonda sulla logica di allocare e ripartire i costi di attività e

processi in relazione al consumo delle risorse da parte degli oggetti di calcolo;

- c. *Activity Based Budgeting (ABB)* sistema di budget per processo, che con i dati forniti dall'ABA formula un preventivo di consumo e allocazione delle risorse alle attività e ai processi.

L'ABM viene considerato una colonna portante del sistema di gestione perché fornisce gli strumenti e le informazioni necessarie per aiutare il management nel conseguimento dell'eccellenza aziendale, identificando ed eliminando gli sprechi, puntando al miglioramento continuo delle attività, ma viene utilizzato anche per progetti che implicino un cambiamento strategico e organizzativo.

## **2. REALIZZAZIONE DI UN MODELLO ABM**

### **2.1 MAPPATURA DEI PROCESSI AZIENDALI**

La gestione basata sulle attività costituisce un sistema di controllo direzionale che individua nelle attività e nei processi aziendali i centri su cui avviare un'azione manageriale per migliorare l'efficienza della combinazione produttiva. È un controllo che ha per principale obiettivo l'impiego di informazioni economico-finanziarie integrate con altri parametri non monetari al fine di effettuare scelte ponderate.

L'attività è un insieme di operazioni e di compiti realizzati da un individuo, da un gruppo o da un'attrezzatura meccanica, descrivono cosa l'impresa fa, il modo con cui utilizza le risorse e il tempo e i risultati che ottiene. I processi aziendali, invece, sono visti come legami orizzontali delle attività orientate ad un output comune verso un cliente interno o esterno. Non tutte le attività presenti all'interno del processo creano valore. Attraverso la mappatura di un processo l'azienda cerca di capire quale è il suo stato attuale e quali sono i cambiamenti da introdurre per migliorare i risultati e accrescere la soddisfazione del cliente. Il ridisegno dei processi porta a una trasformazione del processo, è l'inizio di una fase di miglioramento che comprende degli adeguamenti organizzativi.



Le fasi essenziali per una mappatura dei processi sono:

1. identificare le attività e i processi gestionali svolti nell'azienda. È indispensabile, nell'individuazione delle attività, rispettare il principio dell'omogeneità di costo, secondo il quale tutti i costi collegati allo svolgimento dell'attività variano proporzionalmente al variare del contributo reale della stessa. In questa fase si deve comprendere realmente cosa viene svolto in azienda prescindendo dai confini organizzativi;
2. definire, per ogni processo, dei parametri di misura delle prestazioni sia di tipo quantitativo che qualitativo e gli obiettivi da perseguire. L'eccessiva concentrazione al consumo di risorse può allontanare l'attenzione dai parametri che invece colgono al meglio il processo oggetto di analisi;
3. semplificare i processi gestionali per l'impresa, realizzando degli interventi di breve e medio-lungo periodo per adeguare il sistema ai cambiamenti del contesto aziendale interno ed esterno, in modo da renderlo sempre più efficace ed efficiente;
4. predisporre dei piani di azione per ogni processo, che definiscano le azioni da compiere e i tempi da rispettare per il raggiungimento e la realizzazione delle opportunità di miglioramento e che delinei i responsabili al loro svolgimento;

5. impostare un sistema di contabilità dei costi delle attività e dei processi che individui delle determinanti di costo per evidenziare la relazione tra le attività presenti all'interno dei processi e le risorse che assorbono;
6. creare un sistema di guida dei processi con l'obiettivo di monitorare il cambiamento e il miglioramento continuo degli stessi.

I processi possono essere classificati:

- a seconda delle *entità organizzative o delle sotto-unità coinvolte* e troviamo processi *inter-organizzativi* che avvengono tra due distinte organizzazioni aziendali, *internazionali* ai quali partecipano le funzioni aziendali o le unità appartenenti alla medesima impresa ed *interpersonali* che coinvolgono ristretti gruppi di persone all'interno di definite funzioni o unità organizzative con riferimento alle entità organizzative lungo le quali si snoda il processo;
- a seconda del *tipo di oggetto sottoposto a trasformazione* troviamo dei *processi di formulazione di una proposta di offerta* al cliente se l'oggetto sono le informazioni o se si prendono in considerazione degli oggetti fisici si ha ad esempio il processo di manutenzione di un impianto di produzione. In realtà, la tipologia degli oggetti trattati permette di tracciare una profonda linea di demarcazione tra processi, in quanto vi sono processi che si occupano di trattare contemporaneamente informazioni ed oggetti fisici.

- della *tipologia di attività svolta* si distinguono processi di tipo *operativo* (processi di acquisizione ed evasione dell'ordine da un cliente) da processi di tipo *manageriale* (la sequenza di attività necessarie alla predisposizione del budget).

Gli obiettivi della mappatura dei processi sono:

- comprendere in che modo le risorse aziendali vengono impiegate;
- esplicitare le interdipendenze tra le varie attività aziendali;
- valutare la convenienza economica di varie scelte d'azione;
- imputare costi alle attività aziendali;
- determinare il mix e il livello di risorse da assegnare ai vari processi in sede di budget
- semplificare i processi andando a identificare quali attività non generino valore e soddisfazione per il cliente ma che assorbono le risorse.

Una mappatura fatta con la massima rigerosità e impegno da parte di tutta l'azienda porta ad una gestione ed organizzazione efficace ed efficiente dei processi aziendali.

## 2.2 DISEGNO DEL MODELLO

Un modello efficace ed efficiente deve offrire delle informazioni adeguatamente dettagliate; affinché risponda al meglio a queste richieste non deve essere né troppo semplice né troppo complesso, ma bensì deve essere funzionale all'obiettivo aziendale.

Il disegno del modello si articola nelle seguenti fasi:

- *identificazione delle attività*. Le attività possono essere classificate in: attività che aggiungono valore e attività che aggiungono valore, strategiche o non strategiche, legate al ciclo di vita di un prodotto o a più prodotti, ricorrente o periodica, qualità-sì o qualità no;
- *definizione del livello di rilevazione dei costi nelle attività*. Le informazioni economico-finanziarie derivano dai sistemi contabili, come l'Activity based costing, le quali subiscono degli aggiustamenti, andando a semplificare il piano dei conti e se non vi è un sistema di contabilità analitica si deve procedere alla scomposizione dei costi;
- *scelta degli activity cost pool* che permettono di analizzare le informazioni. La loro definizione deve essere coerente con la struttura gestionale o per qualsiasi altra esigenza aziendale;
- *determinazione dei resource drivers* in grado di esprimere la causa che porta all'assorbimento di risorse da parte delle attività aziendali. In questa fase molto importante è la valutazione di quello che è l'effettivo

assorbimento delle risorse con la necessità di non andare a adottare un modello troppo complesso, lungo e soprattutto costoso;

- *determinazione degli activity drivers* che esprimono il collegamento tra l'attività e l'oggetto di controllo. Devono rappresentare correttamente il consumo delle risorse da parte dell'attività ed essere coerenti con le caratteristiche dell'attività stessa ed essere economici, cioè non devono comportare elevati costi di misurazione. I driver si possono classificare gerarchicamente o in base alla tipologia del driver che può essere inerente a vari aspetti della vita aziendale.

Come verranno spiegate dettagliatamente nel capitolo 3, una volta definite le componenti iniziali del modello, si passa all'identificazione degli activity cost driver, driver che condizionano la performance aziendale e che permettono l'individuazione delle attività non a valore aggiunto oltre ad influire su quelle a valore aggiunto.

Successivamente si passa alla definizione e realizzazione di un modello di Performance measurement, cioè un sistema di misure che mette in relazione la strategia, l'azione e le misure adottate per il raggiungimento dello stesso obiettivo. È un modello caratterizzato dalla non rigidità, in quanto i parametri da esso utilizzati variano da caso a caso, in base alle caratteristiche delle singole imprese e alle strategie che essi vogliono applicare.

Affinché il modello risulti efficiente è necessario che l'alta direzione, e tutta l'azienda credano nel progetto e che siano disposti a dedicare tempo e risorse al suo sviluppo.

### **2.3 APPLICAZIONE**

Per un'ottimale applicazione del modello tutte le informazioni devono essere rese disponibili ai soggetti interessati e a tutti i livelli organizzativi aziendali attraverso un processo di reporting chiaro, tempestivo e contenente le informazioni rilevanti per l'obiettivo del singolo soggetto cui è rivolto. Importante è soprattutto la preparazione degli utenti in modo da sfruttare al meglio le potenzialità del miglioramento nella gestione e soprattutto il continuo aggiornamento dei dati.

Una volta definiti i processi con le attività e gli obiettivi, si passa alla fase di applicazione del modello. L'implementazione dell'Activity Based Management può essere totale ed immediata generando però dei problemi tecnico-economici dovuti a una revisione totale e tempestiva dei sistemi informativi aziendali e un elevato rischio di errore perché è un metodo totalmente nuovo all'interno dell'azienda. L'applicazione può essere anche totale ma graduale, che prevede la composizione dell'azienda in settori con l'introduzione programmata del sistema in alcuni di essi, modificandoli per gradi, oppure parziale ma mirata con l'obiettivo di analizzare solo alcune unità organizzative.

Altro elemento cardine di questo processo è l'organizzazione e la pianificazione del progetto che mira a identificare ruoli e responsabilità. La struttura può essere composta principalmente da tre organi:

- *comitato guida* col compito di definire il progetto in relazione alle necessità dell'impresa, analizzare gli obiettivi, le strategie e definire gli strumenti di governo. Questo organo deve avere una visione globale del progetto, si deve impegnare per perseguire gli obiettivi di lungo termine e supervisionare le metodologie utilizzate. Ma il compito più importante è quello di mantenere alto il livello di interesse del personale sul cambiamento di gestione in atto, questo compito si concretizza con l'informazione continua delle caratteristiche e degli obiettivi del modello;
- *comitato operativo o gruppo di lavoro* formato da un numero variabile di persone, da quattro a sette, si caratterizza per essere un gruppo multidisciplinare. Ad esso devono appartenere persone in possesso di una profonda conoscenza dei processi oggetto di analisi in modo da descriverli e verificarne la congruenza della rappresentazione con la realtà;
- *capo progetto* ossia colui che coordina il comitato operativo e gestisce lo sviluppo del progetto.

Una volta implementato in azienda, l'ABM supporta il processo decisionale aziendale, in particolare:

- le *decisioni di make or buy*, inerenti alla scelta di produrre o acquistare un prodotto o servizio necessario all'attività produttiva, individuando la migliore allocazione delle risorse per garantire all'impresa condizioni di efficacia ed efficienza. Importante è anche valutare gli effetti della decisione che verrà presa avrà sulla strategia aziendale. I fattori da prendere in considerazione riguardano i costi confrontando quelli che si sosterebbero per la produzione interna e quelli per l'acquisto, il livello di capacità inutilizzata è anch'esso un fattore importante che influenza in modo positivo la scelta nel caso in cui l'impresa abbia un'elevata capacità produttiva inutilizzata, l'andamento del mercato, il know-how tecnologico attraverso importanti investimenti in tecnologia per usufruire di un vantaggio competitivo, qualità della prestazione e tempestività e regolarità della fornitura in caso di esternalizzazione della produzione. Mentre il modello tradizionale si basa sui criteri del costo diretto, full costing e criterio differenziale, il modello ABC-ABM si incentra sulla definizione del costo reale dell'alternativa definendo accuratamente il costo, e sulla valutazione degli aspetti strategici misurandone i rischi. Esso inoltre condiziona i comportamenti e le decisioni in funzione della strategia;
- *il pricing* o determinazione del prezzo è strettamente legato al livello della domanda, alla concorrenza e alle strategie di marketing attuate. Essendo una metodologia fondata sui costi, tale modello rende possibile una



determinazione reale e accurata del livello dei costi sostenuti per la produzione di un prodotto o servizio, rendendo allo stesso tempo facile ma soprattutto puntuale ed esatto il pricing, oltre che ad offrire all'azienda la possibilità di allineare il costo di un prodotto se fissato sotto o sopra il reale costo, e di ridurre gli sprechi di risorse sui prodotti considerati poco profittevoli, ottimizzando così sia il processo produttivo che l'intera gestione aziendale;

- la *scelta degli investimenti* realizzata mediante una valutazione attenta ed accurata di quelli che sono i benefici derivanti dall'investimento ed i costi che si devono sostenere. Se i benefici sono maggiori dei costi si può affermare che l'investimento crea valore. Il problema del sistema tradizionale sta nella sua focalizzazione nei costi di facile quantificazione e ricerca, non considerando le eventuali sinergie dello stesso con altri progetti, non prendendo in considerazione il fattore rischio, molto importante in tema di investimenti e non creando degli strumenti adatti a valutare se quel determinato investimento segua o meno gli obiettivi prefissati dall'impresa. Ecco perché viene preferisce un metodo basato sulle attività per questa particolare tipologia di scelta, in quanto il modello si muove principalmente in due orizzonti, un orizzonte focalizzato sulle attività in modo da valutare le performance finanziarie e non dell'investimento e in un orizzonte strategico considerando l'impatto dello stesso sulla visione strategica

aziendale. Secondo una logica ABM gli elementi importanti di cui si serve per la valutazione attenta degli investimenti sono l'identificazione delle opportunità di miglioramento, analisi delle alternative, valutazione dell'impatto delle performance delle attività, valutazione del contributo alla realizzazione della strategia, valutazione finanziaria su tutto il ciclo di vita dell'investimento e definizione di un sistema di controllo. Da ciò si evince che il modello risulta un vero e proprio supporto per un vantaggio competitivo reale e di eccellenza;

- *la gestione del prodotto all'interno del ciclo di vita* permette di gestire i costi in maniera profittevole anche durante lo sviluppo di un nuovo prodotto. Mentre il modello tradizionale valuta solo i costi prudenziali cioè quelli difficilmente valutabili e controllabili ed utilizza solamente costi standard risulta così incapace di valutare il ritorno degli investimenti. Il modello ABM per ridurre i costi lungo tutto il ciclo di vita dei prodotti determina i costi delle singole attività. Per ogni singolo prodotto si deve identificare le principali attività e i relativi costi per poter informare gli operatori sul consumo delle risorse da parte delle singole attività e soprattutto identificare quali sono le attività di sviluppo ed eliminare o ridurle se non producono valore. Permette così di velocizzare l'informazione sui costi per effettuare dei giudizi di convenienza e valutare il trade off tra gli obiettivi e quelli che

sono gli effetti delle decisioni e le scelte che hanno su ciascuna fase del ciclo di vita;

- la *gestione del personale* attraverso un'analisi incentrata sulle attività aiuta la direzione a programmare le risorse sia dal punto di vista qualitativo, identificando le competenze necessarie per il ridisegno dell'attività aziendale andando ad eliminare le figure con professionalità non richieste, che quantitativo con la misurazione del volume dell'output valutando quanto quell'attività assorbe quella tipologia di risorsa.
- *riduzione della durata del ciclo operativo*. Il tempo assume sempre più valore nella riorganizzazione aziendale. Mentre nel modello tradizionale ci si concentra a produrre il più possibile, superando le reali richieste di mercato e creando magazzino. Nell'ottica della gestione per attività si cerca di analizzare i processi che rendono inefficiente il ciclo operativo ed eliminarle.

L'applicazione del modello subisce una variazione a seconda della tipologia di impresa. Le imprese commerciali ricorrono al modello ABM perché offrendo un prodotto immateriale, ossia il servizio, tale sistema gli consente di controllare l'output scomponendolo e analizzandone le performance. Per quanto concerne l'alta incidenza dei costi fissi, i modelli tradizionali sono inadeguati ed il nuovo modello consente di comprendere le cause dei costi e del rendimento aziendale. Mentre i sistemi tradizionali si focalizzano principalmente sulle performance della

dimensione finanziaria, non sono così in grado di analizzare i processi che portano al miglioramento della soddisfazione del cliente, ecco perché si privilegia un modello che sposti l'ottica al cliente, al servizio e all'innovazione.

### **3. STRUMENTI UTILIZZATI NELL'ABM**

#### **3.1 ANALISI DEL VALORE DEI PROCESSI**

L'analisi del valore dei processi consiste nell'individuazione delle attività che non generano valore con lo scopo di eliminarle o ridurle, in modo da rafforzare le attività che creano valore e ridistribuire le risorse in maniera più equilibrata, minimizzando lo spreco.

Un'attività è a valore aggiunto se:

- è conforme alle richieste del cliente;
- è efficiente;
- non è eliminabile neanche col ridisegno dei processi;
- orientata al miglioramento continuo dell'attività.

Le attività a non valore aggiunto sono così definite perché causano un incremento del magazzino o della produzione di prodotti difettosi o con lunghi tempi di produzione, o sono attività che non aggiungono nulla al valore percepito dal consumatore.

Le fasi per eseguire questo tipo di analisi sono le seguenti:

- a) individuare le attività aziendali e i loro tempi di ciclo;

- b) distinguere le attività a valore aggiunto da quelle non a valore aggiunto cercando di comprendere quali vanno ad aumentare la soddisfazione del cliente e quali portano al buon funzionamento dell'attività aziendale;
- c) individuare le cause per cui vengono svolte le suddette attività;
- d) calcolare il costo di prodotto attraverso l'ABC;
- e) fare una sintesi dei costi e dei processi affinché il manager possa avere un'ampia visuale dell'azienda e dei problemi ad essa correlati;
- f) individuare le alternative per il miglioramento aziendale, per il miglioramento dei processi o del prodotto.

Ovviamente se il cliente potesse, eliminerebbe tutte le attività che fanno parte della seconda categoria, ma nella realtà questo non è possibile per cui vengono indicate come attività a valore aggiunto per l'azienda, ossia ineliminabili in quanto attività organizzative. Pertanto, si è soliti distinguere tra attività senza valore aggiunto ed attività a valore aggiunto per l'impresa, ma non per il cliente

### **3.2 ANALISI DEI PROCESS COST DRIVER**

I process cost driver sono i fattori che determinano l'impegno richiesto per lo svolgimento di attività o processo, cioè i fattori che vanno ad influenzare i costi.

L'ABC utilizza i resource driver che non esprimono nel miglior modo possibile il motivo per cui quell'attività deve essere svolta e il motivo dell'insorgenza dei costi, al contrario dei process cost driver.

Risulta opportuno individuare i corretti process cost driver e analizzarli per comprendere al meglio la dimensione del processo oggetto di studio e di come esso influenzi il consumo delle risorse necessarie per lo svolgimento di attività sul quale poi si dovrà agire per migliorare l'efficacia e l'efficienza. I process cost driver più utilizzati sono l'output di un'attività.

### **3.3 MISURE DI PERFORMANCE NELLE ATTIVITÀ E NEI PROCESSI**

Gestire l'azienda per processi rende indispensabile un sistema di controllo capace di capire e guidare i risultati dei singoli processi piuttosto che delle singole attività. Il sistema di misurazione acquista un ruolo importante quando viene creato, alimentato e utilizzato nel modo più coerente e compatibile possibile con le logiche di miglioramento. I sistemi di misurazione tradizionali sono entrati in crisi nel momento in cui i caratteri gestionali sono evoluti, ricercando una nuova visione aziendale e ponendo l'attenzione su altri fattori rispetto al modello tradizionale. Essi mostrano anche svariati limiti come il loro orientamento ad obiettivi di breve periodo, misurano solo gli effetti e non le cause, non sono tempestivi, sono mono-dimensionali, non favoriscono il miglioramento continuo e hanno una natura non diretta con la performance.

Nei nuovi sistemi di misurazione si pone attenzione anche a variabili non monetarie, che influenzano la catena del valore e monitorano i miglioramenti dei processi ottimizzandoli, allo stesso tempo contribuiscono alla riduzione delle risorse e dei costi che dipendono dalla performance dei flussi delle attività. L'analisi viene estesa oltre le singole componenti organizzative interne, infatti un processo può trovare origine a monte di un'azienda, nei suoi fornitori o nei suoi clienti.

L'idea da cui partono i nuovi sistemi di misurazione è di stimolare il più possibile i processi osservati per un miglioramento continuo.

Quando si parla di performance assumono valore le seguenti variabili:

- *qualità*: si deve porre attenzione solo al cliente, verificando le conformità del prodotto e prevenendo eventuali difetti. In molte aziende la qualità ricopre circa il 30% dei costi totali e si compongono di costi di prevenzione, di valutazione relativi alla conformità, di errori interni ed esterni. La qualità può essere misurata anche con parametri relativi alla difettosità dell'output di un'attività o di un processo.
- *scorte* che possono essere ridotte o limitate in base a una buona conoscenza del lotto medio;
- *produttività* cioè output/input utilizzati;
- *capacità del fattore lavoro* tenuta sotto monitoraggio da alcuni fattori come l'addestramento, le conoscenze o la cultura dei lavoratori;



- *innovazione* sulla quale si deve porre maggiore attenzione soprattutto nella fase di introduzione di un nuovo prodotto, nella qualità e nei tempi di consegna, cioè su tutti quei fattori che rendono unico il prodotto.

Le performance di tutte queste variabili vengono misurate attraverso parametri, cioè misure quantitative che rappresentano e valutano lo svolgimento e i risultati conseguiti da quell'attività o processo attraverso parametri di efficienza, qualità e tempo. L'efficienza può essere calcolata determinando il rendimento delle risorse di un'attività. Il tempo assume rilevanza importante nel processo produttivo perché è la misura indiretta dei costi e delle qualità del servizio.

L'attività di misurazione può essere articolata su tre livelli:

1. *livello strategico* che supporta il raggiungimento degli obiettivi strategici, li monitora e fornisce degli input;
2. *livello operativo* che consente di governare i processi e guidarli nella direzione voluta dal management, in relazione agli input e alle caratteristiche strategiche che derivano dall'output del processo. Esso può servirsi di cruscotti di controllo fondati sul controllo e misurazione di determinati costi specifici per i vari prodotti permettendo di monitorarne il risultato;
3. *livello di gestione del miglioramento* che consente di avere tutte le informazioni dettagliate del processo, come l'analisi degli scostamenti, delle non conformità del prodotto, considerando dei fattori specifici del

bene. È un livello di misurazione molto presente nei processi di produzione e meno in quelli di supporto.

Dalla gestione di questi tre livelli nascono le leadership strategiche, operative e per il miglioramento evidenziando la complementarità tra azione, strategia e misura.

Il sistema di misurazione si compone di indicatori economico-monetari, fisico-quantitativi e qualitativi. Due sono i parametri che possono essere adottati:

- di output del processo riferendosi alle prestazioni che comprendono misure non monetarie e parametri economici relativi al consumo delle risorse a livello di intero processo;
- di funzionamento del processo in grado di evidenziare i funzionamenti all'interno del processo. Gli indicatori permettono così agli operatori di anticipare e prevenire risultati finali ed eventuali problemi inerenti alla scarsa qualità, lunghi tempi di produzione e sprechi di risorse.

La definizione di un sistema di performance implica vari step:

1. definizione degli obiettivi strategici e delle performance aziendali in modo da tradurre in misure operative gli obiettivi competitivi come la soddisfazione del cliente, qualità, innovazione e gli obiettivi economico-finanziari;
2. definizione del modello organizzativo che opera per la realizzazione della performance;

3. definizione degli indicatori. Indicatori errati potrebbero generare delle conseguenze negative all'azienda, mettendo in discussione la sua sopravvivenza.

Non è possibile adottare dei modelli precostituiti di sistemi e di indicatori, in quanto data la loro variabilità in condizioni non idonee, possono risultare inefficaci ed inefficienti. Tali sistemi devono essere costruiti in base alle caratteristiche delle singole aziende e la loro efficienza ed efficacia dipende in modo particolare dall'abilità del progettista di creare un sistema che risponda al meglio alle esigenze e agli obiettivi aziendali. Devono esprimere i nessi di causa-effetto che caratterizzano le attività lungo il processo, e devono essere costruiti e letti a sistema. Accanto ai sistemi di measurement viene richiesta la presenza di figure organizzative come quella del responsabile di processo e unità come i team di processo e miglioramento.

### **3.4 SUPPORTO DELL'ABM AL MIGLIORAMENTO DELLE DECISIONI AZIENDALI**

Al fine del miglioramento continuo, l'ABM impone una disaggregazione delle attività per scoprire le possibili determinanti del consumo delle risorse in modo da monitorare le cause che determinano il consumo delle risorse. Mentre l'ABC supporta nel modo migliore le decisioni aziendali grazie alla sua capacità di determinare e monitorare i consumi delle risorse, l'ABM compie un passo avanti

verso un sistema di controllo manageriale nel quale l'aspetto principale da monitorare sono le attività e i processi.

Per un miglioramento continuo varie sono le decisioni che possono essere prese utilizzando le varie informazioni fornite dai due sistemi, come ad esempio l'eliminazione delle attività non a valore aggiunto, riduzione dei tempi e delle risorse utilizzate per ogni attività.

Inoltre, l'ABM è in grado di supportare decisioni e valutazioni che riguardano anche gli investimenti. Si presenta come iniziativa strategica che si basa su fattori economico-finanziari oltre che fisico-tecnici.

Il miglioramento delle decisioni aziendali può essere svolto su tre livelli:

- a livello di attività valutando l'efficienza nello svolgimento di singole attività appartenenti ad un processo;
- a livello di processo valutando l'efficienza nel suo complesso;
- a livello di collegamenti tra processi.



## CONCLUSIONI

È ben comprensibile che l'ABM è un sistema gestionale che va ad ottimizzare le varie informazioni che derivano dall'ABC che dai sistemi tradizionali, è quindi un processo continuo che si esplica in quattro fasi principali che lo qualificano e ne mettono in evidenza il suo carattere innovativo:

- identifica le attività che creano valore;
- intraprende un'opera di rimodulazione dell'azienda;
- svolge una misurazione alle attività che apportano valore;
- sviluppa le misure al fine di ottenere un miglioramento continuo, ossia il raggiungimento di migliori prestazioni e riduzione al minimo delle attività non a valore aggiunto con l'elaborazione di un sistema di contabilità che misuri le prestazioni al momento giusto.

I sistemi ABC e ABM sono strettamente collegati in quanto l'ABC produce le informazioni che l'ABM utilizza poi per le analisi allo scopo di raggiungere miglioramento continuo, controllando i costi, e appunto, eliminando le attività che non creano valore.

Il fine dell'ABM è di far raggiungere all'impresa in cui viene implementato l'eccellenza, attraverso la qualità dei prodotti, il miglioramento continuo aziendale, l'eliminazione delle attività non a valore aggiunto e l'efficienza aziendale.

Questo nuovo modello gestionale, viene applicato ed utilizzato per svariate

decisioni, come la scelta tra make or buy, per valutare la convenienza di un determinato investimento che l'impresa vorrebbe attuare o è già in atto, fissare nel modo migliore possibile il pricing, garantendo anche un riallineamento dei prezzi nel caso essi vengano fissati sopra o sotto il livello ottimale, ridurre il tempo speso nei cicli produttivi, e sfruttando la capacità inutilizzata dell'impresa, favorendo un'eccellenza aziendale, ma soprattutto è volto ad eliminare tutte quelle attività che non creano valore che impediscono uno svolgimento dell'impresa in modo efficace ed efficiente.

La svolta data dall'ABM riguarda sia la possibilità di misurare i processi in modo da esprimere al meglio cosa accade al loro interno, che la creazione di un linguaggio che ha influenzato il modo di lavorare e di pensare, portando ad un'innovazione culturale in grado di adeguarsi a qualsiasi tipologia di impresa. Oltre ad essere un modello di gestione dei costi avanzato, è una nuova, vera e propria filosofia gestionale. Abbiamo visto come questo modello superi i limiti dei sistemi tradizionali e supporti al meglio le decisioni aziendali, in quanto include tutti gli aspetti della gestione superando la tradizionale logica economico-finanziaria, superando anche la visione aziendale gerarchica creando così un sistema orizzontale lungo la catena del valore e soprattutto valutando la performance globale coinvolgendo le risorse umane lasciate in secondo luogo dai sistemi tradizionali. L'ABM funge così anche da supporto alla comunicazione tra aziende diverse che però hanno in comune una o più catene del valore.

In conclusione si può affermare che l'ABM essendo un sistema fondato sui processi fornisce delle adeguate risposte a tutte quelle domande che nascono in un ambiente economico caratterizzato sempre di più dalla dinamicità, complessità, offrendo così alle imprese la possibilità di differenziarsi dalle altre grazie ai punti di forza, e alla qualità dei prodotti.



## BIBLIOGRAFIA

Bartolini M., *Sistemi di misurazione della performance per la gestione dei processi*, Budget, n.36, 2003, pp.33-53

Bellucci A., De Maio A., Mutti R., *Organizzare per processi*, Sviluppo e Organizzazione, n.136, 1993, pp.63-80

Lavacca C. *Che cos'è l'Activity Based Management, il controllo di gestione per la qualità*, IlSole24OreLibri, 1994

Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S. (a cura di), *Controllo di gestione*, Giappichelli, 2018

Mucelli A., Moretti P., *L'analisi della gestione aziendale*, Sistemi Editoriali, 2009

Pastore A., *La gestione per attività: Activity Based Costing e Activity Based Management principi e applicazioni*, CEDAM, Padova, 1995

Selenati C., *Strategia e organizzazione: governare i processi per governare l'organizzazione e l'azienda*, n.55, Budget, n.55, 2008, pp.50-69

Zanenga P., Amaglio A., *Activity Based Management: come realizzare un sistema avanzato di governo dell'impresa*, FrancoAngeli, Milano, 1996