

IL RUOLO DEI SISTEMI DI ACTIVITY-BASED MANAGEMENT ACCOUNTING NELLE INIZIATIVE DI BENCHMARKING

Giuseppe Toscano

Benchmarking e fabbisogni di misurazione

Questo scritto nasce con l'obiettivo di chiarire le correlazioni che sussistono tra il processo di misurazione sistematica che sta alla base delle iniziative di *benchmarking* e il sistema di informazioni che caratterizza l'*Activity-Based Management Accounting* (ABMA).

In effetti è proprio la definizione di *benchmarking*, ovvero «un'attività di misurazione continua e sistematica dei processi gestionali di un'azienda al fine di confrontarli con i processi svolti dalle aziende eccellenti, ovunque esse si trovino, in modo da acquisire preziose informazioni che aiutino l'azienda stessa a migliorare le proprie performance», che ha stimolato questo lavoro¹.

Si ritiene interessante, infatti, capire se un sistema di misurazione ABMA possa costituire elemento in grado di favorire la diffusione e il consolidamento in azienda di uno strumento competitivo-manageriale come *il benchmarking* o, in altre parole, se quest'ultimo necessita di un approccio ABMA alla misurazione dei fenomeni aziendali. Per ABMA, in particolare, si intende un sistema di contabilità direzionale integrata in grado di fornire, a preventivo e a consuntivo, cinque informazioni fondamentali [Johnson, 1988; Ostrenga, 1990; Greenwood and Reeve, 1992; J. A. Miller, 1992a; Sharman, 1992a; Turney, 1992; Toscano e Ostinelli, 1993; Innes, Mitchell, Yoshikawa, 1994; Lawson, 1994]:

1. il costo delle attività e dei processi gestionali;
2. il costo delle attività che non aggiungono valore alla soddisfazione dei cliente;
3. gli indicatori (sia monetari che fisico-tecnici) delle performance di efficienza e di efficacia dei processi gestionali;
4. i parametri di misurazione dei fattori che costituiscono le principali determinanti del valore per il cliente e dei costi;

5. il costo di prodotto/servizio e di cliente².

Lo spunto per questo studio nasce, inoltre, dal fatto che *il benchmarking* viene sempre più presentato dalla letteratura specializzata come una preziosa occasione di apprendimento. Esso viene considerato, infatti, uno strumento fondamentale per creare una *learning organization*, ovvero un'organizzazione dotata delle capacità necessarie per creare, acquisire e trasferire conoscenza e per modificare il proprio comportamento in modo da rispecchiare la nuova conoscenza e le nuove intuizioni di fondo [Prahalad e Hamel, 1990; Senge, 1990; Nonaka, 1991; Hamel e Prahalad, 1994; Marquardt e Reynolds, 1994; Senge, Roberts, Ross, Smith, Kleiner, 1994]. E' anche grazie al processo di *benchmarking* e allo studio delle metodologie di lavoro adottate dalle aziende migliori (*best practices*), infatti, che l'azienda acquisisce un'adeguata conoscenza dei propri meccanismi di funzionamento e individua i possibili miglioramenti da attuare per conseguire quelle performance eccezionali che caratterizzano le aziende *best of breed* («le migliori del branco»)³.

In tal senso si vuole richiamare una frase di colui che viene considerato il primo studioso di strategia, il generale cinese Sun Tzu, che nel capitolo III della sua opera *L'arte della guerra* affermava: «Se conosci il tuo nemico e conosci te stesso, allora potrai combattere cento battaglie senza alcun pericolo di sconfitta. Se conosci te stesso ma non conosci il tuo nemico, allora avrai le stesse probabilità di perdere o di vincere. Se, infine, non conosci né te stesso né il tuo nemico, allora sarai necessariamente sconfitto in qualunque battaglia.» [Griffith, 1971](4).

La conoscenza e l'apprendimento, però, hanno bisogno di informazioni, si fondano sulla raccolta e sulla diffusione di informazioni, di dati e di misurazioni. Se l'azienda vuole conseguire un'adeguata conoscenza del proprio modo di funzionare per poi confrontarsi con altre aziende, deve avvalersi dei propri sistemi di misurazione (tra i quali il ruolo principale è svolto dalla contabilità direzionale). Questi ultimi devono essere quindi coerenti con il tipo di conoscenza che si vuole conseguire. Si ricordi ciò che scriveva Onida [1960, p. 40]: «Nell'ordinare le rilevazioni di azienda di qualunque specie, occorre tenere presente, come principio fondamentale, ch'esse hanno essenzialmente funzione di mezzo a fine, intendendo per fine le conoscenze cui si desidera pervenire mediante le rilevazioni»⁵.

Le caratteristiche dei sistemi di misurazione ABMA sembrano essere perfettamente coerenti con i principi di base della filosofia del *benchmarking* e delle metodologie che la caratterizzano. Non è un caso che alcuni studiosi di contabilità direzionale segnalino l'estrema efficacia dei sistemi di ABNR a supporto del *benchmarking* [Tumey, 1991; Brimson e Antos, 1994]. D'altro canto, recentemente, anche diversi teorici del *benchmarking* hanno sottolineato la validità di un

sistema di misure economico-finanziarie e fisico-tecniche in grado di cogliere i fenomeni aziendali transfunzionali, a fini di [McNair e Leibfried, 1992; Sharman, 1992a; Karlof e Ostblom, 1993; Watson, 1993]:

- misurazione delle performance (efficienza ed efficacia) dei processi gestionali,
- confronto con le *best practices*,
- responsabilizzazione degli operatori verso il perseguimento dei miglioramenti individuati.

L'ipotesi, quindi, alla base di questo scritto è che l'ABMA possa essere uno strumento efficace a supporto degli interventi di *benchmarking*. In particolare, potrebbe aiutare il management a individuare e conoscere le cause dei gap di performance rispetto alle *best practices* e a monitorare sistematicamente l'eliminazione di tali cause. In altre parole l'ABMA potrebbe funzionare da stimolo e da supporto per un'efficace attività di *benchmarking*.

Nel prosieguo del lavoro sarà proprio tale ipotesi ad essere sottoposta a verifica.

Misurare costantemente le performance lungo i processi gestionali: gli elementi di base per un efficace benchmarking

L'avvio di questo studio richiede, innanzitutto, una chiara comprensione del significato del termine *benchmarking*, inteso come strumento di gestione aziendale. A tal fine si può ricordare la definizione nata dalle prime iniziative di *benchmarking*, avviate alla fine degli anni '70 da Xerox Corporation per far fronte alla sfida competitiva lanciata dai concorrenti giapponesi, e formalizzata da D.T. Keams, direttore esecutivo di Xerox, in questi termini: «Benchmarking è il processo continuo di misurazione di prodotti, servizi e prassi aziendali effettuato attraverso il confronto con i concorrenti più forti, o con le imprese riconosciute leader di un settore» [Xerox Group, 1984; Camp, 1989f; Kearns, 1989].

In particolare, in quel periodo il top management di Xerox (uno dei maggiori produttori mondiali di fotocopiatrici) aveva avviato una serie di iniziative di confronto con L. L. Bean, azienda leader nelle vendite per corrispondenza, al fine di analizzarne le attività logistiche, le prassi di immagazzinamento e il processo di spedizione. Grazie a questa collaborazione, Xerox scoprì che, al di fuori del proprio settore, era possibile raccogliere preziose indicazioni per affrontare e risolvere i problemi di gestione del magazzino e di distribuzione. L.L. Bean, infatti, era un'azienda che, anche se di piccole dimensioni, aveva sviluppato competenze straordinarie in tema di acquisizione ed evasione dell'ordine dei cliente, che le permettevano di conseguire notevoli performance in termini di tempestività, di efficacia e di efficienza⁶.

L'obiettivo di queste iniziative di *benchmarking*, ancora sporadiche, era quello di misurare le prassi interne per poi confrontarle con quelle esterne di riferimento, documentandone le differenze significative (i gap da colmare per raggiungere la superiorità competitiva). In questo modo, Xerox aveva configurato un processo di misurazione e di confronto con l'esterno che doveva svilupparsi con continuità in modo da far fronte alla dinamicità dell'ambiente e alla conseguente evoluzione delle prassi aziendali.

Ben presto il focus di queste iniziative venne spostato sui processi e sulle metodologie utilizzate dalle aziende migliori, e il *benchmarking* divenne uno strumento applicato sistematicamente a tutti i fenomeni aziendali e progressivamente integrato nelle pratiche gestionali di Xerox. In altre parole, dal *reverse engineering* e dal *competitive benchmarking*, Xerox si stava muovendo verso il *process benchmarking* o lo *strategic benchmarking*, ovvero un confronto esteso all'esterno del settore specifico e orientato al sistema azienda nel suo complesso⁷.

Queste esperienze che permisero a Xerox di migliorare le prassi manageriali e le performance di processo, hanno rappresentato l'esempio da seguire per un numero crescente di aziende. Si pensi che oggi oltre il 50% delle prime 500 aziende catalogate da Fortune è impegnato, a vari livelli, in attività di *benchmarking*, spesso nell'ambito di organizzazioni che hanno dato vita a *clearing house* specializzate. Inoltre, proprio i successi di Xerox in queste attività di *benchmarking* hanno rappresentato lo stimolo per i contributi di diversi studiosi che dalla fine degli anni '80 hanno prodotto un'ampia letteratura sul tema. Tale letteratura, in particolare, è caratterizzata da una diffusa presenza di studi empirici e di casi reali [Camp, 1989f, 1995; Walleck, O'Halloran, Leader, 1991; Balm, 1992; Miller, DeMeyer, Nakane, 1992; Zairi, 1992; Watson, 1992; Spendolini, 1992; McNair e Leibfried, 1992; Karlof e Ostblom, 1993; Watson, 1993; Bocchino, 1994; Zairi e Leonard, 1994].

Se si analizza questa intensa produzione letteraria, si nota come nonostante le differenze tra i diversi modelli di approccio al *benchmarking*, tutti gli studi in materia presentano una sostanziale concordanza sui principi di fondo di questa filosofia manageriale. Ciò emerge in modo netto se, ad esempio, si considerano le definizioni di *benchmarking* fornite recentemente da alcuni dei più importanti studiosi in materia:

Benchmarking significa andare alla ricerca di aziende che fanno determinate cose nel miglior modo possibile e imparare come fanno [...] Ci si dovrebbe confrontare con la migliore azienda nel mondo, non con la migliore del settore [Hammer e Champy, 1993: p. 132].

Benchmarking vuol dire analizzare le attività svolte all'interno dell'azienda in una logica di confronto con l'esterno, al fine di conseguire un miglioramento continuo. Si comincia analizzando le attività e le prassi gestionali applicate all'interno dell'azienda, con l'obiettivo di capire come

vengono svolti attualmente i processi e, quindi, si procede ad identificare un punto di riferimento esterno, o standard, rispetto al quale misurare o valutare tali processi [...] L'obiettivo ultimo è semplice: riuscire ad essere migliori del migliore, conseguendo un vantaggio competitivo duraturo. [McNair e Leibfried, 1992: p. 1-2].

Un'iniziativa di *benchmarking* produce due risultati: (a) uno standard di eccellenza della performance di processo utilizzabile come riferimento [...] e (b) l'individuazione dei fattori che possono permettere di conseguire il livello di performance desiderato [...] Questi fattori sono chiave per il miglioramento della performance aziendale e la loro individuazione costituisce il reale obiettivo delle analisi di *benchmarking* [Watson, 1993].

Il *benchmarking*, quindi, si presenta come un processo di ricerca continua e costante della migliore prassi gestionale esistente nel mondo competitivo esterno, quale punto di riferimento per ottenere il miglioramento delle performance aziendali. Si potrebbe quasi dire che il *benchmarking* viene a configurarsi come una preziosa opportunità di imparare dall'esperienza di altre aziende attraverso un'analisi continuamente riveduta e aggiornata per garantire la costante capacità di identificare le azioni da intraprendere e le risorse da utilizzare per migliorare le performance e conseguire un vantaggio competitivo di lungo periodo.

In effetti oggi il *benchmarking* viene utilizzato dalle aziende con modalità sempre nuove e creative, che ne fanno uno strumento per:

- * svolgere attività di pianificazione strategica,
- * reingegnerizzare i processi gestionali o il sistema azienda nel suo complesso,
- * stimolare processi di cambiamento organizzativo-culturale,
- * agevolare il processo decisionale tipico della gestione strategica.

Per conseguire tali risultati, però, il *benchmarking* non può essere costituito da analisi sporadiche. Esso deve riuscire a fornire una chiara e sistematica visione dei meccanismi interni di funzionamento dell'azienda e deve spingere gli operatori aziendali a mettere in dubbio la validità delle prassi consolidate.

Se la filosofia di fondo dei *benchmarking* è chiara, la stessa cosa non si può dire per ciò che concerne l'oggetto rispetto al quale effettuare il confronto. Infatti il *benchmarking* è applicabile a tutti gli aspetti dell'impresa (prodotti, servizi, funzioni, processi, prassi ecc.). In altre parole, il termine *benchmarking* è stato caratterizzato in vari modi: interno, competitivo, funzionale, generico, di processo, globale, di costo, strategico e operativo. Ciò genera una certa confusione, anche perché a fronte di diversi oggetti utilizzati per il confronto diverso è il tipo di output informativo che si ottiene e, di conseguenza, diverso è il livello di conoscenza che si raggiunge⁸.

Una classificazione generale può essere articolata in questi termini [Camp, 1989f, Harrington, 1991 -, Watson, 1993; Zairi e Leonard, 1994]:

1. *benchmarking interno*, che consiste nel confrontare tra loro processi, prodotti, servizi simili realizzati da unità organizzative diverse ma facenti parte di una stessa impresa. E' particolarmente adottato nelle aziende multinazionali, nei gruppi di imprese o in aziende con molteplici siti produttivi. Di solito questi confronti interni, grazie alla mancanza di quelle barriere che rendono difficile il confronto tra aziende diverse, forniscono informazioni molto dettagliate circa i potenziali miglioramenti. D'altro canto, proprio il fatto di essere un confronto interno limita il potenziale innovativo di tali iniziative: non confrontarsi con prassi attuate da organizzazioni esterne, infatti, può impedire di trovare soluzioni originali ai problemi oggetto di studio;
2. *benchmarking competitivo*, finalizzato a confrontare i propri prodotti, processi, servizi, prassi con quelli dei diretti concorrenti operanti nello stesso settore. I limiti di queste iniziative stanno nella difficoltà di riuscire ad ottenere informazioni dai concorrenti diretti e nel fatto che non necessariamente i concorrenti diretti sono le «aziende migliori». E' necessario, quindi, scegliere con attenzione il metodo e l'approccio per realizzare tali interventi, anche in relazione alla necessità di convincere i partner circa i vantaggi che potranno trarre dal confronto. Eventualmente ci si può avvalere di una terza parte neutrale che garantisce l'anonimato e la riservatezza;
3. *benchmarking funzionale*, che mette a confronto le proprie funzioni (ricerca & sviluppo, amministrazione, logistica, marketing, produzione ecc.), in termini di struttura, metodologie, risorse, con quelle di altre imprese concorrenti dirette e/o appartenenti a settori differenti. Queste iniziative hanno il limite di affrontare solo problemi specifici delle unità organizzative oggetto di studio, anche se, per contro, è possibile trovare una maggiore disponibilità dei partner a condividere informazioni riservate;
4. *benchmarking generico*, che consiste nel raffrontare i propri processi, prassi, prodotti, servizi, ecc. con quelli di aziende che appartengono a settori diversi. Anche se si tratta di iniziative costose che richiedono molto tempo, è proprio nell'ambito di tali confronti che si possono scoprire quelle che vengono considerate le migliori tra tutte le prassi innovative. Proprio con questi raffronti, infatti, si possono esaminare prassi completamente nuove e sconosciute rispetto a quelle esistenti nel proprio settore. A tal fine, è molto importante individuare con cura i partner più idonei, valutandone i requisiti di comparabilità.

A questi si devono aggiungere però altre tipologie di *benchmarking* quali, ad esempio [Miller, DeMeyer e Nakane, 1992]:

- * *benchmarking di processo*, che si focalizza sulla ricerca delle migliori prassi manageriali lungo il flusso di attività che attraversa le aree funzionali;
- * *benchmarking strategico*, che fornisce un approccio per studiare il sistema azienda nella sua globalità e per assicurare che i fabbisogni del cliente vengano adeguatamente considerati nel processo di *benchmarking*.

Si tenga presente, inoltre, che i termini *benchmarking globale*, *benchmarking strategico* e *benchmarking operativo*, spesso impiegati in letteratura, appartengono tutti ad una stessa tipologia: sono *benchmarking di processo*, anche se differiscono per ciò che riguarda le modalità di applicazione dello studio. Il primo parte da una prospettiva globale, il secondo da una prospettiva strategica e l'ultimo da una prospettiva tattica.

Per superare la confusione generata dall'esistenza di questi diversi modelli si potrebbero distinguere due categorie generali: la prima che descrive la direzione verso la quale è orientato lo studio e la fonte di dati alla quale si ricorre (*benchmarking interno*, *benchmarking competitivo*, *benchmarking funzionale* e *benchmarking generico*). La seconda che descrive il tipo di confronto che viene effettuato (*benchmarking competitivo*, *benchmarking di processo*, *benchmarking globale*, *benchmarking di costo*, *benchmarking strategico*, *benchmarking operativo*).

Il *benchmarking*, quindi, costituisce un efficace momento di apprendimento organizzativo e di miglioramento delle performance aziendali, solo allorché:

- * è basato su un confronto continuo e sistematico. Infatti non può essere realizzato una sola volta con la speranza o la convinzione di raggiungere subito l'eccellenza. Occorre, invece, molto tempo per implementarlo e, soprattutto, per ottenere i primi risultati. Inoltre, se si vuole avviare un vero processo di generazione di nuove idee e di apprendimento non ci si può affidare a momenti di confronto sporadici, ma è necessario effettuare un raffronto continuo e sistematico con le aziende migliori. Un raffronto, quindi, che deve essere in grado di cogliere la dinamicità ambientale e la connessa evoluzione delle *best practices*;
- * viene affrontato in modo graduale. Normalmente si parte da interventi molto semplici di *benchmarking* interno su aree funzionali e solo successivamente si passa ad un *benchmarking* strategico basato sui processi gestionali. Il *benchmarking*, infatti, raggiunge la sua massima efficacia proprio allorché si caratterizza per una costante apertura al mondo esterno attraverso l'analisi dei leader dello stesso settore o, meglio ancora, di altri settori, sulla base di un accurato studio dei fattori critici di successo dettati dal mercato e dalla situazione competitiva. Il processo di apprendimento, in particolare, risulta più efficace quando ci si confronta con realtà esterne lontane, quando si va alla ricerca delle prassi migliori ovunque si trovino, superando la visione riduttiva di un'analisi limitata ai

soli concorrenti diretti che producono prodotti/servizi più o meno simili. E' lo studio di esperienze nuove e diverse fatte da aziende appartenenti ad altri settori che permette di attivare efficaci circuiti di miglioramento, coerentemente con quanto richiesto dal cliente e dal mercato⁹;

- * si focalizza sulla conoscenza delle effettive determinanti di una migliore performance. Infatti, non è tanto importante confrontarsi sui risultati conseguiti, quanto piuttosto interrogarsi sul come e sul perché vengono ottenuti certi risultati. L'obiettivo è capire perché sussistono diversi livelli di performance e come si possano massimizzare tali performance. Riuscire ad identificare gli aspetti chiave di un processo che consegue il massimo della performance equivale a capire i meccanismi di funzionamento dell'intero processo: il *benchmarking*, infatti, deve guardare oltre i risultati per capire, viceversa, quali sono le capacità operative e manageriali che permettono di ottenere certi risultati;
- * è basato su una misurazione sistematica degli aspetti quantitativo-monetari e qualitativi delle dimensioni aziendali scelte per il confronto. Le performance che caratterizzano le prassi gestionali attuali e le prassi migliori, infatti, devono essere oggetto di una completa misurazione: non è possibile effettuare il confronto se non vi è la disponibilità di adeguate misure di performance. Queste ultime, inoltre, non possono essere espresse esclusivamente da misure economico-finanziarie incapaci di cogliere tutte le dimensioni dei fenomeni aziendali. Una misurazione basata anche su parametri fisico-tecnici riesce a cogliere, ad esempio, gli aspetti competitivi ed operativi legati alle performance di qualità, di tempestività, di puntualità, di flessibilità, di livello di servizio, altrimenti non rilevabili attraverso i tradizionali indicatori monetari. E' poi necessario definire obiettivi misurabili scaturenti dallo studio delle *best practices*. L'analisi delle eventuali carenze (i *gap* rispetto alle *best practices*) e delle relative determinanti deve portare, infatti, ad identificare degli obiettivi di miglioramento che vengano espressi in termini di misure comprensibili da parte di tutti gli operatori coinvolti. In altre parole, solo dopo aver sviluppato la capacità di misurare gli attributi non monetari dell'azienda, sarà possibile confrontarne le performance con quelle dei concorrenti. Solo quando sarà possibile specificare le differenze di performance sia in termini economici che in termini operativi si potranno definire le azioni competitive e gestionali da intraprendere¹⁰;
- * richiede motivazione e coinvolgimento di tutto l'organico aziendale. Il *benchmarking*, in effetti, riesce a proliferare in quelle culture aziendali che incoraggiano gli operatori al confronto con l'esterno, al lavoro in team e all'adattamento innovativo. Esso, infatti, deve

penetrare a tutti i livelli organizzativi attraverso un approccio che, sia in fase di analisi che in fase di implementazione dei miglioramenti, deve essere di tipo trasfunzionale. Solo dal confronto tra diverse competenze organizzativo-gestionali possono emergere nuove idee su come ottenere migliori performance e solo, un team interfunzionale è in grado di studiare in modo efficace e completo le determinanti delle *best practices*. Si consideri inoltre che *il benchmarking* rappresenta un grosso cambiamento culturale, visto che gli obiettivi non nascono dalla tradizionale analisi interna, ma da un confronto con l'ambiente esterno. Ciò è sempre stato difficile nelle aziende occidentali soprattutto per tre vecchi preconcetti: la presunta superiorità dell'invenzione sull'innovazione, la sindrome del «noi siamo diversi», le sanzioni morali e penali per lo «spionaggio industriale». Solo con adeguati interventi di motivazione e di coinvolgimento si possono superare questi ostacoli e si può stimolare il perseguimento delle *bestpractices*;

* è orientamento al *continuous improvement*, nel senso che il processo di *benchmarking* non si deve esaurire semplicemente attraverso il momento del confronto e dell'evidenziazione di un *gap* di performance, ma richiede il continuo perseguimento delle *best practices*. Non bisogna dimenticare, infatti, che le prassi gestionali non sono statiche ma devono evolversi al fine di mantenere elevati livelli di efficacia e di efficienza.

Quanto emerso da questa analisi consente di individuare due elementi che sono chiave per l'efficacia del *benchmarking* e che risultano fondamentali per capire i potenziali collegamenti tra *benchmarking* e ABMA:

a) nonostante siano state sviluppate diverse tipologie di *benchmarking* focalizzate su diversi oggetti di analisi, i processi gestionali costituiscono la dimensione più appropriata per poter comprendere a pieno i meccanismi di funzionamento di un'azienda ed effettuare un'attività di *benchmarking* efficace che rappresenti un vero momento di apprendimento organizzativo. Per acquisire la conoscenza del «modo di fare le cose» all'interno dell'azienda e per capire «il valore che il cliente attribuisce al modo attuale di fare le cose», è necessario studiare lo svolgimento delle attività lungo i processi gestionali.

Ciò è vero soprattutto se per attività e per processo gestionale si intendono:

- attività: un'aggregazione di operazioni elementari, nello svolgimento della quale si combinano persone, materiali, tecnologie, attrezzature, strutture, metodologie, in modo da trasformare input fisici e/o informativi per ottenere output fisici ed informativi. Attività è ad esempio «codificare le parti a magazzino», che coinvolge le risorse dell'ufficio Contabilità di Magazzino;

- processo gestionale: una sequenza di attività logicamente correlate (in un susseguirsi di rapporti cliente-fornitore interni) che attraversa i confini organizzativi funzionali, con l'obiettivo di produrre un output rivolto a soddisfare uno specifico cliente (interno all'azienda o esterno). Processo gestionale è, ad esempio, «approvvigionarsi di materie prime», costituito dalla sequenza di tutte quelle attività, svolte in diverse unità organizzative, che permettono all'impresa di approvvigionarsi delle materie prime necessarie per la produzione. Lungo questo processo, ad esempio, l'attività «codificare le parti a magazzino» svolta dalla Contabilità di Magazzino è fornitrice interna dell'attività «emettere l'ordine di acquisto» svolta dall'Ufficio Acquisti.

Conoscere i processi gestionali, studiarne la sequenza logica di attività, analizzarne le caratteristiche in termini di risorse impiegate e metodologie utilizzate (ovvero le prassi gestionali che facilitano lo svolgimento di un processo), misurarne le performance e studiarne l'impatto sui fattori critici di successo, significa disporre di tutte le informazioni per capire le determinanti di una migliore performance e della creazione di valore per il cliente;

b) il *benchmarking* richiede una misurazione continua e sistematica. Anzi, si potrebbe dire che i sistemi di misurazione svolgono un ruolo rilevante in tutte le fasi che caratterizzano il processo di *benchmarking*. Occorre, infatti, disporre di strumenti che permettano di misurare ed analizzare le performance attuali e le loro principali determinanti, effettuare il confronto con le *bestpractices*, fissare i risultati da raggiungere in termini di obiettivi misurabili e monitorare il perseguimento di questi obiettivi di miglioramento. Ciò è possibile se al linguaggio tipicamente economico dei costi e dei ricavi, viene affiancato anche il linguaggio degli indicatori fisico-tecnici che sono in grado di catturare la dimensione competitiva ed operativa della performance aziendale.

Le fasi del processo di benchmarking: qual è il ruolo dei sistemi di misurazione?

La metodologia operativa con cui il *benchmarking* viene applicato si sviluppa in fasi sequenziali che richiedono la risposta a quattro domande principali:

1. Che cosa deve essere oggetto di confronto?
2. Quali sono le metodologie che caratterizzano il modo di lavorare attuale all'interno dell'azienda e le performance che ne derivano?
3. Con quale azienda deve essere effettuato il confronto?

4. Quali sono le metodologie applicate dalle aziende con le quali si effettua il confronto e le relative performance?

Diversi approcci operativi sono stati sviluppati, sia nella teoria che nella pratica, per guidare la ricerca delle risposte a queste domande. Tali approcci possono essere riassunti in una generale sequenza di fasi, l'analisi delle quali permette di evidenziare i momenti nei quali si colloca il supporto offerto dai sistemi di misurazione e il ruolo che essi possono svolgere.

La prima fase del processo di *benchmarking* può essere definita «fase di pianificazione». E' in questa fase, infatti, che si procede a:

- 1) scegliere l'oggetto del *benchmarking*. In questo senso è importante avere definito la finalità per la quale si desidera avviare il *benchmarking*. E' certo, come scritto in precedenza, che il *benchmarking* sui processi gestionali permette di avere maggiore chiarezza sulle principali determinanti delle performance aziendali. Ciò è vero soprattutto quando i processi da analizzare vengono scelti coerentemente col loro impatto sui fattori critici di successo dettati dal cliente e dai concorrenti;
- 2) misurare le attuali performance. In altre parole occorre mappare il processo scelto come oggetto di *benchmarking* per capire come viene svolto attualmente e misurarne i risultati alla luce della strategia competitiva perseguita dall'azienda. Si tenga presente, infatti, che per rendere efficace il *benchmarking* è essenziale conoscere e misurare i propri processi: prima di procedere a misurare gli altri è necessario innanzitutto conoscere e misurare se stessi! Per conoscere bene i processi gestionali può essere opportuno identificarne gli output e il cliente (con i relativi fabbisogni), ma anche conoscerne i confini e la mappa delle sequenze di attività.
- 3) scegliere le aziende con le quali effettuare il confronto e studiarle al fine di comprendere quali siano le determinanti delle loro prassi migliori. Occorre, quindi, riuscire a misurare ed analizzare le performance attuali dei processi delle aziende eccellenti e comprendere quali siano le metodologie e/o le strutture che rendono possibili tali performance.

Il secondo momento è costituito dalla «fase di analisi e di confronto». I dati raccolti attraverso le misurazioni interne ed esterne vengono sistematizzati e messi a confronto al fine di evidenziare i *gap* di performance esistenti e le principali determinanti di tali *gap*.

La terza fase è quella in cui si decidono i miglioramenti che si desidera ottenere e, coerentemente, vengono fissati gli obiettivi e il percorso da seguire per ottenere tali miglioramenti. In altre parole si fissano i livelli di performance da raggiungere nell'ambito dei processi gestionali oggetto di studio e si decide come ridisegnare il processo cambiando «il modo di fare le cose» (le prassi) per ottenere tali performance.

La quarta fase è diretta ad implementare i cambiamenti individuati, sviluppando opportuni piani d'azione e implementando i necessari interventi. In questa fase è fondamentale verificare, attraverso adeguati sistemi di misurazione delle performance, i miglioramenti ottenuti. Il monitoraggio dell'ottenimento dei miglioramenti obiettivo è assolutamente necessario per un efficace *benchmarking*.

E' possibile notare come in tutte e quattro le fasi elencate emerga in modo consistente quanto sia importante disporre di adeguati sistemi di misurazione. Anzi si può dire che il processo di *benchmarking* si articola in due parti fondamentali: la misurazione (ovvero la rilevazione dei risultati) e la conoscenza del processo (ovvero la comprensione delle metodologie e dei meccanismi operativi che permettono di ottenere certi risultati). E' chiaro che un efficace *benchmarking* richiede un lavoro attento in tutte e due queste direzioni. La misurazione, quindi, è critica: ciò che non si riesce a misurare non si può controllare e, di conseguenza, non si può nemmeno gestire [Harrington, 1991].

Si può affermare, quindi, che, per un'azienda che stia applicando le logiche del *benchmarking*, soprattutto se basate sull'analisi dei processi gestionali, il ruolo dei sistemi di misurazione risulta critico:

- a) al fine di identificare gli oggetti sui quali effettuare l'analisi e il confronto. L'azienda, infatti, si affida al suo sistema di misurazione per conoscere se stessa e i propri meccanismi di funzionamento. I dati forniti da un sistema di contabilità direzionale integrata, ad esempio, possono essere molto utili anche per scegliere la dimensione sulla quale focalizzare il *benchmarking*;
- b) per esprimere adeguatamente i risultati attuali e le relative determinanti, nonché per esprimere gli analoghi risultati delle aziende eccellenti;
- c) per effettuare il confronto e fissare gli opportuni target di miglioramento. Gli obiettivi devono essere misurabili e, per essere maggiormente efficaci, devono rientrare nel normale processo di *planning* e di *budgeting* dell'azienda;
- d) per rendere il *benchmarking* un processo continuo e per conseguire i miglioramenti che sono stati identificati. E' a tal fine che risulta necessario costruire un sistema di misurazione delle performance e di responsabilizzazione formale che recepisca i risultati del *benchmarking*. E' necessario, infatti, responsabilizzare in modo adeguato gli operatori aziendali verso il cambiamento delle prassi gestionali e verificarne l'effettiva realizzazione. Inoltre, come già sottolineato dallo stesso Camp [1989f] una volta avviato il perseguimento dei miglioramenti scaturenti dal *benchmarking* è necessario sorvegliare le poche misure, di immediata evidenza, che indicano i progressi compiuti verso il recupero di efficienza e di

efficacia. Non sono necessarie molte misure, ma è importante che evidenzino un legame diretto con le azioni intraprese e con i cambiamenti generati dal *benchmarking*. E' perciò essenziale collegare il *benchmarking* direttamente ai sistemi di controllo direzionale esistenti.

In effetti occorre ricordare che solo ciò che è oggetto di misurazione è anche oggetto di attenzione in azienda. In altre parole, un sistema di programmazione e controllo delle performance costruito in modo adeguato può guidare il comportamento degli operatori aziendali in modo coerente con le logiche del *benchmarking* [Johnson, 1992; McNair e Leibfried, 1992; Toscano e Ostinelli, 1993; Watson, 1993; Bogan e English, 1994; Zairi e Leonard, 1994].

In particolare, nell'ambito dei Sistemi di misurazione aziendale un ruolo fondamentale è svolto dalla contabilità direzionale che si configura come «il linguaggio dell'azienda», lo strumento attraverso il quale l'azienda crea nuove conoscenze e nuove realtà, la struttura all'interno della quale deve essere raffigurato tutto ciò che viene percepito in azienda [Senge, Ross, Smith, Roberts, Kleiner, 1994]. Al fine di concretizzare i miglioramenti identificati dal *benchmarking*, quindi, l'attenzione del sistema di contabilità direzionale, proprio per il suo ruolo di supporto al processo decisionale direzionale, deve spostarsi dai risultati alle attività che li determinano. Le persone, infatti, rispondono agli strumenti e alle misurazioni che vengono utilizzati quali meccanismi di valutazione, modificando coerentemente il proprio comportamento. Ecco quindi che il successo del processo di *benchmarking* dipende anche dall'utilizzo di un adeguato sistema di programmazione e controllo delle performance.

La contabilità direzionale, allora, potrebbe aiutare il *benchmarking* in due modi:

1. come strumento per la gestione dei processi; supportando l'analisi dei processi gestionali, misurando i livelli di performance dei processi stessi, evidenziando le aree di potenziale miglioramento, guidando la concreta realizzazione degli interventi di miglioramento, permettendo di controllare e dirigere ogni processo gestionale;
2. come vero e proprio strumento operativo; supportando la selezione dei processi da sottoporre a *benchmarking*, determinando gli standard di performance di riferimento, permettendo di effettuare il confronto, creando i presupposti per poter ripetere più volte l'esperienza.

A fronte di questo ruolo potenziale del sistema di contabilità direzionale nell'ambito delle iniziative di *benchmarking* vi è la consapevolezza del fatto che i tradizionali sistemi di contabilità direzionale non sono in grado di fornire tale supporto di misurazione. La gran parte dei team che sviluppano iniziative di *benchmarking*, infatti, si accorgono ben presto che il sistema di contabilità direzionale esistente, focalizzato sulle performance delle singole unità organizzative,

riesce a fornire solo ingannevoli stime dei costi dei processi gestionali. Di solito è necessario che i membri del team raccolgano e rielaborino autonomamente i dati di costo relativi alle attività e ai processi che sono oggetto di *benchmarking* [walleck, O'Halloran, Leader, 1991].

Vi è da considerare, inoltre, che uno degli aspetti distintivi del *benchmarking* è costituito dall'orientamento all'esterno nella raccolta delle informazioni relative al funzionamento dell'organizzazione aziendale. Ciò è in profondo contrasto con la focalizzazione all'interno che caratterizza le tradizionali tecniche di contabilità direzionale. Queste ultime, orientate quasi esclusivamente al controllo della dimensione economico-finanziaria, non riescono a produrre informazioni in grado di segnalare fenomeni quali le variazioni nella domanda dei clienti, i cambiamenti delle tecnologie, le caratteristiche dell'ambiente circostante, l'emanazione di nuove normative statali, le performance di settore e le azioni intraprese dai concorrenti¹¹.

E' chiaro, quindi, che a fini di supporto e di diffusione delle logiche del *benchmarking* non possono essere adeguati sistemi di contabilità direzionale che:

- * si focalizzano esclusivamente su informazioni interne d'azienda perdendo di vista i rapporti dell'azienda col cliente, il mercato e i concorrenti,
- * si fondano esclusivamente su misure economico-finanziarie, non prendendo in considerazione il linguaggio dei parametri fisico-tecnici,
- * seguono rigidamente le barriere organizzativo-funzionali e non colgono le transazioni transfunzionali che sempre più spesso sono le principali determinanti di costo,
- * concentrano l'attenzione sui costi e sulla redditività, ovvero sull'output o sul sintomo del fenomeno aziendale, e non ne percepiscono invece le cause.

La domanda che si pone, a questo punto, è la seguente: l'approccio ABNIA riesce a superare tali limiti? Stimola i manager al confronto con l'ambiente esterno? Supera i rigidi confini organizzativo-funzionali? Riesce a fornire un supporto efficace a soddisfare i fabbisogni di misurazione del *benchmarking*?

Dall'Activity-Based Costing all'Activity-Based Management Accounting

Gli studi in materia di *Activity-Based Costing* (calcolo dei costi per attività o ABC), sembrano ormai avere superato l'estrema focalizzazione sugli aspetti tecnico-contabili del calcolo del costo pieno di prodotto che ne aveva caratterizzato le origini. Dall'analisi di problemi quali la scelta dei parametri (*cost drivers*) per ripartire sui prodotti i costi di struttura o la costruzione dei centri di costo basati sulle attività (*activity-based costpools*), si è passati a studiare la possibilità di

costruire informazioni che permettano ai manager di gestire in modo efficace ed efficiente la dimensione transfunzionale, lungo la quale si collocano le principali determinanti dei costi, della redditività e del valore per il client¹²

Negli ultimi anni, infatti, l'attenzione si è sempre più spostata dal prodotto al processo, dalla dimensione funzionale in cui sono collocate organizzativamente le attività alla dimensione gestionale e competitiva di processo lungo la quale le attività sono collegate in logica cliente-fornitore interni, ponendo enfasi sul modo in cui viene svolto il lavoro, e sui collegamenti tra le funzioni stesse in logica cliente-fornitore interni. Tale spostamento di attenzione deriva anche dall'aver capito che la semplice analisi delle singole attività a fini di calcolo del costo di prodotto in logica ABC non è sufficiente per individuare le attività che aggiungono valore al cliente o che richiedono un intervento di miglioramento. E' solo la conoscenza dei processi gestionali che può fornire queste informazioni, evidenziando inoltre le transazioni che si realizzano tra le diverse aree funzionali e i possibili attriti che vi si verificano.

Sembra che finalmente vi sia stata una riscoperta di ciò che già Johnson [1988] aveva evidenziato alla fine degli anni '80: l'esigenza di integrare tre sistemi di misurazione che nel loro insieme permettano di sostenere un'adeguata gestione focalizzata sui processi e sulla creazione di valore per il cliente. Egli consigliava la realizzazione di un sistema di contabilità direzionale integrata denominato *Activity-Based Information System* (in sostanza un sistema di ABMA), come insieme di:

Activity Accounting System: ovvero un sistema di *direct costing* finalizzato al calcolo dei costi specifici di attività e di processo,

Activity-Based Product Costing System: ovvero un sistema di *full costing* volto a calcolare il costo pieno di prodotto/servizio. A tal fine i costi delle attività e dei processi vengono ribaltati sul prodotto/servizio utilizzando dei parametri (i cosiddetti *cost driver*) espressivi del grado di complessità gestionale generato dal prodotto/servizio stesso,

Non-Financial Measures System: ovvero un sistema di parametri fisico-tecnici finalizzato a cogliere l'andamento dei fattori che rappresentano la principale determinante dei costi e del livello di valore fornito al cliente,

e ricordava che gli operatori aziendali non gestiscono costi ma attività e processi che, consumando risorse, possono essere causa dei costi.

Non è un caso, quindi, che gli ultimi lavori in materia hanno abbandonato il termine ABC preferendo un più ampio *Activity-Based Management* (ABM). Da parte degli studiosi in oggetto

vi è infatti il tentativo di allargare la portata di tale approccio dai semplici problemi tecnico-contabili ai più complessi problemi organizzativo-gestionali¹³.

Nell'ambito dell'approccio ABM, l'ABMA si presenta come il sistema di contabilità direzionale integrata in grado di fornire informazioni adeguate alla gestione dei processi gestionali in logica di *Cost Management*, consentendo un'adeguata interiorizzazione degli obiettivi di miglioramento di processo e un effettivo orientamento degli operatori aziendali alla loro concreta realizzazione. Per *Cost Management*, infatti, si vuole intendere: la gestione dei fenomeni aziendali che costituiscono determinante ultima dei costi e della scarsa qualità. Un approccio, quindi, che, fondato sulla dimensione transfunzionale:

- riduce l'enfasi sul controllo formale dei costi, accentuando invece il monitoraggio e la gestione (il più possibile anticipata) dei fattori che sono causa dei costi stessi e generatori di valore per il cliente;
- persegue una maggiore consapevolezza dei problemi di costo-qualità-valore da parte di tutti gli operatori aziendali, con particolare attenzione ai risultati di lungo periodo.

Recentemente sono stati conati i termini *Total Cost Management* e *Process Cost Management* per indicare un nuovo approccio alla gestione aziendale orientato alla dimensione transfunzionale di processo. A livello di sistemi di misurazione delle performance, tali approcci sono analoghi all'ABNR [Ostrenge, 1990; Ostrenge, Ozan, Harwood, McIlhattan 1992; Ostrenge e Probst, 1992; Greenwood e Reeve, 1994; Innes, Mitchell e Yoshikawa, 1994; Lawson, 1994]¹⁴

Si procede, quindi, ad una breve analisi dei principali elementi che caratterizzano l'evoluzione che ha portato alla nascita dell'ABMA. In particolare, ciò è possibile analizzando, nell'ambito degli studi di ABC, come è cambiato l'approccio alla costruzione dell'architettura del sistema di calcolo dei costi di attività, di calcolo dei costi di prodotto/servizio e di monitoraggio delle performance.

La scelta delle tecniche di analisi delle attività

Tale problema è stato oggetto di studio soltanto a partire dagli inizi degli anni '90 in quanto i primi modelli di ABC della metà degli anni '80 davano indicazioni alquanto approssimative in proposito. Oggi si parla, in particolare, di mappatura delle attività, indicando una tecnica che permetta di costruire una mappa dei collegamenti logici che sussistono tra le diverse attività lungo i processi gestionali [Rummler and Brache, 1990; Harrington, 1991; Johnson, 1992; Ostrenge, Ozan, Harwood, McIlhattan 1992; Davenport, 1993; Toscano, 1993b; Toscano e Ostinelli, 1993; Watson, 1993; Brimson e Antos, 1994; Greenwood e Reeve, 1994; Lawson, 1994].

I diversi modelli di mappatura ed analisi delle attività elaborati dalla teoria e dalla pratica, evidenziano, sia pure in modo differente, i benefici derivanti da uno studio delle attività in termini di:

- *input*. La «materia prima» (informazioni, materiali, semilavorati, istruzioni) oggetto di trasformazione nello svolgimento dell'attività;
- *output*. Ciò che viene prodotto (informazioni, servizi, beni, istruzioni, attrezzature) a conclusione dell'attività;
- *risorse impiegate*. Persone, tecnologiche, strumenti, strutture, metodologie che partecipano allo svolgimento di un'attività.
- *fattori di condizionamento*. Tutti quei vincoli (procedure, regole, standard di riferimento) gestionali e organizzativo-strutturali, che attualmente condizionano, in positivo e/o in negativo, le performance di un'attività.

Tale approccio all'analisi delle attività, sviluppato nel filone dell'ABMA, risulta coerente con le tecniche di mappatura (*process mapping*), sviluppate nell'ambito degli studi sulla reingegnerizzazione e sul ridisegno dei processi gestionali (*Business Process Reengineering*) [Rummler e Brache, 1990; Davenport, 1993; Hammer e Champi, 1993; Camp, 1995]¹⁵.

La determinazione del costo pieno unitario di prodotto

Anche se l'unità di prodotto continua a rappresentare l'oggetto ultimo di calcolo per la gran parte degli studi di ABC, nell'approccio ABMA viene vieppiù sottolineata l'importanza di rileggere la complessità gestionale e quindi anche i relativi costi) a livello non tanto di singolo prodotto, quanto piuttosto di cliente, canale di distribuzione, area geografica e area strategica d'affari. Ciò permetterebbe di capire meglio quali sono le vere cause dei costi e di ottenere una migliore attribuzione dei costi indiretti visto che causa ultima dei problemi di complessità non è tanto il singolo prodotto ma il cliente-mercato che lo richiede¹⁶.

E' stata ormai abbandonata l'originaria idea che l'ABC permettesse di calcolare un costo pieno di prodotto vero. La gran parte degli studiosi concorda, infatti, sull'idea di attribuire all'oggetto di calcolo solo i costi di quelle attività-processi che sono legate al grado di complessità del mix prodotto-cliente-canale-mercato che caratterizza l'offerta dell'impresa [Kaplan, 1994].

La costruzione degli activity cost pool

Affrontato in modo un po' semplicistico nella prima fase di sviluppo della teoria dell'ABC, tale problema sembra oggi trovare due tipi di soluzione nell'ambito dell'approccio ABMA:

- a) ogni processo gestionale identificato costituisce un centro di costo all'interno del quale aggregare i costi delle risorse impiegate nel processo stesso, indipendentemente dalla loro collocazione organizzativa. In questo modo si ha la possibilità di valorizzare il consumo di risorse lungo la catena di attività cliente fornitore-interno;
- b) le singole attività vanno raggruppate in pool omogenei sotto il profilo del fattore di complessità (activity driver), indipendentemente dal fatto che appartengano allo stesso processo. E' una soluzione che trova maggiore apprezzamento quando l'obiettivo ultimo è quello del ribaltamento di tutti i costi aziendali sugli oggetti ultimi di calcolo.

Argomento controverso è ancora l'idea di gerarchizzare gli *activity cost pool*, ovvero, così come accade nei tradizionali sistemi di calcolo del costo pieno a basi multiple, procedere a ribaltare i costi allocati negli *activity pool* definiti secondari sugli *activity pool* ritenuti primari, per poi ripartire tali costi sugli oggetti prescelti. A tale proposito è necessario fare un'osservazione. Solo nel caso in cui il collegamento tra le attività e l'oggetto ultimo di calcolo sia esprimibile in modo forte e diretto (ovvero la complessità generata a livello dell'oggetto di calcolo è direttamente causa dell'assorbimento di risorse nello svolgimento dell'attività) ha senso prendere la decisione di ripartire i relativi costi. In caso contrario è meglio evitare complesse «evoluzioni contabili» che non aggiungerebbero alcuna significatività all'informazione prodotta.

La scelta dei fattori di complessità da utilizzare quali basi per ripartire i costi indiretti dagli activity-cost pool agli oggetti di costo

E' ormai chiaro che la crescita dei costi di struttura che sta caratterizzando gli anni '90 è da legare all'aumento dei cosiddetti «costi della complessità». Questi ultimi vanno distinti in due categorie:

1. i costi strettamente legati alla maggiore complessità dell'offerta che l'azienda presenta sul mercato. Infatti, la scelta di offrire una gamma ampia e diversificata, con elevati livelli di personalizzazione del prodotto e l'erogazione di un servizio complementare, costringe comunque l'azienda a potenziare le proprie strutture;
2. i costi legati al modo in cui l'azienda gestisce la complessità. Al di là del livello di complessità gestionale imposto dal mercato, infatti, l'azienda può non disporre di processi gestionali adeguati sotto il profilo del flusso logico di attività, delle tipologie di risorse impiegate, della presenza di attività che non aggiungono valore alla soddisfazione del cliente, della flessibilità strutturale, della razionalizzazione dei collegamenti transfunzionali.

Quindi, rispetto al termine più generico di *Cost Driver* che ha caratterizzato l'epoca pionieristica dell'ABC, nell'approccio ABMA vengono mantenuti distinti due concetti:

- *Activity Driver*, ovvero il fattore di complessità principale determinante dei costi di cui al punto I. Esso indica, infatti, la frequenza e l'intensità delle richieste che i prodotti-servizi-clienti rivolgono alle attività determinando i relativi carichi di lavoro. Si pensi, ad esempio, al numero di linee in fattura quale *activity driver* dell'attività «emettere fatture di vendita», svolta nell'Ufficio Vendite. E' questo parametro, quindi, che viene utilizzato per ripartire i relativi costi di struttura dagli activity-cost pool all'oggetto ultimo di calcolo.
- *Process Driver*, ovvero quel vincolo o condizionamento di processo che rappresenta la causa ultima dei costi di cui al punto 2. Esso segnala, quindi, i legami di processo e le scelte strutturali che possono condizionare positivamente o negativamente i livelli di efficacia e di efficienza del processo gestionale stesso. E' chiaro, ad esempio, che il modo in cui viene effettuata la codifica delle parti componenti a magazzino materie prime costituisce vincolo (*process driver*) per le attività del processo «Approvvigionarsi di materie prime»¹⁷.

La costruzione degli indicatori di performance sulla base delle principali determinanti dei risultati di processo

Fin dai primi studi sull'ABC si è dato ampio risalto all'esigenza di integrare gli indicatori di tipo monetario con indicatori di tipo fisico-tecnico per misurare le performance di processo. Tale necessità deriva dall'incapacità (sia in termini di efficacia che di tempestività) delle sole misure monetarie di rappresentare i fenomeni gestionali di realtà aziendali complesse¹⁸.

Questi indicatori di performance, in particolare:

- devono essere costruiti in logica di *deployment*, ovvero i risultati dei processi devono essere letti in stretto collegamento con gli obiettivi strategici aziendali. In questo modo gli obiettivi competitivi (soddisfazione del cliente, elevata innovazione e apprendimento organizzativo) e gli obiettivi economico-finanziari (costi, efficienza e redditività) potranno essere tradotti in misure operative concrete per ogni unità organizzativa (a monte e a valle della struttura aziendale) coinvolta nello svolgimento del processo;
- devono essere in grado di esprimere i nessi causa-effetto che caratterizzano i legami tra le diverse attività lungo i processi. In particolare devono cogliere i maggiori fattori di vincolo e di condizionamento;
- devono essere costruiti e letti a sistema, perché non vi è un unico indicatore in grado di sintetizzare l'integrazione tra le diverse dimensioni competitive e la dimensione economica.

In altre parole l'andamento di misure di qualità, di difettosità, di puntualità, di rapidità, di flessibilità deve essere esaminato parallelamente all'andamento dei costi¹⁹.

L'ABMA si presenta, quindi, come un sistema di misurazione e di responsabilizzazione formale:

- orientato al cliente e al mercato, avendo alla base il modello della catena del valore. Il lavoro svolto inizialmente da studiosi della Harvard Business School come M.E. Porter, R.S. Kaplan e R.Cooper, nonché da altri docenti statunitensi come J.K. Shank e V. Govindarajan, e poi continuato da ricercatori britannici quali J. Innes and F. Mitchell, e consulenti statunitensi quali LA. Brinson e P.B.B. Turney ha rappresentato un momento fondamentale nello sviluppo della teoria dell'ABMA. L'aver orientato la contabilità direzionale verso le attività (ovvero l'ambito di utilizzo delle risorse aziendali) e verso la capacità di queste di creare o distruggere valore per il cliente, fa dell'ABMA un approccio alla misurazione orientato al cliente;
- focalizzato sulla dimensione transfunzionale, poiché analizza le attività lungo i processi in logica cliente-fornitore interni. I processi gestionali, in effetti, sono la spina dorsale di questo approccio. Si tenga presente, infatti, che in base ai principi di fondo dell'ABMA, è lungo i processi che si genera l'impiego delle risorse e quindi si determinano i costi, ed è analizzando i processi che si individuano i *cost driver* (*activity drivers* e *process drivers*) e si definiscono gli elementi di base della struttura degli *activity-cost pools*;
- in grado di catturare adeguatamente il nesso tra scelte strategiche e impiego delle risorse aziendali lungo i processi gestionali. Infatti, ogni processo ha un diverso grado di impatto sui fattori critici di successo dell'azienda. Ciò significa che lo studio dell'impiego delle risorse lungo i processi gestionali permette di correlare i livelli di efficienza con le strategie perseguite nel rapporto col cliente e col mercato;
- in grado di collegare i sintomi gestionali (costi e livelli di qualità) con le relative determinanti, ovvero la complessità e il modo in cui viene affrontata/gestita la complessità stessa. In effetti la distinzione tra *activity driver* e *process driver* permette di mantenere distinti quei fattori che indicano l'impatto che la complessità di prodotto/mercato ha sull'assorbimento di risorse lungo i processi, da quei fattori che indicano i vincoli o i problemi che sono causa di inadeguate metodologie di svolgimento dei processi;
- basato sia su misure economico-finanziarie che su parametri fisico-tecnici. Già Johnson [1988] aveva sottolineato l'importanza nell'approccio ABC di integrare le misure tipicamente economico-finanziarie con misure più propriamente fisico-tecniche. Lo stesso Johnson [1990; 1992], poi, ha enfatizzato addirittura questo ruolo a scapito della

dimensione monetaria, mentre Eccles [1991] e Kaplan e Norton [1992; 1993] hanno chiarito l'importanza di avere un approccio più equilibrato. E' certo, comunque, che la sola dimensione monetaria non può essere sufficiente per spiegare oggi i fenomeni d'azienda. L'ABMA sembra garantire questo giusto equilibrio tra "linguaggio contabile" e "linguaggio competitivo e operativo”;

- richiede il supporto di coerenti strutture organizzativo-gestionali. In altre parole, accanto al sistema di misurazione ABMA devono operare figure organizzative come quella del Responsabile di Processo (*Business Process Owner*) e unità gestionali come i team di processo e i team di miglioramento, coerenti con le logiche dell'ABMA. Non è un caso che Turney [1993] abbia recentemente coniato il termine *Workforce Activity-Based Management*, per indicare un intervento organizzativo-gestionale volto a costituire gruppi di lavoro transfunzionali composti da operatori appartenenti a tutti i livelli gerarchici, che presidiano il processo stesso avvalendosi delle informazioni fornite da sistemi ABMA.

Si può affermare, a questo punto del lavoro, che l'adozione dell'approccio ABMA porta il management aziendale a costruire un sistema di contabilità direzionale integrata avente caratteristiche coerenti con i fabbisogni informativi del *benchmarking* e con i principi che ne ispirano l'avvio. Tutto ciò spinge a pensare che l'ABMA possa essere uno strumento utile per diffondere e consolidare in azienda le logiche di un *benchmarking* efficace, orientato ai processi gestionali.

Il ruolo che le informazioni fornite dai sistemi di ABMA possono ricoprire nei processi di benchmarking

Gli studiosi di *benchmarking*, come già accennato in precedenza, affrontando il tema del ruolo che la contabilità direzionale può e deve svolgere nelle iniziative di *benchmarking*, sembrano attribuire particolare rilevanza alle informazioni fornite da un sistema di misurazione ABMA²⁰.

In effetti, l'ABMA poiché fonda la sua analisi sulla profonda conoscenza delle attività e dei processi gestionali, costituisce un sistema di contabilità direzionale integrato adeguato a sostenere le iniziative di *benchmarking*. In particolare, si presenta come uno strumento efficace per fare in modo che la filosofia del *benchmarking* si diffonda all'interno dell'organizzazione aziendale e venga condivisa tra gli operatori, attraversando i confini organizzativi funzionali.

La visione del sistema azienda propria dell'ABMA, tra l'altro, ha molti punti in comune con quella che caratterizza il *benchmarking*, in particolare per ciò che concerne l'analisi delle performance dei processi gestionali. In altre parole, ogni attività e ogni processo possiedono una

serie di attributi che possono essere oggetto di misurazione e quindi possono diventare elementi di base di un coerente sistema di misurazione delle performance. Questi attributi (tempestività, livello di qualità, costo, livello di flessibilità, frequenza ecc.) possono essere rilevati in modo sistematico e possono essere pertanto utilizzati per un confronto con le performance di attività/processi svolti in altre realtà aziendali²¹.

Anche l'analisi degli studi in materia di contabilità direzionale dimostra che si è concordi nel ritenere che un sistema di ABMA dovrebbe essere disegnato in modo da permettere agli utenti di confrontare costi e performance delle attività interne con standard di riferimento costruiti in base alla situazione competitiva esterna, evidenziando gli eventuali *gap* e le relative cause [Greenwood e Reeve, 1992; Johnson, 1992; Sharman, 1992a, 1992b, 1993; Turney, 1992; Bubbio, 1993b, Toscano e Ostinelli, 1993; Innes, Mitchell, Yoshikawa, 1994].

La visione transfunzionale che caratterizza l'ABMA, infatti, fa in modo che siano fornite adeguate informazioni sulle modalità con cui vengono svolte le attività e sulle risorse coinvolte nel loro svolgimento. D'altro canto, la gran parte di questi dati non può che essere di tipo fisico-tecnico. Si tratta di informazioni sulle determinanti dei carichi di lavoro delle risorse che operano nell'ambito delle attività e sui livelli di efficacia delle attività stesse. Fattori chiave del funzionamento di un sistema di ABMA sono, quindi, gli *activity driver* e i *process driver* che si configurano come fondamentali parametri da utilizzare a supporto delle iniziative di *benchmarking*.

Quanto emerso fino a questo punto permette di affermare che un sistema di misurazione ABMA, date le sue caratteristiche in termini di struttura e di funzionamento, si presenta come uno strumento in grado di rendere più efficace il processo di *benchmarking*, sia nelle fasi iniziali di analisi che nelle successive fasi di attuazione dei miglioramenti individuati. Le informazioni costruite in logica ABMA, in effetti, possono aiutare a:

- * definire i presupposti strategici delle iniziative di *benchmarking*,
- * identificare i processi da sottoporre a *benchmarking*,
- * misurare lo status attuale dei processi aziendali, nonché le performance delle attuali metodologie di lavoro,
- * attuare il confronto con l'azienda «eccellente», esplicitando indicatori di performance di processo,
- * sviluppare obiettivi di miglioramento misurabili,
- * responsabilizzare gli operatori verso il miglioramento continuo, grazie ad un coerente sistema di *responsibility accounting*,
- * monitorare il conseguimento degli obiettivi fissati.

A fronte di quanto evidenziato fino ad ora diventa ancor più critico interrogarsi circa le esperienze empiriche che si stanno vivendo all'interno delle aziende in tema di relazioni tra benchmarking e ABMA.

Nel 1991 Innes e Mitchell [1991] presentando i risultati di un'indagine condotta su 187 aziende britanniche al fine di valutare il grado di introduzione e di utilizzo dell'ABC, evidenziano come alla domanda circa gli effetti dell'ABC, molte aziende rispondano che «l'ABC ha migliorato l'efficacia dei sistemi di misurazione delle performance, rendendo possibile il confronto tra attività e/o siti produttivi». Anche se nel prosieguo dello scritto, gli autori non approfondiscono ulteriormente questo aspetto, risulta chiaro che l'ABMA troverebbe all'interno delle aziende utile impiego nello stimolare il confronto e lo studio di realtà esterne²².

Un'altra interessante esperienza è fornita da Hobdy, Thomson e Sharman [1994] che presentano il caso di AT&T. Questa multinazionale del settore delle telecomunicazioni ha potuto avviare interventi di *benchmarking* solo dopo aver realizzato un sistema ABMA. Infatti, nel 1991, la direzione di AT&T ha selezionato il centro fatturazione per un progetto pilota di ABC. Una volta realizzato tale sistema di contabilità analitica, si è deciso di utilizzare le informazioni ottenute per sottoporre a *benchmarking* le attività di evasione degli ordini e di analisi delle richieste del cliente, all'interno dello stesso centro. Per queste attività si è determinato il tempo medio necessario per processare una unità di output, ovvero un ordine nel primo caso e una richiesta nel secondo. Risultato dell'analisi di *benchmarking* è stata la riduzione dell'intero tempo di ciclo necessario per l'evasione dell'ordine di un cliente.

In relazione allo studio di casi empirici, infine, si riportano i risultati di una ricerca, condotta nella prima metà del 1994 con l'obiettivo di capire se le aziende che hanno avviato esperienze di *benchmarking* ormai da molti anni, si avvalgono di sistemi di misurazione basati sull'approccio ABMA per identificare le *best practices*, introdurle in azienda e diffonderle a tutti i livelli organizzativi [Ostinelli e Toscano, 1995].

A tal fine sono state studiate otto aziende (nazionali e multinazionali), con una consolidata esperienza in materia di *benchmarking*: Alcatel Face Standard, Himont, Digital Equipment Italia, Motorola Divisione Telefoni Cellulari, 3M Italia, IBM SEMEA, Nones, Rank Xerox Italia. In particolare, l'analisi ha riguardato: la strategia competitiva perseguita, l'approccio al *benchmarking*, la struttura del sistema di controllo direzionale, la presenza di un sistema di ABMA e le sue caratteristiche, la presenza di eventuali sistemi di misurazione operanti al di fuori del sistema di controllo direzionale ufficiale.

Dall'analisi di questi casi emerge che gli interventi di *benchmarking* spesso vengono avviati in assenza di un sistema ABMA. Tuttavia l'esigenza di rafforzare le basi e la portata di tali

interventi porta ben presto le aziende a costruire uno specifico sistema di misurazione che spesso opera in parallelo alla contabilità direzionale ufficiale. Tale sistema costruito *ad hoc* per queste iniziative, se nel breve periodo può aiutare l'introduzione del *benchmarking*, nel lungo periodo, non essendo integrato nel sistema ufficiale di controllo direzionale, può addirittura inficiarne l'efficacia. Ecco quindi che in sei degli otto casi studiati (esclusi Himont e Motorola Divisione Telefoni Cellulari) è ormai presente, in forme diverse, un sistema di ABMA. Si tratta di un sistema di contabilità direzionale che, anche se sviluppato con differenti approcci e finalità, si focalizza su misure di performance transfunzionale lungo l'intera struttura organizzativa in una logica di *deployment*.

L'analisi degli studi teorici e dei casi empirici permette, in conclusione del lavoro, di riassumere le caratteristiche essenziali che fanno dell'ABMA un sistema di contabilità direzionale integrata coerente con le finalità del *benchmarking*. Tali caratteristiche sono le seguenti:

- Focus sui fabbisogni del cliente. L'ABMA costruisce parametri di misurazione delle performance con orientamento all'esterno dell'azienda e, attraverso l'analisi dei fabbisogni dei clienti, misura il valore dei prodotti e dei servizi, frutto di attività e processi che creano valore per il cliente;
- Orientamento ai processi gestionali. Non è sufficiente misurare le performance delle attività svolte all'interno dell'azienda. Devono essere analizzate anche le interrelazioni tra le diverse attività lungo i processi gestionali e l'impatto di questi ultimi sui fabbisogni dei clienti. L'ABMA, quindi, misura i costi, i livelli di tempestività e di flessibilità a livello di processi gestionali;
- Conoscenza delle determinanti dei costi, dei livelli di qualità e di tempestività. La conoscenza delle attività che non aggiungono valore e delle principali determinanti di costo (*cost driver*) permette di orientare sempre più gli sforzi di miglioramento verso la piena soddisfazione dei fabbisogni del cliente.

L'efficacia delle iniziative di *benchmarking*, quindi, può trarre consistenti benefici dall'impiego di sistemi di ABMA. D'altro canto, l'impatto gestionale dell'ABMA può essere arricchito dalle logiche del *benchmarking*. Il tutto per spingere l'impresa a percorrere più intensi sentieri di innovazione e di miglioramento imposti dalle accelerazioni che le dinamiche ambientali e competitive hanno avuto in questi ultimi anni.

Note

- ¹ Nell'ambito della letteratura specializzata sono state proposte numerose definizioni di *benchmarking*. Questa da noi citata, ispirata al lavoro di R. Camp [Xerox Group, 1984; Tucker, Zivan, Camp, 1987; Camp, 1989f1, e sviluppata dal International Benchmarking Clearing-House (IBC) Design Steering Committee presso l'American Productivity & Quality Center, ha ottenuto il consenso di circa 100 aziende da lungo tempo impegnate in attività di *benchmarking* [Watson, 1993; Zairi and Leonard, 1994].
- ² Per contabilità direzionale integrata si intende il sistema informativo gestionale destinato a fornire informazioni quantitative per [Bubbio, 1993a, p. 5 80-5 8 1]:
 - una rappresentazione del divenire economico complessivo dell'impresa nel tempo e un apprezzamento *ex-post* di quanto e come sia stato rispettato il principio di economicità;
 - un apprezzamento dell'evoluzione dell'ambiente esterno e del posizionamento dell'impresa nel suo contesto competitivo;
 - una serie più o meno ampia e complessiva di predizioni per una valutazione della convenienza economica di corsi di azione che si desidera intraprendere in futuro e frutto di un'attività di pianificazione/programmazione.
- ³ Le best practices, o «prassi migliori in assoluto», possono essere definite anche come quelle metodologie che vengono impiegate nello svolgimento di processi gestionali che producono output in grado di soddisfare al meglio le richieste di uno specifico cliente in un particolare mercato.
- ⁴ Il trattato *L'Arte della Guerra*, il cui titolo originario era *Sun Tzu Bing-Fa*, presumibilmente scritto dal maestro Sun Tzu nel quarto secolo avanti cristo, costituisce il testo di strategia militare più completo e più attendibile che sia mai giunto fino ai giorni nostri. E' ancora difficile determinare l'esatta biografia dell'autore, il quale, probabilmente, è stato un suddito del Regno di Qi e un contemporaneo di Confucio. Nel 512 avanti cristo, si è trasferito nel Regno di Wu presso il quale è stato nominato generale. Nei trent'anni successivi ha vinto numerose guerre e, probabilmente, ha aiutato Wu a raggiungere una sorta di egemonia abbattendo il Regno di Jin. A partire da quel momento venne considerato un genio della strategia militare.
- ⁵ In relazione al ruolo della contabilità direzionale Homgren, Foster, Datar [1994, p. 4] forniscono questa efficace definizione: «La contabilità direzionale è il processo di identificazione, misurazione, raccolta, analisi, preparazione, interpretazione e comunicazione di informazioni che supportano il manager nel perseguimento degli obiettivi organizzativi» [T.d.A.].
- ⁶ In realtà già nella seconda metà degli anni '70 Xerox aveva deciso di avviare un'esperienza di *reverse engineering* per confrontare i suoi prodotti realizzati in U.S.A. con quelli della sua affiliata giapponese, Fuji-Xerox. Il risultato fu scioccante, visto che Fuji-Xerox vendeva le sue fotocopiatrici ad un prezzo pari al costo che Xerox sosteneva negli U.S.A. per produrre questi modelli. Tale scoperta portò all'avvio di un progetto pilota per la riduzione dei costi di produzione di Xerox in U.S.A. che risultò vincente. Sulla base di questo successo si decise di incorporare il *benchmarking* nelle pratiche gestionali di Xerox come elemento chiave per le azioni di miglioramento. In questo modo, il *benchmarking* assunse una nuova dimensione e cominciò ad essere applicato a supporto del ridisegno dei processi gestionali.
- ⁷ Il *reverse engineering* rappresenta la prima generazione del *benchmarking*. Questo approccio si propone di esaminare un prodotto concorrente simile a quello messo in commercio dall'impresa che effettua lo studio. Il prodotto concorrente viene quindi smontato in tutti i suoi componenti elementari, al fine di comprendere quali materiali siano stati utilizzati e quali logiche di costruzione siano state seguite. In questo modo si ritiene di poter individuare le cause che sono all'origine delle differenze di costo di produzione rispetto ai principali concorrenti sul mercato.
- ⁸ In un interessante lavoro, Ohinata [1994] presenta lo stato dell'arte del *benchmarking* nelle aziende giapponesi. Anche in questo caso si nota una certa «confusione» nell'utilizzo della terminologia, visto che si distinguono cinque tipologie: 1. *benchmarking* di prodotto (il più applicato dalle aziende giapponesi), 2. *benchmarking* funzionale (volto a perseguire un maggior controllo della qualità e dell'efficienza), 3. *benchmarking* di processo (che mira a migliorare l'efficienza e la capacità

competitiva, in quanto si focalizza sul flusso di operazioni), 4. *benchmarking* organizzativo (finalizzato ad adattare l'organizzazione ai cambiamenti dell'ambiente competitivo), 5. *benchmarking* strategico (con l'obiettivo di attuare cambiamenti di strategia, definire le priorità nell'allocazione delle risorse e perseguire la diversificazione).

- ⁹ Scrivono Bogan e English [1994, p. 11]: «Un indovinello di management, stile Zen, chiede: come fa un pesce a sapere di essere bagnato? Il pesce, in effetti, trascorre tutta la sua vita nell'acqua senza sapere che esistono altri habitat differenti. L'indovinello, quindi, potrebbe essere riletto nei termini seguenti: come è possibile che persone abituate a lavorare in un certo modo possano capire che lo stesso lavoro può essere svolto in modo diverso e forse con risultati migliori? Il *benchmarking* è uno strumento in grado di arricchire il modo di pensare, innescando efficaci processi di apprendimento. Ogni iniziativa di *benchmarking* è come un safari dell'apprendimento dal quale si deve tornare con importanti trofei: nuove idee e nuove metodologie per svolgere vecchie attività]» [T.d.A.].
- ¹⁰ A proposito dei problemi legati all'utilizzo dei soli parametri economici Brunetti [1979, p. 23] scrive: «I risultati di un centro di responsabilità non possono sempre tradursi in termini economici perché i parametri monetari trascurano altri aspetti delle prestazioni. Si pensi alla qualità del servizio, allo sviluppo delle risorse umane che operano in quel centro, all'immagine aziendale e alla quota di mercato, e così via: tutti aspetti delle prestazioni di un'unità organizzativa che, per loro natura, non sono traducibili in termini monetari».
- ¹¹ Per approfondire l'analisi delle carenze dei tradizionali sistemi di contabilità, direzionale rispetto ai nuovi fabbisogni informativi è possibile attingere ad un'ampia letteratura che ha visto la nascita verso la seconda metà degli anni '80. In particolare si vedano i lavori di Johnson [1988, 1992], Cooper e Kaplan [1988, 1991b], Bromwich e Bhimani [1989, 1994], Brusa e Zamprognà [1991], Turney [1991], Lorino [1991], Toscano [1991], McNair e Leibfried [1992], Collini [1993], Shank e Govindarajan [1993].
- ¹² I principi di base dell'ABC sono sostanzialmente due [Toscano, 1991, 1993a]:
- * le attività svolte in azienda consumano risorse (umane, tecnologiche, materiali ecc.) e quindi generano costi che vengono poi attribuiti ai prodotti per l'ottenimento dei quali sono svolte le attività in oggetto;
 - * il cliente non percepisce l'azienda come un tutt'uno indistinto, ma come una sequenza di attività. Alcune di queste attività accrescono la soddisfazione del cliente (generano valore) altre, invece, riducono il suo grado di soddisfazione (distruggono valore).
- ¹³ Col termine ABM si vuole indicare un *management system* formalizzato che [Brimson e Antos, 1994] stimoli tutti gli operatori aziendali ad avere un'adeguata conoscenza delle proprie attività e del modo in cui queste ultime contribuiscono a conseguire gli obiettivi strategici aziendali;
- spinga a cambiare le tradizionali pratiche direzionali al fine di emulare le metodologie adottate dai migliori concorrenti (*bestpractices*);
 - introduca meccanismi di controllo volti a garantire coerentemente ottime performance;
 - supporti il perseguimento del miglioramento continuo ampliando la conoscenza dei fabbisogni dei clienti interni lungo le attività;
 - permetta di adottare quelle *best practices* in grado di incoraggiare gli operatori aziendali a fornire valore al cliente.
- ¹⁴ Si ricordi, infatti, ciò che scrivono Innes, Mitchell e Yoshikawa [1994, p. 92] a proposito dei sistemi di misurazione ABMA: «L'ABMA è un'approccio molto utile per controllare quelle attività che generano valore per il cliente e, potenzialmente, reddito per l'azienda, ma che generano anche costi. Inoltre, l'ABMA può fornire informazioni molto utili anche per le decisioni di investimento [...]. In un sistema di ABMA, la misurazione delle performance dovrebbe essere effettuata sia con misure economico-finanziarie che con parametri fisico-tecnici e tali misure dovrebbero essere disegnate con l'obiettivo di guidare il comportamento degli operatori aziendali»[TA.A.].
- ¹⁵ Hammer e Champi [1993, p. 3 2] danno la seguente definizione di *Reengineering*: «[...] ripensare profondamente i processi gestionali ridisegnandoli radicalmente in modo da ottenere sensazionali miglioramenti delle performance critiche quali: costi, qualità, livello, di servizio, tempestività» [T.d.A.].
- ¹⁶ Analizzando il concetto di complessità di una situazione, di un comportamento, di una struttura organizzativa, Di Bernardo e Rullani [1990] fanno riferimento al numero delle varianti

significativamente distinte con cui la situazione, il comportamento, la struttura organizzativa in questione possono presentarsi. In quest'ottica la complessità è legata alla varietà e alla variabilità delle varianti stesse nel tempo e nello spazio.

- 17 Per approfondimenti sui concetti di *Activity Driver* e *Process Driver* si vedano in particolare i contributi di Ostrenga e Probst [1992], Ostinelli [1993], Turriey [1993], Brimson e Antos [1994].
- 18 Si ricordi quanto scriveva T.E. Johnson [1988, p. 24] in un articolo che rappresenta una pietra miliare nella storia dell'ABC «La spina dorsale di una contabilità direzionale efficace dovrebbe essere costituita da due tipi di informazioni sulle attività. Il primo tipo è rappresentato da informazioni non monetarie relative alle fonti di valore competitivo (vale a dire qualità, flessibilità, tempestività) presenti nelle attività operative dell'impresa. Queste informazioni indicano quanto efficacemente le attività operative forniscano valore al cliente. Il secondo tipo di informazioni sulle attività, cioè le informazioni di costo con valenza strategica, permette al management di valutare la redditività di lungo periodo dell'attuale mix di prodotti e di attività».
- 19 Emblematico in tal senso è il lavoro avviato negli ultimi anni da Kaplan e Norton [1992; 1993] al fine di costruire un *balanced scorecard*, ovvero un sistema integrato di misure monetarie e fisico-tecniche in grado di monitorare gli elementi chiave della strategia di un'impresa.
- 20 Per tutti valga quanto scrivono Karlof e Ostblorn [1993, p. 32], indicando esplicitamente che: «Molti team di *benchmarking* si accorgono già nelle prime fasi che il sistema di contabilità direzionale non fornisce con precisione tutte le necessarie informazioni. In questi casi è importante avviare un'analisi *activity-based costing* o avvalersi di altre metodologie che permettano di disaggregare i costi o le misure di qualità lungo le attività elementari» [T.d.A.].
- 21 La conferma a queste riflessioni viene anche da quanto scrive Watson [1993, p. 61]: «Il fatto che gli stessi operatori aziendali possano valutare le proprie performance richiede la raccolta, la misurazione e l'analisi di dati che caratterizzano i risultati del processo in termini di efficacia. Queste misure indicano il livello di qualità del processo, i suoi costi e la sua capacità di rispondere tempestivamente al cliente [...] le misure in oggetto vengono fornite dai sistemi di *activity-based cost management* » [T.d.A.].
- 22 Gli autori avvertono che il basso tasso di risposta circa la valutazione e lo sviluppo dell'ABC all'interno delle diverse organizzazioni aziendali può portare ad una scarsa oggettività dei risultati di questa indagine. Tuttavia le 187 risposte raccolte indicano che poco più della metà delle aziende non ha preso in considerazione seriamente l'ABC, mentre circa un terzo lo sta valutando attentamente, il 6% ha cominciato ad introdurlo e poco più del 9% lo ha rifiutato.

Bibliografia

- Balm, Gerald J. (1992): *A Practitioner's Guide for Becoming and Staying Best of the Best*. Schaumburg (ILL.), Quality and Productivity Management Association.
- Baraldi, Stefano (1994): *I sistemi di controllo direzionale e le sfide degli anni '90: la qualità totale*. Torino, Giappichelli.
- Bellis-Jones, R. (1992): "Activity-Based Cost Management", in *Management Accounting Handbook*, ed. C. Drury. London, Butterworth-Heinemann/CIMA, p. 100-127.
- Bendell, T.; Boulter, L.; Kelly, J. (1993): *Benchmarking for Competitive Advantage*. London, Pitman Pub.
- Beretta, Sergio; Dossi, Andrea (1994): "Il controllo dei servizi centrali", *Sviluppo & Organizzazione*, Maggio-Giugno, p. 17-33.
- Bergamin Barbato, Maria (1991): *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*. Torino, Utet.
- Bocchino, Umberto (1994): *Il Benchmarking. Uno strumento innovativo per la pianificazione ed il controllo strategico*. Milano, Giuffrè.
- Bogan, Christopher, English, Michael J. (1994): *Benchmarking for Best Practices*. New York, McGraw Hill.
- Bowman, Cliff, Faulkner, David (1994): "Measuring Product Advantage Using Competitive Benchmarking and Customer Perceptions" *Long Range Planning*, Vol. 27, No. 1, p. 119-132.
- Brimson, James A. (1991): *Activity Accounting. An Activity-Based Costing Approach*. New York, Wiley/N.A.A. In Italiano: *Contabilità per attività. Il nuovo approccio alla contabilità industriale*. Milano, Franco Angeli, 1992.
- Brimson, James A.; Antos, John (1994): *Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations*. New York, Wiley.
- Bromwich, Michael; Bhimani, Alnoor (1989): *Management Accounting: Evolution not Revolution*. London, CIMA. In Italiano: *Contabilità direzionale: verso la rivoluzione?*, a cura di R. Coda e G. Toscano. Milano, Guerini, 1992.
- Bromwich, Michael; Bhimani, Alnoor (1994): *Management Accounting: Pathways to Progress*. London, CIMA.
- Brunetti, Giorgio (1979): *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*. Milano, Franco Angeli.
- Bruni, Giuseppe (1994): *Analisi del valore. Il contributo dell'activity-Based Management*. Torino, Giappichelli.
- Brusa, Luigi; Zamprognà, Luciana (1991): *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione di valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*. Milano, EtasLibri.
- Bubbio, Alberto (1993a): "Fabbisogni informativi e caratteristiche della nuova contabilità direzionale integrata o sistema delle determinazioni quantitative d'azienda" in *Contabilità, bilancio e controllo. Scritti in onore di Carlo Masini*, Tomo III, Milano, Egea, p. 573-597.

- Bubbio, Alberto (1993b): "L' activity-based costing per la gestione dei costi di struttura e delle spese generali" *LIUC Papers*, n. 4, Economia Aziendale 1, Dicembre.
- Bubbio, Alberto (1994): *Analisi dei costi e gestione d'impresa*. Milano, Guerini.
- Camp, Robert C. (1989a): "Benchmarking: The search for industry best practices that lead to superior performance. Part 1", *Quality Progress*, Vol. 22, No. 1, January, p. 61-68.
- Camp, Robert C. (1989b): Benchmarking: The search for industry best practices that lead to superior performance. Part H: Key Process Steps" *Quality Progress*, Vol. 22, No. 2, February, p. 70-75.
- Camp, Robert C. (1989c): "Benchmarking: The search for industry best practices that lead to superior performance. Part III: Why Benchmark" *Quality Progress*, Vol. 22, No. 3, March, p. 76-82.
- Camp, Robert C. (1989d): "Benchmarking: The search for industry best practices that lead to superior performance. Part IV", *Quality Progress*, Vol. 22, No. 4, April, p. 62-69.
- Camp, Robert C. (1989e): "Benchmarking: The search for industry best practices that lead to superior performance. Part V: Beyond Benchmarking" *Quality Progress*, Vol. 22, No. 5, February, p. 66-68.
- Camp, Robert C. (1989f): *Benchmarking. The Search for Industry Best Practices that Lead to Superior Performance*. Milwaukee (WI), ASQC Quality Press. In Italiano: *Benchmarking. Come analizzare le prassi delle aziende migliori per diventare i primi*. Milano, Editoriale Itaca, 1991.
- Camp, Robert C. (1995): *Business Process Benchmarking. Finding and Implementing Best Practices*. Milwaukee (WI), ASQC Quality Press.
- Campi, John A. (1992): "It's Not as Easy as ABC" *The Journal of Cost Management*, Summer, p. 5-11.
- Clayton, Tony; Luchs, Bob (1994): "Strategic Benchmarking at ICI Fibres" *Long Range Planning*, Vol. 27, n. 3, p. 54-63.
- Coda, Vittorio (1968): *I costi di produzione*. Milano, Giuffrè.
- Collini, Paolo (1993): *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*. Padova, Cedam.
- Cooper, Robin; Kapan, Robert S. (1988): "Measure Costs Right: Make the Right Decisions" *Harvard Business Review*, n. 66, September-October, p. 96-103.
- Cooper, Robin; Kapan, Robert S. (1991a): "Profit priorities from activity-based costing" *Harvard Business Review*, May-June, p. 130-135.
- Cooper, Robin; Kaplan Robert S. (1991b): *The Design of Cost Management Systems*. Englewood Cliffs (NJ.), Prentice Hall.
- Cooper, Robin; Kaplan, Robert S.; Maisel, Lawrence S.; Morrissey, Eileen; Oehm, Ronald M. (1992a): *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*. Montvale (N.J.), Institute of Management Accounting.
- Cooper, Robin; Kaplan, Robert S.; Maisel, Lawrence S.; Morrissey, Eileen; Oehm, Ronald M. (1992b): "From ABC to ABM. Does activity-based management automatically follow from an activity-based costing project?", *Management Accounting (USA)*, November, p. 54-63.

- Davenport, Thomas H. (1993): *Process Innovation. Reengineering Work through Information Technology*. Boston (MASS.), Harvard Business School Press.
- Di Bernardo, Barbara; Rullani, Enzo (1990): *Il management e le macchine: teoria evolutiva dell'impresa*. Bologna, Il Mulino.
- Eccles, Robert G. (1991): "The Performance Measurement Manifesto" *Harvard Business Review*, January-February, p. 131-137.
- Fitz-Enz, Jac (1993): *Benchmarking Staff Performance. How Staff Departments Can Enhance Their Value to the Customer*. San Francisco (CA), Jossey-Bass Publishers.
- Greenwood, Thomas G.; Reeve, James M. (1992): "Activity-Based Cost Management for Continuous Improvement: A Process Design Framework", *The Journal of Cost Management*, Winter, p. 22-40.
- Greenwood, Thomas G.; Reeve, James M. (1994): "Process Cost Management", *The Journal of Cost Management*, Winter, p. 4-19.
- Griffith, Sarnuel B. (1971): *Sun Tzu: The Art of War*. New York, Oxford University Press.
- Hamel, Gary; Prahalad, C.K. (1994): *Competing for the Future*. Boston (MASS.), Harvard Business School Press.
- Hammer, Michael; Champy, James (1993): *Reengineering the Corporation. A Manifesto for Business Revolution*. London, Nicholas Brealey Pub. In Italiano: *Ripensare l'azienda*, Milano, Sperling & Kupfer, 1994.
- Harrington, James H. (1991): *Business Process Improvement. The Breakthrough Strategy for Total Quality, Productivity, and Competitiveness*. New York, ASQC-McGraw Hill.
- Hobby, Terrence; Thomson, Jeff, Sharman, Paul (1994): "Activity-Based Management at AT&T" *Management Accounting (USA)*, April, p. 35-39.
- Horngren, C.T.; Foster, G.; Datar, S.M. (1994): *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*. Englewood Cliffs (N.J.), Prentice-Hall.
- Innes, John; Mitchell Falconer (1991): "ABC: A Survey of CIMA Members" *Management Accounting (UX)*, October, p. 28-30.
- Innes, John; Mitchell, Falconer; Yoshikawa, Takeo (1994): *Activity Costing for Engineers*. Taunton (Somerset-U.K.), Research Studies Press Ltd./John Wiley & Sons Inc.
- Johnson, Thomas H. (1988): "Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting" *Management Accounting (USA)*, June, p. 23-30. In Italiano: "La raccolta di informazioni per attività lungo la catena del valore: per disporre di una contabilità direzionale efficace", in *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (Activity-Based Costing)*, a cura di G. Toscano. Milano, Unicopli, 1991, p. 114-130.
- Johnson, Thomas H. (1990): "Performance measures for competitive excellence" in *Measures for Manufacturing Excellence*, ed. R.S. Kaplan. Boston (MASS), Harvard Business School Press.
- Johnson, Thomas H.; Vance, Thomas R; Player, Steven R. (1991): "Pitfalls in Using ABC Cost-Driver Information to Manage Operating Costs" *Corporate Controller*, January/February, p. 26-32.
- Johnson, Thomas H. (1992): *Relevance Regained. From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*. New York, The Free Press.

- Kammlade, John G.; Mehera, Pravesh; Ozan, Terrence R. (1989): "A Process Approach to Overhead Management" *The Journal of Cost Management*, Fall, p. 5- 10.
- Kaplan, Robert S. (1993): "Implementing the Balanced Scorecard at FMC Corporation: An Interview with Larry D. Brady" *Harvard Business Review*, September-October, p. 143-147.
- Kaplan, Robert S. (1994): "Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory, *Management Accounting Research*, No. 5, p. 247-260.
- Kaplan, Robert S.; Nortori, David (1992): "The Balanced Scorecard. Measures That Drive Performance" *Harvard Business Review*, January-February, p. 71-79.
- Kaplan, Robert S.; Norton, David (1993): "Putting the Balanced Scorecard to Work" *Harvard Business Review*, September-October, p. 134-142.
- Karlof, Bengt; Ostblom, Svante (1993): *Benchmarking. A signpost to excellence in quality and productivity*. West Sussex (England), Wiley & Sons.
- Keams, David (1989): "Xerox: Satisfying Customer Needs With a New Culture" *Forum*, February, p. 61-63.
- Kharbanda, M. (199 1): "Back from the Brink" *CMA Magazine*, July-August, p. 9-14.
- Kharbanda, M. (1993): "Benchmarking: Making it work" *CMA Magazine*, March, p. 30-33.
- Lawson, Raef A. (1994): "Beyond ABC: Process-Based Costing" *The Journal of Cost Management*, Fall, p. 33-43.
- Lorino, Philippe (199 1): *Le controle de gestion strategique. La gestion par les activités*. Paris, Dunod. In Italiano: *Il controllo di gestione strategico. La gestione per attività*. Milano, Franco Angeli, 1992.
- Marquardt, Michael; Reynolds, Angus (1994): *The Global Learning Organization. Gaining Competitive Advantage through Continuous Learning*. Burr Ridge (ILL.), R.D. Irwin.
- McNair, CJ.; Leibfried, Kate (1992): *Benchmarking. A Tool for Continuous Improvement*. New York, HarperBusiness.
- Miller, Jeffrey G.; DeMeyer, Amoud; Nakane, Jinichiro (1992): *Benchmarking Global Manufacturing*. Homewood (ILL.), The BusinessOne Irwin.
- Miller, John A. (1992a): "Designing e Implementing a New Cost Management System" *The Journal of Cost Management*, Winter, p. 41-53.
- Miller, John A. (1992b): "Measuring Progress Through Benchmarking" *CMA Magazine*, May.
- Nonaka, Ikujiro (1991): "The Knowledge-Creating Company" *Harvard Business Review*, November-December, p. 96-104.
- Ohinata, Yoshinobu (1994): "Benchmarking: The Japanese Experience", *Long Range Planning*, Vol. 27, No. 4, p. 48-53.
- Onida, Pietro (1960): *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, Milano, Giuffrè.
- Ostinelli, Catry (1993): "La contabilità direzionale a supporto della gestione per processi: non solo Activity-Based Costing" *Sviluppo & Organizzazione*, Settembre-Ottobre, p. 50-56.
- Ostinelli, Catry; Toscano, Giuseppe (1995): *Does Benchmarking Needs Activity-Based Cost Management: A Critical Analysis of Some Italian Cases*. (Mimeo). Paper presentato al 18° European Accounting Association Congress, Birmingham (UX.), Maggio.

- Ostrenga, Michael R. (1990): "Activities: The Focal Point of Total Cost Management", *Management Accounting (USA)*, February, p. 42-49.
- Ostrenga, Michael R.; Ozan, Terrence R.; Harwood, Marcus D.; McIlhattan, Robert D. (1992): *The Ernst & Young Guide to Total Cost Management*, New York, Wiley. In Italiano: *La guida Ernst & Young al total cost management*. Milano, Franco Angeli, 1993.
- Ostrenga, Michael R.; Probst, F.R. (1992): "Process Value Analysis: The Missing Link in Cost Management", *The Journal of Cost Management*, Fall, p. 4-13.
- Porter, Michael E. (1985): *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York (N.Y.), The Free Press. In Italiano: *Il vantaggio competitivo*. Milano, Edizioni Comunità, 1987.
- Prahalad, C.K.; Hamel, Gary (1990): "The Core Competence of the Corporation" *Harvard Business Review*, 68, No. 3, p. 79-93.
- Pryor, Lawrence S. (1989): "Benchmarking: A self-improvement strategy", *The Journal of Business Strategy*, Vol. 10, No. 6, p. 28-32.
- Pryor, Lawrence S.; Katz, Steven J. (1993): "How benchmarking goes wrong (and how to do it right)" *Planning Review*, January-February, p. 6-11.
- Rummler, Geary A.; Brache, Alan P. (1990): *Improving Performance. How to Manage the white Space on the Organization Chart*. San Francisco (CA.), Jossey-Bass. In italiano: *Come migliorare i risultati aziendali*. Milano, Franco Angeli, 1992.
- Schonberger, Richard J. (1990): *Building a Chain of Customers. Linking Business Functions to Create the World Class Company*. London, Hutchinson Business Book Ltd.
- Senge, Peter M. (1990): *The Fifth Discipline: The Art and Practice of the Learning Organization*. New York, Doubleday/Currency. In Italiano: *La quinta disciplina, l'arte e la pratica dell'apprendimento organizzativo*. Milano, Sperling & Kupfer, 1992.
- Senge, Peter M.; Roberts, Charlotte; Ross, Richard B.; Smith, Bryan L; Kleiner, Art (1994): *The Fifth Discipline Fieldbook. Strategies and Tools for Building a Learning Organization*. London, Nicholas Brealey Pub.
- Shank, John K.; Govindarajan, Vijay (1993): *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*. New York, The Free Press.
- Sharman, P. (1991): "Winning techniques for productivity: the activity link" *CMA Magazine*, February, p. 8-11.
- Sharman, P. (1992a): "A Tool Kit for continuous improvement" *CMA Magazine*, May, p. 17-20.
- Sharman, P. (1992b): "Benchmarking: Opportunities for Accountants" *CMA Magazine*, July-August, p. 16-18.
- Sharman, P. (1993): "Activity-Based Costing Management: A Growing Practice" *CMA Magazine*, March, p. 17-22.
- Shetty, Y.K. (1993): "Aiming High: Competitive Benchmarking for Superior Performance", *Long Range Planning*, Vol. 26, No. 1, p. 39-44.
- Spendolini, Michael J. (1992): *The Benchmarking Book*. New York, AMACON/The American Management Association.
- Spendolini, Michael J. (1993): "How to build a benchmarking team" *The Journal of Business Strategy*, March-April, p. 53-57.

- Talley, Dorsey J. (1991): *Total Quality Management. Performance and Cost Measures: The Strategy for Economic Survival*. Milwaukee (WI), ASQC Quality Press.
- Toscano, Giuseppe (1991): "Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore: un nuovo oggetto di calcolo più che un nuovo metodo" in *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (Activity-Based Costing)*, a cura di G. Toscano. Milano, Unicopli, 1991, p. 12-35.
- Toscano, Giuseppe (1993a): "UABC dei costi di prodotto" *Amministrazione & Finanza*, n. 16, 31 Agosto, p. 991-1002.
- Toscano, Giuseppe (1993b): "Gestione per processi e riorientamento dei sistemi di controllo direzionale" *Sviluppo & Organizzazione*, Settembre-Ottobre, p. 43-49.
- Toscano, Giuseppe; Ostinelli, Catry (1993): "The role of management accounting systems in total quality management: an empirical study in Italian firms", *Economia Aziendale Review*, Vol. XII, n. 2, August, p. 177-216.
- Tucker, Francis G.; Zivan, Seymour M.; Camp, Robert C. (1987): "How to Measure Yourself Against the Best", *Harvard Business Review*, Vol. 87, No. 1, January-February, p. 2-4.
- Turney, Peter 13.13. (1991): *Common Cents. The ABC Performance Breakthrough*. Hillsboro (OR), Cost Technology.
- Turney, Peter 13.13. (1992): "Activity-Based Management. ABM puts ABC information to work" *Management Accounting (USA)*, January, p. 20-25.
- Turney, Peter 13.13. (1993): "Beyond TQM With Workforce Activity-Based Management" *Management Accounting (USA)*, September, p. 28-31.
- Walleck, Steven A.; O'Halloran, David L.; Leader, Charles A. (1991) "Benchmarking worldclass performance", *The McKinsey Quarterly*, No. 1, p. 3-24.
- Watson, Gregory H. (1992): *The Benchmarking Workbook. Adapting Best Practices for Performance Improvement*. Cambridge (MASS.), Productivity Press.
- Watson, Gregory H. (1993): *Strategic Benchmarking: How to Rate your Company's Performance against the World's Best*. New York, Wiley.
- Xerox Group (1984): *Competitive Benchmarking*. Stamford (CONN.), Xerox Corp.
- Yoshikawa, Takeo; Innes, John; Mitchell, Falconer; Tanaka, Masayasu (1993): *Contemporary Cost Management*. London, Chapman & Hall. In Italiano: *Logiche e strumenti di cost management. Dal calcolo dei costi alla gestione delle cause dei costi*, a cura di R. Coda. Milano, Guerini, 1994.
- Zairi, Mohamed (1992): *Competitive Benchmarking: an Executive Guide*. London, Technical Communications Pub.
- Zairi, Mohamed; Leonard, Paul (1994): *Practical Benchmarking: The complete guide*. London, Chapman & Hall.