



Dipartimento di: **Impresa e management**

Cattedra: **Controllo di gestione avanzato**

TITOLO

“Il controllo di gestione come supporto al cambiamento aziendale: da strumento di controllo a strumento di valutazione strategica”

RELATORE:

Prof. Maurizio Basile

CANDIDATO: Simone Valente

MATRICOLA: 656381

CORRELATORE:

Prof. Maria Federica Izzo

ANNO ACCADEMICO 2014/2015

INDICE

Introduzione	4
Capitolo primo: I sistemi di controllo tradizionali	6
1.1 Definizione di controllo di gestione	6
1.2 Evoluzione storica del controllo di gestione	8
1.3 Struttura organizzativa	14
1.4 Il processo di controllo	16
1.5 Strumenti tradizionali e relative logiche.....	18
1.5.1 Il Budget.....	19
1.5.2 Il Reporting Direzionale	21
Capitolo secondo: Evoluzione del controllo strategico	24
2.1 Limiti del modello tradizionale.....	25
2.2 Dal controllo tradizionale a quello strategico.....	28
2.3 Esigenze informative del controllo	29
2.4 Prime forme di controllo strategico	32
Capitolo terzo: Caratteristiche e strumenti del controllo strategico.....	36
3.1 Strategic Cost management	36
3.2 Il Target Costing	39
3.3 Life Cycle Costing.....	42
3.4 Total Quality Management e il Six Sigma	44
3.5 Activity Based Costing e relative implementazioni	48
3.6 Dall'Activity Based Costing all' Activity Based Management	52
3.7 Tableau de bord (strumento di controllo antecedente alla Balanced Scorecard)	56

Capitolo quarto: Innovazione del controllo strategico.....	57
4.1 La Balanced Scorecard.....	62
4.2 Le quattro prospettive di analisi della Balanced Scorecard.....	69
4.2.1 La prospettiva economico-finanziaria.....	71
4.2.2 La prospettiva dei clienti.....	72
4.2.3 La prospettiva dei processi interni.....	72
4.2.4 La prospettiva di innovazione, apprendimento e sviluppo.....	73
4.3 Gli indicatori della Balanced Scorecard.....	75
4.4 L'importanza della Balanced Scorecard ed i suoi limiti.....	76
Conclusioni.....	80
Bibliografia.....	84

Introduzione

In un sistema di mercato sempre più complicato da gestire, dove la concorrenza è sempre particolarmente agguerrita e la sopravvivenza delle aziende (anche a causa di continue variabili critiche) si fa sempre più difficile, qualsiasi azienda è costretta a definire (e necessariamente in maniera tempestiva) azioni e soluzioni adeguate.

Il controllo di gestione, nel consentire di interpretare e gestire qualsiasi mutamento anche ambientale e prevenire nel contempo il sorgere di qualsiasi rischio, assume pertanto un ruolo sempre più decisivo nel garantire la sopravvivenza di una azienda, indirizzandone il comportamento organizzativo in maniera coerente.

Le informazioni rese disponibili dalla contabilità generale risultano, infatti, spesso non essere più sufficienti a supportare, in maniera adeguata, il fabbisogno informativo nel processo di formulazione strategica.

In questa era (caratterizzata dalla necessità di disporre delle adeguate e necessarie informazioni) raccogliere, elaborare e fare circolare dati di diversa natura (anche mediante strumenti non convenzionali) è una condizione determinante per l'affermazione delle imprese, soprattutto nel lungo periodo.

Anche per queste motivazioni, il controllo di gestione (inteso come un insieme strutturato ed integrato di oggetti di controllo: cosa controllare; nonché strumenti di controllo: come controllare) è continuamente oggetto di studi e ricerche, mirate alla sua evoluzione.

Le sempre più complicate strategie aziendali incontrano, infatti, crescenti difficoltà nell'essere implementate e tradotte in termini operativi.

Gli strumenti di valutazione tradizionali (sia di natura economica che finanziaria) spesso risultano non più sufficienti a determinare i processi decisionali di natura strategica e debbono pertanto essere affiancati ed integrati anche da nuove modalità di reportistica e monitoraggio per la valutazione delle prestazioni dei fattori critici di successo.

Ad un attento esame si potrebbe asserire che un sistema di controllo tradizionale, oltre ad essere spesso costoso e fine a sé stesso, risulta spesso non determinante per definire la strategia del management; lo stesso budget, soprattutto in particolari condizioni ambientali si rivela spesso superato dagli eventi e non costituisce un termine di confronto sufficientemente attendibile per una corretta ed attenta valutazione dei risultati ottenuti.

Il quadro delle variabili che potrebbero comportare una riduzione dell'efficacia di un controllo tradizionale riguardano spesso, oltre che le stesse tecniche contabili, anche variabili riconducibili all'ambiente nel quale la stessa azienda è inserita.

Con i mutamenti del mercato, per ottenere un apprezzabile livello competitivo risultano essere sempre più determinanti fattori come il tempo e l'innovazione.

Se infatti precedentemente risultava essenziale mantenere sotto controllo sia la qualità del prodotto che il costo della struttura, attualmente le imprese sono obbligate a prestare la massima attenzione alle richieste di innovazione provenienti dal mercato ed essere contemporaneamente in grado di soddisfare tali richieste in maniera tempestiva e, in ogni caso, anticipando la possibile competizione con la concorrenza.

Riepilogando i principali limiti che si possono individuare nella definizione del concetto di controllo di gestione tradizionale sono:

- orientamento (a volte eccessivo) al breve termine;
- focalizzazione (spesso eccessiva) sulla gestione operativa e sui suoi risultati;
- sufficiente attenzione alle risorse umane.

Il controllo tradizionale, spesso basato su una rigidità nel definire gli obiettivi e su una elevata burocratizzazione, deve essere superato, collocando l'azienda in un contesto orientato al futuro per la competizione con la concorrenza, slegato dalla analisi dei soli risultati economici e condizionati dai comportamenti delle singole persone.

Ecco che da una definizione di R.N. Anthony, sicuramente il punto di riferimento per la concezione del controllo di gestione, che nel 1965 indicava:

“ Il controllo di gestione è quel processo mediante il quale si cerca di assicurare che le risorse produttive siano ottenute ed utilizzate in modo efficace ed efficiente nel perseguimento degli obiettivi aziendali”

si è passati ad una definizione dello stesso Anthony, dove egli, con la consapevolezza del cambiamento del sistema, definiva poi così il controllo di gestione:

“il controllo di gestione è il processo attraverso il quale i Dirigenti influenzano gli altri membri di una organizzazione al fine di rendere esecutive le strategie dell'impresa”

La perdita crescente di efficacia dei tradizionali sistemi di controllo (avuta negli anni precedenti) ha comportato il nascere di una esigenza di far evolvere il sistema di controllo in modo da considerare in maniera congiunta:

- da un lato sia gli aspetti di efficienza che di efficacia;
- dall'altro sia gli aspetti di breve che di lungo periodo

In questo senso diventa indispensabile superare la logica della rigida separazione tra il controllo strategico, quello direzionale e quello operativo e, mediante un corretto e preciso bilanciamento delle singole caratteristiche, definire un unico sistema di controllo aziendale.

Tra gli strumenti idonei a soddisfare le nuove esigenze di un monitoraggio bilanciato delle particolari prospettive di analisi di un'azienda, un ruolo importante e chiaro viene ricoperto dalla Balanced Scorecard (o scheda di valutazione bilanciata), basata su un sistema di indicatori chiave correlati alle attività operative e coerenti con gli obiettivi strategici dell'Impresa.

In questa ottica si inquadra il presente documento con le relative analisi di approfondimento.

Nel primo capitolo, partendo dal concetto di controllo di gestione, nelle sue varie configurazioni che si sono succedute nel tempo, verranno analizzati nel dettaglio (mediante un confronto tra la contabilità generale e direzionale, fondamenti di un sistema informativo aziendale) la natura e gli elementi che caratterizzano il controllo di gestione.

Successivamente, nello stesso capitolo, verranno esaminate le principali componenti del sistema di controllo:

- la struttura ed il processo e gli strumenti tradizionali delle logiche di controllo;
- il budget ed il reporting direzionale

Nel secondo capitolo, dopo aver esaminato i limiti del controllo tradizionale, evidenziando il ruolo delle nuove esigenze informative, mirato alla necessità di bilanciare le informazioni e di avere una visione strategica dei costi, verrà indicato l'approccio della configurazione di controllo strategico integrato. Grazie al controllo strategico, infatti, una impresa, mediante una gestione correttamente più attenta alle evoluzioni nel cambiamento, potrà meglio verificare la misura in cui il sistema aziendale procede verso il raggiungimento degli obiettivi, attuando i relativi programmi strategici

Nella prima parte del terzo capitolo verrà presentato il filone di studi dello Strategic Cost Management, inteso come l'insieme delle iniziative mirate a minimizzare i costi, incrementando di contro l'efficacia nell'uso delle risorse.

Nella parte centrale dello stesso capitolo, si passerà ad illustrare l'Activity Based Costing, un metodo di analisi dei costi, che mostra dati sul reale impatto dei costi associati a ciascun bene e servizio prodotto da un'azienda (a prescindere dalla sua struttura organizzativa). Nell'ultima parte del capitolo si procederà ad analizzare il Tableau de Bord, uno strumento utile per disporre, ai vari livelli organizzativi, indicazioni e delucidazioni per facilitare il raggiungimento delle varie finalità aziendali. Nel quarto capitolo verrà presentata la Balanced Scorecard, dispositivo, come detto, di supporto al management strategico di un'azienda, che permette di interpretare gli obiettivi e le strategie di un'impresa in un insieme coeso di indici di performance, semplificandone l'analisi. In questa parte si approfondirà in particolare l'implementazione e l'importanza di questa metodologia che riesce ad unire la valenza sia di strumento di controllo che di strumento strategico.

Capitolo primo: I sistemi di controllo tradizionali

1.1 Definizione di controllo di gestione

Per garantire una razionale conduzione di un'azienda occorre assicurare, essenzialmente, il perseguimento di due fondamentali temi:

- la definizione degli obiettivi da conseguire nel tempo, armonizzandoli con l'evoluzione ambientale;
- la costante guida dell'azienda verso il raggiungimento di tali obiettivi

Il primo tema si può identificare con il concetto di pianificazione e programmazione, il secondo con il controllo di gestione.

Il concetto di controllo si può ricollegare al principio di *guida, governo* indicato con il termine inglese *control*, piuttosto che al significato di verifica, ispezione riferito al corrispondente vocabolo italiano.

Indipendentemente dalla particolarità linguistica, si tratta essenzialmente di un supporto assolutamente indispensabile e di uno strumento di guida, necessario e mirato alla definizione di una precisa modalità decisionale per il management aziendale.

Occorre, però, tenere distinta e separata tale configurazione rispetto al concetto di verifica, sicuramente più idoneo ad una precisa attività di auditing.

Se, infatti, la filosofia del controllo è maggiormente basata ed orientata al raggiungimento di particolari risultati (influenzando in particolare sul processo decisionale), quella dell'auditing prevede una fase precedente sui comportamenti, relativa per lo più al rigoroso rispetto di particolari e precise procedure ed adempimenti formali.

Il sistema di controllo prevede esso stesso alcune procedure non però totalizzanti per garantire il corretto funzionamento.

Insieme alla differenza tra controllo in termini di guida ed verifica esaminate precedentemente, si può citare una distinzione anche tra :

- gestione aziendale in senso stretto
- gestione aziendale in senso ampio

ottenendo così un quadro sulle configurazioni del controllo che si sono evolute nel corso del tempo.

Per “gestione in senso stretto” si può considerare la somma delle operazioni effettuate dal Management aziendale sul capitale a disposizione per svolgere l'attività produttiva della stessa azienda: si tratta chiaramente di un ambito ristretto, dove tutte le attività decisionali ed operative vengono definite sulla base delle risorse disponibili e di una capacità produttiva già presente.

Di contro “una gestione aziendale in senso ampio” è un insieme coordinato delle conoscenze e delle definizioni necessarie per un miglioramento delle performance aziendali.

In pratica “nella gestione in senso ampio” si possono evidenziare tre fasi ben distinte tra loro:

1. fase della conoscenza
2. fase decisionale
3. fase operativa

Se nella “gestione in senso stretto” ci si può basare su una semplice gestione corrente, nel secondo caso l'ambito si allarga ad una dimensione più strategica e di lungo periodo.

Per arrivare ad una concezione chiara del controllo di gestione ed alle sue evoluzioni nel tempo, che verranno analizzate nel successivo paragrafo, bisogna partire da Anthony, secondo il quale non possono

essere, da soli, i dati e la struttura contabile ad indirizzare le decisioni del manager volte al raggiungimento degli obiettivi aziendali.

Deve essere, invece, il manager ad utilizzare i dati contabili in suo possesso (in base alle sue sensazioni e percezioni) e trasformarli in obiettivi di breve, medio e lungo periodo, sulla base delle differenti relazioni della struttura organizzativa.

Per determinare il sistema di controllo di gestione sarà pertanto fondamentale la gestione delle differenti variabili, il loro ordinamento gerarchico con la relative responsabilità.

Una prima corretta definizione del controllo di gestione è quella indicata da L. Brusa¹, secondo il quale è *un sistema direzionale con cui i manager ai vari livelli si accertano che la gestione aziendale si stia svolgendo in condizioni di efficienza ed efficacia tali da permettere il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione stessa , stabiliti in sedi di pianificazione strategica.*

1.2 Evoluzione storica del controllo di gestione

Si può far decorrere dagli anni 30' del 1900 l'avvio degli studi italiani di economia aziendale, precursori di quelli sulle metodologie di calcolo dei costi di produzione e, più in generale, sul controllo direzionale; contemporaneamente in numerosi altri paesi di Europa e del Nord America prendevano forma gli studi di management all'interno dei quali si collocavano quelli specifici di *management accounting e management control*.

La nascita dell'economia aziendale (intesa come scienza che studia le condizioni di esistenza e le manifestazioni di vita delle aziende, ossia della amministrazione aziendale) si può far ricondurre all'anno 1926, grazie al contributo di Zappa².

Nella tripartizione zappiana il fenomeno aziendale può essere indagato secondo tre grandi aggregati di processi, cui corrispondono altrettante sub-discipline dell'economia aziendale:

- la rilevazione
- l'organizzazione
- la gestione

L'economia aziendale può essere considerata la naturale evoluzione storica della ragioneria, rispetto alla quale si prefigge obiettivi sicuramente più ampi.

Gli allievi di Zappa hanno poi ulteriormente definito i confini dell'economia aziendale: secondo ONIDA³ le dottrine dell'economia di azienda trovano necessario fondamento nella osservazione della realtà costituita

¹ L. Brusa "Sistemi manageriali di programmazione e controllo" Giuffrè Editore, Milano , 2000

² Zappa G. "Tendenze nuove negli studi di ragioneria" Ca Foscari, Venezia 1927

all'interno delle aziende, considerate nella loro gestione ed organizzazione e nelle condizioni esterne di ambiente. Esse non si risolvono in una semplice storia di fatti tipici di gestione: il loro oggetto scientifico è la percezione piena e la determinazione di significative relazioni tra i fenomeni nei quali è intessuta la vita della azienda.

Secondo Giannessi⁴ poi l'economia aziendale è una scienza unitaria, scaturita dalla congiunzione di due aspetti, che precedentemente (nel 1800) venivano tenuti rigorosamente distinti:

- l'aspetto amministrativo , facente capo alla ragioneria
- l'aspetto tecnico della attività produttiva

L'economia aziendale è nata pertanto quando l'aspetto tecnico e quello economico-amministrativo sono stati visti finalmente insieme, uniti in una unica problematica nella quale diviene dominante l'aspetto economico della produzione di ricchezza.

Il punto di partenza per comprendere le origini, la natura ed il contenuto dell'attività di controllo implicita nella contabilità direzionale è la *teoria bestana*⁵, secondo la quale il controllo viene considerato come “il principale motivo di coesione dell'attività di governo dell'impresa” (in stretto collegamento con il momento gestionale che traccia gli indirizzi più opportuni per la conduzione aziendale).

Secondo il Besta, infatti, l'amministrazione economica di una azienda svela la sua essenza, principalmente, nei tre differenti momenti della:

- gestione
- direzione
- riscontro o controllo

che sono direttamente collegati ed integrati, ma da non considerare in maniera unitaria per tutti i tipi di azienda.

Solo la ragioneria (intesa come dottrina contabile) può essere considerata come la scienza che ha il compito primario di studiare le leggi del controllo economico, valido per tutte le categorie di aziende.

Tale concetto di ragioneria, intesa come formula per l'esercizio del controllo, deriva essenzialmente dal fatto che il controllo non comprende (a differenza degli altri due momenti sopra indicati) alcuna attività investigativa relativamente alle modalità più idonee per attuare la gestione, ma si limita a registrare e misurare le variazioni intervenuti nella gestione, verificando così la conformità della attività operativa alla direzione prevista.

Secondo il Besta esistono due specifiche e differenziate anime nel controllo:

³ Onida P. Economia di azienda Torino 1965

⁴ Egidio Giannessi lo studioso, in AAVV, la scuola toscana di economia aziendale

⁵ Besta 1909

- quella relativa alla attività di riscontro e confronto tra la attività effettuata e quella tracciata a priori come la migliore per il raggiungimento degli obiettivi aziendali;
- quella della sorveglianza della attività economica effettuata da coloro che operano all'interno della azienda.

Il fatto di far ricadere nell'ambito del controllo sia funzioni contabili che attività ispettive e di vigilanza rappresenta la differenza tra lo studio di Besta rispetto all'approccio funzionale e normativo della scuola anglosassone dello Scientific Management, che riconosce piena dignità alla funzione direzionale di pianificazione e controllo.

La teoria dello Scientific Management (rappresentata nei primi decenni del secolo scorso particolarmente da Taylor, Newman, Koontz, O'Donnel, Drucker e Urwick) prevede un concetto allargato di controllo nel quale traspare un ruolo maggiormente incisivo di forme materiali basate su premi e sanzioni.

Questo principio⁶ appare chiaramente come diretta conseguenza della applicazione dei principi indicati da Taylor nella regolamentazione dei sistemi retributivi a cottimo e della affermazione del principio gerarchico tipico del modello nella produzione industriale.

Tramite Zappa, allievo di Besta, il controllo viene collocato nell'ambito dell'unitaria amministrazione economica di azienda, distinta nei tre tradizionali processi di organizzazione, gestione e rilevazione: la sua filosofia ricalca essenzialmente quella di Besta di "*costrizione del lavoro*" ossia di attività vincolante per gli altri al compimento delle funzioni assegnate.

Tuttavia l'evolversi (tramite Zappa) di un corpo dottrinale autonomo, basato essenzialmente sui principi della coordinazione economica, della continuità e della unitarietà gestionale, permette altresì di sviluppare l'iniziale intuizione di Besta relativamente al controllo come momento di coesione dell'amministrazione economica di una azienda.

Viene pertanto a rivelarsi la strada verso una concezione di controllo come momento di misurazione dell'efficienza industriale, di valutazione e possibilmente di modifica degli andamenti e dei relativi comportamenti aziendali.

Si evidenzia pertanto un sostanziale parallelismo tra il modello zappiano (riferito in pratica a tutti gli studi di economia aziendale della Scuola Italiana) rispetto al pensiero anglosassone imperniato sulla filosofia dello Scientific Management.

Pur partendo da concezioni differenti dello studio dell'economia aziendale, basata per la nostra dottrina sul principio di scienza positiva (la scienza che studia ciò che è) e per la scuola anglosassone sul principio di scienza normativa (scienza che elabora ciò che si dovrebbe fare), si arriva ad una sostanziale identità di contenuto per l'amministrazione economica dell'impresa.

⁶ Ciambotti M. 2001

I processi di governo aziendali indicati nel modello zappiano (organizzazione, gestione e rilevazione) sono individuabili anche nelle principali funzioni manageriali che (in base al modello anglosassone) debbono essere esercitate per governare in modo razionale ed intelligente l'impresa.

Così facendo si viene ad attuare un parallelismo tra lo studio del processo organizzativo e l'indicazione dei compiti direzionali relativi all'organizzazione.

Nel processo di gestione della nostra dottrina si evidenziano le principali funzioni manageriali :

- la pianificazione
- la raccolta dei mezzi materiali e personali
- il loro coordinamento
- la direzione (intesa come comando)
- la motivazione dei dipendenti

Pertanto il processo della rilevazione economica/amministrativa può essere comparato (sia nella finalità che negli strumenti) alla principale funzione del controllo economico: parallelismo sul quale si basa il principio di Amaduzzi⁷, che configura il controllo come l'attività che permette di unire il momento decisionale a quello attuativo e (mediante la verifica del raggiungimento degli obiettivi) di alimentare di nuovo l'attività decisionale.

L'attività di controllo viene pertanto inserita all'interno di un più grande sistema unitario di informazione, rivolto a fornire precisi elementi riconoscitivi a supporto della conduzione aziendale.

Nella stessa direzione di Amaduzzi si va ad inserire anche Marchini, per il quale è fondamentale una visione unitaria ed integrata della attività di pianificazione strategica e di programmazioni con i processi del controllo a bilancio preventivo (da intendere come strumenti di attuazione dei piani di controllo operativo).

Se la scuola italiana ha avuto (almeno fino alla fine degli anni '60 del secolo scorso) un ruolo rilevante nel processo di definizione dei confini del controllo direzionale e del ruolo svolto dalle rilevazioni economiche ed amministrative della ragioneria e dell'economia aziendale, altrettanto importante è il ruolo avuto sul tema dalla letteratura nordamericana a partire dagli anni '50 del secolo scorso.

In quegli anni (che costituiscono il naturale riferimento di contesto della analisi dottrinale di Anthony e dove è stato riscontrato un elevato livello di espansione dei mercati ed una conseguente crescita dimensionale delle imprese) la dottrina nordamericana degli Stati Uniti era basata su studi indirizzati all'approfondimento dei processi di rilevazione contabile a supporto dell'attività direzionale.

Fino agli anni '60 sia la produzione nordamericana che quella italiana esaltavano la dimensione informativo/contabile dell'attività di controllo, non privilegiando i legami con le altre differenti fasi del processo di direzione (es: quelli organizzativi e/o comportamentali).

⁷ Allievo di Zappa ed uno dei principali esponenti della scuola di pensiero genovese

E' tramite Anthony e la relativa scuola harvardiana che si tende a privilegiare l'attività di ricerca e definizione di un modello di riferimento mirato a definire l'ambivalenza presente nel concetto originario di controllo (inteso come attività di verifica e riscontro operativo o come momento di guida ed indirizzo per il processo decisionale del management) e, nel contempo, ad analizzare le differenti attività decisionali.

Viene così facendo in pratica articolata in tre fasi, tra loro perfettamente collegate, l'attività direzionale alla quale vengono accomunati i processi di :

- pianificazione strategica
- controllo direzionale
- controllo operativo

In particolare per quanto concerne il controllo direzionale viene identificata la strumentazione di base che prevede:

- la contabilità dei costi (sia valori consuntivi che standard)
- la contabilità analitica
- il budget
- il reporting
- la tecnica di analisi degli scostamenti

Se negli anni '50 risulta fondamentale il controllo diretto dei costi diretti e pertanto il monitoraggio verte maggiormente sul confronto tra valori preventivi e consuntivi degli standard fisici, con gli anni '60 (con una prima saturazione dei mercati e con la crescita del criterio di soddisfazione del cliente) si ha innegabilmente un aumento dei costi di struttura riferiti alle differenti aree funzionali, in primis quella commerciale.

Il 1965 è l'anno nel quale appare (su "Harvard Business Review") il primo articolo basato sulla pianificazione strategica e nel quale viene esaltata la tripartizione di Anthony, riferita alla pianificazione controllo, che avrebbe sicuramente influenzato un'epoca.

La distinzione indicata da Anthony tra controllo strategico, direzionale ed esecutivo, oltre a calcolare come divise le varie decisioni strategiche, tattiche ed operative, considerava pienamente separate la fase di pianificazione da quella operativa e di implementazione.

Tale visione della pianificazione strategica inizia a perdere valore con la fine degli anni '70, caratterizzati dalla crisi petrolifera, quando le varie decisioni strategiche andavano a formularsi fuori da un piano stabilito.

Con il modello strutturato di Lorange e Vancil⁸ vengono differenziati tre diversi livelli aziendali coinvolti nel processo di pianificazione e controllo:

- il livello corporate interessato dalle strategie di portafoglio
- il livello decisionale interessato dalle strategie di business

⁸ P. Lorange R. Vancil "Strategic planning systems", Prentice – Hall, Englewood Cliffs, 1977

- il livello funzionale caratterizzato dai programmi

Fu per primo Ansoff⁹ ad evidenziare che alla pianificazione strategica (ritenuta non più sufficiente) occorre abbinare un valido controllo strategico, basato su alcuni principi precedentemente non valorizzati, quali:

- risorse umane
- informazioni
- risorse tecniche e finanziarie

Il controllo, così facendo, assume un aspetto rivolto al monitoraggio continuo dell'ambiente, del mercato e dei clienti, proprio per garantire il necessario livello competitivo, essenziale per fronteggiare la sempre crescente concorrenza.

Il processo di pianificazione e controllo, precedentemente indicato dalla scuola strutturalista, non appare più in grado di rispondere ad uno scenario economico sempre più competitivo ed in continua evoluzione: da qui la necessità di prevedere una completa trasformazione delle modalità di svolgimento del processo di implementazione della strategia.

E' con Henry Mintzberg¹⁰ che viene evidenziata una differenziazione tra le strategie definite dall'azienda (mediante il processo di pianificazione strategica) e quelle emergenti (quelle destinate ad una mutazione a seguito di un procedimento di learning by doing durante la sua implementazione).

Secondo il Mintzberg, con l'introduzione di nuove informazioni nel frattempo venute in possesso, occorre essere sempre pronti a rivedere i propri principi, mediante un preciso modello di apprendimento.

Particolarmente importante e significativo è l'esempio, citato dall'autore sopra indicato, del vasaio che sente l'esigenza di riempire il gap tra la formulazione e la successiva implementazione della strategia:

- nessun vasaio pensa in alcuni giorni ed in altri lavora: la sua mente lavora continuamente insieme alle mani;
- la strategia realizzata proviene dalla visione del top management sul futuro dell'azienda, ma è destinata a variare in funzione della conoscenza nella sua fase di implementazione.

Il controllo strategico (anche se aggiunto a quello direzionale) appare pertanto non adeguato a garantire un comportamento mirato al raggiungimento degli obiettivi aziendali: per garantire un risultato è necessaria una analisi completa dei comportamenti dei soggetti coinvolti.

⁹ H. Ansoff "From Strategic planning to strategic management" Wiley, New York- London 1976

¹⁰ H. Mintzberg "Pianificazione strategica: l'ascesa e la caduta" in Harvard Business Review edizione italiana, settembre/ottobre 1994 e "The rise and fall of strategic planning" Prentice Hall International, UK, 1994

Sarà pertanto il controllo organizzativo (maggiormente mirato ad indirizzare la struttura organizzativa verso precisi obiettivi aziendali) ad assicurare (agendo sul comportamento individuale e facendo leva sull'aspetto motivazionale) azioni idonee per il raggiungimento degli obiettivi strategici.

Insieme al controllo organizzativo¹¹ si collocano:

- il controllo individuale : imperniato sulle valutazioni relative agli obiettivi ed aspirazioni dei singoli individui che lavorano in azienda;
- il controllo sociale: inteso come la somma delle varie attività rivolte ad uniformare la condotta degli individui

Tali meccanismi (pur costituendo un aspetto importante) non sono però sufficienti a garantire il successo di una impresa, alla quale non resta che una gestione razionalizzata del controllo organizzativo, unita ad una elevata attenzione per le altre due forme di controllo esaminate (direzionale e strategico).

Facendo una breve sintesi di quanto esaminato in merito al concetto di controllo, si può sicuramente evidenziare come tale concetto sia in continua evoluzione (anche in base al contenuto ed alla importanza assegnata nelle varie fasi a ciascun meccanismo operativo), andando anche ad ipotizzare la possibilità di definire nuove ulteriori forme di controllo, a seguito delle continue esigenze derivanti dalla aumentata complessità gestionale.

1.3 Struttura organizzativa

Mediante il controllo di gestione si evidenzia in maniera chiara l'orientamento dell'azienda, verificando che rispettivamente i manager ed i dipendenti recepiscano in modo chiaro le azioni loro richieste.

Pertanto al centro del controllo di gestione vanno posti gli obiettivi aziendali, in quanto l'attenzione del sistema è rivolta ad orientare le risorse verso il loro raggiungimento.

Il controllo di gestione infatti (nel procurare informazioni importanti per supportare i manager a definire le azioni economicamente più importanti) produce informazioni di supporto al processo di pianificazione.

Tale stretta integrazione e correlazione determina il concetto di "Sistema di pianificazione e controllo": il controllo di gestione indirizza pertanto le decisioni di breve e medio/lungo periodo, influenzando però anche gli investimenti di lungo periodo relativamente, ad esempio, allo sviluppo di nuove componenti o all'entrata in nuovi mercati.

In questo contesto si determinano le due componenti principali del sistema di controllo di gestione:

- la struttura (come parte statica del controllo)
- il processo (come parte dinamica del controllo)

¹¹ Valorizzato grazie agli importanti contributi sui modelli di controllo organizzativo di E.G. Flamholtz "Il controllo manageriale " Giuffrè. Milano 2002

La struttura del controllo consiste nell'insieme di variabili organizzative e contabili rivolte a monitorare le azioni dei singoli soggetti coinvolti: al suo interno è possibile distinguere la dimensione organizzativa e quella tecnico/contabile.

Esaminando la struttura organizzativa si evidenziano i centri di responsabilità, in pratica le varie componenti della complessa attività aziendale riferita in particolare ai singoli responsabili, interessati dal controllo.

La responsabilizzazione dei singoli componenti di una organizzazione è decisiva per monitorare e controllare gli stessi; così facendo i manager incaricati del raggiungimento degli obiettivi prefissati garantiscono una visione unitaria della attività aziendale, evitando così di trascurare gli obiettivi collettivi aziendali.

Un centro di responsabilità può essere monitorato sui costi: relativamente in particolare ai centri di costo si evidenzia la loro importanza per definire la misurazione dell'efficacia del risultato ottenuto.

La responsabilità del centro consiste, infatti, nel monitorare i costi, rispettando contemporaneamente i necessari standard di efficacia (come, ad esempio, i centri produttivi e quelli di manutenzione, ausiliari alla produzione).

In caso contrario, qualora non fosse possibile quantificare la relativa efficacia, si parla di centri di spesa (come nel caso di centri riferiti ai servizi generali e di amministrazione).

In questi centri, detti anche costi discrezionali, si definisce un tetto massimo di spesa, richiedendo un contenimento delle spese medesime ed una contemporanea ottimizzazione per l'utilizzo delle risorse affidate.

Quando, invece, la responsabilità è determinata dalle entrate per prodotti o servizi venduti, si può parlare di centri di ricavo, mentre (nel momento in cui si ha un aumento sia dei costi che dei ricavi) la indicazione ritenuta più idonea delle sub-unità è quella di centri di profitto (dove la responsabilità è stabilita in termini di margini di contribuzione, come nel caso di strutture multi business, con strutture organizzative divisionali).

Queste differenti tipologie di organizzazioni sono caratterizzate da una elevata possibilità di conflitto fra le varie componenti che interagiscono: in questo specifico caso il loro risultato è misurato in termini di redditività del capitale investito (la loro missione in pratica consiste nel massimizzare il rapporto tra il profitto ottenuto ed il capitale investito).

Gli strumenti che consentono l'attivazione del processo di controllo e la conseguente valutazione dei differenti centri di responsabilità costituiscono la struttura tecnico/contabile del controllo di gestione.

Tra gli strumenti a disposizione del controllo di gestione ci sono:

- la contabilità generale
- il bilancio

E mediante la loro analisi si possono desumere gli indici di redditività, di liquidità e di solidità patrimoniale (un tipico esempio di quanto rappresentato è il tasso di rendimento degli investimenti _ ROI _ , che indica il

rapporto tra il **margin**e operativo netto ed il capitale investito: tale indicatore è sufficientemente idoneo ad indicare le prestazioni delle sub-unità).

Da qui la necessità per qualsiasi azienda di utilizzare la contabilità direzionale: con lo scopo primario di valutare quantitativamente e suddividere i costi ed i ricavi fra le differenti sub-unità organizzative (valutandone le prestazioni).

Le tecniche di solito usate sono il full costing (per indicare una quota dei costi indiretti) ed in contrapposizione il direct-costing (per indicare solo i costi direttamente imputabili).

In ogni caso i due elementi utilizzati principalmente dalle aziende al fine di dare operatività al controllo di gestione sono :

- il budget
- il report

strumenti (che verranno esaminati nel dettaglio nei successivi paragrafi) utilizzati per determinare obiettivi monetari delle singole sub-unità e contemporaneamente controllare le loro prestazioni concretamente effettuate.

Tale valutazione è eseguita mediante il paragone tra gli obiettivi ed i risultati, attraverso i quali vengono analizzate le motivazioni che hanno comportato la presenza di possibili ed eventuali scostamenti ed individuate le conseguenti azioni correttive.

1.4 Il processo di controllo

Il processo di controllo, che costituisce in pratica l'essenza stessa del controllo, può essere definito come la modalità secondo la quale funziona operativamente il controllo di gestione.

E' attraverso l'esecuzione delle fasi in cui il processo si articola che il controllo di gestione realizza le sue più importanti finalità:

- porre il management di una impresa nelle condizione di poter definire l'attività decisionale nel rispetto dei requisiti di efficienza ed efficacia e contemporaneamente motivare le risorse aziendali al raggiungimento degli obiettivi stabiliti¹².

Una sua particolare caratteristica è quella di essere strumentale alla attuazione delle strategie definite in fase di pianificazione.

Infatti, nella sua fase conclusiva, il processo si ricongiunge alla strategia per effetto delle informazioni di ritorno.

¹² Bergamin Barbato M. 1992

Tuttavia il controllo di gestione risulta tradizionalmente scollegato dalla definizione delle strategie: a tal proposito alcuni studiosi recenti evidenziano che, almeno inizialmente, la revisione delle strategie non rientrava nei compiti specifici del controllo.

L'ottica era sempre quella di mantenere la strategia inizialmente stabilita: il meccanismo di retro-azione sulla strategia interveniva infatti in un lasso di tempo troppo ampio e statico per poter risultare vantaggioso.

Soltanto in caso di interventi correttivi di grande importanza e con assenza di possibili margini di miglioramento la strategia poteva essere oggetto di ulteriori valutazioni ed analisi: all'interno del processo tradizionale, pertanto, non era possibile individuare lo spazio per le nuove opportunità, eventualmente individuate nell'intervallo di tempo necessario alla realizzazione ed attuazione della strategia.

Originariamente si riteneva valido il concetto che occorreva prima una attività di pianificazione e programmazione e poi quella di controllo: i due processi di pianificazione strategica e di controllo di gestione erano tenuti rigidamente separati.

A tal proposito occorre evidenziare quanto segnalato da Anthony che considerava i due processi in modo separato, ritenendo che il processo di management control si collocasse in una posizione intermedia tra le attività di pianificazione e quelle di controllo in senso stretto¹³.

Solo di recente i manager e gli studiosi del settore hanno sostenuto la opportunità di considerare contemporaneamente questi due aspetti, essendo relativi e strettamente collegati ad un unico processo, quello del management control.

Il processo di controllo di gestione, una volta definiti i piani operativi, si manifesta mediante differenti fasi identificabili nel dettaglio come tre momenti diversi del controllo:

- controllo antecedente, in pratica una valutazione *ex ante* della idoneità dei programmi di gestione previsti in fase di budgeting e compatibilità di tali programmi con i risultati richiesti, dichiarati dalla pianificazione strategica;
- controllo concomitante, che viene effettuato in corso d'opera, valutando le condizioni di efficienza ed efficacia nell'attuazione della gestione al fine di intervenire con urgenza in caso di particolari esigenze: tale controllo si fonda su meccanismi di reazione (feedback) con un confronto tra obiettivi e risultati concreti o di feedforward con un confronto tra obiettivi e risultati ipotizzati;
- controllo successivo, con valutazione *ex post* (di solito alla conclusione di un periodo amministrativo di un anno), che permette di avere una serie di informazioni valide per la susseguente fase di programmazione e di valutare quantitativamente ed in modo oggettivo le performance manageriali¹⁴.

¹³ R.N. Anthony, J. Dearden e N.M. Bedford "Management Control System", Harvard Business Irwin, Momewood, 1976

¹⁴ L. Brusa, L. Zampogna " Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive" Etas, Milano, 1991

Tutti i momenti del processo di controllo debbono essere fortemente e strettamente correlati, in modo da considerare tale processo in modo unitario, in quanto l'efficacia dello stesso dipende dalla compatibilità delle singole fasi che lo compongono.

Gli obiettivi di budget devono essere infatti stabiliti coerentemente con i piani di azione definiti in sede di programmazione e con le risorse aziendali disponibili (sia nel presente che nel futuro): solo così facendo i risultati ottenuti dai responsabili delle singole unità organizzative possono permettere il soddisfacimento degli obiettivi aziendali complessivi.

Nel momento in cui si riesce a definire in modo corretto, e soprattutto a realizzare le varie fasi del processo di controllo, si ottengono concreti e significativi vantaggi, quali ad esempio:

- una pianificazione dell'attività futura, stabilita in base alle effettive potenzialità e disponibilità aziendali ed alle caratteristiche del mercato in cui opera, consente di governare le continue variazioni dell'ambiente di riferimento;
- il processo di definizione degli obiettivi facilita sicuramente la condivisione delle informazioni fra i differenti livelli gerarchici e la conseguente responsabilizzazione dei titolari dei centri di responsabilità permette l'adozione di particolari azioni individuali nel rispetto degli obiettivi aziendali;
- la presenza di controlli a vario titolo (preventivi, concomitanti e consuntivi) consente la tempestiva rilevazione di eventuali azioni non positive dei singoli manager e la contemporanea adozione di opportune correzioni, tali da permettere il raggiungimento delle finalità aziendali;
- La individuazione dei possibili errori commessi e delle motivazioni che li hanno determinati, consentono sicuramente la crescita culturale interna all'azienda, generando poi uno stimolo generale per il miglioramento continuo.

1.5 Strumenti tradizionali e relative logiche

L'attuale scenario socio economico è sicuramente caratterizzato da un notevole grado di dinamicità e complessità: la tecnologia, i gusti dei consumatori, le norme di riferimento sono solo alcuni dei fattori che debbono essere continuamente monitorati, proprio perché in continua trasformazione.

Tale instabilità delle condizioni di riferimento determina chiaramente una disagiata e complessa gestione delle risorse disponibili all'interno di ogni azienda.

Gli analisti aziendali, allo scopo di far fronte a tali mutevoli esigenze, hanno predisposto una serie di strumenti e di procedure idonee a stabilire le azioni da intraprendere, ad utilizzare in maniera ottimale le risorse disponibili, a confrontare i risultati ottenuti con quelli ipotizzati (proprio per evidenziare possibili scostamenti altrimenti difficilmente gestibili).

In tale quadro hanno un ruolo di particolare rilevanza:

- il budget, che è un documento amministrativo contabile:
- il reporting , che è un documento chiave utilizzato dal management al fine di governare l'azienda secondo un percorso stabilito, sul fronte economico, competitivo e sociale.

Questi vengono esaminati nel dettaglio nei paragrafi successivi.

1.5.1 Il Budget

Il budget, come sopra accennato, assume la forma di un documento contabile-amministrativo che, con riferimento ad un orizzonte temporale di breve periodo, ha quale fine conoscitivo la traduzione in termini quantitativo-monetari dei dati contenuti nel piano aziendale.

In pratica il budget rappresenta l'espressione di un complicato processo organizzativo-contabile che ha come finalità quella (*in fase preventiva*) di allocare in modo ottimale le risorse disponibili relativamente al piano strategico e di costituire (*in fase consuntiva*) un idoneo parametro di riferimento per monitorare l'andamento della gestione ed il grado di raggiungimento degli obiettivi stabiliti.

Il processo di budgeting presenta una indispensabile componente organizzativa che prevede il necessario coinvolgimento di tutti i centri di responsabilità definiti all'interno del modello organizzativo di una impresa. Si tratta di un processo composito che ha il proprio momento decisivo e fondamentale all'atto della negoziazione delle risorse (con una dinamica che interessa sia i centri che la direzione) e di utilizzo delle stesse (come frutto della negoziazione e come relazione tra i vari centri).

Tale processo trova la propria essenza nella predisposizione di un documento contabile (il budget appunto) nel quale vengono ordinati l'insieme dei fattori utilizzati e dei risultati raggiunti, nel rispetto di un parametro monetario.

Il budget esprime, in pratica, una sintesi con la quale viene a completarsi un particolare processo che si collega, sin dalle prime fasi iniziali, al piano strategico (il preventivo annuale include al suo interno gli obiettivi ed i programmi di azione da quelli di medio-lungo periodo formulati in sede di pianificazione strategica) e si attua, in chiave organizzativa, attraverso la negoziazione delle risorse da parte dei centri di responsabilità.

Il budget è pertanto la risposta alle criticità interne nei processi gestionali: quanto più ci si trova in condizioni di incertezza organizzativa e complessità ambientale (aspetti che nell'attività quotidiana possono condizionare lo svolgimento gestionale), tanto più emerge la necessità di predisporre un coerente sistema di budget.

Sono due i momenti principali in cui si articola il processo di budgeting:

- un processo di tipo organizzativo (o direzionale) mirato a rispondere in modo positivo ai problemi che sorgono dalle differenti problematiche sopra indicate;

- un processo di tipo contabile (o modellistico), mirato a predisporre un sistema tecnico-contabile che (mediante documenti operativi e di sintesi) sia in grado di determinare monetariamente gli obiettivi raggiunti nel processo organizzativo.

Per quanto concerne le funzioni del budget possiamo identificarne tre specifiche e differenti finalità:

- il budget è un indispensabile strumento di guida per le attività del management, supporto insostituibile nella gestione delle unità organizzative soprattutto all'atto della definizione degli obiettivi precisi.
- Così facendo si pianifica da un lato ed in modo corretto l'impiego delle risorse, verificando (ex ante) la compatibilità tra le risorse assegnate e gli obiettivi da raggiungere e dall'altro si attiva il processo di controllo nella sua dimensione di controllo preventivo. Nel budget sono pertanto compresi i parametri economico-finanziari per consentire il controllo;
- il budget svolge poi una funzione di coordinamento tra i vari organi aziendali, in quanto consente una preventiva regolazione delle attività delle differenti unità aziendali: mediante l'azione di programmazione si cerca, infatti, di prevenire possibili conflitti e contraddizioni interne;
- il budget, infine, rappresenta uno strumento basilare nei processi di motivazione del management, stabilendo preventivamente i parametri di valutazione, attivando anche i meccanismi di premio/sanzione e contribuendo così a diffondere una mentalità economica ed una cultura fondata su una completa analisi dei vari effetti conseguenti.

Il processo di articolazione del budget si articola su due livelli:

- la stesura di una serie di budget settoriali (quali ad esempio il budget commerciale e quello produttivo) relativi alle diverse aree di gestione nella quale è divisa la struttura organizzativa;
- la redazione di un sistema di budget di sintesi relativi alla azienda nel suo complesso, che rappresentano il consolidamento dei budget settoriali.

Nella sua forma definitiva, a livello aziendale, il budget riveste la forma di un bilancio preventivo, traducendo in pratica i programmi di gestione relativo al successivo periodo amministrativo in prospetti riepilogativi formalizzati in termini economici, finanziari e patrimoniali.

Riepilogando, il budget aziendale risulta basato mediante la congiunzione di differenti prospetti:

- budget economico (riferito ad un conto economico preventivo): questo budget ha la forma contabile di un conto economico preventivo, costituendo un documento formulato principalmente a fini interni e di carattere operativo. La sua funzione più importante è quella di evidenziare il reddito netto, prendendo altresì in considerazione anche differenti risultati intermedi, importanti però per una analisi a priori della efficienza della gestione (quali ad esempio il margine lordo di contribuzione);
- budget finanziario (con un prospetto di flussi finanziari preventivi) che contiene al suo interno valori relativi a flussi di natura finanziaria (da distinguere a loro volta in flussi delle risorse finanziarie globale e flussi di cassa o tesoreria). Nel primo caso (indicato comunemente come *budget delle fonti*

e degli impieghi) si tende ad fare risaltare il fabbisogno di copertura finanziaria globale, mentre nel secondo caso (indicato come *budget di cassa o tesoreria*) si evidenzia la necessità di cassa di breve periodo;

- budget patrimoniale (che assume la forma di stato patrimoniale preventivo, riferito al 31 dicembre del successivo esercizio, cioè quello di budget). Tale documento non coincide (per la maggior parte dei casi) con il documento redatto ai fini fiscali o civilistici, in quanto strutturato mediante criteri di tipo finanziario: viene in pratica redatto riclassificando il documento originale in modo da identificare in modo preciso impieghi di capitale e fonti di finanziamento.

I valori finali del budget patrimoniale si fissano sommando ai valori patrimoniali iniziali le modifiche effettuate nell'esercizio e descritte nei documenti di sintesi quali:

- le variazioni reddituali indicate nel conto economico;
- le variazioni negli impieghi di breve e lungo periodo, sintetizzate nel budget degli investimenti;
- altri impieghi e fonti di copertura

1.5.2 Il Reporting Direzionale

Il reporting direzionale rappresenta una sintesi delle principali leve e strumenti chiave che il top management deve avere sotto controllo per intervenire tempestivamente nella correzione della “rotta” strategica dell'azienda o nella revisione dell'organizzazione e dei processi della stessa. Deve pertanto monitorare il posizionamento strategico dell'impresa nel tempo e nel suo contesto competitivo, con l'obiettivo di controllare l'evoluzione nel medio periodo delle linee strategiche pianificate e delle dinamiche competitive dell'impresa stessa.

Il presupposto fondamentale per garantire un buon funzionamento del sistema di reporting in tutte le sue forme è quello di impostare in modo adeguato il meccanismo della contabilità analitica e del modello di controllo.

Se focalizziamo l'attività di reporting sui soli dati contabili limitiamo la vista al breve periodo e non orientiamo la gestione verso la creazione del valore, ma solo verso gli obiettivi di budget dell'anno in questione: un reporting basato unicamente sulla logica di breve periodo e sulle misure contabili non sarà in grado di supportare una visione di crescita e sviluppo strategico per il medio periodo.

Il reporting direzionale si riferisce ad ogni area aziendale ed è differente secondo ciascuna esigenza: secondo questo principio al responsabile di ogni centro si debbono assegnare responsabilità relative unicamente al solo centro sotto il suo controllo.

Tale strumento, costruito sul fronte economico e competitivo, è basato su un approfondito esame della realtà in cui l'azienda decide di sviluppare la propria attività; due sono le principali componenti:

- l'ambiente, riferito a tutto ciò che è esterno al perimetro aziendale;
- l'impresa, riferita a tutto ciò che è interno alla azienda stessa

Il reporting direzionale è costituito da poche informazioni di sintesi, riferite sia a dati di tipo economico/finanziario, sia a dati quantitativi o a indicatori chiave di performance, che sono espressione dei risultati complessivi dell'azienda e dell'efficienza dei singoli processi (ad esempio indicatori generali quali ROI, ROE, o indicatori di efficienza quali ad esempio le ore macchina dei reparti produttivi, scarti di produzione, numero delle chiamate di assistenza tecnica, tempi medi di evasione degli ordini, ecc.).

Per avere una indicazione di quali sono le caratteristiche specifiche di un sistema di reporting direzionale ed in che modo tale sistema può supportare in maniera adeguata il management a guidare una azienda, si può ricorrere ad una metafora¹⁵, ipotizzando l'azienda come una nave in mare aperto (l'ambiente che la circonda) ed in questa visione pensare al reporting direzionale come ad una bussola che orienta l'azienda relativamente a due quesiti di fondo:

- l'azienda si sta muovendo su un percorso già definito per raggiungere l'obiettivo nel frattempo prefissato?;
- con quale velocità e modalità operative si sta muovendo rispetto alla direzione stabilita?.

In questo senso è fondamentale che il reporting direzionale sia calibrato perfettamente rispetto alla azienda di riferimento, in modo tale da intervenire tempestivamente qualora la rotta intrapresa sia impostata su una direzione errata o con una velocità differente rispetto a quella stabilita o basata su un elevato e sproporzionato utilizzo di risorse.

La predisposizione di un sistema di reporting rappresenta un passo decisivo nella costruzione della cultura aziendale precedentemente indicata, in quanto permette di avviare processi di continue conoscenze a loro volta esaminate, monitorate e trasferite tra i vari membri dell'organizzazione (comportando così una continua ricerca di integrazione).

Fondamentale, come già accennato per lo sviluppo di un sistema di reporting, è l'aspetto organizzativo e culturale: l'azienda deve apprendere dai propri eventuali errori e/o successi, stimolando continuamente il processo di conoscenza da estendere poi a tutti i collaboratori (in modo graduale in armonia con il grado di complessità aziendale).

Due sono fondamentalmente le variabili rilevanti per la progettazione di un sistema di reporting:

- Il livello di delega che caratterizza l'azienda (con il crescere della delega, chiaramente aumenta il numero degli interlocutori che utilizzano e fruiscono del sistema di reporting);

¹⁵ Fabio Corno "La guida del Sole 24 ore al Controllo di Gestione" 2011

- La complessità organizzativa che stabilisce il grado di dettaglio che il sistema di reporting deve saper individuare.

La necessità di utilizzare meccanismi di delega aumenta con il crescere del numero dei problemi da gestire e delle persone interessate dalla risoluzione di tali problemi. Un sistema di reporting può essere sviluppato secondo logiche differenti; in particolare se ne evidenziano due che fanno riferimento:

- al cruscotto aziendale
- ed alla balance scorecard (che verrà approfondita successivamente in un capitolo di questo documento appositamente dedicato).

Mentre il cruscotto aziendale, come strumento che permette di monitorare con attenzione le variabili chiave, si basa in prevalenza sull'area finanziaria e su quella operativa, la balance scorecard si pone un obiettivo nettamente più ampio, proponendosi come strumento di comunicazione della strategia e di verifica dei processi innovativi.

Il reporting direzionale del tipo cruscotto aziendale, ora in esame, è un sistema predisposto per fornire le indicazioni (o “*spie*”) della situazione aziendale nel suo complesso: come il cruscotto di una automobile segnala al conducente le anomalie, così il reporting direzionale evidenzia al management se l'azienda si sta muovendo nella direzione (riferita anche ai tempi ed ai modi) precedentemente stabilita .

Gli obiettivi di un cruscotto aziendale consistono in :

- un attento e focalizzato monitoraggio delle variabili chiave, mediante l'individuazione di specifici indici di riferimento e delle soglie di anomalie, oltre le quali è indispensabile attivare le azioni correttive;
- supporto al management nell'adottare possibili azioni correttive.

Il collegamento ai processi di pianificazione e controllo comporta automaticamente che gli indicatori di un cruscotto aziendale siano alimentati sulla base di un calendario stabilito in precedenza: le periodicità sono stabilite dal reporting mensile fondato sulle chiusure contabili.

Appare, così facendo, in maniera chiara che il controllo ed il sistema di reporting che ne scaturisce funzionano a posteriori, mediante feedback, con una tempestività influenzata dai tempi di chiusura ed elaborazione dei dati contabili.

Riepilogando si può sicuramente affermare che il ruolo del reporting direzionale assume in ciascuna azienda, indipendentemente dalle dimensioni, un ruolo di cruciale importanza: l'azienda ha sempre bisogno di una *guida* per accompagnarla nel suo percorso realizzativo.

Tutto in qualsiasi azienda nasce da una idea o da una *vision*, ma è grazie solo a determinati strumenti che tali idee o *vision* si trasformano in linee strategiche ed in obiettivi da perseguire, cioè in qualcosa di concreto.

Non basta solo l'esperienza nella guida di una azienda, ma servono tutta una serie di indicatori e strumenti particolari; tutte le informazioni si debbono elaborare per avere un quadro più completo dell'ambiente in cui si opera: spetta poi al management elaborare queste informazioni da rappresentare all'Alta Direzione ed,

utilizzando un sistema di reporting corretto ed idoneo qualsiasi impresa può contare su un vantaggio competitivo rispetto alla concorrenza.

Capitolo secondo: Evoluzione del controllo strategico

I sistemi di controllo esaminati anche nel precedente capitolo (per di più a seguito delle continue e repentine modifiche del contesto ambientale e con l'avviarsi del principio della centralità delle risorse immateriali, basate sulla conoscenza) debbono necessariamente, e nel corso del tempo, essere sempre più coerenti con le nuove logiche di creazione del valore ed offrire un significativo apporto alla diffusione di conoscenza in azienda.

Come premessa per definire l'evoluzione dei sistemi di controllo occorre partire dall'approccio tradizionale al controllo strategico, inteso come "filosofia di conduzione" della organizzazione aziendale e come autonoma forma di controllo che si va ad aggiungere alle precedenti (controllo operativo e direzionale), differenziandosi da queste però per strumenti, ambito e processi.

Storicamente si va sempre più affermando nel tempo (grazie anche al contributo di autorevoli studiosi della materia) la necessità/opportunità di adottare un sistema unico del controllo di gestione, in grado di recepire molteplici orientamenti.

Partendo pertanto da una idea di controllo in cui sia la dimensione strategica che quella operativa sono direttamente collegate, è stata accentuata la necessità che i sistemi di controllo si vadano ad inserire verso nuove ed evolute configurazioni, in grado di supportare in maniera adeguata la capacità delle aziende di dominare il proprio contesto ambientale.

Con l'affermarsi del principio per cui il controllo strategico, inteso come una naturale evoluzione della contabilità direzionale, assurge a strumento per l'implementazione della strategia aziendale, emerge chiaramente la necessità di sviluppare una strumentazione tecnico-contabile in grado di rispondere in modo efficace alle esigenze informative poste dall'attuale scenario competitivo e che gli strumenti tradizionali non sono in grado (almeno completamente) di soddisfare.

Con le profonde e continue modifiche delle economie di mercato e con l'aggiunta degli incredibili progressi realizzati nel campo della tecnologia dell'informazione e della comunicazione, si sta andando sempre di più verso una economia basata sulla conoscenza, intesa come la risorsa più significativa dell'attuale contesto.

Occorre pertanto evidenziare la necessità per cui un sistema di controllo evoluto si debba focalizzare molto di più sulla individuazione del "perché" e non semplicemente del "cosa è successo" (in relazione soprattutto ai principali fenomeni aziendali).

Ecco pertanto che assurge ad una particolare importanza il concetto e significato stesso di "conoscenza", dando particolare forza all'approccio del *Knowledge Management* (un indirizzo di studi che si evidenzia per una visione "oggettivante" della conoscenza e che riconosce un ruolo predominante alla *information*

technology ed alle potenzialità derivanti dalla sua evoluzione): occorre pertanto una perfetta integrazione dei sistemi di Knowledge Management (KMS) con i sistemi di controllo aziendali, partendo dalla valenza strategica della conoscenza come principale ispirazione per un effettivo vantaggio nella competizione.

In caso di evidente mancata integrazione si avrebbe un sistema di controllo non perfettamente efficace (soprattutto nella sua funzione specifica di guida), in quanto impossibilitato a ricevere la conoscenza generata per governare la attività aziendale: il controllo strategico infatti, per poter guidare in maniera efficace e costruttiva la azienda, deve poter utilizzare gli strumenti in grado di generare “*nuova conoscenza*”, determinando così azioni mirate al raggiungimento degli obiettivi.

Il concetto della conoscenza è tanto più importante quanto trova nell'uomo il fondamento: l'uomo costituisce il garante privilegiato per lo sviluppo, la trasmissione ed il mantenimento delle conoscenze e competenze presenti in azienda.

Rifacendosi al concetto di conoscenza indicato da Quagli¹⁶ come prodotto di un processo di apprendimento capace di attribuire significati al flusso dell'esperienza, è stata valorizzata l'importanza di attribuire il significato alla regolarità dei dati, quale elemento preponderante per rendere effettivamente utilizzabile la conoscenza generata.

Un sistema evoluto di controllo di gestione deve consentire di arrivare anche a conclusioni differenti per la determinazione della redditività in azienda: occorre pertanto evidenziare l'importanza di *strumenti* e *condizioni* (da intendere come meccanismi e comportamenti) che sostengono la generazione e trasmissione della conoscenza in azienda.

2.1 Limiti del modello tradizionale

Per capire come, storicamente, si stia procedendo verso una affermazione e diffusione del controllo strategico occorre analizzare e ripartire dalle tappe che hanno influenzato lo sviluppo delle economie industrializzate; le instabili condizioni esterne nelle quali le imprese si sono trovate ad operare hanno inevitabilmente comportato un graduale processo di modifiche, che hanno interessato sia le logiche gestionali che i meccanismi operativi.

Negli anni '50 e 60 infatti le imprese, approfittando di alcune situazioni economiche favorevoli, hanno avuto l'opportunità di ingrandirsi, basandosi in particolare su investimenti che partivano dal presupposto della continuità della propria posizione strategica: la logica decisionale era di tipo estrapolativo ed i principali procedimenti di controllo erano orientati alla ottimizzazione interna dell'impresa.

¹⁶ A. Quagli Knowledge Management, La gestione della conoscenza aziendale, Egea Milano 2001)

Negli anni '70 ci sono stati i primi mutamenti a livello ambientale, determinati in gran parte dalla crisi petrolifera, con inevitabili ripercussioni sul costo del denaro, sulle modalità di competizioni e soprattutto sui modi di produrre e poi di consumare.

E' però negli anni '80, caratterizzati da una crescente incertezza e da una accentuata velocizzazione della innovazione tecnologica, che si avverte una particolare variazione della dinamica concorrenziale, con una evoluzione della domanda (e contemporanea riduzione del ciclo di vita dei prodotti), che ha necessariamente modificato la capacità della azienda di capire e soprattutto rispondere alle nuove richieste del mercato.

L'Impresa, al fine di ottimizzare la propria performance, ha recepito così la necessità di attuare le strategie decise controllandone l'evolversi (non ritenendo cioè più sufficiente la sola determinazione di strategie ed obiettivi).

Il dato economico/finanziario, elemento fondamentale per il *tradizionale controllo di gestione*, volto solo alla verifica dell'utilizzo delle risorse non consente infatti di comprendere il grado di evoluzione ed adattamento ambientale dell'azienda.

Questo comporta la necessità che il controllo (per essere completo ed integrato) debba avere sia la dimensione interna (con particolare riferimento alla analisi economico/finanziaria) che quella esterna con l'integrazione di altri elementi per renderlo completo ed efficace.

Il controllo strategico, avviatosi in quegli anni, non può essere però considerato come una semplice evoluzione del controllo direzionale: si tratta, infatti, di un concetto di controllo molto differente, che coinvolge molteplici aspetti della gestione aziendale.

Paolini lo definisce un altro modo di affrontare e risolvere problemi diversi: guidare ed aggiornare il progetto strategico per evitare il rischio di procedere casualmente¹⁷.

Tale controllo si basa essenzialmente sul monitoraggio, da intendere come una indagine volta a valutare l'esito della realizzazione di un programma¹⁸, dell'andamento dei fattori ambientali ed organizzativi per garantire il nascere di una strategia: si tratta sia di un controllo di percorso che di risultato, fondato sul principio di feedforward piuttosto che feedback.

Il controllo strategico è in pratica un momento intermedio di aggiornamento della valutazione della strategia che permette sia di variare progressivamente le ipotesi iniziali, sulla base delle quali si sono fondate le prime previsioni, che di individuare i fattori principali che permettono alla organizzazione di ottenere il maggior vantaggio competitivo.

Il meccanismo e le fasi sono le stesse rispetto al tradizionale controllo di gestione *ex post*: a mutare è solo l'ambito del controllo.

¹⁷ A. Paolini, "Il controllo strategico: uno schema di analisi, Giuffrè Milano 1993

¹⁸ Masoni " Monitoraggio: parola nuova o nuovo atteggiamento di gestione?", in Finanza Marketing & Produzione, n. 4, 1987

Se nel controllo di gestione si analizza l'efficienza e l'efficacia della gestione operativa in termini di scostamento rispetto agli standard, nel controllo strategico ci si riferisce all'intera gestione aziendale nel quadro del contesto competitivo di riferimento.

Come abbiamo prima esaminato, lo scenario di riferimento iniziale prevedeva la teoria di governo aziendale nota come “*strategic planning*”, in grado di influenzare particolarmente il modello di controllo tradizionale, peraltro basato essenzialmente su azioni di feedback in concomitanza con particolari scadenze periodiche.

Solo dopo, verso la fine degli anni 70, con il sorgere di una particolare irregolarità dei mercati, lo *strategic planning* perderà di valore per cedere il posto ad altre teorie che consentiranno al controllo di allargarsi sino a racchiudere anche la modifica delle strategie.

Si possono in pratica distinguere due differenti versioni del modello tradizionale di controllo:

- una prima derivante dallo *strategic planning*;
- una seconda da attribuire alle teorie successive.

In particolare la versione derivante dallo *strategic planning* prevede che la strategia (salvo rare e particolari eccezioni) non venisse mai messa in discussione: il compito di garantire che i provvedimenti definiti in ogni caso rientrino entro i limiti stabiliti spetta al controllo di natura feedback (mediante una analisi degli eventuali scostamenti).

In pratica, una volta stabilita una strategia, gli sforzi dei manager sono rivolti a mantenerne la validità, generando di conseguenza una particolare ristrettezza di vedute ed una difficoltà nell'approcciare eventuali nuove opportunità.

Le principali caratteristiche del processo di definizione della strategia secondo lo *strategic planning* vengono descritte in modo chiaro da F. Izzo:

*“razionale ed analitico, costituito da fasi predefinite, top-down, affidato alla responsabilità dell'alta Direzione e di unità di staff ben definite, fondato sulle competenze distintive dell'impresa”*¹⁹.

Da tale versione emerge un controllo di gestione tendenzialmente statico, posizionato in fondo al modello di governo aziendale (dove, in pratica il controllo di gestione, direzionale e operativo, si colloca a valle della definizione degli obiettivi da raggiungere e delle politiche generali, nonché della necessaria quantificazione economica/finanziaria).

La differenza indicata tra controllo direzionale ed operativo deriva, in particolare, da una diversificazione nella natura degli obiettivi affidati:

nel controllo direzionale gli obiettivi affidati ai manager hanno un contenuto puramente economico/finanziario e consentono in ogni caso un margine di discrezionalità nel relativo raggiungimento;

¹⁹ F. Izzo, “Il processo di pianificazione” in L. Sicca “La gestione strategica dell'impresa. Concetti e strumenti”, Cedam Padova 1998

nel controllo operativo gli obiettivi sono prettamente quantitativi/fisici e non permettono alcuna discrezionalità

Tale schema viene in particolare indicato da G. Brunetti, il quale evidenzia quelli che sono i cambiamenti da apportare al sistema, per garantirne la efficacia e validità, in uno scenario caratterizzato da condizioni ambientali perturbate²⁰.

2.2 Dal controllo tradizionale a quello strategico

Un sistema così articolato su due livelli (direzionale ed operativo) genera automaticamente una focalizzazione delle attività mirata su quelle programmabili, sulla adozione di sole misure economiche/finanziarie e quantitative/fisiche e dove le uniche variabili critiche sono presenti nei reparti specificatamente operativi.

Le aziende, in questo caso, sono guidate dal presupposto di fondo per cui il mercato domina ed il solo impegno dell'impresa è quello di garantire il massimo livello di produzione.

Così facendo non emerge in modo chiaro la complessità aziendale e la necessità di predisporre una corretta pianificazione, ma soprattutto le risorse interne (e la loro naturale capacità organizzativa) hanno pochi margini di considerazione: oltretutto il sistema di controllo può contribuire a creare ulteriore disagio ed apprensione nella esecuzione delle stesse azioni.

Sono le stesse caratteristiche di un sistema così articolato ad individuare la esigenza di una specifica evoluzione, anche alla luce della necessità di stabilire se le azioni strategiche, precedentemente definite come invariabili, siano o meno ancora valide.

La versione così aggiornata del controllo di gestione (liberata dalla rigidità dello strategic planning) prevede la possibilità di una eventuale modifica delle strategie, anche se unicamente nelle scadenze periodiche (di solito coincidenti con un feedback annuale e con la difficoltà ad orientarsi in ambienti economici solitamente agitati).

Così facendo si propaga in modo crescente all'interno delle aziende la convinzione della necessità di utilizzare particolari indicatori che (a differenza di quelli previsti nel controllo direzionale, focalizzati maggiormente sul breve termine) possano evidenziare eventuali segnali in merito alla effettiva o meno attuazione delle strategie stabilite.

Con queste nuove condizioni ambientali ed aziendali, si va così ad inserire la soluzione di un controllo strategico, che prevede (almeno inizialmente) un coinvolgimento del solo vertice aziendale: questo rappresenta l'ostacolo più difficile nella tripartizione tra controllo strategico, direzionale ed operativo.

²⁰ G. Brunetti, " Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate ", Angeli, Milano, 1992

Il primo elemento per la definizione di un corretto controllo strategico è quello di un necessario coinvolgimento dei soggetti delle diversificate funzioni aziendali: in particolare assume una particolare importanza la necessità di coinvolgere tutte le varie funzioni, facendole partecipare alla definizione delle misure di performance, con la percezione oltretutto del grado di soddisfacimento della clientela.

Più è complessa la struttura strategica aziendale e maggiore è la necessità di interessare, coinvolgendoli, i responsabili delle singole strutture.

Si possono pertanto distinguere due differenti tipologie di risoluzioni strategiche (da collocare a distinti livelli della struttura organizzativa):

decisioni strategiche generali di diversificazione (Corporate Strategy), con le quali è possibile identificare le aree di affari da governare con maggiore attenzione, ripartendo fra le stesse le risorse a disposizione;

decisioni che consentono alla azienda (Business Strategy) o di mantenere o di rafforzare il proprio posizionamento rispetto alla concorrenza: per queste decisioni, chiaramente, il monitoraggio assume un carattere più stringente con il coinvolgimento dei manager al rigoroso rispetto delle decisioni stabilite.

Una corretta tripartizione del controllo e la individuazione dei livelli organizzativi comporterà automaticamente una più adeguata rappresentazione della attività aziendale.

In ogni caso, però, il maggior vantaggio competitivo per una azienda deriverà da un attento monitoraggio con l'estensione della responsabilità strategica anche ai livelli più bassi dell'organizzazione, più portati a recepire con tempestività eventuali variazioni nel soddisfacimento della clientela.

Tale analisi permette di evidenziare i limiti di un controllo distinto dalle tipologie di decisione che coinvolgono l'azienda: la sempre crescente valenza strategica rende sempre meno chiari i confini esistenti tra le varie tipologie di decisioni.

Importante, a tal proposito, è il contributo di M. Bergamin Barbato secondo il quale “troppo spesso si coglie solo a posteriori la dimensione strategica di alcune scelte mentre altre, definite a priori di ampio respiro, dimostrano successivamente il fiato corto”²¹.

2.3 Esigenze informative del controllo

Come già precedentemente segnalato, nei contesti produttivi più complessi (e soprattutto più recenti) si è avuto modo di constatare la necessità di intervenire in merito al sistema contabile tradizionale.

Il sistema contabile aziendale che, secondo lo schema tradizionale del controllo, costituisce (insieme alla struttura organizzativa) parte integrante della componente statica del controllo e viene utilizzato come principale supporto informativo al processo di controllo, deve assolutamente garantire tutte le più importanti

²¹ M. Bergamin Barbato, “ Programmazione e controllo in un’ottica strategica” pag. 42

informazioni al fine di assicurare la corretta esecuzione del processo decisionale e consentire anche un corretto processo di misurazione.

Il naturale processo per il raggiungimento degli obiettivi (soprattutto in scenari sempre più complessi e dinamici) non può essere garantito con la sola contabilità: il raggiungimento degli obiettivi comporta inevitabilmente l'inserimento dei differenti elementi che costituiscono il sistema di controllo di una corretta e funzionale organizzazione.

Solo con l'estensione e la piena diffusione del sistema informativo aziendale si può consentire al Management di:

- poter valutare, coerentemente con gli obiettivi totali dell'organizzazione, le prestazioni dei processi di produzione;
- supportare in maniera adeguata il processo di progettazione dei prodotti e dei processi;
- annunciare, dandone adeguata comunicazione, le priorità organizzative.

L'attenzione delle imprese non potrà (anche alla luce del modello indicato delle cinque forze da M. E. Porter²²) essere esclusivamente mirata ai classici paradigmi dell'efficienza, ma dovrà essere contemporaneamente estesa ad altre variabili dell'attuale sistema competitivo quali:

- il tempo (da intendere come concetto esteso in un contesto di *time competition* o *time to market*);
- la qualità;
- la flessibilità;
- la ricerca continua di un miglioramento.

Occorre pertanto rivedere e riformulare sia il rapporto tra formulazione ed attuazione della strategia che la necessità che un sistema di contabilità analitica debba prevedere unicamente dati di tipo non economico/finanziario.

L'elemento più importante nella strategia di una impresa sarà quello rappresentato dalla produzione di valore per il cliente finale: lo strumento analitico per valutare le strategie sarà proprio la catena del valore e le sole informazioni di carattere economico/finanziarie, fornite dalla contabilità generale, non saranno più le uniche per garantire il soddisfacimento delle aspettative e delle esigenze affidate al controllo.

Il controllo dei valori dell'efficienza non dovranno più essere l'obiettivo primario del sistema di misurazione e, contemporaneamente, l'attenzione (prima focalizzata sulla gestione dei costi) dovrà essere indirizzata in funzione della gestione delle attività e dei relativi processi di attuazione.

Il ruolo poi della produzione necessiterà di una attenta politica produttiva, strettamente correlata alla strategia aziendale nel suo complesso, mediante l'attuazione di filosofie produttive ed organizzative di innovazione (come ad esempio *JIT* e *TQM*).

²² M. E. Porter "Il vantaggio competitivo", Comunità Milano, 1987

Nel JIT il sistema di controllo tradizionale non risulta più adeguato nel controllo di un sistema, dove i consumi irrazionali ed esagerati debbono essere assimilati in un concetto di “fabbrica nascosta”, esaminando tutte le attività che la caratterizzano e non solo le funzioni.

Il vantaggio di tale nuova filosofia non è solo di tipo quantitativo, ma soprattutto di tipo qualitativo, basandosi sul concetto preminente di flessibilità e di efficienza non più localizzata ma estesa alla globalità.

In un sistema, invece, di TQM (ispirato al criterio del soddisfacimento del cliente) è determinante una analisi preventiva dei processi interni volti a far prevalere le attività a valore; è necessario, pertanto, un naturale confronto tra qualità e costo di produzione accompagnato dalla ricerca di un miglioramento continuo a tutti i livelli (non riferito, peraltro, alla sola prospettiva economico/finanziaria),

La logica del sistema del calcolo dei costi, basata principalmente sulle variabili critiche inserite in un determinato momento storico, privilegiando il concetto di efficienza (rispetto ad altri criteri gestionali) ha comportato inevitabilmente una incompletezza informativa, riferita soprattutto al calcolo del costo di prodotto.

La diminuzione di valore del sistema dei costi standard nella contabilità direzionale viene evidenziata inizialmente nelle più importanti imprese giapponesi, dove si evidenziano (in base agli studi di M. Sakurai_ nota 20 “ The influence of factory Automation on Management Accounting practices: A Study of Japanese Companies) le seguenti nuove tendenze:

- esaltazione (in fase di progettazione) della attività di riduzione dei costi rispetto alla attività di controllo (inteso come gestione) dei costi;
- osservazione sulla opportunità di una integrazione delle nuove filosofie produttive (soprattutto di tipo ingegneristico/organizzativo) con il sistema di contabilità analitica;
- valorizzazione di un approccio contabile più semplice e di facile utilizzo.

La prima risposta per sopperire a tale carenza è stata quella di prevedere nuovi strumenti (che verranno analizzati nel dettaglio nel successivo capitolo), quali :

- *l’Activity Based Costing* (risultato però successivamente incompleto, in quanto non consentiva al Management di controllare tutte le variabili critiche);
- *Activity Based Management*

Emerge pertanto sempre di più la necessità di valutare con attenzione l’utilizzo delle risorse, nel rispetto della logica dell’orientamento alla soddisfazione del cliente su criteri di qualità e di efficienza, superando la logica degli approcci separati al controllo (differenziandosi pertanto dallo schema gerarchico indicato da R. Anthony) ed incorporando in un sistema unico la visione operativa della gestione e quella strategica.

Si va così ad inserire il concetto di sistema unico (e non più di dualismo tra controllo direzionale e strategico), in quanto è la attività gestionale nel suo complesso (sia ordinaria che straordinaria, sia di breve che di medio e lungo periodo) che deve essere oggetto (e di continuo) di guida e supporto.

Viene sviluppato così un bilanciamento di integrazione tra le differenti esigenze, da utilizzare come base per la progettazione dei sistemi di controllo e rendendo sempre meno marcate le differenziazioni tra i vari aspetti (quello della definizione strategica, quello della sua implementazione e quello della gestione operativa).

Questa particolare variazione dei ruoli porta alla nascita di un nuovo, successivamente dettagliato, criterio di misurazione delle prestazioni (intesa come performance del sistema e non necessariamente riferita ai singoli incaricati responsabili della gestione), proprio per far fronte alle innovative esigenze informative fino ad ora delineate.

Nella realtà aziendale non è sempre possibile infatti stabilire una configurazione dei costi univoca: l'impresa è un soggetto complesso, dove determinanti sono le relazioni che intercorrono sia internamente che riferite all'ambiente esterno, che contribuiscono nella definizione di un costo (che può essere solo quello più attendibile).

2.4 Prime forme di controllo strategico

Come emerso nei paragrafi precedenti (anche alla luce delle molteplici carenze del sistema tradizionale) si va storicamente ad acclarare la necessità di un sistema di controllo strategico unico ed integrato.

Il controllo strategico, come indicato da Bergamin Barbato, rappresenta *“uno spirito di fondo in grado di permeare l'agire dell'impresa, che conduce al monitoraggio del progresso graduale lungo le dimensioni strategiche rilevanti ed alla eventuale modifica della strategia”*²³.

Non esiste una definizione univoca ed universale di controllo strategico, proprio per la natura di attività particolarmente complessa, derivante dalla necessità di monitorare e controllare sia aspetti quantitativi che qualitativi, sia interni che esterni, oltre che dalla necessità di valutare possibili scenari differenti e conseguentemente pervenire ad una eventuale ridefinizione della strategia.

Il controllo strategico si presenta, così, come una attività basata su logiche sistemiche (e non persistenti) volte a garantire un monitoraggio fluido e non inserito in schemi particolarmente rigidi.

Il sistema di controllo unico ed integrato così definito comporta una visione unitaria, in grado di consentire un bilanciamento continuo relativamente alle quattro variabili in contrapposizione:

- breve periodo e medio lungo periodo;
- efficacia ed efficienza.

Emerge perciò sempre di più la necessità di un sistema unico (non più basato sulla diversità tra controllo direzionale e strategico), dove la differenza tra decisioni operative e strategiche è fondata non più sul fattore temporale, ma sulla relazione intercorsa tra azienda ed ambiente.

²³ M. Bergamin Barbato “ Programmazione e controllo in una ottica di strategia

Il sistema di controllo strategico unico appare così maggiormente in grado di esaminare le possibili criticità aziendali in evoluzione: il controllo strategico sarà tanto più valido quanto più i sistemi consentiranno di monitorare l'impresa nel tempo, analizzando le dinamiche sia di evoluzione che di competizione (mediante un attento esame dei possibili punti di forza e delle effettive competenze presenti).

Un valido processo di controllo dovrà essere effettuato, non più ex post, ma solo in anticipo rispetto al momento in cui si va a controllare l'effettivo raggiungimento dell'obiettivo richiesto.

Il punto di partenza di tale controllo dovrà prevedere una analisi centrale (eseguita dal vertice aziendale) delle effettive competenze interne e delle risorse concretamente disponibili; contemporaneamente si dovrà prevedere una analisi dettagliata dei punti di forza e debolezza (da esaminare in un preciso contesto ambientale).

Una volta definita la strategia corporate, dovranno essere definite in modo chiaro le differenti strategie competitive dell'impresa (con la conseguente verifica della congruità tra le risorse interne disponibili e gli obiettivi che scaturiscono dall'orientamento strategico di fondo).

Vincolante dovrà essere la coesione tra i differenti obiettivi da attuare mediante una analisi di fattibilità tramite l'identificazione dei possibili percorsi alternativi.

In questo caso determinante dovrà essere il ruolo di coordinamento effettuato dal processo di pianificazione strategica, legato a quello del controllo, al fine di evitare la determinazione di obiettivi non chiari: sarà questo meccanismo a consentire la traduzione delle definizioni strategiche in concreti e coerenti obiettivi.

La successiva fase del controllo dovrà, invece, stabilire la verifica della idoneità nel tempo degli stessi obiettivi, consentendo così alla struttura organizzativa nella sua totalità di orientarsi al loro effettivo raggiungimento.

Importantissima dovrà essere poi la individuazione dei “*sensori*” idonei a monitorare alcuni *momenti chiave* di realizzazione del processo strategico: tali indicatori dovranno consentire di percepire in modo adeguato possibili varianti critiche e contemporaneamente essere chiari nella loro formulazione ed in grado di variare in funzione delle decisioni impattanti sulle variabili critiche.

L'armonizzazione del sistema dovrà essere basata e ricercata non solo nella individuazione di alcuni strumenti particolari (quali il budget, le pianificazioni, i parametri e gli obiettivi), ma dovrà concretizzarsi in un *approccio complessivo* in grado di definire una conduzione e responsabilizzazione manageriale mirata al raggiungimento degli obiettivi stabiliti.

Da qui la definizione di un sistema unico di controllo, differenziato in due dimensioni:

- la dimensione statica, rappresentata dal disegno della mappa delle responsabilità (da monitorare sulla base di nuovi indicatori e parametri²⁴) e dal supporto informativo di controllo;

²⁴ Quadro di business performance indicato da L. Brusa in “Sistemi manageriali di programmazione e controllo

- la dimensione dinamica, rappresentata dal processo del controllo.

da bilanciare con precisione tra possibili variazioni ed orizzonti temporali.

Possiamo pertanto ora definire quelli che sono i punti fondamentali che caratterizzano il sistema di controllo strategico²⁵:

- diretta dipendenza delle azioni operative dagli obiettivi strategici, mediante sia la necessaria comunicazione degli obiettivi definiti a tutti i livelli dell'organizzazione che la partecipazione nel definire gli stessi di tutte le risorse da coinvolgere nel relativo raggiungimento;
- attenzione ai segnali che provengono dall'ambiente: la diffusione del controllo strategico a tutti i livelli comporta automaticamente continui processi di apprendimento;
- necessario coinvolgimento dei soggetti interessati sia nella formulazione che nella realizzazione della strategia;
- limitato ricorso alla pianificazione e maggiore valorizzazione del concetto di flessibilità (basilare per consentire di approfittare delle possibili nuove opportunità²⁶);
- Estensione del concetto di performance, che deve prevedere anche l'analisi delle determinanti dei risultati economico/finanziario;
- definizione di un sistema di controllo unico e specifico per ciascuna impresa (da adattare in funzione delle caratteristiche e necessità di qualsiasi genere, informative comprese, riscontrate in ogni realtà aziendale).

Per citare un esempio di corretta applicazione del controllo strategico ci si può avvalere del criterio di rendicontazione dei risultati degli Enti Locali.

Il D. Lgs n. 286/1999 rappresenta, infatti, il primo concreto intervento organico in materia di controlli interni.

Il decreto individua in particolare quattro tipologie di controllo interno:

- controllo di regolarità amministrativa e contabile, finalizzato ad assicurare la legittimità e correttezza della azione amministrativa;
- valutazione del personale con qualifica dirigenziale, volto a giudicare prestazioni dei dirigenti ed i loro comportamenti organizzativi;
- controllo di gestione finalizzato ad ottimizzare il rapporto tra costi e risultati;

²⁵ Percorso indicato da G. Sannino in " Tendenze evolutive nei principi e negli strumenti del controllo di gestione: tableau de bord e balance scorecard" Cedam, Padova 2002

²⁶ Importante in tal senso il contributo di L. Marchini che mostra i limiti della pianificazione ed esalta la elasticità tipica delle PMI in " Pianificazione strategica e piccola impresa" 1989 e00 di A. Bubbio in "La pianificazione strategica ed il controllo di gestione: la necessità di cambiare" Budget n. 21, 2000

- valutazione e controllo strategico volto a controllare l'effettiva attuazione delle definizioni stabilite dagli organi di governo.

Mentre le prime due forme di controllo interno si riferiscono ad una precisa azione di controllo/verifica, di contro sia il controllo di gestione che il controllo strategico svolgono una funzione di guida per il raggiungimento degli obiettivi gestionali e strategici assegnati.

Gli interventi normativi sul tema dei controlli interni, specificatamente sul sistema di controllo strategico, sono finalizzati al miglioramento delle performance degli Enti Locali, i quali proprio per la *mission* affidata (soddisfacimento dei bisogni della collettività) debbono individuare precisi obiettivi politici da conseguire in un determinato periodo.

In particolare la funzione di controllo strategico si occupa di verificare l'effettiva attuazione delle decisioni stabilite dagli organi di governo.

Tale sistema di controllo ha lo scopo di assicurare il miglioramento dell'amministrazione locale grazie alla individuazione dell'obiettivo da perseguire, alla sua misurazione ed alla concreta e preventiva analisi della sua fattibilità.

Il controllo strategico, praticamente, consente di misurare l'effettiva attuazione degli obiettivi indicati dai documenti di pianificazione strategica²⁷ e contemporaneamente di valutare l'andamento generale dell'Ente rispetto alla *mission* affidata.

In tal senso dovrà essere verificato l'effettivo raggiungimento degli obiettivi strategici e gestionali definiti precedentemente in sede di programmazione, mediante il riscontro preventivo e consuntivo sulla idoneità delle scelte effettuate per l'attuazione dell'indirizzo politico/amministrativo e dei piani dell'Ente.

La risposta ai bisogni della collettività non può essere valutata unicamente in termini di consuntivo, ma deve poter essere controllata in maniera costante, tramite una attenta analisi degli scostamenti tra i risultati ottenuti e gli obiettivi precedentemente stabiliti.

Il sistema di reporting, pur rappresentando il punto di partenza per qualsiasi elemento di riflessione gestionale, non può essere limitato alle sole informazioni di carattere economico/finanziario.

Per queste tipologie di organizzazioni occorre definire dei criteri di performance non legate unicamente alle tecniche contabili; se per gli Enti Locali il fine da perseguire non è unicamente il raggiungimento di un risultato economico positivo, quest'ultimo da solo non può essere considerato una misura di performance con carattere di rilevanza.

Occorre pertanto definire delle rilevazioni non soltanto contabili, monetarie e/o di contenuto qualitativo.

²⁷ "Bisogni da soddisfare in via prioritaria e risorse da assegnare a tale scopo sono oggetto dei processi di pianificazione strategica e di programmazione degli organi elettivi: tali processi si traducono in documenti formalizzati quali il programma di mandato del Sindaco e la Relazione previsionale e programmatica allegata al bilancio di previsione" M. Guarini , 1999

Da qui l'elaborazione e la conseguente definizione, suggerita dalla dottrina tradizionale, di metodologie e tecniche innovative di controllo strategico, come la Balance Scorecard, che verrà dettagliatamente analizzata nei successivi capitoli.

Capitolo terzo: Caratteristiche e strumenti del controllo Strategico

Come abbiamo già esaminato precedentemente, nel corso degli ultimi anni l'evoluzione del contesto competitivo ed ambientale ha comportato, sia per le grandi imprese che per quelle di dimensioni minori, la necessità di un cambiamento nel modo in cui le stesse vengono controllate.

La maggiore attenzione ai cambiamenti di contesto ha inoltre reso necessaria, soprattutto nelle più grandi organizzazioni, l'integrazione dei meccanismi di gestione strategica con strumenti di controllo strategico tali da governare pienamente la complessità gestionale.

E' importante evidenziare come, almeno inizialmente, i maggiori contributi su tali argomenti provengano principalmente dall'esperienza nord-americana, culla di una cultura della gestione strategica più formalizzata di quella utilizzata nel nostro continente.

Questo può essere in parte determinato anche dalla minore dimensione media delle imprese, soprattutto italiane, e dalla maggiore propensione dei nostri imprenditori ad utilizzare modelli di gestione più autarchici. In questo capitolo verranno analizzati gli strumenti del controllo strategico, con particolare riferimento alle caratteristiche dei sistemi di misurazione, evidenziandone le principali peculiarità ed eventualmente i limiti di ciascuno di essi.

3.1 Strategic Cost management

Uno degli approcci che negli ultimi anni ha avuto un maggiore successo, tra i filoni di studio in materia di controllo di gestione, è sicuramente lo Strategic Cost Management.

Infatti tramite l'utilizzo di tale metodologia, le imprese possono non solo diminuire i costi, ma anche ottenere un vantaggio competitivo strategico.

La peculiarità principale che distingue tale approccio rispetto agli altri filoni di studi è quella di includere al proprio interno metodologie che riescono a conciliare l'efficacia e l'efficienza sia nel breve che nel lungo periodo.

Per esempio rispetto alla tradizionale contabilità dei costi esso si differenzia per i seguenti punti:

- utilizzo di metodologie che affiancano alla valenza del controllo di gestione quella di strumenti strategici: le informazioni e i dati di conseguenza non riguardano più solo la materia strettamente contabile, ma anche fattori come la tecnologia e il mercato;

- utilizzo di strumenti e modelli di business costruiti ad hoc per le diverse realtà aziendali
- focus non più incentrato esclusivamente sulla riduzione dei costi, ma anche sulla progettazione e pianificazione delle strategie al fine di soddisfare l'esigenza del cliente.

L'analisi dei costi si estende anche al di fuori del perimetro aziendale.

I programmi di gestione strategica dei costi includono al loro interno almeno tre componenti da approfondire:

- la prima componente riguarda la definizione della natura del business e delle sue attività principali, quali la pianificazione e lo sviluppo del prodotto o del servizio offerto;
- la seconda riguarda principalmente l'analisi delle funzioni di produzione, marketing e vendite;
- mentre la terza esamina le attività che supportano le funzioni principali quali la contabilità, l'Information Technology, le risorse umane, l'amministrazione e la finanza.

L'attuazione di questi programmi si articola in varie fasi: nella fase iniziale ci si concentra sulla revisione delle strategie del business al fine di individuare eventuali lacune di prestazioni.

Successivamente si costituiscono dei team per sviluppare il piano di gestione strategica. Questi team hanno il compito di raccogliere dati ad esempio mediante interviste con i dipendenti; infine i risultati ottenuti devono essere analizzati al fine di apportare le opportune modifiche necessarie sempre nell'ottica di un miglioramento continuo.

Le fasi dello Strategic Cost Management



Figure 1- www.costms.com.au

Al fine di ottenere un buon programma di Strategic Cost Management è necessario avere il pieno sostegno da parte del top management; infatti solo in questo modo si riescono ad ottimizzare i processi e fare in modo che i dati raccolti dai vari sistemi informativi arrivino in modo tempestivo.

Tale approccio inoltre permette di agire anche su un altro driver molto importante che è la qualità: infatti una delle metodologie che caratterizza lo Strategic Cost Management è l'analisi dei costi per la qualità.

Tale analisi ha lo scopo di evidenziare al management quanto costi ad un'impresa avere un prodotto di scarsa qualità (infatti il costo della qualità è il costo accumulato per non riuscire a creare un prodotto di qualità).

Questi costi comprendono ad esempio la rielaborazione del prodotto e la sostituzione di parti difettose del prodotto stesso.

“La teoria classica divide i costi della qualità in quattro categorie: costi di prevenzione, costi di valutazione, costi dei difetti interni e costi dei difetti esterni. I costi di prevenzione e di valutazione vengono

generalmente definiti come costi della qualità, mentre i costi dei difetti interni ed esterni vengono generalmente definiti come costi della non qualità”.²⁸

Lo scopo dell’analisi è proprio quello di ridurre al minimo i costi della “non qualità”, cercando nel contempo di investire il maggior numero di risorse sulla qualità del prodotto (in modo tale da accrescere la reputazione del bene nell’immaginario del cliente).

Infine un altro driver fondamentale sul quale l’approccio dello Strategic Cost Management agisce è il tempo (ad esempio tramite l’utilizzo di uno strumento come il Just in time si riducono in maniera importanti i tempi di consegna).

3.2 Il Target Costing

“Il Target Costing, definito anche gestione per costo-obiettivo, è una metodologia elaborata e applicata dalle imprese giapponesi per garantire lo sviluppo aziendale affrontando in modo nuovo e dinamico l’ambiente competitivo.”²⁹ Tale tecnica è stata introdotta dalle aziende giapponesi, in particolare dalla Toyota, a partire dagli inizi degli anni ’60 con lo scopo di ridurre al minimo le inefficienze durante le fasi di produzione e nel contempo migliorare la qualità dei prodotti offerti.

Possiamo riassumere le caratteristiche che differenziano il Target Costing rispetto ai metodi tradizionali nella seguente tabella:

	Metodi tradizionali	Target Costing
Oggetto	Costi di produzione, standard budget esistenti	Costi ciclo di vita
Prodotti	Esistenti	Futuri
Considerazioni di mercato	Non fanno parte del cost planning	Guidano il cost planning
Relazioni prezzo costo	Il costo determina il prezzo	Il prezzo determina il costo

²⁸ Cit. Università di Padova, Centro Studi Qualità e Ambiente

²⁹ Cit. “La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione” a cura di Umberto Bocchino

Focus sul controllo dei costi	Sprechi e inefficienze	Progettazione e design
Input a controllo dei costi	Efficienza interna	Cliente
Responsabile controllo costi	Controller	Team interfunzionali

Table 1 - da www.impresa efficace.it

L'idea alla base di questo procedimento è che ogni azienda sostiene la maggior parte dei costi che riguardano il bene prodotto durante le fasi di pianificazione e progettazione dello stesso. Proprio per questa ragione tale tecnica viene utilizzata nelle fasi di ideazione e ingegnerizzazione del prodotto, piuttosto che nelle fasi di produzione.

Il Target Costing parte dall'assunzione fondamentale che il prezzo viene determinato dal mercato in base alle percezioni e le esigenze del cliente sul valore e la qualità del prodotto.

Tale metodo si articola in tre fasi principali:

- pianificare e sviluppare un prodotto che soddisfi le aspettative e le esigenze dei consumatori;
- individuare il target cost (costo obiettivo);
- adoperare il costo obiettivo individuato nella produzione.

La prima fase è caratterizzata da un'attenta e scrupolosa analisi del mercato mediante delle indagini sul mercato e sulla concorrenza, al fine di comprendere le esigenze dei clienti potenziali. Una volta individuate le aspettative dei consumatori si passa a definire le specifiche di prodotto e determinare il margine di profitto che si desidera realizzare.

Il target cost viene individuato come differenza tra prezzo di vendita e il margine di profitto ipotizzato (metodo della sottrazione). Quindi "il ragionamento si sposta dalla normale concezione:

$$\text{margine di profitto} = \text{prezzo} - \text{costo del prodotto}$$

alla concezione giapponese in cui:

$$\text{costo} = \text{prezzo} - \text{margine di profitto programmato}''^{30}$$

Esistono altri due metodi per individuare il costo obiettivo, oltre al metodo della sottrazione:

- il metodo dell'addizione il quale prende in esame solo le informazioni interne che si fondano su una scrupolosa indagine delle tecnologie e del livello massimo di output che l'azienda può produrre;
- il metodo integrato che è una sintesi dei primi due metodi, prendendo in considerazione sia i dati esterni propri del metodo della sottrazione, sia quelli interni propri del metodo dell'addizione.

³⁰ Cit. "La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione" a cura di Umberto Bocchino

Infine per raggiungere il costo-obiettivo si impiegano generalmente due tecniche: l'analisi del valore e il Total Quality Management (TQM).

L'analisi del valore sinteticamente è un metodo che si fonda sull'assunzione che ogni prodotto ha delle funzioni principali e delle funzioni secondarie alle quali viene assegnato un determinato valore.

L'attuazione di questa tecnica ci consente di scovare le funzioni che presentano le maggiori inefficienze, per poter porre delle modifiche al fine di ridurre i costi totali.

OPERAZIONE		SMONTAGGIO POMPA DI IMMISSIONE											
NR	ATTIVITA'	TEMPO TOTALE	TEMPO VA	PERDITE DI TEMPO					TIPO DI INCONVENIENTI	AZIONE CORRETTIVA	RISPARMIO DI TEMPO	RESPONSABILE	
				T R A M S A F T E R I M A L E N T O	S P O S T R A S M O N T O	C O N T R O L L E	M A C C H I N E	R I C E R C H E					A L T R I
1	Mettere la pompa sul tavolo di lavoro		180	no	x	x		x		si è perso tempo cercando dove effettuare l'intervento non essendo specificato il tavolo da lavoro	una stazione mobile di lavoro dedicata avrebbe evitato la ricerca del tavolo da lavoro	30	
2	Mettere insieme gli strumenti	360	180	no		x		x		La ricerca degli strumenti non è stata semplice	lasciare gli strumenti sulla stazione mobile	0	
3	Preparazione del materiale necessario all'operazione	840	480	no	x	x		x		Sono stati necessari troppi spostamenti di personale e di cose	preparare in anticipo il materiale	0	
4	rimozione di fissaggi	960	120	si						E' stata usata una chiave inglese	usare una chiave a impatto	60	
5	rimozione del tubo cilindrico	1089	129	si						La pompa non essendo bloccata tendeva a muoversi	Usare una morsa per fissare la pompa alla stazione di lavoro	100	
6	Rimozione della guarnizione del pistone	1218	129	si									

Figure 2- Esempio di un foglio di lavoro di analisi del valore dell'operazione di smontaggio di una pompa di immissione

Questa tecnica può essere impiegata indifferentemente sia con riferimento ad un bene, sia con riferimento all'intera produzione di un intero complesso industriale.

Per quanto riguarda la metodologia del Total Quality Management essa verrà illustrata in maniera completa nel successivo paragrafo 3.4.

Il Target Costing, quindi, coinvolge varie aree all'interno di un'azienda e per raggiungere i suoi obiettivi necessita di una stretta collaborazione fra i vari responsabili delle diverse funzioni aziendali.

Proprio per queste ragioni viene nominato un team interfunzionale composto da membri esperti per giungere alla corretta determinazione del target cost.

Come qualunque metodologia anche il Target costing presenta dei vantaggi e delle criticità; per quanto riguarda i vantaggi essi possono essere sintetizzati nei seguenti punti:

- innanzitutto la sua applicazione consente di ridurre i costi e di eliminare le inefficienze del processo produttivo nel suo complesso, aumentando di conseguenza il livello qualitativo del prodotto offerto;
- tramite la tecnica dell'analisi del valore è in grado di individuare le funzioni inefficienti, permettendo ai membri del team interfunzionale di poter apportare le opportune modifiche;
- inoltre è uno strumento motivazionale, in quanto responsabilizza i membri del team interfunzionali ad assumere delle decisioni di elevata valenza strategica;
- è un metodo che affianca alla valenza del controllo di gestione quella dello strumento strategico.

Invece, per quanto attiene alle criticità, esse possono essere sintetizzate secondo il seguente elenco:

- tale metodologia, per poter essere attuata in modo efficace, richiede che i membri del team interfunzionale presentino un elevato livello di conoscenza e specializzazione;
- risulta meno affidabile di tecniche più evolute come l' Activity based Costing e l' Activity Based Management.
- non risulta sempre semplice individuare un affidabile Target cost.

3.3 Life Cycle Costing

Tra le metodologie dello Strategic Cost Management ricopre sicuramente un ruolo rilevante il Life Cycle Costing (LCC).

*“Il Life Cycle Costing è un metodo di valutazione che consente di determinare il costo globale di un prodotto considerando il suo intero ciclo di vita”.*³¹

Quindi, diversamente dagli altri metodi tradizionali che vagliano esclusivamente i costi connessi alla fase di produzione, tale metodologia prende in considerazione i costi relativi a tutte le fasi del ciclo di vita del prodotto, dalla fase di ingegnerizzazione e progettazione fino alla fase di dismissione dello stesso. Inoltre il Life Costing permette di valutare anche l'impatto che hanno le varie decisioni aziendali sull'ambiente e l'ambito sociale che circonda l'impresa.

³¹ Cit. www.iuav.it/Ateneo1/docenti/...st/.../04_Life-cycle-cost-analysis.

Costi impegnati e incidenza relativa

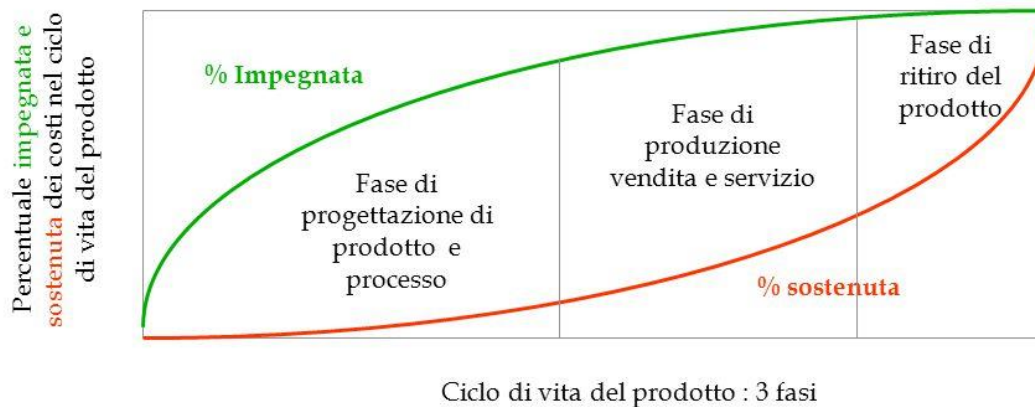


Figure 3 - www.slideplayer.it

Come si può vedere dal grafico il metodo del Life Costing è particolarmente utile poiché la maggior parte del costo di un prodotto si ha nella fase di progettazione, la quale non viene presa in considerazione dai metodi tradizionali.

Tale metodologia ha come obiettivo principale quello di ridurre i costi connessi ad ogni fase del ciclo di vita del prodotto; per di più essa risulta essere uno strumento strategico utile per le aziende per stabilire se i ricavi generati dalle vendite riescano ad eccedere i costi relativi alla fasi di sviluppo e dismissione del prodotto.

$$CG = CI + \sum_{T=1}^n \frac{CM,i+CG,i}{q^i} \pm VR \frac{1}{q^n}$$

CG= Costo globale

CI= Costo iniziale

CM= Costo di manutenzione

CG,i= Costo di gestione

VR= Valore residuo

$1/q^n$ = fattore di anticipazione

Figure 4 - Formula matematica del Life Cycle Costing

Tuttavia tale approccio presenta anche dei limiti, in particolare le principali criticità riguardano i seguenti punti:

- si tratta pur sempre di un metodo che si basa su stime di costi, non sempre facili da determinare in maniera corretta;
- i modelli di Life Cycle Costing devono essere perfettamente calibrati per fornire risultati utili, altrimenti un loro utilizzo può essere controproducente;
- si tratta di modelli che richiedono un elevato livello di know how e specializzazione.

3.4 Total Quality Management e il Six Sigma

Attualmente, in questo momento così delicato per qualsiasi impresa, è diventato sempre più importante fornire prodotti altamente qualitativi e ottimizzare le varie fasi del processo produttivo.

Tra le varie metodologie elaborate e sviluppate per ottenere un miglioramento nella gestione della qualità e delle prestazioni aziendali, spiccano per la loro importanza il Total Quality management e il Six Sigma.

In contrasto con le teorie del taylorismo e fordismo, la metodologia del Total Quality Management nasce agli inizi degli anni '50 negli Stati Uniti grazie al contributo del docente universitario Edward Deming e dell'ingegnere Joseph Juran. Tuttavia tale metodo è stato successivamente perfezionato e sviluppato dalle più grandi imprese giapponesi, le quali devono il loro successo negli anni '60 e '70 principalmente all'applicazione di questa importante tecnica.

Secondo il parere illustre di importanti autori e studiosi come Kaplan, Deming e Parker, il Total Quality Management presenta le seguenti caratteristiche:

- è un importantissimo strumento strategico, in quanto consente alle aziende di migliorare i propri standard qualitativi;
- necessita per una sua corretta applicazione del consenso da parte della classe dirigente;

- è una metodologia che coinvolge tutto il personale dell'azienda, in modo tale che anche gli impiegati possono dare la loro opinione e presentare i loro progetti per migliorare la qualità del prodotto e del servizio offerto;
- è una metodologia rivolta all'azienda nel suo complesso e non ad un singolo processo;
- ha come obiettivo principale soddisfare al meglio le varie esigenze del cliente;
- opera nel cercare di prevenire i difetti dei vari prodotti, in modo tale da contenere i costi e migliorare il servizio offerto ai consumatori;
- opera nell'ottica del miglioramento continuo, ovverosia di un miglioramento graduale, ma costante. Nella filosofia giapponese tale approccio viene indicato con il termine "kaizen".

I principali strumenti utilizzati nell'ambito di questa metodologia sono i seguenti:

- i diagrammi di correlazione che permettono di esaminare le relazioni esistenti tra diverse variabili;
- le analisi di Pareto che consentono di ordinare i problemi in maniera decrescente in base alla loro rilevanza;
- i diagrammi di flusso che descrivono in maniera semplificata le varie fasi di un processo;
- *il benchmarking, "una tecnica di monitoraggio e di misurazione continua della dinamica dei processi gestionali per mezzo dell'individuazione di indicatori di prestazione, con la finalità del conseguimento dell'eccellenza"*³²;
- Il ciclo di Deming (o anche detto PDCA- Plan, Do, Check, Act) tale metodologia, finalizzata all'ottimizzazione della qualità, si suddivide in quattro fasi principali: la pianificazione, l'implementazione, il monitoraggio e l'azione.

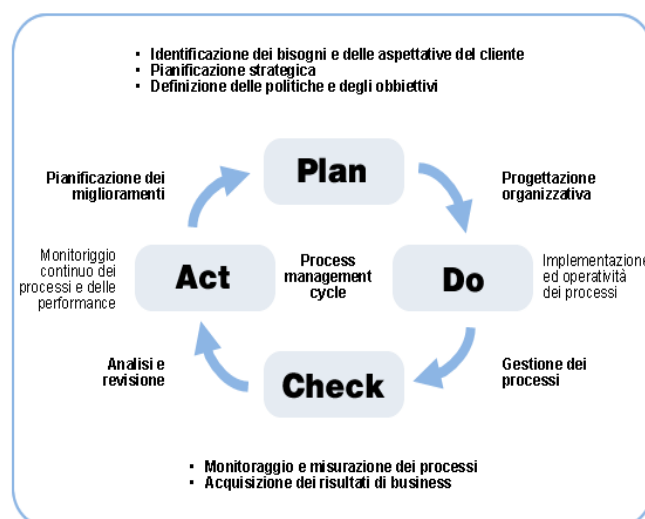


Figure 5 - Il ciclo di Deming

³² Cit. "La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione" a cura di Umberto Bocchino

Verso la fine degli anni '80, ispirandosi ai principi del Total Quality management, sono state introdotte delle norme rivolte a tutte le organizzazioni per stabilire i requisiti necessari per perseguire una efficace gestione della qualità.

La norma UNI EN ISO 9000:2005 ha fissato i seguenti otto principi della qualità:

- orientamento al cliente attraverso ad es. l'individuazione e la soddisfazione delle loro aspettative;
- la leadership (ovverosia l'abilità di accompagnare e spronare i dipendenti a perseguire gli obiettivi prefissati);
- il coinvolgimento del personale poiché i dipendenti sono il fulcro e gli attori principali di un'impresa;
- l'approccio per processi infatti per perseguire con successo gli scopi prefissati è necessario che le varie attività siano organizzate per processi;
- approccio sistemico alla gestione ovverosia l'impresa deve essere in grado di governare in maniera efficienti i processi, i quali sono strettamente collegati fra di loro;
- Il miglioramento continuo che deve essere la meta principale per qualunque impresa. Esso si ottiene attraverso un confronto diretto e costante con i propri dipendenti e collaboratori, attraverso un monitoraggio continuo delle varie fasi dei diversi processi, sottoponendo ai propri clienti dei questionari e delle interviste per essere costantemente aggiornati sulle loro esigenze e sulla qualità del prodotto e servizio offerto e cercando di sviluppare con regolarità delle nuove innovazioni;
- decisioni basate su dati di fatto, ovverosia le decisioni devono essere prese dopo aver svolto delle accurate indagini sulle vendite, sulla qualità del servizio offerto, sulla situazione del mercato sui nuovi potenziali target su cui puntare;
- rapporto di reciproco beneficio con i fornitori, difatti bisogna cercare di instaurare con i fornitori un rapporto che produca dei benefici per entrambi.

Quindi, possiamo affermare che il Total Quality Management presenta i seguenti benefici:

- consente di migliorare il rapporto con la clientela e di ottimizzare i processi produttivi con una conseguente riduzione dei costi da sostenere per le organizzazioni;
- una sua corretta applicazione, permette di migliorare le relazioni tra i dipendenti e responsabili delle varie aree dell'azienda, riducendo al minimo le frizioni e i contrasti tra di loro;
- favorisce un clima più disteso all'interno dell'organizzazione;
- introduce nuovi e efficaci metodi di lavoro;
- rappresenta uno strumento motivazionale per i dipendenti, i quali si sentono responsabilizzati e partecipi delle decisioni rilevanti prese all'interno dell'azienda.
- Il Six Sigma è una metodologia che si è sviluppata all'interno delle aziende americane, in particolare dalla Motorola a partire dalla seconda metà degli anni 80. Pur condividendo gli obiettivi e le finalità

del Total Quality Management, essa trova applicazione con riferimento ai singoli processi aziendali, quindi non è rivolta all'impresa nel suo complesso.

- L'idea alla base di questa particolare metodologia è che ogni processo può essere misurato e quantificato al fine di raggiungere l'eccellenza.
- *Tale metodo prevede che l'eccellenza può essere raggiunta solo nel caso in cui un processo presenti 3,4 parti difettose per milione.*³³

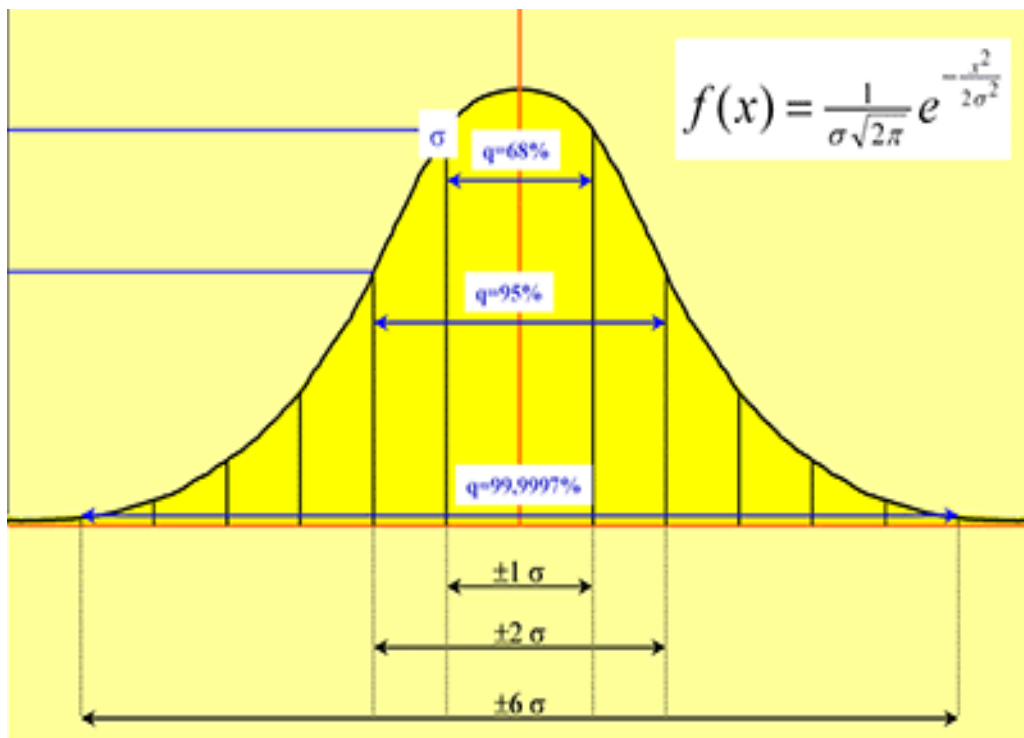


Figure 6 - Esempio di come il Six sigma riduce i difetti in un processo

Il modello che viene più spesso utilizzato per l'applicazione è il DMAIC che è caratterizzato da cinque fasi principali che sono: la definizione, la misurazione, l'analisi, il miglioramento e il controllo.

Nella prima fase viene individuato il processo sul quale bisogna agire tramite l'utilizzo di strumenti come il diagramma di flusso o il diagramma di Gantt.

Nella fase successiva viene individuato il sistema di misura da utilizzare e gli indici di riferimento.

Nel terzo stadio vengono analizzate le cause dei problemi che sono emersi attraverso tecniche come l'analisi di Pareto e il diagramma di correlazione.

Nella quarta fase vengono elaborate e sviluppate le azioni che bisogna effettuare per risolvere i problemi

³³ Cit. M. J. Harry "The Vision of Six Sigma"

Nell'ultima fase, infine, si tiene sotto osservazione il processo affinché non si manifestino un'altra volta i problemi evidenziati.

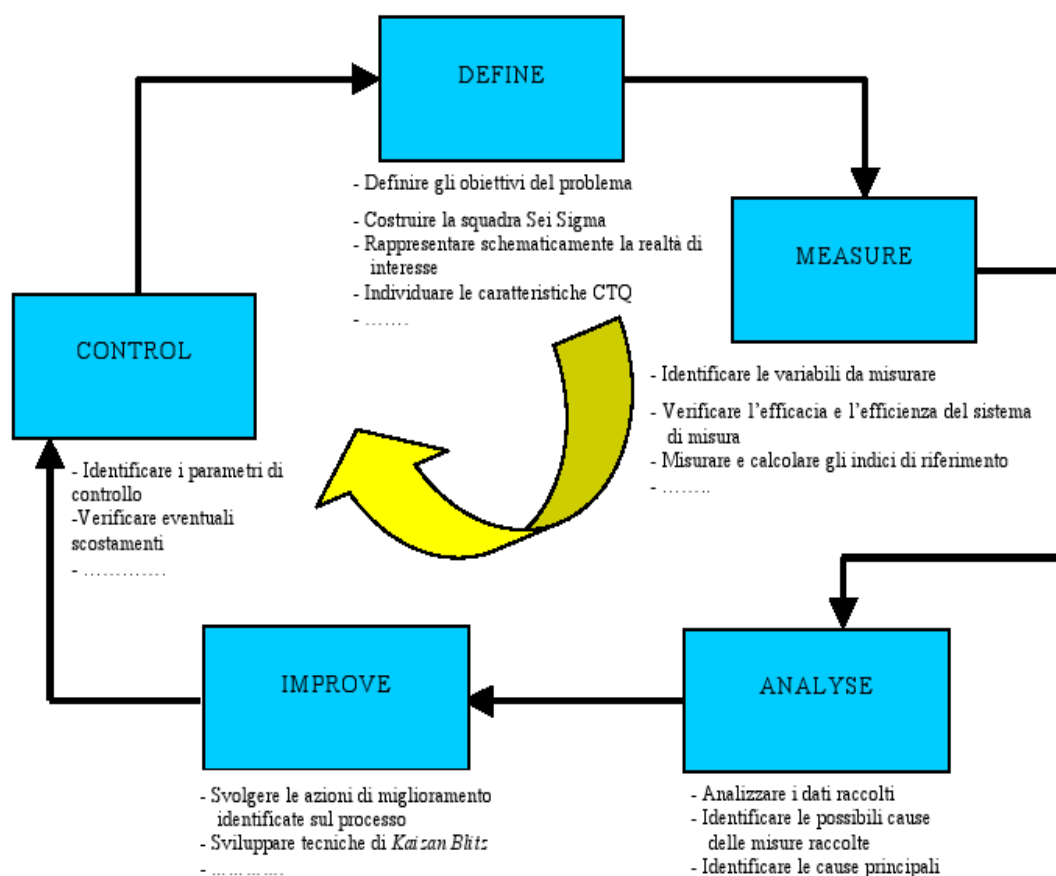


Figure 7 - Modello DMAIC

3.5 Activity Based Costing e relative implementazioni

L'ambiente di mercato attuale è caratterizzato da una notevole complessità e dinamicità, dove le esigenze del cliente in relazione alla qualità del prodotto e del servizio offerto sono sempre più pressanti.

In questo contesto, i procedimenti contabili tradizionali sembrano poco adatti a fornire informazioni utili dal punto di vista strategico al Management dell'impresa; in quanto sono prevalentemente basati su aspetti di tipo amministrativo.

Un approccio utile per risolvere le problematiche sopra evidenziate è rappresentato dall'Activity Based Costing. "Si tratta, semplificando, di una metodologia di calcolo del costo pieno di prodotto, determinato

*attraverso l'attribuzione dei costi comuni alle attività impiegate per la sua creazione sulla base di specifici fattori determinanti(cost driver).*³⁴

Tale procedura è stata sviluppata negli Stati Uniti grazie al prezioso contributo dell' economista R. Cooper ed oggi viene impiegata nelle aziende di tutto il mondo. Tuttavia, occorre sottolineare, che una sua errata applicazione può portare a risultati completamente inaffidabili.

Questa tecnica ha come obiettivo principale l'utilizzo di dati economico-finanziari perfezionati con altri valori di tipo non monetario , al fine di poter prendere decisioni volte all'ottimizzazione delle prestazioni aziendali.

La principale peculiarità di questa metodologia è che il costo del prodotto viene determinato sulla base delle attività infatti sono esse a generare i costi.

Quindi si passa dalla contabilità per centri di responsabilità, tipica delle tecniche tradizionali, alla contabilità basata sulle attività e i processi, propria dell'Activity Based Costing.

Questo passaggio è prevalentemente dovuto al cambiamento delle condizioni del mercato, che ha provocato una crescita dei costi indiretti, i quali sono fonte di complessità. Difatti, questi costi non sono legati alla produzione in senso stretto, ma piuttosto all'esecuzione di attività estremamente separate all'interno di un'organizzazione.

Tipici costi indiretti sono quelli relativi alle transazioni, come i costi sostenuti per il dislocamento dei vari materiali, o i costi sostenuti per il monitoraggio dei livelli qualitativi.

Metodi tradizionali come il Direct Costing e il Full Costing, di conseguenza, hanno perso gran parte della loro efficacia, in quanto non riescono a fornire dati affidabili su questa categoria di costi.

Possiamo riassumere le principali differenze tra le metodologie tradizionali e l'Activity Based Costing nella seguente tabella:

Metodologie tradizionali	Activity Based Costing
Costo di prodotto e centro di costo	Costo delle attività e dei processi che assorbono risorse
Costo per informare	Costo per influenzare

³⁴ Cit. "La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione" a cura di Umberto Bocchino

Costo standard di prodotto per orientare il prezzo di vendita	Target cost, prezzo di vendita per fissare il costo obiettivo
Forniscono informazioni utili alla domanda dove si consumano le risorse	Forniscono informazioni utili alla domanda perché si consumano le risorse ³⁵

La metodologia dell'Activity Based Costing si articola principalmente in quattro fasi:

- l'identificazione e l'analisi delle attività rilevanti eseguite per conseguire il prodotto;
- l'attribuzione dei costi individuati alle varie attività, in base al loro effettivo utilizzo di risorse;
- la scelta del cost driver più adatto ai fini del calcolo del costo di prodotto;
- la valutazione dei risultati conseguiti.

Nella prima fase è utile, come prima cosa, dividere le attività che l'azienda svolge. Secondo la catena del valore di Porter esistono due principali tipi di attività:

- le attività primarie, che concorrono direttamente alla realizzazione del prodotto;
- le attività di supporto, le quali pur non partecipando in maniera diretta alla produzione dell'output, rendono possibili le prime.

Il metodo più utilizzato per individuare le attività rilevanti è sicuramente l'intervista. Vengono effettuate delle domande ai dipendenti e ai responsabili delle varie aree sulle mansioni che svolgono durante il loro orario lavorativo.

Questo procedimento, all'apparenza semplice, consente di identificare le relazioni tra le diverse attività svolte all'interno dell'azienda e rende partecipe il personale fin dall'inizio del processo.

Una volta ultimata la prima fase, si procede alla riconduzione dei costi alle rispettive attività, in base alle risorse effettivamente impiegate da ciascuna di esse. Infatti, non vengono presi in considerazione i costi relativi ai fattori produttivi rimasti inutilizzati.

Successivamente, si procede alla scelta del cost driver (determinante di costo); tale parametro svolge la funzione di attribuire ai diversi oggetti di costo il consumo dei fattori prodotto per svolgere le attività.

La principale peculiarità di questi determinanti di costo è che essi non sono solo dei parametri relativi all'attività produttiva (ad es. numero unità prodotte, ore macchina ecc.), ma riguardano anche indici di validità dell'operato dell'impresa (ad es. controlli di qualità, numero di cicli produttivi).

Nella tabella, di seguito, vengono elencati alcuni dei cost driver impiegati in vari settori.

³⁵ Figura 7.4 pag. 331 "La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione" a cura di Umberto Bocchino

Categoria	Attività	Cost driver
Unit level activities	a) Controlli dei singoli prodotti b) Supervisione manodopera diretta c) Consumo di energia per macchinari	a) Numero unità prodotte b) Ore di manodopera diretta c) Ore macchina
Batch level activities	a) Attrezzaggio macchinari b) Gestione ordini approvvigionamento c) Movimentazione materiali d) Programmazione produzione	a) Ore di attrezzaggio b) Numero di ordini c) Numero di movimentazioni d) Numero di cicli produttivi
Product level activities	a) Progettazione del prodotto b) Gestione della componentistica c) Attività tecniche	a) Numero di prodotti b) Numero di componenti c) Numero ordini di produzione
Facilities level activities	a) Gestione impianti b) Amministrazione e personale c) Pulizia e illuminazione	a) Metri quadrati di superficie b) Numero di dipendenti c) Numero adunanze Consiglio d' amministrazione ³⁶

Per individuare il cost driver più appropriato occorre prendere in considerazione i seguenti elementi:

- scegliere il cost driver che fornisca informazioni misurabili con facilità (in quanto l'applicazione dell' Activity Based Costing genera un incremento dei costi);
- optare per il determinante di costo che riproduca, nel miglior modo possibile, le effettive risorse utilizzate dall'attività oggetto di esame;

³⁶ Tabella 7.2 pag. 335 "La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione" a cura di Umberto Bocchino

- tener conto che alcuni di questi parametri possono condizionare le decisioni dei manager dell'impresa.
- Infine, l'ultima fase consiste nella valutazione dei risultati ottenuti, tramite l'utilizzo di particolari software elaborati per tale finalità.

Ai fini di un'implementazione efficace dell'Activity Based Costing, bisogna ricordare che l'applicazione di tale metodologia comporta un profondo mutamento culturale all'interno dell'azienda, in quanto viene inserito un nuovo sistema di assegnazione dei costi, il quale comporta un cambiamento nella valutazione delle performance aziendali e di conseguenza nell'operato dei responsabili delle varie funzioni. Quindi, occorre cercare di bilanciare le esigenze provenienti dai dirigenti delle varie aree, al fine di attenuare le resistenze interne al cambiamento.

Inoltre, occorre sempre specificare le aree che sono oggetto dell'applicazione di tale metodologia ed evitare un'implementazione troppo dettagliata, che comporti dei tempi di attuazione troppo lunghi.

Possiamo riassumere i numerosi benefici di tale metodologia nei seguenti punti:

- rispetto ai metodi tradizionali, determina con una maggiore precisione il costo del prodotto;
- è indifferentemente applicabile sia alle grandi che piccole organizzazioni;
- fornisce informazioni utili per evitare che vengano prese decisioni operative errate; come ad es. investimenti in settori a basso potenziale di sviluppo.
- Infine l'Activity Based Costing ha ispirato altre metodologie come:
- l'Activity Based Information ,finalizzata a fornire informazione sui processi per perseguire l'eccellenza;
- activity Based Management, il quale verrà approfondito nel successivo paragrafo 3.6

3.6 Dall'Activity Based Costing all'Activity Based Management

L'Activity Based Costing, come abbiamo visto nel precedente paragrafo, rappresenta una particolare tecnica inserita all'interno di una logica nettamente più grande e complessa. Tale metodologia è mirata al concetto di gestione delle attività, limitando però l'analisi di queste attività al solo calcolo del costo di prodotto e conseguentemente non sfruttando tutte le potenzialità di un processo integrativo mirato al conseguimento dell'eccellenza.

In questa ottica si va ad inserire l'Activity Based Management che, a differenza dell'Activity Based Costing, è un metodo di controllo direzionale finalizzato ad un miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia delle attività di un'azienda.

Riassumendo, la metodologia dell'Activity Based Costing può essere considerata un ottimo supporto al sistema informativo aziendale per l'assunzione di decisioni sia operative che strategiche, ma

contemporaneamente non consente un sistematico monitoraggio della gestione complessiva dell'impresa, evidenziando inoltre limiti considerevoli nell'applicazione come strumento di previsione.

Infatti questa tecnica consente di esaminare le azioni, solamente dopo che esse hanno già prodotto le loro conseguenze e solo nel caso in cui siano di tipo ciclico.

Proprio per questi limiti evidenziati, appare evidente, che questo metodo deve essere affiancato da un sistema che fornisca dati e informazioni in maniera tempestiva, al fine di poter intervenire e porre le opportune modifiche in corso d'azione.

Il sistema che rispecchia, in maniera precisa, tale peculiarità è proprio l'Activity Based Management.

Questo procedimento è un metodo di gestione delle attività e dei processi, il quale ha come obiettivo principale il conseguimento dell'eccellenza.

Tale scopo si ottiene agendo principalmente su quattro fattori:

- a) *la qualità totale;*
- b) *il miglioramento continuo;*
- c) *l'eliminazione delle attività a non valore aggiunto*
- d) *l'efficienza*³⁷

Al fine di attuare in maniera efficace un sistema di Activity Based Management, occorre reperire informazioni e dati sul modo in cui si sviluppano le attività e i processi all'interno di un'azienda.

Vengono generalmente impiegati due metodi per acquisire tali dati:

- l'analisi per processi;
- l'impiego di indicatori di prestazione (key performance indicators).

L'analisi per processi è una metodologia che si basa sulla premessa che per raggiungere una posizione di vantaggio competitivo occorra concentrarsi sul monitoraggio continuo delle attività. Quindi, tale tecnica permette di individuare le attività a basso valore aggiunto e di eliminare le inefficienze e gli sprechi presenti nei vari processi, sempre nel rispetto dell'ottica di un miglioramento continuo e di aumentare la qualità dei prodotti e dei servizi offerti sul mercato.

Per raggiungere l'obiettivo finale dell'eccellenza, tale analisi deve tener conto dei seguenti presupposti:

- Appagare le aspettative e le richieste del cliente; infatti la soddisfazione del cliente è il driver principale per il successo di un'impresa;
- ottimizzare i processi, cercando di diminuire i costi e i tempi di esecuzione;
- ridurre al minimo i difetti e le inefficienze durante la realizzazione delle varie attività.

Gli indicatori di performance utilizzati durante l'implementazione dell'Activity Based Management possono essere classificati in tre categorie:

³⁷ Cit. "La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione" a cura di Umberto Bocchino

- indicatori di efficienza, es. (quantità di output/ore di lavoro);
- indicatori di tempo es (time to market, lead time, tempestività nella predisposizione delle informazioni);
- indicatori di qualità (es. percentuale di componenti difettose durante la produzione, percentuali di scarti di lavorazione, livello di qualità percepito dai consumatori).

Per un efficace funzionamento, l'implementazione dell'Activity Based Management deve seguire le seguenti fasi logiche:

- individuazione delle attività rilevanti;*
- misurazione delle performance di tali attività tramite l'individuazione di idonei indicatori;*
- miglioramento di tale attività, laddove è possibile;*
- sostenimento del processo di implementazione tramite un'adeguata cultura organizzativa e specifici sistemi operativi.*³⁸

Nella prima fase grazie all'analisi per processi si distinguono le attività a valore aggiunto dalle attività a scarso valore aggiunto.

Questa ripartizione è particolarmente utile per l'impresa; poiché le permette di focalizzarsi sulle attività strategicamente rilevanti e di ridurre i costi e le inefficienze relativi ai processi che non producono un'adeguata prestazione.

Una volta ultimata questa prima fase, è particolarmente utile riepilogare i risultati ottenuti nella seguente matrice:

NO	B	C
L'attività accresce valore		
SI	A	D
	SI L'attività è stata realizzata in maniera efficace	NO

³⁸ Cit. "La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione" a cura di Umberto Bocchino

Nel quadrante A vengono collocate le attività che non hanno bisogno di alcuna operazione di perfezionamento. Nel quadrante B e D le attività in cui è possibile svolgere azioni di ottimizzazione, in quanto, o non riescono a produrre valore o vengono svolte in maniera inefficace. Infine, nel quadrante C le attività che opportuno eliminare in quanto sono fonte di inefficienza e scarsa produttività

Successivamente, si procede alla misurazione delle attività identificate, mediante gli indicatori precedentemente menzionati.

La fase di perfezionamento di tali attività è rivolta non solo ad ottenere benefici dal punto di vista economico, ma consente di migliorare anche lo scambio di informazioni fra i responsabili delle varie funzioni.

Infine, per poter essere implementata in maniera adeguata, tale metodologia ha bisogno di essere supportata da sistemi informativi innovativi. e in particolare necessita del consenso da parte dei dirigenti dell'azienda. Difatti, un mancato appoggio da parte del management può generare forti resistenze interne al cambiamento generato .

L'attuazione di questo procedimento consente di risolvere i problemi venuti alla luce a causa di tipiche imprecisioni nell'impostazione. Queste inesattezze possono riguardare:

- un'eccessiva focalizzazione su obiettivi di breve termine, tralasciando la gestione a lungo termine;
- interventi volti ad eliminare gli effetti e non le cause;
- contrasti all'interno del management dell'azienda sui traguardi da conseguire;
- scarsa considerazione dei costi indiretti, i quali sono la principale fonte delle inefficienze.

Inoltre l'Activity Based Management permette di avviare la gestione dell'impresa per obiettivi (il cosiddetto Management by Objectives).

Il Management by Objectives è un metodo tramite il quale i manager e i dipendenti di un'azienda formulano insieme le strategie e gli obiettivi da conseguire, stabilendo i compiti che ognuno dovrà eseguire.

Tale strumento risulta essere utile principalmente per queste ragioni:

- in primis, il coinvolgimento dell'intero personale dell'azienda facilita il raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- permette una valutazione precisa sull'operato svolto da ciascun dipendente, essendo precedentemente fissate le mansioni che ogni lavoratore è chiamato a svolgere;
- allinea gli obiettivi dei manager a quelli dell'azienda;
- consente un miglior controllo sulle attività svolte, grazie a verifiche continue sullo stato d'avanzamento delle varie prestazioni;
- favorisce una migliore performance, grazie l'introduzione di incentivi connessi al raggiungimento degli obiettivi concordati.

3.7 Tableau de bord (strumento di controllo antecedente alla Balanced Scorecard)

Un altro strumento di supporto al management è rappresentato dal Tableau de Bord, il quale ha lo scopo fornire ai manager un quadro complessivo delle prestazioni aziendali, grazie all'impiego di indicatori elaborati ad hoc per tale finalità. Quindi, esso mette a disposizione dei dirigenti delle informazioni utili al raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Tale strumento si è diffuso in Francia nei primi anni del '900 con lo scopo di analizzare nel dettaglio le relazioni di causa-effetto relativi agli aspetti operativi e conseguentemente prendere le decisioni migliori.

La motivazione principale degli ideatori di questa tecnica era quella di dare ai manager una visione completa dei parametri o indicatori chiave per supportare le decisioni aziendali.

Il Tableau de bord, per essere effettivamente utile alla strategia aziendale, richiede l'individuazione di parametri volti a favorire la realizzazione degli obiettivi e si articola nelle seguenti fasi principali:

- identificazione della mission e della strategia aziendale;
- determinazione degli obiettivi e relativi scomposizione di essi in relativi sub- obiettivi per le diverse aree di responsabilità;
- definizione per ogni sotto obiettivo dei fattori di successo e contemporanea analisi delle relazioni di causa- effetto;
- individuazione dei parametri di performance (kpi).

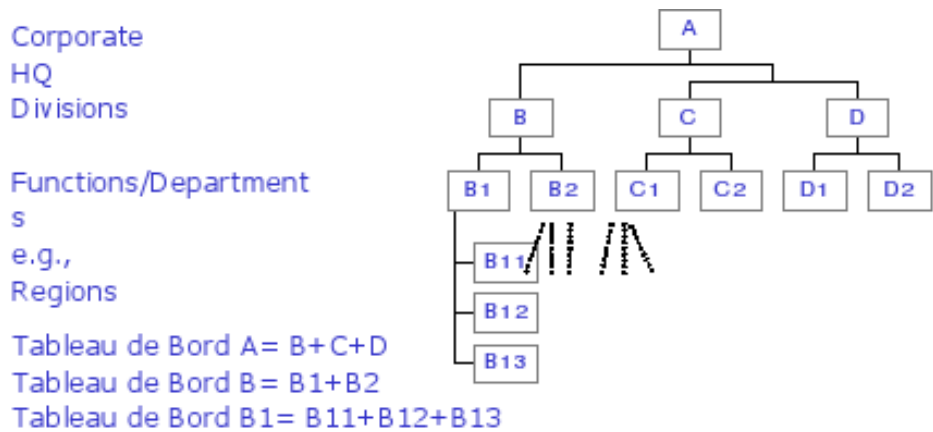


Figure 8 - Implementazione del Tableau de bord

Alla luce di quanto sopra menzionato occorre costruire per ciascun sotto obiettivo uno specifico elemento di dettaglio: ci sarà pertanto un Tableau de Bord per ogni area di responsabilità

Conseguentemente in un' impresa si potranno trovare diversi Tableau de Bord e dalla loro unione scaturirà il quadro di sintesi generale dell'azienda.

La scissione degli obiettivi in vari sotto obiettivi risulta essere particolarmente utile, in quanto consente un miglior monitoraggio per ogni processo all'interno dell'impresa.

Tale tecnica si dimostra altamente efficace nel caso in cui le strategie vengano formulate coinvolgendo anche i collaboratori e i dipendenti che si trovano ai livelli più bassi della gerarchia aziendale.

Gli indicatori utilizzati da questo strumento sono prevalentemente parametri di tipo quantitativo - fisico, in quanto si ritiene che questi siano più affidabili per prevenire le conseguenze delle decisioni nell'ambito dei sistemi di controllo di gestione.

Naturalmente il livello di informazione richiesto varia a seconda delle diverse aree, man mano che si scende di livello gerarchico, maggiore sarà l'utilizzo di indicatori più dettagliati al fine di fornire dati più precisi.

Questo strumento viene spesso accumulato al cruscotto di un'autovettura, poiché segnala ai vertici aziendali, se l'impresa si sta dirigendo nella giusta direzione.

Riassumendo il Tableau de Bord svolge due funzioni essenziali all'interno di un'impresa:

- fornisce un quadro generale dell'impresa nel suo complesso, individuando le aree che hanno bisogno di opportune operazioni di miglioramento;
- consente un monitoraggio continuo dei vari processi chiave dell'azienda.

Questo metodo mostra comunque delle criticità che possono essere sintetizzate principalmente in due punti:

- non è sempre facile trovare l'indicatore coerente per ciascuno dei sub-obiettivi delle diverse aree;
- scarso utilizzo di indicatori rivolti al cliente e all'ambiente esterno;

Tale strumento ha molti punti di contatto con la Balance Scorecard, che sarà l'oggetto principale del quarto capitolo.

Capitolo quarto: Innovazione del controllo strategico

Come abbiamo avuto modo di esaminare nei precedenti capitoli, il controllo di gestione deve saper catturare gli indirizzi strategici per riportarli nei comportamenti e nelle decisioni del management che caratterizzeranno la gestione operativa.

I classici strumenti di controllo (quali ad esempio il budget, la contabilità analitica ed il sistema di reporting), utilizzati in modo tradizionale, hanno evidenziato alcuni limiti, come l'orientamento ai risultati di breve periodo ed a comportamenti non rivolti alla completa valorizzazione del team, in quanto maggiormente orientati sulla performance individuale.

I metodi tradizionali di misura e valutazione di una impresa si basano infatti su indicatori, principalmente, di carattere economico – finanziario, inadeguati per valutare il percorso che le organizzazioni devono intraprendere per creare un valore futuro.

Occorre pertanto prevedere l'utilizzo degli strumenti tradizionali sopraindicati, ricorrendo a due particolari accortezze:

- dare profondità storica alle informazioni inserite nel format;
- inserire informazioni di confronto con performance di altre imprese concorrenti.

Mediante l'integrazione di questi due accorgimenti sarà possibile creare le condizioni per quell'orientamento alle performance da valutare nel lungo termine (e con i suoi riflessi competitivi) e contemporaneamente realizzare un controllo attento al posizionamento dell'impresa nel tempo e nello spazio competitivo.

Sul piano strategico è necessario pertanto un management che sappia cogliere in modo tempestivo le esigenze del cambiamento e contemporaneamente tradurle in concreta operatività: per operare in questa direzione occorre essere costantemente orientati al futuro, guardando in avanti più che ai risultati conseguiti.

Il passato, infatti, serve in gran parte a fornire materiale per osservazioni e riflessioni, per cercare di realizzare processi di apprendimento: in questo modo sarà possibile capire, ad esempio, in quali aree si può avere un vantaggio competitivo da difendere o incrementare ed in quali altre aree sia invece necessario cercare di creare tale vantaggio.

Senza una attenta analisi questo tipo diventa obiettivamente difficile definire una valida strategia competitiva che ponga in ogni caso al centro il cliente con le sue specifiche esigenze.

Le attività che creano valore all'interno delle organizzazioni non sono poi sempre correlate a beni tangibili: il valore vero risiede, invece, nella relazione con i clienti ed i fornitori, nella qualità dei processi interni, nella cultura dell'innovazione e nella qualità dei database.

Le misure finanziarie da sole non consentono sempre di comunicare strategie e relative priorità a tutto il personale: la maggior parte delle persone di una organizzazione fatica, infatti, a comprendere, ritenendo più significative le informazioni sulle performance direttamente collegate con la loro attività giornaliera.

Una prima soluzione, principalmente come reazione alla quasi esclusiva presenza sui sistemi di controllo tradizionale di parametri economico-finanziario, è stata quella di prevedere indicatori non monetari (*non financial indicator*), sulla scia di quelle misure proposte dal controllo qualità, che verso la metà degli anni ottanta diede un grosso apporto al perfezionamento e rinnovamento del controllo di gestione.

L'aumentare del numero di indicatori ha comportato poi la necessità di prevedere una certa selettività ed a tale scopo sono stati previsti indicatori di performance chiave (*key performance indicator*), individuati sulla base di specifiche analisi mirate ad identificare aree o variabili critiche (fattori critici di successo : FCS) dalle quali può dipendere l'affermarsi di una impresa nel tempo.

Tale metodologia comporta di partire dai clienti per capire effettivamente le loro esigenze, se acquistare un prodotto o scegliere un fornitore invece di un altro.

Altro accorgimento da adottare per cercare di realizzare un controllo di gestione strategico è quello di sostituire al tradizionale approccio "per obiettivi" un approccio "per processo": il primo meglio si adatta a situazioni nelle quali l'ambiente esterno è individuato e strutturabile, mentre quello "per processi" è da favorire in un ambiente sconosciuto e particolarmente instabile.

In particolare poi il secondo approccio presenta due aspetti particolarmente importanti per un efficace controllo strategico:

- in situazioni poco note è sollecitato un atteggiamento mentale di particolare disponibilità alla osservazione ed al confronto e questo favorisce un apprendimento attraverso il fare (learning by doing);
- in qualsiasi fase di monitoraggio si immagazzina esperienza nel momento in cui vengono individuate le ragioni che non hanno consentito il raggiungimento dell'obiettivo richiesto: e questo può avvenire solo se vengono ricercate accuratamente le cause.

Con tali innovazioni sta in pratica emergendo all'interno delle maggiori organizzazioni il concetto che, senza la soddisfazione del cliente, si elimina la possibilità per l'impresa di sopravvivere, soprattutto in un contesto sempre più competitivo e con concorrenti costantemente pronti ad attuare sfide sempre nuove in particolare nei confronti di chi vuole mantenere la vecchia impostazione gestionale.

Per rimanere sul mercato è necessario un occhio critico e la capacità di integrare i differenti aspetti della gestione in una visione unitaria, senza dimenticare sia il compito basilare che hanno gli asset intangibili nel produrre le performance aziendali che l'efficienza dei processi interni, con la creazione e lo sviluppo delle conoscenze.

L'avanzare della crisi fa emergere sempre di più la considerazione che non c'è posto per tutti o meglio c'è posto unicamente per chi riesce ad attuare un concreto processo di rinnovamento in grado di posizionare al centro il cliente con una impresa ben organizzata, in cui tutti gli aspetti vengono curati con attenzione per la realizzazione degli obiettivi strategici richiesti.

Tutte le funzioni aziendali debbono pertanto essere coordinate con metodo e concorrere per l'obiettivo della creazione del valore e del relativo trasferimento al cliente: anche il controllo di gestione, originariamente deputato ad affrontare la sola analisi delle determinanti dei costi, deve essere pertanto opportunamente rivisto, integrando al suo ruolo già stabile anche quello nuovo di supporto ai processi di generazione di valore per il cliente.

E' necessario, pertanto, collocare il tema della soddisfazione del cliente in un a prospettiva più ampia, che deve tener conto di due aspetti prioritari:

- definire la qualità nell'ottica del cliente e contemporaneamente indirizzare l'organizzazione in funzione di essa: in questo senso la definizione di qualità deve essere necessariamente la più ampia possibile ed in grado di recepire oltre che le attese del cliente, ma anche quello che l'intera organizzazione si aspetta;
- utilizzare opportuni strumenti per consentire il corretto monitoraggio della qualità definita in modo costante e tale da riallineare, in una ottica di miglioramento continuo, l'intera organizzazione degli obiettivi strategici.

In questa direzione un considerevole passo in avanti nella pratica manageriale si è avuto a partire dagli anni cinquanta, anni in cui si è avviata la estensione di un particolare approccio alla gestione della qualità, denominato *Total Quality Management (TMQ)*³⁹; secondo questo criterio, nato in Giappone e diffuso poi negli Stati Uniti, tutti i membri di una organizzazione debbono essere coinvolti nel raggiungimento della *mission* aziendale.

Questo comporta automaticamente il coinvolgimento dei dipendenti e la diminuzione degli sprechi per una ottimizzazione degli sforzi: secondo il TMQ la qualità va definita tenendo conto delle aspettative del cliente, eliminando la visione secondo la quale per conseguire una adeguata qualità occorre sostenere costi elevati.

Occorre pertanto valutare non solo quanto costa raggiungere la qualità, ma anche e soprattutto quanto costa non farlo (in termini di efficienza organizzativa, di soddisfazione del cliente e quindi in una ottica di reale competitività).

Una strategia orientata alla qualità totale ha come obiettivo il soddisfacimento di tutte le parti coinvolte (clienti, fornitori, parti sociali, dipendenti etc).

Una metodologia per controllare l'andamento di una organizzazione, senza perdere di vista i differenti aspetti della gestione, è quella di adottare strumenti idonei a far emergere le differenti problematiche relative ai diversi ambiti per le necessarie soluzioni.

Nell'ambito degli strumenti di management un efficace supporto per il controllo strategico è sicuramente la *Balanced Scorecard (BSC)*. O Scheda di valutazione bilanciata, strumento che, producendo un allineamento dell'organizzazione agli intenti strategici mediante un attento monitoraggio delle variabili chiave, determina un miglioramento delle performance dell'organizzazione, con ripercussioni poi sulla effettiva qualità del prodotto.

Le imprese, soprattutto in un contesto attuale caratterizzato da una crescente competitività, devono essenzialmente basarsi sui vantaggi derivati dalla introduzione dell'era "dell'informazione", che richiede nuove capacità competitive, unite principalmente alla abilità di una impresa di gestire sia gli asset tangibili che quelli intangibili.

Le imprese sono oggi, infatti, continuamente impegnate in una variazione rivoluzionaria: la concorrenza dell'era industriale si va trasformando in concorrenza dell'era dell'informazione.

E' essenzialmente questa la motivazione per la quale si è avuta in molti settori l'introduzione sempre crescente dell'utilizzo della *Balanced Scorecard* (strumento, che verrà analizzato nel dettaglio nei prossimi paragrafi, finalizzato a controllare in modo integrato tutte le variabili più importanti, non solo quelle economico – finanziarie, ma anche quelle connesse ai driver delle performance future, quali la soddisfazione del cliente, il clima aziendale, l'innovazione dei processi).

³⁹ Galgano A. (1993) : I sette strumenti manageriali della qualità, Milano Edizioni del Sole 24 ore e A. galgano (2008): Qualità totale. Il metodo scientifico nella gestione aziendale, Milano Guerini e Associati

Requisito fondamentale per la costruzione ed applicazione di questo strumento è la visione olistica dell'organizzazione, comprendente anche i beni intangibili e la relativa valutazione e quantificazione di tutte le competenze aziendali.

Le imprese oggi sono costrette ad affrontare un passaggio culturale epocale in cui i beni tradizionali pesanti o materiali, principalmente legati al periodo fordista, lasciano il posto ai beni immateriali o pensanti, quelli che oggi determinano il valore di una impresa⁴⁰.

Altro aspetto da segnalare nell'evoluzione delle aziende è una analisi critica del modello informativo maggiormente diffuso all'interno delle stesse: i sistemi informativi contabili utilizzate dalle aziende hanno evidenziato notevoli limiti, in quanto basati essenzialmente su variabili economico – finanziarie e sono orientati principalmente al breve periodo.

Nel contesto odierno si avvalorava sempre di più la necessità di una evoluzione del sistema informativo e di controllo in modo tale da considerare anche gli aspetti di efficienza e di efficacia di breve e lungo periodo.

E' necessario pertanto per le principali organizzazioni superare la logica di rigida separazione tra il controllo strategico e quello direzionale e, mediante un corretto bilanciamento delle rispettive caratteristiche, definire un unico sistema di controllo di gestione.

Tale bilanciamento deve poi consentire la parallelizzazione delle esigenze di breve e medio/lungo periodo, relative entrambe sia al raggiungimento dell'efficacia che dell'efficienza.

Tale approccio è chiaramente rivolto al superamento della tradizionale visione gerarchica dei momenti decisionali, inizialmente indicata da R. Anthony⁴¹ il quale sosteneva che l'attuazione della strategia dovesse seguire un processo di sviluppo piramidale costituito da:

- formulazione della strategia;
- controllo direzionale;
- controllo operativo.

L'evoluzione del controllo strategico prevede che questo vada interpretato come un processo integrato di competenze manageriali e come fonte di vantaggio competitivo.

Soltanto in tal modo il controllo strategico, inteso come una naturale estensione di quello tradizionale basato sulla gestione operativa, potrà contribuire a monitorare il corretto posizionamento di una impresa nel tempo e nello spazi competitivo.

Così facendo si potranno utilizzare parametri tali da consentire un controllo bilanciato dell'organizzazione al suo interno e delle sue relazioni verso l'esterno e contemporaneamente si potrà ottenere uno sviluppo dei

⁴⁰ Osnago Gadda (2001): Metti a bilancio il capitale intangibile, Espansione, Aprile

⁴¹ R.N. Anthony (1967), Planning & Control System, Boston, Harvard Business School Press _ traduzione italiana : Sistemi di Pianificazione e Controllo, Milano, Etas

sistemi di misurazione delle performance volti a controllare in modo integrato tutte le variabili rilevanti (esprese in forma quantitativo/monetaria, in forma quantitativa ed in forma qualitativa) ed inoltre consentire l'armonizzazione degli aspetti gestionali con quelli strategici.

Per controllare in modo adeguato la attività di una impresa, soprattutto in un contesto competitivo come quello attuale, le variabili di tipo economico/finanziario, per quanto indispensabili, non sono più sufficienti a garantire il controllo delle informazioni necessarie per stabilire la strategia.

Anzi il solo utilizzo di tali parametri può definire determinazioni devianti per il management, in quanto tali dati non tengono conto delle prospettive future dell'organizzazione, restando ancorati alla fotografia di un momento, nel momento in cui i dati stessi sono stati rilevati.

E' proprio in questo contesto che ha una particolare valenza lo strumento della Balanced Scorecard, che analizzeremo di seguito.

4.1 La Balanced Scorecard

Lo strumento della Balanced Scorecard (o Scheda di Valutazione Bilanciata, BSC) nasce, come segnalato precedentemente, in risposta a due principali tematiche:

- crescente difficoltà delle imprese di implementare la strategia e di collegare la gestione operativa alla strategia;
- la difficoltà delle tradizionali misure economiche-finanziarie nel garantire il monitoraggio delle performance delle imprese.

Questo strumento è stato proposto da due tra i più autorevoli esponenti della scuola di Harvard, Robert Kaplan⁴² e David Norton⁴³, i quali in un articolo del 1992⁴⁴ proposero un approccio olistico alla misurazione delle performance aziendali in grado di consentire il superamento dei limiti sopra indicati.

Partendo dall'analizzare le origini di questo strumento e conseguentemente i molteplici contributi presenti in letteratura che si sono susseguiti nel tempo, possiamo indicare che siamo nella fase della BSC intesa come strumento di misurazione delle performance aziendali.

Il termine "Balance Scorecard è mutuato⁴⁵ è mutuato dal nome dei tabelloni utilizzati nelle partite di baseball e basket che servivano a completare il semplice punteggio numerico di una partita in corso: in entrambi gli

⁴² Robert S. Kaplan è professore di contabilità presso la Harvard Business School, Boston, Massachusetts, USA ed è anche fondatore e Presidente della Balanced Scorecard Collaborative ed ideatore dell'Activity Based Costing

⁴³ David P. Norton è fondatore e Presidente di Renaissance Solutions, società di consulenza di Lincoln, Massachusetts, USA e co-fondatore della Balanced Scorecard Collaborative

⁴⁴ Kaplan R. S. e Norton D. P. (1992), The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, Harvard Business Review n. 1, gennaio-febbraio

sport infatti il punteggio è la risultante di un elevato numero di eventi e di variabili che è necessario monitorare per una corretta e completa analisi della partita e poter contemporaneamente capire come potrà evolversi (es: numero di falli complessivi e di ciascun giocatore, percentuali di realizzazione complessive ed in particolare dal miglior giocatore avversario da 3 punti).

Oltretutto il termine bilanciamento è idoneo proprio per definire le caratteristiche dello strumento, che di fatto realizza quattro differenti tipologie:

- bilanciamento tra il breve ed il lungo periodo;
- bilanciamento tra le differenti prospettive di analisi;
- bilanciamento tra misurare il cambiamento e la situazione in un particolare momento;
- bilanciamento tra come ci vedono gli altri e come noi vediamo noi stessi.

Un notevole impatto nell'evoluzione dello strumento della BSC si è avuto poi nel 1996⁴⁶ quando i 2 fondatori, con le loro pubblicazioni, hanno indicato come poter utilizzare quattro differenti tipologie di misura:

- la performance finanziaria;
- la conoscenza del cliente;
- i processi interni;
- l'apprendimento e la crescita per allineare le iniziative individuali, organizzative ed interfunzionali.

In fase di sviluppo dello strumento la focalizzazione comincia a spostarsi dalla misurazione alla gestione strategica e vengono inseriti nei processi manageriali sia l'allineamento strategico che la valorizzazione delle comunicazioni: da qui l'evoluzione della BSC da strumento di misurazione delle performance a strumento mirato a realizzare un processo integrato di management strategico.

Entrambe le tipologie di indicatori (finanziari e non) occorre che vengano inserite all'interno di un sistema informativo unico, in modo tale da consentire a tutti i lavoratori di condividere la strategia: chi è impegnato nel *front-end* deve capire le conseguenze finanziarie del proprio operato ed il management deve comprendere quali saranno i driver del successo finanziario nel lungo termine.

Ad influenzare le successive evoluzioni dello strumento della BSC contribuirono poi anche due illustri studiosi, come Charles Handy⁴⁷ che definì l'età contemporanea come l'"epoca del paradosso" (siamo una

⁴⁵ Bubbio A. (2000), "Balanced Scorecard e controllo strategico: le relazioni" Amministrazione & Finanza, Oro, n. 1

⁴⁶ KAPLAN e NORTON (1996)_ Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, Harvard Business Review, gennaio-febbraio; (1996) Strategic Learning & the Balanced Scorecard Strategy & Leadership, vol. 24, n. 5, settembre- ottobre; (1996) Linking the Balanced Scorecard to Strategy, California Management Review, vol. 39, n. 1

⁴⁷ Charles Handy può essere annoverato tra i più influenti pensatori di management _ opere: The age of paradox, Boston, Harvard Business School Press, trad. it. 1994, L'epoca del paradosso. Dare un senso al futuro, a cura di Gini e Melli, Edizione Olivares

fonte inesauribile di conoscenza eppure non siamo in grado di gestirle, contribuendo così ad aumentare la confusione e la complessità) e Druker⁴⁸ il quale, nell'apprezzare inizialmente la struttura originaria dello strumento, accentuò successivamente la necessità di monitorare le competenze aziendali ed il processo di allocazione delle risorse in termini di investimenti in progetti strategici rilevanti.

Si assiste così ad una evoluzione dello strumento in una ottica manageriale, con le aziende indotte alla formulazione di mappe strategiche, mediante le quali si va a stabilire un collegamento fra la strategia a lungo termine ed il management operativo e finanziario.

I due fondatori della BSC nel 2006 pubblicano un nuovo documento⁴⁹ dedicato all'allineamento strategico, tema dominante nella teoria dello strumento: lo scopo non è solo quello di analizzare nel dettaglio le modalità di utilizzo dello strumento, ma principalmente quello di aumentare la competitività delle aziende, orientando tutta la struttura verso obiettivi comuni.

Si assiste così ad una velocissima diffusione dello strumento, sia nel settore privato che in quello pubblico, soprattutto nel mondo anglosassone e nel nord Europa: ad esempio nel 2004 nel settore privato circa il 40% delle 1.000 imprese Fortune utilizzavano la Balanced Scorecard.

Nel settore pubblico invece, dove le organizzazioni sono orientate esclusivamente dalla loro *mission* e non dalla produzione di profitto, viene definita una differente versione dello strumento che tiene conto di questa diversa impostazione e dove le prospettive di valutazione si trasformano in prospettive della comunità, dei processi interni e dell'apprendimento e crescita.

In Italia, invece, lo strumento, pur riscuotendo una considerevole attenzione come metodo per rappresentare in maniera adeguata gli obiettivi strategici e sperimentare una nuova forma di democrazia partecipata, è stato per lo più utilizzato nella sua versione originale di strumento della misurazione, con conseguente rallentamento nella relativa diffusione.

All'interno delle principali organizzazioni si va ad imporre in modo sempre crescente l'importanza di valutare i beni intangibili⁵⁰, dovuta alle seguenti cause:

- la globalizzazione dei mercati e la loro conseguente instabilità;
- l'affermarsi dell'economia basata sulla conoscenza (Knowledge Economy) e la inarrestabile innovazione tecnologica;
- l'attenzione sempre maggiore per i driver della creazione di valore;
- l'apertura delle imprese verso i mercati finanziari.

⁴⁸ C. F. Druker (1995) The Information executives Truly need, Harvard Business Review, gennaio-febbraio)

⁴⁹ Kaplan e Norton (2006): "Alignment: using the balanced scorecard to create corporate synergies", Boston Harvard Business School Press

⁵⁰ A.M. Fellegara (1995): "I valori delle immobilizzazioni immateriali nelle sintesi di esercizio" Milano Giuffrè

A tal proposito un illustre autore come Vicari⁵¹ indica che “*le risorse non sono costituite da macchine, uomini o mezzi finanziari, ma esclusivamente dalla conoscenza che è incorporata nelle macchine e si trova nella prassi e nella cultura aziendale e che l’impresa utilizza ogni giorno per il proprio funzionamento*”.

Itami⁵², invece definisce gli *intangibile assets* come risorse basate sull’informazione, in pratica l’insieme delle conoscenze immagazzinate e delle relazioni intrattenute con lo scopo del loro stesso conseguimento.

La presenza di risorse immateriali è così una fonte di successo in quanto si tratta di elementi difficilmente acquisibili e replicabili: i beni intangibili differenziano l’impresa dalla concorrenza proprio perché presentano il carattere di originalità, unicità e specificità.

Si parla così di beni *firm specific*⁵³ come ad esempio:

- la proprietà intellettuale, il bagaglio cioè di conoscenze ed informazioni tecnologiche, mediante le quali l’impresa può vantare importanti differenziazioni in termini di quote di mercato rispetto alle imprese concorrenti;
- il marchio, che rappresenta un elemento distintivo dei prodotti dell’impresa: il marchio può così diventare un vero elemento strategico in quanto il suo utilizzo serve specificatamente per attivare un meccanismo di riferimento dell’impresa.

Di fatto i beni intangibili fanno parte integrante del valore di un’impresa, rappresentando in alcuni casi oltre l’80% del valore: un caso eclatante è quello della Coca Cola, bevanda gassata simile alle altre presenti nel mercato, ma dove molto probabilmente la forza determinata è rappresentata proprio dal marchio.

Ormai la forza del brand, la motivazione del personale e la capacità di innovazione rappresentano indicatori in grado di stabilire il successo o meno di un’impresa.

E’ necessaria, inoltre, una valutazione di beni intangibili per risolvere anche la tematica della valutazione degli investimenti in beni immateriali per i quali i vertici aziendali non riescono ad individuare immediatamente il ritorno economico, in quanto investire in beni intangibili comporta automaticamente la rinuncia ad una quota dell’utile a favore di performance future, ma incerte.

Una buona parte, infatti, dell’informazione relativa ai beni intangibili si ottiene al di fuori della contabilità di bilancio ed anche delle regole codificate.

Una classificazione sufficientemente esaustiva delle risorse immateriali è quella indicata da Coda⁵⁴, il quale suddivide i beni intangibili in:

⁵¹ S. Vicari (1995) “Brand equity. Il potenziale generativo della fiducia” Milano, Egea

⁵² H. Itami (1995) “Le risorse invisibili” Torino, Petrini Editore

⁵³ A. RENOLDI (1992) “La valutazione dei beni immateriali. Metodi e soluzioni”, Milano, Egea

⁵⁴ V. Coda (1998) “L’orientamento strategico dell’impresa”, Milano, Utet

- risorse conoscitive, come la conoscenza di ambiente, la metodologia operativa e la routine aziendale;
- risorse reputazionali, quali le risorse di credibilità e fiducia e relazioni esterne;
- relazioni interne, come la cultura aziendale, la capacità del management ed il commitment (impegno), che deriva dal legame ottenuto dall'allineamento fra le aspettative del singolo individuo e gli obiettivi dell'impresa.

Una ulteriore classificazione di beni intangibili, opportuna per una valutazione nei collegamenti nella BSC, è quella indicata da Bubbio⁵⁵, che differenzia quattro tipologie di patrimoni intangibili (quello umano, commerciale, tecnologico e delle soluzioni organizzative).

Un vero elemento di innovazione con l'utilizzo sempre crescente della BSC è dato così dal supporto fornito al management strategico: i manager, una volta implementato lo strumento, non dovranno più affidarsi unicamente ai soli indicatori di performance finanziaria di breve periodo.

La BSC, infatti, mediante la struttura unisce gli obiettivi strategici di lungo periodo alle attività da attuare nel breve periodo, con la conseguenza di uno schema circolare a quattro passaggi finalizzati alla:

- formalizzazione, che prevede di tradurre e chiarire la vision;
- comunicazione, che prevede di comunicare la vision, stabilire obiettivi e collegare gli incentivi alle misure di performance;
- implementazione, che prevede la pianificazione del business con l'allineamento delle iniziative strategiche e la corretta allocazione delle risorse;
- apprendimento strategico, con una articolazione della vision condivisa ed un feedback strategico, facilitando il riesame della strategia e dell'apprendimento.

Una volta stabilite le linee guida per l'implementazione della vision il passaggio successivo prevede la loro comunicazione secondo un processo di tipo down ai membri dell'organizzazione che trasformeranno le stesse in attività quotidiana.

La Balanced Scorecard in questa fase si inserisce con la definizione degli obiettivi strategici e con il supporto del processo di comunicazione: così facendo si crea un allineamento agli obiettivi strategici e la suddivisione del contributo delle singole business units alla strategia a livello corporate.

La comunicazione della visione fa scaturire una condivisione di intenti: il ciclo gestionale così definito permette un crescente accostamento alla vision, mediante un processo di implementazione di:

- azioni;
- analisi dei risultati e relative azioni correttive.

⁵⁵ A. Bubbio (2004) "La Balance scorecard degli asset strategici" Controllo di gestione Vol. I[^], n. 3

Il vero punto focale è l'utilizzo della BSC come punto di partenza sul quale fissare la base del sistema di controllo strategico: Bubbio infatti definisce la BSC come “testata d'angolo” nel processo di controllo strategico⁵⁶.

La Balance Scorecard, in pratica, proprio perché consente un monitoraggio attento, non solo dei beni tangibili ma anche di quelli intangibili, dai quali far scaturire la possibilità di creare valore e costruire un reale vantaggio competitivo, rappresenta un ottimo strumento di controllo per il management, con un esame bilanciato di indicatori gestionali.

Come precedentemente indicato i fondatori della BSC, Kaplan e Norton, hanno ideato lo strumento partendo dalla considerazione che i soli parametri economico-finanziari, pur importanti, vanno ad indicare la storia passata dell'impresa, senza una visione della stessa proiettata al futuro.

L'utilizzo corretto di una scheda di valutazione bilanciata, in grado di comprendere anche aspetti qualitativi e quantitativi delle performance future, permette così di riassumere le informazioni più importanti per il management fornendo un quadro chiaro e completo dei trend aziendali e del grado di conseguimento delle linee strategiche per una gestione operativa quotidiana dell'impresa.

Altro aspetto decisamente importante è l'intento dello strumento di produrre allineamento strategico all'interno delle organizzazioni che lo utilizzano, con effetti positivi per le stesse.

Per comprendere effettivamente il significato di allineamento strategico, ideato da Labovitz e Rosansky⁵⁷ è sufficiente ipotizzare di lavorare in una organizzazione nella quale ciascun componente:

- ha una precisa conoscenza del business e degli obiettivi aziendali;
- è perfettamente consapevole del contributo personale che può dare per la realizzazione della strategia aziendale;
- è in grado di definire nel dettaglio le esigenze del cliente e contemporaneamente indicare le modalità per il soddisfacimento delle stesse.

I contenuti di questa definizione sono dettagliatamente ripresi nei documenti della *Strategy Focused Organization* (SFO) (nota 59: Kaplan e Norton (2000), “*The Strategy Focused Organization*”, Boston, Harvard Business School Press) degli stessi ideatori della BSC, che posseggono quello che poi si rivelerà il miglior metodo per la realizzazione della strategia a livello internazionale.

Gli elementi focali indicati dai padri della SFO per la costruzione di una organizzazione basata sulla strategia vengono di seguito rappresentati:

⁵⁶ Bubbio A. (2000) “Balanced scorecard e controllo strategico, le relazioni”, amministrazione & Finanza Oro, n. 1

⁵⁷ G. Labovitz e V. Rosansky (1997): “The power of Alignment” New York, John Wiley & Sons

- mobilitare le risorse (Mobilize Change through executive leadership): punto che inevitabilmente coinvolge tutti gli attori del processo aziendale; la strategia è infatti un progetto di cambiamento che deve coinvolgere tutte le risorse fornendo le linee guida per il futuro;
- tradurre la strategia in risultati operativi (Translate the strategy to operational Terms): per ottenere la mobilitazione delle risorse è necessaria una corretta comunicazione in grado di tradurre la strategia in termini operativi.

La costruzione di una mappa strategica rappresenta il primo passo per tradurre la strategia in un processo di comunicazione e di allineamento: mediante tale mappa verranno esplicitate le ipotesi precedentemente formulate con la strategia, secondo le quattro prospettive della BSC, dettagliate nel prossimo paragrafo, e si indica come i *lead indicator* (indicatori di risultato o della performance passata) siano collegati ai *lag indicator* (driver della performance futura) attraverso relazioni causa-effetto:

- allineare l'organizzazione alla strategia (align the organization to the strategy): in pratica concentrare tutte le risorse dell'organizzazione nella attuazione della strategia (la mancanza di allineamento tra gli obiettivi delle singole unità può comportare risultati deludenti);
- motivare per far diventare la strategia il lavoro di ogni impresa (make strategy Everyone's everyday job): la comunicazione è infatti fondamentale per consentire alle risorse di comprendere la visione e la strategia aziendale.

Il vertice aziendale ha la responsabilità della formulazione della strategia ma anche quello di comunicarla in modo corretto a tutte le figure professionali coinvolte in modo che ognuno sia in grado di individuare il proprio ruolo nella gestione strategica dell'organizzazione: una metodologia per mantenere una concentrazione del personale sui risultati da ottenere per il successo della strategia può essere quello di legare una parte dell'incentivo economico al raggiungimento dei target stabiliti nella BSC.

Governare per far diventare la gestione un processo continuo (make strategy a continual process): per la maggior parte delle organizzazioni, infatti, il processo di gestione è costruito intorno al budget ed al piano operativo, mentre poca attenzione viene dedicata alla revisione della strategia.

Mediante il monitoraggio delle prestazioni in relazione alla strategia, le imprese possono adeguare la strategia stessa alle evoluzioni in atto, capendo tempestivamente non solo se questa viene eseguita in modo corretto ma anche se le assunzioni di base siano ancora valide o siano necessarie modifiche per adattarsi alle nuove esigenze di mercato: è così che la strategia diventa un processo continuo e non più statico.

Alla luce di quanto sopra esposto è importante definire le modalità di allineamento: il processo di allineamento deve essere ciclico e deve originarsi dall'alto verso il basso mediante un monitoraggio costante degli obiettivi raggiunti.

Quello che consente questo monitoraggio nell'utilizzo della BSC è il *drill down* (di tipo logico e di tipo fisico) sul quale il sistema della BSC è fondato⁵⁸: in pratica la struttura della Balanced Scorecard si muove su vari livelli e si basa sull'esame delle correlazioni gerarchiche fra gli obiettivi a livello strategico e gli obiettivi a livello operativo.

La qualità di una BSC cresce pertanto in relazione alla capacità del modello di rendere chiare tutte le relazioni (algoritmiche e/o logiche) tra:

- i livelli, mediante la correlazione tra fattori critici di successo ad un determinato livello e gli obiettivi al livello immediatamente più basso;
- le variabili critiche, mediante la ricerca delle correlazioni causa-effetto.
- Queste relazioni sono la base del modello della BSC, che rappresenta la soluzione ideale per introdurre un programma di management capace di generare l'allineamento strategico ed il cambiamento all'interno delle organizzazioni.

4.2 Le quattro prospettive di analisi della Balanced Scorecard

I due ideatori della BSC, Kaplan e Norton, hanno più volte indicato i possibili ostacoli per la effettiva realizzazione degli obiettivi strategici dell'impresa, riassumendoli in:

- la strategia non è condivisa ed il suo grado di attuazione non è concretamente misurabile;
- le risorse non sono correttamente distribuite in funzione delle strategie;
- i progetti non sono progettati in linea con le priorità strategiche;
- la formazione, l'organizzazione ed i sistemi di incentivazione non sono allineati alla strategia.

Per la risoluzione di questi possibili ostacoli i due Autori hanno elaborato un approccio fondato sulla Balanced Scorecard, che amplia l'indagine sull'impresa estendendola a quattro prospettive di analisi (di seguito indicate).

L'impresa non deve infatti semplicemente sopravvivere oggi, ma deve poter anche sopravvivere domani: la prospettiva del domani di una organizzazione significa dare un senso all'essere impresa per durare nel tempo al di fuori di qualsiasi logica speculativa.

Da qui l'importanza dell'introduzione di quegli strumenti di management in grado di garantire il completo monitoraggio di tutte le performance aziendali, mediante l'utilizzo di indicatori bilanciati tra le differenti prospettive di analisi ed in linea con la strategia.

⁵⁸ M. De Marco, V. Salvo, W. Lanzani (1999) "Balanced scorecard: dalla teoria alla pratica", MilanoFranco Angeli

Prima di analizzare nel dettaglio le quattro prospettive di analisi indicate da Kaplan e Norton si ritiene opportuno presentarle sinteticamente facendo riferimento alle domande chiave alle quali ciascuna prospettiva deve dare risposta:

- prospettiva finanziaria (financial perspective): la domanda chiave è “come dobbiamo apparire ai nostri azionisti per avere successo dal punto di vista finanziario? Quali risultati economico e monetari dobbiamo ottenere per soddisfare le aspettative del Cliente?” Gli obiettivi saranno quelli economico-finanziari, misurati dagli indicatori tradizionali di performance e redditività;
- prospettiva del consumatore (customer perspective): la domanda chiave è “come dobbiamo apparire ai nostri consumatori? Come possiamo rispondere alle loro specifiche esigenze?” l’obiettivo sarà il miglioramento dell’offerta e dei servizi al cliente?
- prospettiva interna dell’impresa (business process perspective): la domanda chiave è “in cosa dobbiamo distinguerci per soddisfare i consumatori e gli azionisti (stakeholder in generale)?” l’obiettivo sarà il miglioramento dei processi *core*;
- prospettiva di innovazione ed apprendimento (learning and growth perspective): la domanda chiave è “cosa dobbiamo fare per garantirci nel tempo la capacità di generare valore per il cliente?” l’obiettivo sarà l’apprendimento e lo sviluppo organizzativo.

Il rapporto di causalità tra le quattro prospettive sarà il legame assoluto dell’intero modello: le quattro prospettive debbono essere pertanto correlate tra loro ed interpretate in modo integrato, individuando per ciascuna:

- gli obiettivi: quello che si deve raggiungere ed è particolarmente critico per il relativo raggiungimento;
- le misure: cioè gli strumenti da utilizzare per quantificare il raggiungimento di ciascun obiettivo;
- i target: i valori-obiettivo delle misure;
- le iniziative: le azioni fondamentali ed i programmi che dovranno essere attuati per il raggiungimento degli obiettivi.

I tre principi fondamentali, poi, che permettono di collegare la scheda di una impresa alla sua strategia sono:

- presenza di relazioni causa-effetto: riprendendo le parole di Kaplan e Norton “ogni misura individuata per una scheda di valutazione bilanciata dovrebbe essere un anello della catena di relazioni causa-effetto che esprime l’impatto della strategia della business unit sull’organizzazione; il sistema di misurazione dovrebbe rendere chiari i rapporti tra obiettivi e misure nelle differenti prospettive in modo tale che possano essere gestiti e verificati ;
- definizione dei driver (o determinanti) delle performance e delle misure dei risultati: una ideale scheda di valutazione bilanciata dovrebbe indicare una adeguata combinazione di driver della

performance (indicatori di tendenza) e misure dei risultati (indicatori ex post) definiti espressamente in rapporto alla strategia aziendale;

- presenza del legame con i risultati economico-finanziari: tutti i percorsi legati alle relazioni causa-effetto, che derivano dalle misure di una scheda di valutazione bilanciata, debbono essere strettamente collegati ad obiettivi economico-finanziari; molteplici casi aziendali hanno dimostrato la necessità di collegare i miglioramenti operativi ai risultati economico-finanziari, in particolare al reddito operativo sul capitale investito (ROI Return on Investment) o ad i nuovi indicatori come l'EVA (Economic Value Added) capaci di indicare una misura del valore prodotto dalla gestione.

4.2.1 La prospettiva economico-finanziaria

Le misure economico-finanziarie rappresentano un necessario punto di riferimento per tutte le altre prospettive in quanto sintetizzano l'effetto economico e monetario di breve e lungo periodo collegato alla serie di cause ed effetti relativi alle differenti azioni manageriali attuate in coerenza con il piano strategico.

Kaplan e Norton, nelle loro pubblicazioni⁵⁹, hanno voluto indicare una fondamentale differenziazione degli obiettivi economico-finanziari (e dunque delle loro relative misure) sulla base dello stato di avanzamento del ciclo di vita che sta affrontando l'organizzazione:

- crescita: stadio iniziale di vita; in questo stadio si focalizza l'attenzione sull'aumento delle vendite, sui livelli di spesa, l'invenzione di nuovi prodotti e processi, sulle effettive competenze dei dipendenti;
- mantenimento: l'impresa (o unità di business) necessita ancora di ingenti investimenti, ma deve contemporaneamente assicurare ritorni sul capitale investito; in questa fase ci si concentra sul ROI e su nuovi indicatori come ad esempio l'EVA e l'utile per azione. Il problema in questa fase è riuscire ad ottenere garanzie sui ritorni del capitale investito;
- raccolta: l'impresa richiede investimenti di sola conservazione di apparecchiature e capacità già acquisite, abbassando la soglia di innovazione. In questa fase dovrà essere assicurato per ciascun investimento un recupero sicuro e tempestivo: l'intento non sarà quello di ottimizzare il ritorno sull'investimento, bensì di massimizzare il cash flow operativo che può rientrare grazie ad investimenti realizzati nel passato.

⁵⁹ Kaplan e Norton (1996) "Linking the Balanced Scorecard to Strategy" California Management Review, dove si sono in parte ispirati al lavoro di E.H. Drew (1993) "scaling the Productivity of investment", Chief Executive. Luglio-agosto

Questa dimensione di analisi, in pratica, consente sia di valutare il grado di *appetibilità* dell'azienda nei confronti dei propri azionisti (o semplicemente soci) che di stabilire se il valore potenziale osservato e percepito nelle altre prospettive possa essere effettivamente tradotto in ricchezza reale.

4.2.2 La prospettiva dei clienti

Nella *customer perspective* vengono fatti rientrare tutti quegli indicatori espressivi della capacità dell'azienda di soddisfare concretamente le esigenze rappresentate dai clienti (quali la qualità, la tempestività, il servizio, i prezzi).

L'obiettivo reale di questa dimensione è quello di capire come ci vedono i nostri clienti ed assume un peso sempre crescente in uno scenario competitivo *customer oriented*.

Dato che le migliori fonti di informazione sono costituite dagli stessi consumatori, nella maggior parte dei casi la soluzione più adeguata nella ricerca degli indicatori è rappresentata dai tradizionali metodi di ricerca (sondaggi, visite/interviste ai clienti, gruppi focalizzati sul cliente impostati per ascoltare ed interpretare nel modo le istanze dei clienti), costituiti da misure esterne capaci di valutare la soddisfazione fornita ai clienti.

I parametri vengono per lo più definiti mettendosi nella prospettiva del cliente, con una maggiore valorizzazione quando vengono forniti dallo stesso cliente nelle analisi di mercato o quando vengono definiti mediante l'attività di *benchmarking* con le migliori aziende sotto il profilo esaminato.

Oltre a tale categoria di indicatori è possibile poi identificare anche quelli, di seguito indicati, reperiti all'interno dell'azienda e capaci di valutare adeguatamente quei fattori determinati per la soddisfazione del cliente:

- *indicatori lag*: in grado cioè di misurare il raggiungimento delle azioni passate; tra questi si possono indicare la quota di mercato, il tasso di fidelizzazione dei clienti;
- *indicatori lead*: sono quelli che consentono di misurare direttamente quelle azioni messe in essere per il raggiungimento degli obiettivi; sono quelle caratteristiche alla base della proposta di valore offerta al cliente per generarne la soddisfazione (come ad esempio quelle attribuite al prodotto-servizio come il prezzo, la funzionalità e la qualità, oppure all'immagine dell'azienda, nel valutare la pubblicità e le comunicazioni, o nelle relazioni con i clienti, come i tempi di consegna e le garanzie del servizio post vendita).

4.2.3 La prospettiva dei processi interni

In questa prospettiva l'attenzione si va a spostare sullo svolgimento dei processi interni e chiaramente per le imprese non abituate a ragionare per processi questa sarà la dimensione di analisi più complicata: in

particolare si va ad analizzare in cosa ci si deve distinguere per assicurare il grado di soddisfacimento del cliente più volte richiamato.

Gli obiettivi e le misure “customer based” vengono tradotti in obiettivi e parametri relativi ai processi critici ed alle competenze fondamentali presenti in azienda, con lo scopo di assicurare una performance migliore sia in termini di efficienza che di efficacia.

Se gli approcci tradizionali hanno cercato di migliorare e valutare accuratamente i processi già esistenti (andando anche oltre la sola misura finanziaria della performance, inserendo indicatori fondati sulla qualità e tempi di ciclo), la Balanced Scorecard va ad individuare internamente quei nuovi processi nei quali l'impresa si deve distinguere per garantire il conseguimento degli obiettivi finanziari e *customer based*.

I driver del successo finanziari di lungo periodo potrebbero, infatti, richiedere all'organizzazione di generare nuovi prodotti/servizi per il soddisfacimento delle esigenze emergenti sia dei clienti presenti che di quelli futuri: è necessario, in tal caso, focalizzare l'attenzione verso la *long wave* della creazione del valore rispetto ai tradizionali cicli del processo a breve periodo.

Questa prospettiva strategica va ad assumere una importanza sempre maggiore per l'impatto che essa esercita sia a livello di efficienza (livello dei costi) che di efficacia aziendale (soddisfacimento del cliente e differenziazione dei clienti).

Gli indicatori di efficienza vengono a loro volta individuati all'interno di diverse categorie:

- indicatori di efficienza rispetto al fattore tempo (lead time di produzione, delivery time, time to market);
- misure di produttività (rapporto output/input, valore aggiunto per dipendente);
- indicatore della tecnologia di processo (tasso automazione, numero componenti presenti nel prodotto finale);
- misure degli sprechi (numero di intervento per guasto, percentuali di rilavorazioni, somma degli scarti).

Gli indicatori di efficacia, invece, sono volti a monitorare aspetti come la qualità e le tempistiche di processo proprio per esprimere la capacità richiesta dell'impresa di raggiungere gli obiettivi nel rispetto del soddisfacimento del cliente.

4.2.4 La prospettiva di innovazione, apprendimento e sviluppo

Come abbiamo già avuto modo di vedere la competizione globale prevede la necessità di continui miglioramenti sia a livello di prodotto che di processo e proprio mediante tale prospettiva si tenta di valutare la capacità dell'impresa di continuare nel miglioramento e nella creazione di valore: si assiste pertanto ad un tentativo di abbandonare la visione del breve periodo per ipotizzare di costruire un effettivo vantaggio competitivo di lungo termine.

Solo con un attento monitoraggio di quello che l'impresa sta facendo oggi per assicurarsi che il successo durerà nel tempo che si consentirà alla stessa di sopravvivere e competere con successo.

Mediante questa prospettiva la scheda di valutazione bilanciata riesce nell'intento di evidenziare l'importanza di un investimento proiettato nel futuro non soltanto attraverso investimenti in attività tangibile, ma anche in sviluppo e ricerca, formazione del personale, sistemi organizzativi ed un miglioramento nella metodologia.

All'interno della prospettiva per la Balanced Scorecard si possono evidenziare tre aree relative allo sviluppo ed all'apprendimento organizzativo:

- *la capacità e le competenze dei dipendenti*: facendo risaltare che il fattore umano è imprescindibile da qualsiasi tipo di organizzazione nella quale il successo è in ogni caso collegato a uomini, per i quali occorre sempre considerare il fattore della soddisfazione e conseguentemente quello della fedeltà e della produttività, in quanto un dipendente non soddisfatto molto difficilmente potrà essere fedele e massimamente produttivo. La motivazione e la capacità dei dipendenti possono essere così determinanti per riuscire ad ottenere ottimi risultati legati alla soddisfazione dei clienti ed ai clienti interni, ma per poter essere realmente competitivi è necessario anche poter governare le informazioni;
- *il sistema informativo*: questo sistema diventa così un elemento indispensabile; i dipendenti infatti che si trovano a diretto contatto con il pubblico hanno infatti assoluto bisogno di accurate informazioni ed in tempi brevi per instaurare un rapporto ottimale con i clienti e conseguentemente attivare un processo continuo di miglioramento ed anche di riduzione dei disservizi. Tale risultato è possibile ottenerlo grazie ad un adeguato supporto informatico ed anche alla reingegnerizzazione dei processi aziendali, con la possibilità ulteriore di misurare i risultati utilizzando specifici indicatori, quali ad esempio il tempo dei cicli e dei costi ed anche il calcolo della percentuale dei processi nei quali è possibile avere un feedback in tempi brevissimi sulla qualità;
- *la motivazione, la responsabilizzazione ed il coinvolgimento dei dipendenti*: anche il personale più preparato ed in grado di accedere alle informazioni necessarie ha bisogno, infatti, di essere motivato ad agire nell'interesse della impresa, mediante uno stile partecipativo.

Un fattore determinante che incide sull'apprendimento e la crescita è costituito dal *clima organizzativo*, quell'insieme di azioni tali da favorire sia la motivazione e lo spirito di iniziativa dei dipendenti che una loro concreta responsabilizzazione, coinvolgimento e coerenza nei comportamenti.

Gli effetti della motivazione dei dipendenti è possibile poi misurarli, calcolando ad esempio il numero dei suggerimenti concretamente realizzati, il che consente poi di tradurre anche una qualità degli stessi e fa capire a tutti i dipendenti che l'impresa considera seriamente le idee ed i suggerimenti proposti dal personale.

Tra gli indicatori del miglioramento aziendale è possibile poi inserire i ritardi nella consegna, la numerosità dei guasti ma soprattutto alcune misure in grado di verificare la capacità dei dipendenti di lavorare in team ed il loro allineamento alle strategie aziendali.

4.3 Gli indicatori della Balanced Scorecard

Lo strumento BSC, come più volte nel documento evidenziato, è un insieme strutturato di misure, sia monetarie che non, riferito ai fattori critici di successo di un'impresa, che consente al management di poter misurare, e di continuo, le performance aziendali ed i risultati ottenuti.

La BSC, pertanto, come qualsiasi sistema di misurazione, deve avere determinate caratteristiche, come:

- completezza: tutte le variabili necessarie per definire una prestazione debbono essere necessariamente misurate e misurabili;
- affidabilità: gli indicatori devono fornire risultati chiari e validi;
- dettaglio: è necessario pertanto poter disporre di tutti i dati per consentire una analisi corretta, individuandone le cause ;
- chiarezza e coerenza: occorre cioè che vengano indicate misure comprensibili per tutti, definite in modo uniforme e coerente all'interno dell'impresa, in modo tale da consentire, anche nel lungo termine, un paragone tra misure relative a periodi differenti;
- accessibilità: senza cioè impedimenti nell'utilizzo;
- aggiornamento: tenendo conto della velocità con la quale si riscontrano i mutamenti.

Una misura, pertanto, si può definire come una indicazione sia quantitativa che qualitativa, fornita in modo standardizzato, in grado di evidenziare i risultati ottenuti da una impresa alla luce delle attività concretamente poste in essere.

La Balanced Scorecard, in pratica, proprio perché è qualcosa di più di una semplice raccolta di indicatori o di fattori di successo, deve prevedere misure non isolate tra loro, con un rapporto di reciproca correlazione, con relazione di causa-effetto.

Appare opportuno evidenziare, poi, alcuni elementi di originalità che caratterizzano la misurazione della performance, mediante l'utilizzo della BSC, quali:

- le prospettive di analisi: la logica da seguire nella misurazione della performance è quella multidimensionale, eludendo così il rischio di incorrere in sub-ottimizzazioni;
- la Key Performance Areas (KPA): per definire in modo chiaro il raggiungimento degli obiettivi strategici aziendali è necessario stabilire su cosa non si può assolutamente sbagliare, prevedendo altresì un attento monitoraggio di quest'area;

- i Key Performance Indicators (KPI): sono in pratica quegli indicatori che consentono, rispetto alle KPA, di leggere le performance;
- le azioni o iniziative strategiche: per ogni KPA, infatti, debbono essere definite quelle azioni prodromiche al raggiungimento degli obiettivi.

Ogni Balanced Scorecard deve pertanto contenere sia:

- misure di risultato (*outcome measures*) in grado di consentire la valutazione degli effetti che scaturiscono dalle azioni;
- indicatori guida (*performance drivers*): che consentono di descrivere *cosa* viene fatto e *come* occorre procedere per il raggiungimento degli obiettivi.

Una ideale Balanced Scorecard dovrà pertanto prevedere una adeguata combinazione di :

- laggings indicators (*outcome*): sono misure generiche, in quanto variabili dipendenti da un determinato evento del quale è possibile registrarne l'effetto solo dopo il fatto si è verificato (es: la redditività, la quota di mercato, la soddisfazione dei clienti);
- leading indicators (performance drivers): in quanto variabili indipendenti forniscono chiari segnali su cosa deve essere fatto al momento per determinare valore in futuro.

Occorre poi evidenziare che, al fine di evitare il vanificare gli sforzi, è necessario evitare di avere troppi indicatori: anche gli ideatori dello strumento, Kaplan e Norton,⁶⁰ ritenevano più che sufficienti 15 o 20 misure per capire la strategia competitiva di un'impresa.

Così facendo emerge un modello *evoluto* di misurazione della performance aziendale, dove il monitoraggio multidimensionale consente una visione strategica della performance, definendo in che modo la strategia aziendale, una volta formulata, fa scaturire una adeguata realizzazione.

La BSC diventa così un punto di *riferimento obbligato* per il management, rappresentando la base di una gestione *performance oriented*, guidando in modo determinante i processi di pianificazione

4.4 L'importanza della Balanced Scorecard ed i suoi limiti

Come abbiamo potuto esaminare in questo capitolo, la scheda di valutazione bilanciata può consentire ai manager di avere un sistema di riferimento completo, in grado di tradurre gli obiettivi strategici assegnati in misure coerenti delle performance.

La BSC, inoltre, con un numero non elevato di indicatori aiuta a determinare la visione strategica aziendale su ognuna delle quattro prospettive, facilitando la concentrazione degli sforzi di tutta l'organizzazione verso obiettivi definiti e comunicati.

⁶⁰ Kaplan e Norton "Non solo finanziarie le opere di successo

Le organizzazioni che prevedono l'utilizzo della balanced scorecard individuano i parametri di valutazione dei miglioramenti avuti nelle quattro prospettive, definendo dei target per ciascuna di queste e determinando così le specifiche azioni che potranno avvicinare l'impresa agli obiettivi stabiliti.

Una volta progettata la BSC permette di disporre di un quadro di riferimento, nell'ambito del quale gestire i vari programmi di cambiamento dell'azienda: infatti lo strumento, definendo in modo chiaro gli elementi trascinanti della strategia, permette una correlazione ed un allineamento delle azioni alla strategia aziendale.

La BSC, oltre a fornire analisi di tipo causale, si può ritenere un modello di analisi prospettica, focalizzando l'attenzione anche sulla del potenziale aziendale futuro (basti pensare al capitale intellettuale ed a come viene gestito nel sistema italiano rispetto ad altri investimenti più tangibili).

Sarà proprio la diffusione di una cultura di analisi del tipo:

- ipotesi;
- misurazione;
- analisi;
- feedback.

a consentire la possibilità di un considerevole salto di qualità nelle aziende.

Soprattutto nella realtà italiana la BSC *“rappresenta un potenziale notevole per le medie e grande impresa, in quanto potrebbe supportare il processo di innovazione e valorizzazione del capitale intellettuale e degli intangibles in generale, che è la vera fonte del vantaggio competitivo”*⁶¹.

Occorre però evidenziare che la Balanced Scorecard, nel rappresentare in ogni caso un ottimo strumento di supporto alla attività manageriale, non può essere considerata come una “bacchetta magica”, con la quale pensare di poter risolvere qualsiasi problematica aziendale:

La BSC, infatti, deve essere considerato uno strumento che, nel consentire un miglioramento nella gestione aziendale, permette anche un mantenimento o eventualmente un cambiamento radicale: è pertanto uno strumento che *“consente di richiamare l'attenzione su determinati punti gestionale critici e sulla necessità di una attenzione a radar verso un insieme articolato di variabili rilevanti e, contemporaneamente, sul mantenimento di una forte integrazione”*⁶².

Affinchè un progetto di scorecard abbia successo è necessario definire in modo chiaro le responsabilità assegnate: un fattore chiave di successo è sicuramente la chiarezza da parte del top management nel definire i ruoli, soprattutto degli incaricati dell'analisi dei dati relativi alle varie metriche utilizzate per capire se le relazioni causa-effetto sono state concretamente efficaci.

⁶¹ C. Selenati “BSC, valore del sistema ed alcuni suggerimenti pratici”

⁶² L. Olivotto “ Il rombo del valore per un controllo solido ma leggero”

E' necessario poi coinvolgere nel processo di sviluppo dello strumento una parte consistente del personale: in questo modo l'organizzazione potrà ottenere un consenso sulle modalità con le quali ogni risorsa può contribuire al raggiungimento degli obiettivi strategici della stessa organizzazione.

Se il concetto, infatti, non viene applicato correttamente, le risorse dell'azienda considereranno la BSC unicamente come uno strumento per controllarle e non come un modo per garantire che l'organizzazione stia migliorando nel raggiungimento dei risultati richiesti.

Un altro fattore critico è sicuramente la qualità del management nel descrivere lo *scopo* del progetto, così come la relazione tra la BSC e gli altri strumenti di controllo già in atto: ad esempio se l'azienda sta già utilizzando misure multidimensionali come parte di un programma TQM, il management dovrebbe partire da questa esperienza ed indicare cosa si può ottenere in aumento con l'introduzione della BSC.

Alcuni autori⁶³, invece, in uno studio del 2004, rivolto a stabilire sia le caratteristiche di una BSC di successo che le cause del fallimento del progetto, hanno individuato alcune cause di fallimento della BSC:

- scarsa competenza nella definizione dei parametri non finanziari;
- incapacità nel bilanciare in modo adeguato le quattro prospettive di analisi e le differenti tipologie di variabili al loro interno;
- la negoziazione degli obiettivi di miglioramento che concretamente non riflettono le reali esigenze dei diversi stakeholders aziendali;
- la difficoltà nell'individuare la relazione tra i risultati finanziari (variabili dipendenti) e quelli non finanziari (variabili indipendenti);
- la carenza di un appropriato sistema in grado di garantire la diffusione degli obiettivi dai livelli alti a quelli più bassi di una organizzazione;
- il mancato ricorso all'utilizzo dei sistemi di miglioramento fondati su un approccio scientifico, continuando a preferire la tecnica dei tentativi.

Per quanto concerne i limiti della Balanced Scorecard, occorre segnalare che in letteratura c'è molta confusione al riguardo: spesso, infatti, vengono considerati limiti quelle che possono essere barriere allo sviluppo, mentre altre volte si indicano dei limiti perché non si è capito a fondo lo strumento e soprattutto le finalità dello stesso.

In ogni caso diversi autori hanno rappresentato dubbi sulla possibilità che lo strumento della BSC possa essere effettivamente in grado di ottenere i risultati promessi, partendo dalle assunzioni chiave degli ideatori, Kaplan e Norton, i quali peraltro nel loro primo libro hanno segnalato la possibilità di apportare miglioramenti allo strumento.

⁶³ N.G. Olve, C.J. Petri, J. Roy, S. Roy

In particolare Hanne Norreklit, in un articolo molto famoso pubblicato nel 2004⁶⁴, dopo aver indicato alcune perplessità sulle assunzioni della BSC, evidenzia la necessità di apportare alcuni miglioramenti allo strumento, consentendo considerevoli spunti di riflessione al riguardo.

La prima osservazione dell'autrice è relativa all'analisi della catena delle relazioni di causa-effetto indicata da Kaplan e Norton, i quali non hanno indicato con chiarezza la tipologia di queste relazioni, ma dal modello proposto si deduce come queste seguano un criterio di natura scientifica.

Se vengono presi in considerazione, invece, i modelli contabili (come il net-present-value) si deduce che le relazioni sono al contrario di natura logica e non empirica: in tali strumenti, infatti, i risultati economici non dipendono da osservazioni empiriche, ma piuttosto dai calcoli algebrici di natura contabile.

Nella BSC occorre, pertanto prestare la massima attenzione alle relazioni che legano le differenti prospettive e le diverse variabili ed i risultati, che si cercheranno di ottenere, saranno solo quelli probabili.

In particolare, poi, per quanto concerne la relazioni con gli stakeholders aziendali (interni ed esterni), sono stati evidenziati alcuni limiti alla piena validità dello strumento della BSC, quali:

- per avere una piena efficacia il modello deve favorire sia l'attività del management che dell'intera organizzazione. A tal proposito alcuni autori svedesi⁶⁵ hanno segnalato che la BSC fallisce qualora venga riscontrata una elevata distanza tra il management ed altri “giocatori” aziendali, individuando la necessità di una partecipazione condivisa da parte di tutti gli operatori appartenenti ai differenti livelli organizzativi;
- non considera alcuni stakeholders esterni particolarmente rilevanti (come le autorità pubbliche o i network);
- è uno strumento di analisi strategica statico, non consentendo pienamente il monitoraggio dell'evoluzione dei competitors e della tecnologia e che necessita pertanto di un supporto da altri strumenti;
- non garantisce pienamente la possibilità di effettuare balzi strategici e non emerge con chiarezza come sia possibile effettuare quel processo di double-lap learning, alla base delle assunzioni degli ideatori.

La Balanced Scorecard non può essere ritenuto assolutamente un sistema perfetto, bensì un sistema aperto ed in continua evoluzione che, se utilizzato in modo corretto, può consentire (ed in maniera determinante) al successo di una organizzazione.

⁶⁴ H. Norreklit _ 2.000_ “The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions” in Management Accounting Research, volume 11

⁶⁵ N. G. Olve, J. Roy, M. Wetter (1997) “Balanced Scorecard – I Svensk Praktik”, Liber AB, Sweden

Come sopra segnalato alcuni autori hanno evidenziato la necessità/opportunità di apportare alcune accorgimenti per rendere lo strumento più interattivo, sia nella fase della formulazione della strategia che in quella della successiva implementazione.

Hanne Norreklit⁶⁶ ad esempio, propone alcuni suggerimenti mirati proprio a consentire un miglioramento del modello ideato da Kaplan e Norton:

- prestare attenzione alla realtà, mantenendo alto il peso degli aspetti economico-finanziari;
- valutare adeguatamente la strategia emergente rispetto a quella precedentemente definita;
- non puntare esclusivamente al soddisfacimento del cliente, ma concentrarsi anche su quegli aspetti che possono presentare un più alto livello di redditività;
- focalizzare l'attenzione sul dialogo per capire le differenze relativamente alla percezione della strategia;
- puntare molto sulla coerenza (sia a livello di formulazione della strategia che per le attività da realizzare) ;
- monitorare la sequenza temporale delle relazioni stabilite nella mappa strategica.

CONCLUSIONI

Col presente lavoro è stato esaminato un percorso, caratterizzato da una sempre crescente complessità gestionale e con un conseguente aumento delle variabili critiche da gestire, che ha comportato per le aziende intenzionate a cercare di raggiungere condizioni di continua ed evolutiva esistenza, la necessità di adottare azioni strategiche mirate particolarmente alle esigenze del cliente.

E' infatti il focus sul cliente a richiedere per le aziende l'esigenza di rivedere le strutture organizzative ed i conseguenti meccanismi operativi rivolti al raggiungimento degli obiettivi assegnati, nel rispetto di una completa uniformità fra strategia, struttura organizzativa e meccanismi operativi.

Per quanto concerne, in particolare, il controllo di gestione è stato riscontrato, al fine di valorizzare le qualità conoscitive delle mutevoli esigenze dei clienti, l'abbandono dei modelli meccanicistici, con la conseguenza che il controllo, non più deputato alla sola attuazione delle strategie, contribuisce in modo determinante alla loro formazione.

Tale modifica ha fatto scaturire la rinuncia alla tripartizione del controllo strategico, direzionale ed operativo, in quanto nel contesto attuale è necessario integrare nella loro conduzione la dimensione strategica con quella operativa.

⁶⁶ H. Norreklit _ 2.000_ "The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions, op. cit

Questo ha comportato un concreto processo di estensione delle prospettive di valutazione delle prestazioni aziendali, in quanto gli indicatori rivolti a misurare i risultati derivanti dalle dinamiche economiche-finanziarie consentono esclusivamente la valorizzazione degli effetti della gestione passata, senza però individuare le cause che li hanno generati.

Oltretutto la notevole aleatorietà che caratterizza l'attuale situazione dei mercati comporta un approccio sempre più razionale per essere affrontato dalle imprese, che per competere nel lungo periodo debbono essere guidate da una strategia basata sulla valutazione di una considerevole possibilità di variabili.

Per questo motivo è importante prevedere da un lato l'utilizzo di indicatori qualitativi che, a differenza di quelli economico-finanziari, permettono di monitorare l'andamento delle differenti variabili e dall'altro prestare la massima attenzione ai bisogni dei dipendenti e degli altri stakeholder, come principalmente i fornitori ed i clienti.

Nel contesto attuale il principale mezzo di produzione è la conoscenza, non più solo in possesso di chi detiene i mezzi di produzione, ma da rendere disponibili a tutte le risorse.

In questo nuovo scenario assume centralità il ruolo della cultura di impresa, intesa come strumento di gestione anche del consenso di chi vi opera, con l'emergere della comunicazione, del concetto di valore e delle relazioni.

Diventano pertanto sempre più competitive ed in grado di affrontare a testa alta la concorrenza quelle imprese per le quali il futuro non è più solo una conseguente evoluzione del passato, ma il prodotto di azioni indotte da un cambiamento, visto non più come una possibile minaccia, ma come una concreta opportunità.

Nell'attuale contesto economico è pertanto necessario essere in grado di tradurre la strategia in azioni, in modo che ciascuna risorsa all'interno dell'azienda possa essere guidata di continuo da una *visione*, che faccia risaltare il contributo di tutti nel rispetto della coerenza del quadro complessivo.

Le principali novità dei nuovi sistemi di conduzione aziendale riguardano pertanto la definizione degli obiettivi, con la partecipazione di tutti coloro che poi si dovranno impegnare per raggiungerli e la determinazione delle attività idonee a tradurre gli obiettivi in azioni concrete e nella continua ridefinizione degli stessi.

Emerge inoltre un coinvolgimento sempre crescente dei sistemi di controllo verso le risorse umane, che rappresentano quel fattore di distinzione sul quale investire per ottenere all'interno delle aziende quelle condizioni di flessibilità e velocità ormai indispensabili.

Sono in pratica necessarie strategie vincenti, capaci di coinvolgere tutte le risorse, ma per raggiungere risultati così ambiziosi occorre supportare le azioni strategiche con strumenti idonei ed in grado di costituire una valida guida per il raggiungimento degli obiettivi di lungo termine.

Proprio in questa direzione si va ad inserire la Balanced Scorecard, strumento di controllo introdotto nel panorama della cultura di impresa da Kaplan e Norton, fondato su un insieme bilanciato di indicatori gestionali che consente alle imprese di controllare l'andamento delle proprie performance nel tempo.

Questo strumento si differenzia dagli altri sistemi di controllo poiché permette tramite le relazioni individuate tra (risorse umane, tecnologie e procedure organizzative).

L'introduzione di questo strumento ha fatto evidenziare da subito la debolezza intrinseca dei sistemi di misurazione tradizionali, come la contabilità analitica per centro di costo e l'incompletezza della base dei dati, limiti ancora molto presenti soprattutto nel panorama delle imprese nazionali, caratterizzato spesso da una inadeguata consapevolezza da parte del management.

La possibilità di introdurre, in modo corretto, il metodo BSC diventa in pratica l'occasione per le imprese per una completa verifica e presa di coscienza aziendale:.

Abbracciare per un'impresa la filosofia di utilizzo dello strumento della Balanced Scorecard comporta una visione sistemica ed un approccio "top down" (da intendere come riferito alla struttura del modello): si parte dalla *visione* e, passando per:

- obiettivi/strategie;
- creazione del valore;
- individuazione dei fattori critici di successo

si arriva a definire le misure di performance.

Per un corretto funzionamento dello strumento è però necessario che tutti i livelli aziendali vengano coinvolti nella definizione delle sue componenti, promuovendo così la condivisione della *visione* e delle strategie fornite dal management anche ai livelli operativi.

L'utilizzo della Balanced Scorecard per la misurazione della performance permette così alle imprese di effettuare una analisi su più livelli, da quello strategico fino a quelli più operativi, consentendo di definire gli obiettivi specifici di ogni livello, procedendo in "*drill-down*" (una delle caratteristiche più importanti del modello, in quanto evidenzia i legami tra i vari livelli che lo compongono, assicurando il necessario allineamento) fino alla scomposizione in sotto-processi.

Così facendo una Balanced Scorecard correttamente applicata racconterà la storia della strategia dell'organizzazione dell'impresa, sia mediante una sequenza di relazioni causa-effetto, sia mediante misure in grado di esplicitare le relazioni tra gli obiettivi ed i fattori critici di successo, in modo così da rendere trasparente a tutti i livelli il contributo al successo della organizzazione complessiva.

Direttamente correlato al coinvolgimento dei responsabili vi sono sia i meccanismi di incentivazione che l'attenzione dovuta alle esigenze degli stakeholder: aspetti sempre più irrinunciabili soprattutto per le aziende che vogliono competere nel lungo periodo, ancor di più in un momento di crisi globale come quello attuale.

Il fatto per considerare rilevante la tutela dei portatori di interesse sta infatti diventando sempre maggiore in particolare per le aziende di grande dimensioni, soprattutto se di respiro internazionale.

In tal caso occorre predisporre dei percorsi condivisi con gli stakeholder e prevedere delle modalità di riscontro oggettivo o, qualora questo non sia possibile o di facile esecuzione, segnalare sia i progressi effettuati dall'impresa che gli eventuali punti critici che necessitano di un ulteriore approfondimento.

Riepilogando, il percorso che ha caratterizzato il presente lavoro ha consentito di evidenziare due aspetti fondamentali che non possono essere ignorati dalle aziende che vogliono competere sia nel breve che nel lungo periodo.

Il primo riguarda gli indicatori non economico-finanziari che, in caso di corretto utilizzo mirato al controllo, sono sicuramente uno strumento fondamentale per consentire l'auspicato bilanciamento integrato, sia dal punto di vista dell'efficacia che dell'efficienza.

Tali indicatori, caratterizzati da una particolare duttilità proprio per l'essere slegati dalla moneta, li rende infatti particolarmente idonei a controllare sia gli obiettivi strategici che le variabili rilevanti in base alle prospettive degli stakeholder (soprattutto fornitori e cliente).

Il secondo aspetto necessario riguarda la funzione sociale dell'impresa e conseguentemente la rilevanza della considerazione per le esigenze dei portatori di interesse interni ed esterni.

Analizzando in maniera congiunta i due aspetti si può osservare come siano strettamente legati, in quanto il tema della strategia (che caratterizza il primo) e la cultura di impresa e la responsabilità sociale dell'impresa (che contraddistingue il secondo) affrontano entrambi una delle tematiche di grande importanza per le aziende moderne: l'attenzione alle esigenze dei differenti portatori di interesse.

Non può esistere una vera responsabilità sociale di impresa senza che questa rientri nell'ambito della strategia aziendale ed il coinvolgimento del maggior numero possibile di stakeholder comporterà sia una sempre crescente motivazione nei dipendenti, che si sentiranno coinvolti sempre di più nella vita aziendale, che un miglioramento dei rapporti con i portatori di interesse esterni, che potranno così vedere soddisfatte le loro esigenze ed aspettative.

Bibliografia:

- “Controllo di gestione e controllo strategico dell’impresa” di Giuseppe Brocchini Aracne editrice
- “Il sistema di controllo integrato : esigenze strategiche delle moderne realtà aziendali” di Mariarita Pierotti Giuffrè,2008
- “La guida del sole 24 ore al controllo di gestione principi generali, tecniche, strumenti e applicazioni a cura di Umberto Bocchino Gruppo 24 ore, 2008
- “Il Cost Management a cura di Maria Bergamin Barbato” Giuffrè editore
- “La pianificazione strategica e il controllo di gestione nella sanità” di Massimo Saita, Francesca Kainich, Paola Saracino Il sole 24 ore,2010
- “Strumenti di pianificazione, controllo e reporting direzionale” a cura di Paolo Roffia G. Giappichelli Editore- Torino
- “Governance e controllo della gestione aziendale” a cura di Daniela M.Salvioni, Simona Franzoni G.Giappichelli Editore- Torino
- “Pianificazione e controllo strategico in una logica di apprendimento dinamico” di Andrea Poggi Giuffrè Editore
- “Pianificazione e gestione strategica dell’impresa” di Giorgio Eminente Il Mulino Editore- Bologna
- “Controllo di gestione tra innovazioni di sistema e compiti della dirigenza” a cura di Pino Geraci in Nuovi statuti per gli Enti locali Editrice CEL
- “ Horngren, C.T., Sundem, G.L., Stratton, W.O., Programmazione e Controllo, Pearson, 2011 (edizione italiana a cura di M. Agliati e A. Ditillo)
- “ Sistemi di pianificazione e controllo” a cura di Paolo Bastia Il Mulino, Bologna, 2008
- “I fondamentali del controllo di gestione” a cura di Massimo Saita ; con esemplificazioni di Silvio Modina Editore Giuffrè
- “L’analisi strategica per le decisioni aziendali” a cura di Robert M. Grant Il Mulino Editore- Bologna
- “La gestione strategica dei costi : contabilità direzionale e vantaggio competitivo” a cura di John K. Shank, Vijay Govindarajan ; prefazione e postfazione di Alberto Bubbio Il sole 24 ore dei libri
- “Sistemi manageriali di programmazione e controllo” a cura di L. Brusa Giuffrè Editore, Milano, 2000
- “Tendenze nuove negli studi di ragioneria” a cura di G. Zappa Ca Foscari, Venezia 1927
- “Economia di azienda” a cura di P. Onida Torino 1965
- “Strategic planning systems” a cura di P. Lorange, R. Vancil, Prentice- Hall, Englewood Cliffs, 1977
- “From Strategic planning to strategic management” a cura di H. Ansoff, Wiley, New York- London 1976

- “Pianificazione strategica: l’ascesa e la caduta” a cura di H. Mintzberg Harvard Business Review edizione italiana.
- “Management Control Systems” a cura di R.N. Anthony, J.Dearden e N.M. Bedford, Harvard Business Irwin, Momewood, 1976
- “Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive” a cura di L. Brusa, L. Zampogna, Etas, Milano, 1991
- “Knowledge Management, La gestione della conoscenza aziendale” a cura di A. Quagli, Egea Milano 2001
- “Il controllo strategico: uno schema di analisi” a cura di A. Paolini, Giuffrè Milano 1993
- “Monitoraggio: parola nuova o nuovo atteggiamento di gestione” a cura di Masoni, in Finanza Marketing e Produzione, n.4,1987
- “Il processo di pianificazione” a cura di F. Izzo Cedam Padova 1998
- “La gestione strategica dell’impresa. Concetti e strumenti” a cura di L. Sicca, Cedam Padova 1998
- “Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate” a cura di G. Brunetti, Angeli, Milano, 1992
- “Il vantaggio competitivo” a cura di M.E. Porter, Comunità Milano, 1987
- “Tendenze evolutive nei principi e negli strumenti del controllo di gestione: tableau de bord e balance scorecard” a cura di G. Sannino, Cedam, Padova 2002
- “Pianificazione strategica e piccola impresa” a cura di L. Marchini, 1989
- “La pianificazione strategica ed il controllo di gestione: la necessità di cambiare” a cura di A. Bubbio 2000
- “The vision of Six Sigma” a cura di M.J. Harry
- “I sette strumenti manageriali della qualità, a cura di A. Galgano, Milano edizione del sole 24 ore
- “Qualità totale. Il metodo scientifico nella gestione aziendale” a cura di A. Galgano, Milano Guerrini e Associati
- “Metti a bilancio il capitale intangibile, a cura di Osnago Gadda
- “Planning and Control System” a cura di R.N. Anthony, Boston, Harvard Business School Press
- “The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance” a cura di R.S. Kaplan e D.P. Norton, Harvard Business Review, 1992
- “Balanced Scorecard e controllo strategico: le relazioni” a cura di A. Bubbio, Amministrazione e Finanza,Oro,n.1
- “Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management Systems, a cura di R.S. Kaplan e D.P Norton Harvard Business Review, 1996
- .-“Strategic Learning and the Balanced Scorecard Strategy and Leadership vol.24,n. 5, 1996

- “Linking the Balanced Scorecard to Strategy” a cura di R.S. Kaplan e D.P Norton, California Management Review, vol. 39,n.1, 1996
- “The age of paradox” a cura di Charles Handy, Boston, Harvard Business School Press
- “The Information executives Truly need” a cura di C.F. Druker, Harvard Business Review, 1995
- “Alignment: using the balanced scorecard to create corporate synergies” a cura di R.S. Kaplan e D.P. Norton, Boston Harvard Business School Pres
- “I valori delle immobilizzazioni immateriali nelle sintesi di esercizio” a cura di A.M. Fellegara, Milano Giuffrè 1995
- “Brand equity. Il potenziale generativo della fiducia” a cura di S. Vicari, Milano, Egea, 1995
- “Le risorse invisibili” a cura di H. Itami, Torino, Petrini Editore, 1995
- “La valutazione dei beni immateriali. Metodi e soluzioni” a cura di A. Renoldi, Milano, Egea 1992
- “L’orientamento strategico dell’impresa” a cura di V. Coda, Milano, Utet, 1998
- “La Balanced Scorecard degli assets strategici”, Controllo di gestione Vol.n.3 a cura di A. Bubbio 2004
- “The power of Aligement” a cura di G. Labovitz e V. Rosansky, New York, John Wiley and Sons
- “Balanced scorecard: dalla teoria alla pratica” a cura di M. De Marco, V. Salvo, W. Lanzani, Milano Franco Angeli, 1999
- “BSC, valore del sistema ed alcuni suggerimento pratici” a cura di C. Selenati
- “Il rombo del valore per un controllo solido ma leggero” a cura di L. Olivotto
- “The balance on the balance scorecard- a critical analysis of some of its assumptions” in Management Accounting Research, volume 11 a cura di H. Norreklit, 2000
- “Balanced Scorecard- I Svensk Praktik” a cura di N.G. Olve, J. Roy, M. Wetter, Liber AB, Sweden 1997



Dipartimento di: **Impresa e management**

Cattedra: **Controllo di gestione avanzato**

TITOLO

“Il controllo di gestione come supporto al cambiamento aziendale: da strumento di controllo a strumento di valutazione strategica”

RELATORE:

Prof. Maurizio Basile

CANDIDATO: Simone Valente

MATRICOLA: 656381

CORRELATORE:

Prof. Maria Federica Izzo

ANNO ACCADEMICO 2014/2015

Riassunto tesi

Introduzione

In un sistema di mercato sempre più complicato da gestire, dove la concorrenza risulta essere sempre particolarmente agguerrita e la sopravvivenza delle aziende si fa sempre più difficile, qualsiasi impresa è costretta a definire in maniera tempestiva azioni e soluzioni adeguate. In questo contesto il controllo di gestione assume un ruolo sempre più decisivo nel garantire alle aziende di restare in vita, indirizzandone il comportamento organizzativo in maniera coerente. Gli strumenti di valutazione tradizionali spesso risultano non più sufficienti a determinare i processi decisionali di natura strategica e debbono essere affiancati ed integrati anche da nuove modalità di reportistica e monitoraggio per la valutazione dei fattori critici di successo. Quindi, diventa indispensabile superare la logica della rigida separazione tra il controllo strategico, quello direzionale e quello operativo e, mediante un corretto e preciso bilanciamento delle singole caratteristiche, definire un unico sistema di controllo aziendale. In questa ottica si inquadra il presente lavoro con le relative analisi di approfondimento. Nel primo capitolo, partendo dal concetto di controllo di gestione, nelle sue varie configurazioni che si sono succedute nel tempo, verranno analizzati nel dettaglio la natura e gli elementi che caratterizzano tale materia, con una particolare attenzione a strumenti tradizionali come il budget e il reporting direzionale. Nel secondo capitolo, dopo aver esaminato i limiti del controllo tradizionale, evidenziando il ruolo delle nuove esigenze informative, verrà approfondito il controllo strategico. Grazie ad una sua corretta applicazione, infatti, un'impresa potrà meglio verificare la misura con cui il sistema aziendale procede verso il raggiungimento degli obiettivi, attuando i relativi programmi strategici. Nella prima parte del terzo capitolo verrà presentato il filone di studi dello Strategic Cost Management, inteso come l'insieme delle iniziative mirate a minimizzare i costi, incrementando di contro l'efficacia nell'uso delle risorse. Nella parte centrale dello stesso capitolo, si passerà ad illustrare l'Activity Based Costing, un metodo di analisi dei costi, che mostra dati sul reale impatto dei costi associati a ciascun bene e servizio prodotto da un'azienda (a prescindere dalla sua struttura organizzativa). Nell'ultima parte del capitolo si procederà ad analizzare il Tableau de Bord, uno strumento utile per disporre, ai vari livelli organizzativi, indicazioni e delucidazioni per facilitare il raggiungimento delle varie finalità aziendali. Nel quarto capitolo verrà presentata la Balanced Scorecard, dispositivo di supporto al management strategico di un'azienda, che permette di interpretare gli obiettivi e le strategie di un'impresa in un insieme coeso di indici di performance, semplificandone l'analisi. In questa parte si approfondirà in particolare l'implementazione e l'importanza di questa metodologia che riesce ad unire la valenza sia di strumento di controllo che di strumento strategico.

Capitolo primo: I sistemi di controllo tradizionali

Mediante il controllo di gestione si evidenziano in maniera chiara gli obiettivi dell'azienda, verificando che rispettivamente i manager ed i dipendenti recepiscano in modo chiaro le azioni loro richieste.

Pertanto al centro del controllo di gestione vanno posti gli obiettivi aziendali, in quanto l'attenzione del sistema è rivolta ad orientare le risorse verso il loro raggiungimento.

In questo contesto si determinano le due componenti principali del sistema di controllo di gestione:

- la struttura (come parte statica del controllo)
- il processo (come parte dinamica del controllo)

La struttura del controllo consiste nell'insieme di variabili organizzative e contabili rivolte a monitorare le azioni dei singoli soggetti coinvolti: al suo interno è possibile distinguere la dimensione organizzativa e quella tecnico/contabile.

Esaminando la struttura organizzativa si evidenziano i centri di responsabilità, in pratica le varie componenti della complessa attività aziendale riferita in particolare ai singoli responsabili, interessati dal controllo.

Invece, il processo, che costituisce in pratica l'essenza stessa del controllo, può essere definito come la modalità secondo la quale funziona operativamente il controllo di gestione. Esso si manifesta mediante tre differenti fasi:

- controllo antecedente, in pratica una valutazione ex ante della idoneità dei programmi di gestione previsti in fase di budgeting e compatibilità di tali programmi con i risultati richiesti, dichiarati dalla pianificazione strategica;
- controllo concomitante, che viene effettuato in corso d'opera, valutando le condizioni di efficienza e efficacia nell'attuazione della gestione al fine di intervenire con urgenza in caso di particolari esigenze;
- controllo successivo, con valutazioni ex post(di solito alla conclusione di un periodo amministrativo trimestre/anno) che permette di avere una serie di informazioni valide per la susseguente fase di programmazione e di valutare quantitativamente ed in modo oggettivo le performance manageriali.

Naturalmente queste fasi devono essere strettamente correlate, in modo da considerare tale processo in modo unitario, in quanto l'efficacia dello stesso dipende dalla compatibilità delle singole fasi che lo compongono.

Tra gli strumenti più utilizzati dalle aziende al fine di dare operatività al controllo di gestione occorre prestare una particolare attenzione al budget e al reporting.

Il budget è un documento contabile-amministrativo che, con riferimento ad un orizzonte temporale di breve periodo, ha quale fine conoscitivo la traduzione in termini quantitativo-monetari dei dati contenuti nel piano aziendale. Il budget esprime, in pratica, una sintesi con la quale viene a completarsi un particolare processo che si collega, sin dalle prime fasi iniziali, al piano strategico e si attua, in chiave organizzativa, attraverso la negoziazione delle risorse da parte dei centri di responsabilità.

Il budget è pertanto la risposta alle criticità interne nei processi gestionali: quanto più ci si trova in condizioni di incertezza organizzativa e complessità ambientale, tanto più emerge la necessità di predisporre un coerente sistema di budget.

Per quanto riguarda le funzioni svolte da tale strumento se ne possono indentificare tre:

- il budget è un indispensabile strumento di guida per le attività del management, supporto insostituibile nella gestione delle unità organizzative soprattutto all'atto della definizione degli obiettivi precisi;
- il budget svolge una funzione di coordinamento tra i vari organi aziendali, in quanto consente una preventiva regolazione delle attività delle differenti unità aziendali: mediante l'azione di programmazione si cerca, infatti, di prevenire possibili conflitti interni;
- il budget, infine, rappresenta uno strumento basilare nei processi di motivazione del management, stabilendo preventivamente i parametri di valutazione, attivando anche i meccanismi di premio/sanzione e contribuendo così a diffondere una mentalità economica ed una cultura fondata su una completa analisi dei vari effetti conseguenti.

Il reporting, invece, è un documento chiave utilizzato dal management al fine di governare l'azienda secondo un percorso stabilito, sul fronte economico, competitivo e sociale.

Tale strumento si basa su un approfondito esame della realtà in cui l'azienda decide di sviluppare il proprio business; due sono le componenti principali:

- l'ambiente, riferito a tutto ciò che è esterno al perimetro aziendale;
- l'impresa riferita a tutto ciò che è interno alla azienda stessa.

Il reporting è costituito da poche informazioni di sintesi, riferite sia a dati di tipo economico/finanziario, sia a dati quantitativi, espressione dei risultati dei singoli processi aziendali.

Un sistema di reporting può essere implementato secondo due logiche differenti che fanno riferimento:

- al cruscotto aziendale;
- alla balanced scorecard.

Mentre il cruscotto aziendale è un mezzo che si basa prevalentemente sul monitoraggio delle variabili chiave dell'area economico-finanziaria, la balanced scorecard si pone un obiettivo nettamente più ampio, proponendosi come strumento di comunicazione della strategia e di verifica dei processi innovativi.

Capitolo secondo: Evoluzione del controllo strategico

Per capire come, storicamente, si stia procedendo verso una affermazione e diffusione del controllo strategico occorre analizzare e ripartire dalle tappe che hanno influenzato lo sviluppo delle economie industrializzate; le instabili condizioni esterne nelle quali le imprese si sono trovate ad operare hanno

inevitabilmente comportato un graduale processo di modifiche, che hanno interessato sia le logiche gestionali che i meccanismi operativi.

Negli anni '70 ci sono stati i primi mutamenti a livello ambientale, determinati in gran parte dalla crisi petrolifera, con inevitabili ripercussioni sul costo del denaro, sulle modalità di competizioni e soprattutto sui modi di produrre e poi di consumare.

È però a partire dagli anni '80, caratterizzati da una crescente incertezza e da una accentuata velocizzazione della innovazione tecnologica, che si avverte una particolare variazione della dinamica concorrenziale, con una evoluzione della domanda (e contemporanea riduzione del ciclo di vita dei prodotti), che ha necessariamente modificato la capacità della azienda di capire e soprattutto rispondere alle nuove richieste del mercato. Questo ha comportato la necessità che il controllo (per essere completo ed integrato) debba avere sia la dimensione interna (con particolare riferimento alla analisi economico/finanziaria) che quella esterna con l'integrazione di altri elementi per renderlo completo ed efficace.

Il controllo strategico, avviatosi in quegli anni, non può essere però considerato come una semplice evoluzione del controllo direzionale: si tratta, infatti, di un concetto di controllo molto differente, che coinvolge molteplici aspetti della gestione aziendale.

Tale controllo si basa essenzialmente sul monitoraggio, da intendere come una indagine volta a valutare l'esito della realizzazione di un programma, dell'andamento dei fattori ambientali ed organizzativi per garantire il nascere di una strategia: si tratta sia di un controllo di percorso che di risultato, fondato sul principio di feedforward piuttosto che feedback.

Il controllo strategico è in pratica un momento intermedio di aggiornamento della valutazione della strategia che permette sia di variare progressivamente le ipotesi iniziali, sulla base delle quali si sono fondate le prime previsioni, che di individuare i fattori principali che permettono alla organizzazione di ottenere il maggior vantaggio competitivo.

Il sistema di controllo così definito comporta una visione unitaria, in grado di consentire un bilanciamento continuo relativamente alle quattro variabili in contrapposizione:

- breve periodo e medio lungo periodo;
- efficacia ed efficienza.

Emerge perciò sempre di più la necessità di un sistema unico, dove la differenza tra decisioni operative e strategiche è fondata non più sul fattore temporale, ma sulla relazione intercorsa tra azienda ed ambiente.

Il punto di partenza di tale controllo dovrà prevedere una analisi centrale (eseguita dal vertice aziendale) delle effettive competenze interne e delle risorse concretamente disponibili; contemporaneamente si dovrà prevedere una analisi dettagliata dei punti di forza e debolezza (da esaminare in un preciso contesto ambientale).

Una volta definita la strategia corporate, dovranno essere definite in modo chiaro le differenti strategie competitive dell'impresa (con la conseguente verifica della congruità tra le risorse interne disponibili e gli obiettivi che scaturiscono dall'orientamento strategico di fondo).

Vincolante dovrà essere la coesione tra i differenti obiettivi da attuare mediante una analisi di fattibilità tramite l'identificazione dei possibili percorsi alternativi.

La successiva fase del controllo dovrà, invece, stabilire la verifica della idoneità nel tempo degli stessi obiettivi, consentendo così alla struttura organizzativa nella sua totalità di orientarsi al loro effettivo raggiungimento.

Importantissima dovrà essere poi la individuazione dei "sensori" idonei a monitorare alcuni momenti chiave di realizzazione del processo strategico: tali indicatori dovranno consentire di percepire in modo adeguato possibili varianti critiche e contemporaneamente essere chiari nella loro formulazione ed in grado di variare in funzione delle decisioni impattanti sulle variabili critiche.

L'armonizzazione del sistema dovrà essere basata e ricercata non solo nella individuazione di alcuni strumenti particolari (quali il budget, la pianificazione, i parametri e gli obiettivi), ma dovrà concretizzarsi in un approccio complessivo in grado di definire una conduzione e responsabilizzazione manageriale mirata al raggiungimento degli obiettivi stabiliti.

Per citare un esempio di corretta applicazione del controllo strategico ci si può avvalere del criterio di rendicontazione dei risultati degli Enti Locali.

Il D. Lgs n. 286/1999 rappresenta, infatti, il primo concreto intervento organico in materia di controlli interni. Il decreto individua in particolare quattro tipologie di controllo interno:

- controllo di regolarità amministrativa e contabile, finalizzato ad assicurare la legittimità e correttezza della azione amministrativa;
- valutazione del personale con qualifica dirigenziale, volto a giudicare prestazioni dei dirigenti ed i loro comportamenti organizzativi;
- controllo di gestione finalizzato ad ottimizzare il rapporto tra costi e risultati;
- valutazione e controllo strategico volto a controllare l'effettiva attuazione delle definizioni stabilite dagli organi di governo.

Mentre le prime due forme di controllo interno si riferiscono ad una precisa azione di controllo/verifica, di contro sia il controllo di gestione che il controllo strategico svolgono una funzione di guida per il raggiungimento degli obiettivi gestionali e strategici assegnati.

Capitolo terzo: Caratteristiche e strumenti del controllo strategico

Come abbiamo già esaminato precedentemente, nel corso degli ultimi anni l'evoluzione del contesto competitivo ed ambientale ha comportato, sia per le grandi imprese che per quelle di dimensioni minori, la

necessità di un cambiamento nel modo in cui le stesse vengono controllate. La maggiore attenzione ai cambiamenti di contesto ha inoltre reso necessaria, soprattutto nelle più grandi organizzazioni, l'integrazione dei meccanismi di gestione strategica con strumenti di controllo strategico tali da governare pienamente la complessità gestionale.

Uno degli approcci che negli ultimi anni ha avuto un maggiore successo, tra i filoni di studio in materia di controllo di gestione, è sicuramente lo Strategic Cost Management.

Infatti tramite l'utilizzo di tale metodologia, le imprese possono non solo diminuire i costi, ma anche ottenere un vantaggio competitivo strategico. La peculiarità principale che distingue tale approccio rispetto agli altri filoni di studi è quella di includere al proprio interno metodologie che riescono a conciliare l'efficacia e l'efficienza sia nel breve che nel lungo periodo.

I programmi di gestione strategica dei costi includono al loro interno almeno tre componenti da approfondire:

- la prima componente riguarda la definizione della natura del business e delle sue attività principali, quali la pianificazione e lo sviluppo del prodotto o del servizio offerto;
- la seconda riguarda principalmente l'analisi delle funzioni di produzione, marketing e vendite;
- mentre la terza esamina le attività che supportano le funzioni principali quali la contabilità, l'Information Technology, le risorse umane, l'amministrazione e la finanza.

L'attuazione di questi programmi si articola in varie fasi: nella fase iniziale ci si concentra sulla revisione delle strategie del business al fine di individuare eventuali carenze nelle attività avviate.

Successivamente si costituiscono dei team per sviluppare il piano di gestione strategica.

Questi team hanno il compito di raccogliere dati ad esempio mediante interviste con i dipendenti; infine i risultati ottenuti devono essere analizzati al fine di apportare le opportune modifiche necessarie sempre nell'ottica di un miglioramento continuo.

Al fine di ottenere un buon programma di Strategic Cost Management è necessario avere il pieno sostegno da parte del top management; infatti solo in questo modo si riescono ad ottimizzare i processi e fare in modo che i dati raccolti dai vari sistemi informativi arrivino in modo tempestivo.

Tale approccio inoltre permette di agire anche su un altro driver molto importante che è la qualità: infatti una delle metodologie che caratterizza lo Strategic Cost Management è l'analisi dei costi per la qualità.

Tale analisi ha lo scopo di evidenziare al management quanto costi ad un'impresa avere un prodotto di scarsa qualità (infatti il costo della qualità è il costo accumulato per non riuscire a creare un prodotto di qualità).

Tra le metodologie dello Strategic Cost Management ricoprono sicuramente un ruolo rilevante il Target Costing e il Life Cycle Costing (LCC).

Il Target Costing è una tecnica che è stata introdotta dalle aziende giapponesi, in particolare dalla Toyota, a partire dagli inizi degli anni '60 con lo scopo di ridurre al minimo le inefficienze durante le fasi di produzione e nel contempo migliorare la qualità dei prodotti offerti.

L'idea alla base di questo procedimento è che ogni azienda sostiene la maggior parte dei costi che riguardano il bene prodotto durante le fasi di pianificazione e progettazione dello stesso. Proprio per questa ragione tale tecnica viene utilizzata nelle fasi di ideazione e ingegnerizzazione del prodotto, piuttosto che nelle fasi di produzione.

Il target cost viene individuato come differenza tra prezzo di vendita e il margine di profitto ipotizzato (metodo della sottrazione). Quindi "il ragionamento si sposta dalla normale concezione:

"margine di profitto = prezzo - costo del prodotto

alla concezione giapponese in cui:

*costo = prezzo - margine di profitto programmato"*⁶⁷

Il Life Cycle Costing (LCC) invece, diversamente dagli altri metodi tradizionali che vagliano esclusivamente i costi connessi alla fase di produzione, prende in considerazione i costi relativi a tutte le fasi del ciclo di vita del prodotto, dalla fase di ingegnerizzazione e progettazione fino alla fase di dismissione dello stesso. Inoltre il Life Costing permette di valutare anche l'impatto che hanno le varie decisioni aziendali sull'ambiente e l'ambito sociale che circonda l'impresa.

Tale metodologia, quindi, ha come obiettivo principale quello di ridurre i costi connessi ad ogni fase del ciclo di vita del prodotto; per di più essa risulta essere uno strumento strategico utile per le aziende per stabilire se i ricavi generati dalle vendite riescano ad eccedere i costi relativi alla fasi di sviluppo e dismissione del prodotto.

Un altro strumento che rientra nell'ambito dello Strategic Cost Management è l'Activity Based Costing; tale metodo è stata sviluppato negli Stati Uniti grazie al prezioso contributo dell'economista R. Cooper ed oggi viene impiegata nelle aziende di tutto il mondo. Tuttavia, occorre sottolineare, che una sua errata applicazione può portare a risultati completamente inaffidabili.

Questa tecnica ha come obiettivo principale l'utilizzo di dati economico-finanziari perfezionati con altri valori di tipo non monetario, al fine di poter prendere decisioni volte all'ottimizzazione delle prestazioni aziendali.

La principale peculiarità di questa metodologia è che il costo del prodotto viene determinato sulla base delle attività infatti sono esse a generare i costi.

Quindi si passa dalla contabilità per centri di responsabilità, tipica delle tecniche tradizionali, alla contabilità basata sulle attività e i processi, propria dell'Activity Based Costing.

⁶⁷ Cit. "La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione" a cura di Umberto Bocchino

Tale metodologia si articola principalmente in quattro fasi:

- l'identificazione e l'analisi delle attività rilevanti eseguite per conseguire il prodotto;
- l'attribuzione dei costi individuati alle varie attività, in base al loro effettivo utilizzo di risorse;
- la scelta del cost driver più adatto ai fini del calcolo del costo di prodotto;
- la valutazione dei risultati conseguiti

Ai fini di un'implementazione efficace dell'Activity Based Costing, bisogna ricordare che l'applicazione di tale tecnica comporta un profondo mutamento culturale all'interno dell'azienda, in quanto viene inserito un nuovo sistema di assegnazione dei costi, il quale comporta un cambiamento nella valutazione delle performance aziendali e di conseguenza nell'operato dei responsabili delle varie funzioni. Quindi, occorre cercare di bilanciare le esigenze provenienti dai dirigenti delle varie aree, al fine di attenuare le resistenze interne al cambiamento.

La metodologia dell'Activity Based Costing, quindi, è mirata al concetto di gestione delle attività, limitando però l'analisi di queste attività al solo calcolo del costo di prodotto e conseguentemente non sfruttando tutte le potenzialità di un processo integrativo mirato al conseguimento dell'eccellenza.

In questa ottica si va ad inserire l'Activity Based Management che, a differenza dell'Activity Based Costing, è un metodo di controllo direzionale finalizzato ad un miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia delle attività di un'azienda.

Per un efficace funzionamento, l'implementazione dell'Activity Based Management deve seguire le seguenti fasi logiche:

- *individuazione delle attività rilevanti;*
- *misurazione delle performance di tali attività tramite l'individuazione di idonei indicatori;*
- *miglioramento di tali attività laddove è possibile;*
- *sostenimento del processo di implementazione tramite un'adeguata cultura organizzativa e specifici sistemi informativi.*⁶⁸

Un altro strumento di supporto al management è rappresentato dal Tableau de Bord, il quale ha lo scopo fornire ai manager un quadro complessivo delle prestazioni aziendali, grazie all'impiego di indicatori elaborati ad hoc per tale finalità. Quindi, esso mette a disposizione dei dirigenti delle informazioni utili al raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Tale strumento si è diffuso in Francia nei primi anni del '900 con lo scopo di analizzare nel dettaglio le relazioni di causa-effetto relativi agli aspetti operativi e conseguentemente prendere le decisioni migliori.

⁶⁸ Cit. "La guida del Sole 24 ore al Controllo di gestione" a cura di Umberto Bocchino

La motivazione principale degli ideatori di questa tecnica era quella di dare ai manager una visione completa dei parametri o indicatori chiave per supportare le decisioni aziendali.

Tale strumento ha molti punti di contatto con la Balance Scorecard, che sarà l'oggetto principale del quarto capitolo.

Capitolo quarto: Innovazione del controllo strategico

Per controllare in modo adeguato la attività di una impresa, soprattutto in un contesto competitivo come quello attuale, le variabili di tipo economico/finanziario, per quanto indispensabili, non sono più sufficienti a garantire il controllo delle informazioni necessarie per stabilire la strategia.

Anzi il solo utilizzo di tali parametri può definire determinazioni devianti per il management, in quanto tali dati non tengono conto delle prospettive future dell'organizzazione, restando ancorati alla fotografia di un momento, nel momento in cui i dati stessi sono stati rilevati.

È proprio in quest'ambito che assume una particolare valenza lo strumento della Balanced Scorecard.

Tale dispositivo, infatti, è stato sviluppato in risposta a due principali tematiche:

- la crescente difficoltà delle imprese di implementare la strategia e di collegare la gestione operativa con la strategia stessa;
- la difficoltà delle tradizionali misure economiche-finanziarie nel garantire il monitoraggio delle performance delle imprese;

Questo strumento è stato proposto da due tra i più autorevoli esponenti della scuola di Harvard, Robert Kaplan e David Norton, i quali in un articolo del 1992 proposero un approccio olistico alla misurazione delle performance aziendali in grado di consentire il superamento dei limiti sopra indicati.

Il modello della Balanced Scorecard amplia l'indagine sull'impresa estendendola a quattro prospettive di analisi:

- la prospettiva economico-finanziaria;
- la prospettiva dei clienti;
- la prospettiva dei processi interni;
- la prospettiva di innovazione, apprendimento e sviluppo.

Il rapporto di causalità tra le quattro tipologie sarà il legame assoluto dell'intero modello: le quattro prospettive debbono pertanto essere correlate tra loro ed interpretate in modo integrato, individuando per ciascuna:

- gli obiettivi;
- le misure: cioè gli strumenti utili da utilizzare per quantificare il raggiungimento di ciascun obiettivo;
- i target: i valori-obiettivo delle misure;

- le iniziative: le azioni fondamentali ed i programmi che dovranno essere attuati per il raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Gli indicatori economico-finanziari rappresentano un punto di riferimento per tutte le altre prospettive in quanto sintetizzano gli effetti economico-monetari di breve e lungo periodo collegati alle differenti azioni manageriali attuate in coerenza con il piano strategico.

La dimensione economico-finanziaria consente, in pratica, sia di valutare il grado di “appetibilità” dell’azienda nei confronti dei propri azionisti, sia di stabilire se il valore potenziale osservato e percepito nelle altre prospettive possa essere effettivamente tradotto in ricchezza reale.

Nella prospettiva dei clienti vengono impiegati, tutti quegli indicatori espressivi della capacità dell’azienda di soddisfare concretamente le esigenze rappresentate dai clienti (quali la qualità, la tempestività, il servizio, i prezzi).

L’obiettivo reale di questa dimensione è quello di comprendere come ci vedono i nostri clienti ed assume un peso sempre più importante in uno scenario competitivo come quello attuale, in quanto la soddisfazione del cliente è il driver principale per il successo di un’azienda.

Dato che le migliori fonti di informazione sono costituite dagli stessi consumatori, nella maggior parte dei casi la soluzione più adeguata nella ricerca degli indicatori è rappresentata dai tradizionali metodi di ricerca (sondaggi, visite/interviste ai clienti, gruppi focalizzati sul cliente impostati per ascoltare ed interpretare nel modo le istanze dei clienti), costituiti da misure esterne capaci di valutare la soddisfazione fornita ai clienti.

La prospettiva dei processi interni, invece, si focalizza in cosa un’azienda si deve distinguere per assicurare il soddisfacimento delle esigenze del cliente.

Gli obiettivi e le misure “customer based” vengono tradotti in obiettivi e parametri relativi ai processi critici ed alle competenze fondamentali presenti in azienda, con lo scopo di assicurare una performance migliore sia in termini di efficienza che di efficacia.

Se gli approcci tradizionali hanno cercato di migliorare e valutare accuratamente i processi già esistenti, la Balanced Scorecard va ad individuare internamente quei nuovi processi nei quali un’impresa si deve distinguere per garantire il conseguimento degli obiettivi finanziari e della soddisfazione dei clienti.

Infine, la prospettiva di innovazione, apprendimento e sviluppo tenta di valutare la capacità dell’impresa di continuare nel miglioramento e nella creazione di valore: si assiste pertanto ad un tentativo di abbandonare la visione del breve periodo per ipotizzare di costruire un effettivo vantaggio competitivo di lungo termine; solo con un attento monitoraggio di quello che l’impresa sta facendo oggi consentirà alla stessa di sopravvivere e competere con successo.

All’interno di tale dimensione si possono evidenziare tre aree relative allo sviluppo ed all’apprendimento organizzativo:

- *la capacità e le competenze dei dipendenti*: facendo risaltare che il fattore umano è imprescindibile da qualsiasi tipo di organizzazione nella quale il successo è in ogni caso collegato a uomini, per i

quali occorre sempre considerare il fattore della soddisfazione e conseguentemente quello della fedeltà e della produttività, in quanto un dipendente non soddisfatto molto difficilmente potrà essere fedele e massimamente produttivo. La motivazione e la capacità dei dipendenti possono essere così determinanti per riuscire ad ottenere ottimi risultati legati alla soddisfazione dei clienti ed ai clienti interni, ma per poter essere realmente competitivi è necessario anche poter governare le informazioni;

- *il sistema informativo*: questo sistema diventa così un elemento indispensabile; i dipendenti infatti che si trovano a diretto contatto con il pubblico hanno assoluto bisogno di accurate informazioni ed in tempi brevi per instaurare un rapporto ottimale con i clienti e conseguentemente attivare un processo continuo di miglioramento ed anche di riduzione dei disservizi;
- *la motivazione, la responsabilizzazione ed il coinvolgimento dei dipendenti*: anche il personale più preparato ed in grado di accedere alle informazioni necessarie ha bisogno, infatti, di essere motivato ad agire nell'interesse della impresa, mediante uno stile partecipativo.

Lo strumento Balanced Scorecard, come qualsiasi sistema di misurazione, deve avere determinate caratteristiche, come:

- *completezza*: tutte le variabili necessarie per definire una prestazione debbono essere necessariamente misurate e misurabili;
- *affidabilità*: gli indicatori devono fornire risultati chiari e validi;
- *dettaglio*: è necessario pertanto poter disporre di tutti i dati per consentire una analisi corretta, individuandone le cause;
- *chiarezza e coerenza*: occorre cioè che vengano indicate misure comprensibili per tutti, definite in modo uniforme e coerente all'interno dell'impresa, in modo tale da consentire, anche nel lungo termine, un paragone tra misure relative a periodi differenti;
- *accessibilità*: senza cioè impedimenti nell'utilizzo;
- *aggiornamento*: tenendo conto della velocità con la quale si riscontrano i mutamenti.

Una misura, pertanto, si può definire come una indicazione sia quantitativa che qualitativa, fornita in modo standardizzato, in grado di evidenziare i risultati ottenuti da un'impresa alla luce delle attività concretamente poste in essere.

La Balanced Scorecard, in pratica, proprio perché è qualcosa di più di una semplice raccolta di indicatori o di fattori di successo, deve prevedere misure non isolate tra loro, con un rapporto di reciproca correlazione, con relazione di causa-effetto.

Gli elementi di originalità che caratterizzano la misurazione della performance nel modello della Balanced Scorecard possono essere riassunti nei seguenti punti:

- le prospettive di analisi: la logica da seguire nella misurazione della performance è quella multidimensionale, eludendo così il rischio di incorrere in sub-ottimizzazioni;
- la Key Performance Areas (KPA): per definire in modo chiaro il raggiungimento degli obiettivi strategici aziendali è necessario stabilire su cosa *non si può assolutamente sbagliare*, prevedendo altresì un attento monitoraggio di quest'area;
- i Key Performance Indicators (KPI): sono gli indicatori che consentono, rispetto alle KPA, di leggere le performance;
- le azioni o iniziative strategiche: per ogni KPA, infatti, debbono essere definite quelle azioni idonee al raggiungimento degli obiettivi.

Pertanto tale modello deve contenere sia:

- misure di risultato in grado di consentire la valutazione degli effetti che scaturiscono dalle azioni;
- indicatori guida: che consentono di descrivere cosa viene fatto e come occorre procedere per il raggiungimento degli obiettivi.

Riassumendo, la Balance Scorecard è un utilissimo strumento di supporto per il management, in grado di tradurre gli obiettivi strategici stabiliti in misure coerenti delle performance.

Inoltre tale strumento utilizzando un numero non elevato di indicatori aiuta a determinare la visione strategica aziendale su ognuna delle quattro prospettive, facilitando la concentrazione degli sforzi di tutta l'organizzazione verso obiettivi definiti.

Occorre però sottolineare che tale dispositivo, non può essere considerato come una "bacchetta magica", con il quale pensare di poter risolvere tutte le problematiche aziendali. Infatti se non viene applicato in maniera corretta, coinvolgendo una parte consistente del personale, verrà visto unicamente come uno strumento per controllare e non come un modo per garantire che l'organizzazione stia migliorando nel raggiungimento dei risultati richiesti.

Conclusioni

Col presente lavoro, è stato esaminato un percorso, caratterizzato da una sempre crescente complessità gestionale con conseguente aumento delle variabili critiche da gestire, il quale ha comportato per le aziende la necessità di adottare azioni strategiche mirate particolarmente alle esigenze del cliente.

È infatti il focus sul cliente a richiedere per le aziende l'esigenza di rivedere le strutture organizzative ed i conseguenti meccanismi operativi rivolti al raggiungimento degli obiettivi assegnati, nel rispetto di una completa uniformità tra strategia, struttura organizzativa e meccanismi operativi.

Le principali novità dei nuovi sistemi di conduzione aziendale riguardano pertanto la definizione degli obiettivi, con la partecipazione di tutti coloro che poi si dovranno impegnare per raggiungerli e la

determinazione delle attività idonee a tradurre gli obiettivi in azioni concrete e nella continua ridefinizione degli stessi.

Emerge inoltre un coinvolgimento sempre crescente dei sistemi di controllo verso le risorse umane, che rappresentano quel fattore di distinzione sul quale investire per ottenere all'interno delle aziende quelle condizioni di flessibilità e velocità ormai indispensabili.

Proprio in questa direzione si va ad inserire la Balanced Scorecard, strumento di controllo introdotto nel panorama della cultura di impresa da Kaplan e Norton, fondato su un insieme bilanciato di indicatori gestionali che consente alle imprese di controllare l'andamento delle proprie performance nel tempo.

L'introduzione di questo strumento ha messo in evidenza da subito la debolezza intrinseca dei sistemi di misurazione tradizionali, come la contabilità analitica per centri di costo e l'incompletezza della base dei dati, limiti talvolta ancora presenti soprattutto nel panorama delle imprese nazionali, caratterizzato spesso da una inadeguata consapevolezza da parte del management.

La possibilità di introdurre, in modo corretto, il metodo della Balanced Scorecard diventa in pratica l'occasione per le imprese per una completa verifica e presa di coscienza aziendale.

Riepilogando, il percorso che ha caratterizzato il presente lavoro ha consentito di evidenziare due aspetti fondamentali che non possono essere ignorati dalle aziende che vogliono competere sia nel breve che nel lungo periodo.

Il primo riguarda gli indicatori non economico-finanziari che, in caso di corretto utilizzo mirato al controllo, sono sicuramente uno strumento fondamentale per consentire l'auspicato bilanciamento integrato, sia dal punto di vista dell'efficacia che dell'efficienza.

Il secondo aspetto riguarda la funzione sociale dell'impresa e conseguentemente la rilevanza della considerazione per le esigenze dei portatori di interesse interni ed esterni.

Analizzando in maniera congiunta i due aspetti si può osservare come siano strettamente legati, in quanto il tema della strategia (che caratterizza il primo) e la cultura di impresa e la responsabilità sociale dell'impresa (che contraddistingue il secondo) affrontano entrambi una delle tematiche di grande importanza per le aziende moderne: l'attenzione alle esigenze dei differenti portatori di interesse.