

LUISS



DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

CATTEDRA DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

**“LA BALANCED SCORECARD NEL SISTEMA DI PIANIFICAZIONE E
CONTROLLO:
IL CASO ASSOCOSTIERI”**

Relatore
Chiar.ma Prof.ssa Giulia Achilli

Candidato
matr. 235711
Valerio Vocisano

Anno Accademico 2020/2021

*A mio padre,
che non ha potuto vedermi
raggiungere questo traguardo
ma che ne sarebbe stato molto fiero*

INDICE

RINGRAZIAMENTI	4
INTRODUZIONE	9
CAPITOLO 1: I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO TRADIZIONALI: CARATTERISTICHE E LIMITI	11
1.1 LA PIANIFICAZIONE AZIENDALE	11
1.2 GLI STRUMENTI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO TRADIZIONALI	12
1.2.1 Il Controllo di gestione	12
1.2.2 I Centri di responsabilità	13
1.2.2.1 I Centri di costo	13
1.2.2.2 I Centri di profitto	14
1.2.2.3 I Centri di Investimento	15
1.2.3 La contabilità analitica a costi preventivi e la contabilità analitica a costi consuntivi	15
1.2.4 Il sistema di budgeting	16
1.2.5 Il sistema di reporting	18
1.3 I LIMITI DEI SISTEMI DI CONTROLLO TRADIZIONALI	19
CAPITOLO 2: LA BALANCED SCORECARD – IL MODELLO DI KAPLAN E NORTON	21
2.1 LE QUATTRO PROSPETTIVE STRATEGICHE	23
2.1.1 La prospettiva finanziaria	23
2.1.2 La prospettiva del cliente	24
2.1.3 La prospettiva interna	25
2.1.4 La prospettiva dell'apprendimento e crescita	26
2.2 KEY PERFORMANCE INDICATORS	27
2.3 LE “MAPPE STRATEGICHE”	28
2.4 VANTAGGI	31
2.5 CRITICITA’	32
CAPITOLO 3: LA BALANCED SCORECARD IN AZIONE: IL CASO ASSOCOSTIERI	34
3.1 LA BALANCED NELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA: IL CASO ASSOCOSTIERI	35
3.1.1 La prospettiva economico finanziaria	37
3.1.2 La prospettiva cliente	40
3.1.3 La prospettiva dei processi interni	44
3.1.4 La prospettiva dell'apprendimento e della crescita	46

3.1.5 La mappa strategica	49
3.2 CONCLUSIONI	52
CONCLUSIONI	55
BIBLIOGRAFIA	56
SITOGRAFIA	57

RINGRAZIAMENTI

Didatticamente, ringrazio la Professoressa Giulia Achilli per avermi dato fiducia in un momento difficile e per avermi seguito e guidato pazientemente nel percorso di stesura dell'elaborato.

Ringrazio mia madre per aver sempre creduto in me e per avermi supportato durante questo percorso di studi.

Ringrazio anche l'Avv. D. S., per avermi dedicato un po' del suo tempo e avermi fornito parte del materiale necessario alla stesura di questo elaborato.

Ringrazio i miei colleghi che hanno affrontato insieme a me questi tre anni, e sono diventati una seconda famiglia.

Ringrazio infine il mio amico di lunga data G., che durante questi anni è sempre stato presente come fosse un fratello.

INTRODUZIONE

Il sistema di pianificazione e controllo rappresenta il centro nevralgico di un'azienda.

Per lungo tempo i modelli classici, come il master budget, hanno rappresentato con successo il principale metodo per pianificare e in seguito controllare la gestione aziendale. Tuttavia, in condizioni di elevata turbolenza aziendale ed ambientale, tali sistemi possono risultare non sufficientemente efficaci nella effettiva misurazione della performance aziendale. Si è dunque manifestata la necessità di uno strumento che abbia maggiore flessibilità e un orizzonte temporale più ampio, che riesca ad integrare i diversi ambiti della gestione come quello economico-finanziario, sociale e ambientale, e che si leghi maggiormente alle variabili causali e ai risultati gestionali prestando maggiore attenzione alle diverse dimensioni della performance. Non basta infatti stabilire una strategia efficace per aver successo, ma è necessario descrivere la strategia, misurarla e dunque gestirla.

Nel 1992, Robert S. Kaplan e David Norton, accademici della Harvard Business School, hanno rivoluzionato i sistemi di pianificazione e controllo pubblicando all'interno della Harvard Business Review l'articolo "*The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance*", nel quale ipotizzarono l'utilizzo della Balanced Scorecard, uno strumento complesso che risponde all'esigenze delle imprese, ma non solo, del nuovo millennio.

In questo elaborato si andrà ad analizzare criticamente questo nuovo strumento, cercando di comprendere quali sono le caratteristiche dei sistemi tradizionali che ne hanno decretato il loro parziale accantonamento a favore della Balanced Scorecard, per arrivare ad analizzare il modello proposto da Kaplan e Norton nei suoi aspetti strutturali, ponendo attenzione ai vantaggi e svantaggi che porta con sé. Infine, si metterà in mostra la poliedricità di questo strumento osservandone l'applicazione in un ente senza scopi di lucro come può essere la realtà associativa di Assocostieri.

Per poter commentare ed esporre nel modo più chiaro e completo possibile, l'elaborato sarà suddiviso in tre capitoli, con relativi paragrafi e sotto paragrafi: nel primo capitolo verranno presentati gli strumenti di pianificazione e controllo tradizionali, con particolare attenzione al budgeting e al reporting, ed i loro limiti. Il secondo capitolo riguarderà la Balanced Scorecard analizzando gli elementi che la compongono, le sue peculiarità, ponendo in evidenza i vantaggi che la rendono uno strumento così

apprezzato, ma anche le sue criticità. Il successivo ed ultimo capitolo, il terzo, tratterà invece della sua applicazione in una associazione di categoria, l'“Assocostieri”.

CAPITOLO 1: I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO TRADIZIONALI: CARATTERISTICHE E LIMITI

1.1 LA PIANIFICAZIONE AZIENDALE

La pianificazione aziendale è fondamentale perché l'azienda possa sopravvivere, durare e svilupparsi nel tempo, in un contesto ambientale notevolmente dinamico, complesso ed incerto.

Essa rappresenta il punto di partenza di un processo attraverso il quale si individuano una serie di azioni e di strumenti che possono consentire all'impresa di operare a lungo, osservando criteri di economicità.

Pianificare l'attività aziendale vuol dire formulare chiaramente la linea di sviluppo che si intende perseguire e quali risultati si desidera raggiungere impiegando efficacemente le risorse a disposizione e rispettando la *mission* dell'azienda stessa.

La pianificazione aziendale fissa gli obiettivi strategici da raggiungere nel medio-lungo periodo mirando a produrre per il futuro, una crescita continua ed un costante incremento del valore dell'impresa.

Attraverso la pianificazione strategica, l'azienda compie le proprie scelte di medio e lungo termine, in virtù della sua struttura produttiva, delle dimensioni aziendali, della rete di distribuzione e considerando la migliore combinazione dei fattori produttivi, della tecnologia, dell'immagine aziendale e dei mercati.

Elementi questi, alquanto difficili da modificare nel breve termine senza sostenere notevoli costi.

La pianificazione strategica deve essere poi tradotta in programmi operativi, assolutamente necessari per fissare gli obiettivi di breve termine, mediante i quali sarà possibile la realizzazione dell'auspicata redditività prevista dai piani di medio e lungo periodo.

Scegliere adeguatamente gli obiettivi strategici di medio-lungo periodo, vuol dire tener conto che la gestione aziendale è costantemente influenzata da agenti interni, tipo i desideri degli azionisti in termini di dividendi attesi, la storia dell'azienda sin dalla sua costituzione, le risorse umane e i fattori produttivi che ha a disposizione, ma è ugualmente influenzata da agenti esterni quali le relazioni con le istituzioni, il rapporto fiduciario con i clienti, con i fornitori e la presenza sul mercato delle imprese concorrenti.

Con la programmazione di breve termine invece, si fissano gli obiettivi di breve periodo, i quali sono legati soprattutto alle operazioni da compiere durante la gestione ordinaria, in un periodo ben definito, generalmente di un anno.

Gli obiettivi di breve termine si possono definire come le tappe intermedie attraverso le quali, si giungerà poi al fine ultimo, il quale è rappresentato dagli obiettivi strategici. Il conseguimento di un reddito d'esercizio positivo e congruo è un possibile obiettivo di breve periodo, così come la rilevazione di un volume di vendite maggiore rispetto a quello dell'anno precedente.

Molte aziende inseriscono negli obiettivi programmatici di breve periodo, anche il raggiungimento di obiettivi sociali, quali quelli di interesse collettivo come la tutela e lo sviluppo dell'ambiente esterno in cui l'azienda stessa opera.

Favorire il benessere della collettività con un attento smaltimento differenziato dei rifiuti aziendali, eliminare o ridurre le emissioni di CO₂ causate dai propri processi produttivi, contribuire al miglioramento delle condizioni di vita in aree depresse e difendere l'occupazione, sono obiettivi sociali da affiancare a quelli di redditività.

Una condizione imprescindibile resta comunque quella che, tutti gli obiettivi summenzionati, vadano raggiunti in situazioni di equilibrio finanziario, tenendo in debita considerazione la necessità di un buon rapporto tra capitale proprio e capitale di terzi.

Infatti, “la struttura finanziaria dell'azienda, deve mantenersi in equilibrio altrimenti il futuro dell'impresa potrebbe essere a rischio in presenza di eccessivi oneri finanziari dovuti al forte ricorso a fonti di finanziamento di terzi che provocherebbero un aumento smisurato dell'indebitamento aziendale”¹.

Inoltre, gli obiettivi strategici di lungo periodo devono essere sempre misurabili, in quanto rappresentano la bussola di riferimento per la valutazione dei risultati ottenuti e devono essere interconnessi con gli obiettivi di breve periodo.

¹ Horngren, Sundem, Burgstahler, Schatzberg, Agliati, Ditillo, “Programmazione e controllo”, Pearson, XVII edizione, 2020

1.2 GLI STRUMENTI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO TRADIZIONALI

1.2.1 Il controllo di gestione

Il controllo di gestione è il processo mediante il quale l'imprenditore si assicura che la gestione dell'azienda si svolga in modo da raggiungere gli obiettivi prefissati.

L'imprenditore sa perfettamente che non può fare a meno di un sistema che gli permetta di controllare l'andamento della sua attività.

Attraverso il controllo di gestione viene verificata la rispondenza dei risultati ottenuti agli obiettivi fissati, sia a livello strategico, di medio e lungo periodo, sia a livello di obiettivi di breve termine.

In sostanza, con il controllo di gestione, si accerta la validità dell'organizzazione aziendale in termini di efficacia e di efficienza, ovvero, se l'azienda è in grado di impiegare le proprie risorse efficacemente, così da raggiungere gli obiettivi prefissati, sopportando i costi aziendali sostenuti, in modo efficiente, rispettando criteri di economicità.

Qualora tutto ciò non si dovesse verificare, bisognerà individuarne tempestivamente le cause e porre in essere tutte le manovre correttive per eliminare o almeno ridurre gli scostamenti da quanto è stato previsto nella pianificazione aziendale.

“Il management aziendale deve ideare un sistema di controllo basato sulla precisa individuazione dei centri di responsabilità ai quali sono attribuiti mansioni ed obiettivi ben determinati, il periodo di riferimento, che generalmente è annuale, formulare gli indicatori di performance aziendali, fissare un sistema di reporting e analisi dei risultati ottenuti, a supporto del sistema di budgeting, oltre all'analisi valutativa dei costi-benefici”.¹

Il controllo di gestione tradizionale prevede l'utilizzo di numerosi strumenti tecnico-contabili riferibili alla contabilità direzionale, quali la contabilità analitica a costi preventivi, la contabilità analitica a costi consuntivi, il sistema di budgeting ed il sistema di reporting.

1.2.2 I Centri di responsabilità

Progettando il sistema di controllo di gestione, devono essere focalizzate le attività e le risorse facenti capo ad un soggetto responsabile che può essere un manager, un direttore di produzione o un dipendente con mansioni specifiche tali da poter identificare i centri di responsabilità.

A seconda delle responsabilità economicamente attribuite, si suddividono i centri di responsabilità in centri di costo, centri di profitto e centri di investimento.

1.2.2.1 I Centri di costo

I centri di costo sono rappresentati da unità organizzative che si occupano dello svolgimento di un'attività precisa di tipo commerciale, tecnico o amministrativo-contabile e possono essere sia reali, quando si riferiscono ad entità effettive quali reparti produttivi, magazzini o uffici, oppure centri di comodo quando sono creati virtualmente in quanto, i costi sostenuti, non possono riferirsi a centri reali; a titolo esemplificativo, i costi dei canoni di locazione, le spese per la pulizia dei locali o altri costi comuni, possono confluire in un centro di costo di comodo denominato "centro gestione fabbricati".

"I manager di un centro di costo vedono la loro responsabilità riferita soltanto ai costi."¹

I centri di costo possono essere centri produttivi, centri ausiliari, centri comuni di servizi, centri funzionali.

Sono centri produttivi quelli in cui, tecnicamente parlando, si svolge la lavorazione del prodotto, sono centri ausiliari quelli di supporto ai centri produttivi, in quanto forniscono loro servizi necessari allo svolgimento dell'attività operativa, sono centri comuni di servizi, quelli che prestano servizi tipo ricerca e sviluppo, collaudi, controllo qualità ed altro che non è misurabile fisicamente, sono, infine, centri funzionali, quelli relativi alle specifiche funzioni svolte nelle aree aziendali quali l'area amministrativa, l'area finanziaria, l'area delle risorse umane e l'area commerciale.

I costi imputati ai centri ausiliari, vengono indirettamente ripartiti tra i centri di costo che ne hanno ricevuto i servizi, ovvero i centri produttivi.

1.2.2.2 I Centri di profitto

I centri di profitto si individuano nelle direzioni aziendali, dalla direzione generale a quella divisionale. Nei centri di profitto si inseriscono anche i centri di ricavi, laddove i responsabili si occupano della quantità delle vendite e dei prezzi dei prodotti.

I manager dei centri di profitto sono ritenuti responsabili sia dei costi e sia dei ricavi, sui quali devono altresì esercitarne il controllo, anche se, non si possono ritenere coloro dai quali dipende la realizzazione della redditività programmata.

Anche nelle aziende senza scopo di lucro possono esserci i centri di profitto nel momento in cui ottengono ricavi dalle prestazioni dei propri servizi.

¹ Horngren, Sundem, Burgstahler, Schatzberg, Agliati, Ditillo, "Programmazione e controllo", pag.273, Pearson, XVII edizione, 2020

1.2.2.3 I Centri di investimento

Nei centri di investimento si ravvisano i centri nei quali si prendono le decisioni relativamente agli investimenti in termini di immobilizzazioni e di attivo circolante. La responsabilità delle decisioni sugli investimenti da intraprendere nel centro di investimento viene sommata a quella di un centro di profitto.

“L’esito positivo del centro di investimento si raggiunge nel momento in cui il rapporto tra reddito operativo e capitale investito misura un tasso di redditività del capitale investito notevolmente superiore al costo medio del denaro a cui l’azienda ha dovuto far ricorso per finanziarsi”¹.

1.2.3 La Contabilità analitica a costi preventivi e la contabilità analitica a costi consuntivi

La contabilità analitica a costi preventivi consente un controllo preventivo mediante la creazione del budget e dei preventivi, permettendo così l’identificazione delle risorse da impiegare nel breve termine ed l’individuazione degli obiettivi di costo, relativamente alla produzione prevista non ancora attuata, al fine di accertare la possibilità di raggiungere gli obiettivi programmati, prima di iniziare le operazioni di gestione.

Un esempio di costo preventivo è rappresentato dal “costo standard”, il quale viene calcolato sulla base di alcuni dati economici, dati tecnici e anche sulla base dell’esperienza aziendale vissuta.

Il “costo standard” è il costo previsto nel caso si dovessero verificare tutte le condizioni ipotizzate relativamente ai prezzi di acquisizione dei fattori produttivi, ai livelli produttivi e al rendimento dei fattori produttivi stessi. Esso scaturisce, quindi, da un’attenta analisi dello stato operativo in cui si trova l’azienda e della fase contingente dei mercati di approvvigionamento dei fattori produttivi.

La contabilità analitica a costi consuntivi, invece, avviene analizzando i dati relativi ai processi produttivi completati, illustrando i risultati conseguiti, i quali, attentamente analizzati, consentiranno la misurazione delle differenze tra il livello raggiunto e quanto era stato programmato.

¹ Horngren, Sundem, Burgstahler, Schatzberg, Agliati, Ditillo, “Programmazione e controllo”, Pearson, XVII edizione, 2020

1.2.4 Il Sistema di Budgeting

Il Budget rappresenta un importante strumento che nel tempo ha supportato il management aziendale nell'attività di pianificazione e controllo aziendale.

Il Budget evidenzia sotto il profilo quantitativo-monetario la programmazione di breve periodo delle operazioni di gestione.

La gran parte delle aziende, attraverso il budget, pone la dovuta attenzione alle operazioni aziendali da attuare e sugli effetti che ne scaturiscono, evidenziando in anticipo i possibili problemi che potrebbero insorgere e i vantaggi nell'averli previsti.

Con la redazione del budget l'azienda intende programmare le attività aziendali future permettendo inoltre di misurare i risultati sperati e di confrontarli con quelli effettivi.

“Il budgeting risulta lo strumento di gestione dei costi più utilizzato e valutato come lo strumento ideale per il controllo dei costi di gestione”¹.

“Fondamentalmente le funzioni del sistema di budgeting si possono raffigurare nella funzione di previsione e di programmazione, che indica gli obiettivi di costi e di ricavi, nella funzione di coordinamento dell'attività di tutti i settori aziendali, nella funzione di responsabilizzazione di coloro che sono posti a capo di ogni unità organizzativa o reparto aziendale, nella funzione di valutazione e di incentivazione di ognuno dei responsabili di centro, in virtù dei propri risultati raggiunti e che andranno quindi adeguatamente premiati, nella funzione di controllo e di intervento mediante il confronto tra i dati previsti e i dati effettivi a consuntivo, analizzandone le differenze e consentendo quindi, le azioni correttive delle cause degli scostamenti”¹.

Il sistema di budget obbliga i manager a guardare al futuro, ad immaginare scenari economici

diversi da quelli attuali, pur costringendoli ad affrontare i problemi che la gestione quotidiana presenta e che potrebbe distrarre l'attenzione dagli obiettivi fissati.

Un valido sistema di budgeting è basato sulla comunicazione sia top-down, dall'alto verso il basso, sia bottom up, dal basso verso l'alto, in modo che i vertici direzionali trasmettano chiaramente gli obiettivi aziendali al personale dipendente dei settori operativi, i quali poi relazioneranno ai manager di livello superiore quali azioni da compiere sono necessarie per raggiungere detti obiettivi.

¹ Horngren, Sundem, Burgstahler, Schatzberg, Agliati, Ditillo, “Programmazione e controllo”, Pearson, XVII edizione, 2020

Il budget inteso come pianificazione e programmazione di breve termine è formulato per essere la prima guida da seguire nell'ambito di una pianificazione e programmazione di medio-lungo periodo.

Pertanto, i manager dovranno agire quotidianamente finalizzando le operazioni di gestione al raggiungimento degli obiettivi annuali, ma senza dimenticare gli obiettivi strategici di lungo termine.

Il budget generale d'esercizio o master budget, si riferisce ad un preciso periodo amministrativo del quale ne prevede i risultati economici, patrimoniali e finanziari.

Il primo passo per la redazione del budget ha per oggetto i budget settoriali, ovvero i budget delle singole funzioni aziendali quali il budget delle vendite, il budget degli acquisti, il budget delle scorte di prodotti finiti, il budget delle scorte di materie prime, il budget del costo del personale, il budget dei consumi delle materie prime, i budget dei costi commerciali, il budget dei costi amministrativi e il budget del risultato operativo. Prendere in considerazione i budget economici dei singoli settori operativi aziendali è necessario per analizzare le previsioni di ogni ambito funzionale ed è di aiuto alla redazione del budget economico nel quale confluiranno tutti.

Il budget economico operativo si affianca al budget degli investimenti, per l'acquisizione di nuove immobilizzazioni, ed al budget finanziario, il quale prevede il fabbisogno finanziario aziendale.

Per analizzare diversi livelli di sfruttamento della capacità produttiva e delle vendite è necessario che il budget non sia di tipo fisso ma piuttosto flessibile, così da poter prevedere la variabilità dei costi a seconda dei volumi di produzione, il che consentirà una migliore analisi degli scostamenti dei dati consuntivi rispetto a quelli previsionali. Anche l'elaborazione di un budget scorrevole è utile al management. Infatti, con il budget scorrevole, l'elaborazione avviene ripartendo l'anno in mesi o trimestri, eliminando i dati di ogni sottoperiodo trascorso ed aggiungendo i dati che si prevedono per il nuovo sottoperiodo. In questo modo, si avrà sempre in evidenza il quadro di un periodo di dodici mesi costantemente aggiornato.

1.2.5 Il sistema di Reporting

Il sistema di Reporting rappresenta uno strumento insostituibile di notevole importanza nella comunicazione tra tutti i soggetti appartenenti all'organizzazione aziendale.

Infatti, successivamente alle fasi di individuazione degli obiettivi strategici di lungo periodo, di elaborazione del budget, con il quale sono stati fissati gli obiettivi operativi di breve termine, si attiva lo svolgimento delle operazioni di gestione e quindi della raccolta dei relativi dati quantitativi che ne scaturiscono, mediante la registrazione delle stesse nella contabilità generale, che rileva i fatti esterni di gestione, e nella contabilità analitica, la quale rileva i fatti interni di gestione.

Il passo seguente è quello di elaborare un sistema di comunicazione efficiente per far sì che la direzione aziendale possa avere informazioni utili e preziose per assumere importanti decisioni.

I “rapporti di gestione” o “report” o “relazioni”, redatti dai diversi livelli direzionali, costituiscono il sistema di reporting attraverso il quale il flusso di informazioni, derivante dalle azioni compiute, giunge ai vertici aziendali, i quali, analizzandoli con perizia, potranno effettuare le scelte più adatte e necessarie al proseguimento dell'attività d'impresa e al raggiungimento degli obiettivi fissati.

Il reporting costituisce uno strumento di comunicazione efficace qualora le informazioni in esso contenute rispondano a criteri di chiarezza, affidabilità, sinteticità, selettività e tempestività.

Infatti, i report devono essere facilmente comprensibili ai destinatari in modo che i fenomeni rappresentati, anche con grafici, tabelle, indici e valutazioni, diano immediatamente l'idea di cosa si vuole trasmettere.

Inoltre, essi devono contenere dati precisi in modo da ridurre al minimo eventuali errori che potrebbero distorcere la valutazione stessa.

I report devono altresì essere sintetici e soprattutto tempestivi, così da poter dare modo a chi di dovere, di decidere in tempi stretti come meglio attivare azioni correttive e migliorative delle performance aziendali.

La periodicità dei report è diversa a seconda delle esigenze dei destinatari ai quali sono diretti.

L'impresa che si trova nella situazione critica di scarsa liquidità, necessità di rapporti giornalieri o al massimo settimanali per poter monitorare costantemente l'andamento finanziario in termini di entrate, uscite, ma anche di crediti e debiti. Quando l'impresa si trova in una situazione di equilibrio finanziario, il report sulla liquidità può avere anche una periodicità mensile.

Anche il controllo delle produzioni necessita di report frequenti, giornalieri o settimanali, in modo da verificare prontamente delle eventuali inefficienze tecnico-operative e porvi velocemente rimedio assumendo le migliori decisioni in merito.

Se i report sono destinati ai vertici strategici, significa che essi contengono informazioni importanti per la pianificazione strategica di lungo periodo e quindi sono di supporto alle scelte decisionali.

Quando invece i report sono di tipo operativo e quindi comprendono dati quantitativi relativi alla gestione corrente, sono di supporto ai manager dell'area più tecnico-operativa.

I report possono essere redatti e destinati ai responsabili di una singola unità organizzativa ubicata in un'area strategicamente importante.

Il report che contiene informazioni complete, sia analitiche che sintetiche, è quello diretto ai vertici direzionali responsabili dell'azienda intera.

Esso deve essere esaustivo sì, ma non eccessivamente dettagliato, altrimenti andrebbe focalizzata l'attenzione su particolari, non sempre rilevanti, quando si compie un'analisi complessiva dell'azienda.

Infine, va evidenziato che il reporting, visto come strumento di comunicazione di dati relativi all'azienda, può essere destinato anche agli stakeholders istituzionali, quali i clienti, i fornitori, gli azionisti, i dipendenti, gli istituti bancari e finanche le amministrazioni pubbliche dello Stato.

1.3 I LIMITI DEI SISTEMI DI CONTROLLO TRADIZIONALI

Il problema è che non sempre i sistemi di controllo si presentano efficaci. Infatti, gli strumenti tradizionali analizzano i risultati ottenuti, a livello aziendale, come ad esempio i bilanci o a livello più analitico come singoli prodotti, settori e aree di mercato.

I report generati attraverso tali strumenti hanno fondamentalmente due limiti: vertono su risultati già verificatisi e analizzano esclusivamente aspetti economico-finanziari privilegiando le logiche economico-contabili rispetto a quelle operative, ma nel contempo non forniscono rendiconti finanziari dei processi aziendali. Infatti, il report è un documento di esercizio contabile che pone l'attenzione sugli input e non sugli output, non supporta il miglioramento continuo dei processi produttivi aziendali, preferendo la focalizzazione sui centri di costo.

Il budget tradizionale in particolare è una componente essenziale di un sistema di pianificazione e controllo che si propone di governare gradi crescenti di complessità organizzativa e gestionale. Tuttavia, in condizioni di elevata turbolenza aziendale, ambientale ed imprevedibilità degli andamenti, può risultare poco attendibile e non sufficientemente efficace nella effettiva misurazione della performance aziendale.

Molto spesso, infatti, il budget tradizionale non rappresenta in maniera esaustiva il reale legame che vi è con la strategia aziendale, proprio in virtù della sua natura contabile.

Inoltre, il budget tradizionale non dà supporto alla creazione del valore, non individua né comprende le caratteristiche dei servizi che causano variazioni, non pone la dovuta attenzione sulla capacità produttiva aziendale rimasta inutilizzata, non è in grado di evidenziare gli sprechi mentre si focalizza soltanto sui costi fissi e sui costi variabili.

Da sottolineare anche il fatto che l'ambiente esterno è preso in considerazione solo indirettamente.

Si è dunque manifestata la necessità di una maggiore flessibilità, di un ampliamento dell'orizzonte temporale, di integrare diversi ambiti della gestione come quello economico-finanziario, sociale e ambientale, e di legarli maggiormente alle variabili causali e ai risultati gestionali prestando maggiore attenzione alle diverse dimensioni della performance.

Non basta infatti stabilire una strategia efficace per aver successo, ma è necessario descrivere la strategia, misurarla e dunque gestirla.

In pochi decenni la struttura organizzativa delle imprese è cambiata radicalmente così come è cambiato radicalmente anche l'ambiente in cui esse competono.

Nell'universo della pianificazione strategica esistono molteplici modelli di riferimento utilizzati che contengono un approccio sistemico alla pianificazione e controllo.

Tutti i modelli hanno l'obiettivo di preservare il valore del business dell'impresa e di guidarla nella crescita consapevole, considerando altresì, i rischi tipici del mercato in cui essa opera, comunque tutti, presentano alcuni limiti.

CAPITOLO 2: LA BALANCED SCORECARD – IL MODELLO DI KAPLAN E NORTON

Esiste per l'imprenditore la possibilità di avere un sistema di controllo in grado di accendere la spia di allarme per segnalare tempestivamente che qualcosa non sta andando come previsto?

Kaplan, con la frase “non si può gestire ciò che non si può misurare e non si può misurare ciò che non si può descrivere”², probabilmente pensava proprio a questa eventualità.

Alla fine degli anni '90, Kaplan e Norton, accademici statunitensi della Harvard Business School, esperti e studiosi di management, inventarono la Balanced Scorecard: un sistema di controllo con approccio olistico, che soprattutto negli Stati Uniti ha stravolto e notevolmente migliorato il processo di management di moltissime aziende. La Balanced Scorecard è una tecnica di management che facilita il processo di traduzione della strategia in azione, ovvero in obiettivi e misure applicabili a livello operativo. È uno strumento che si adatta facilmente alle esigenze, alle dimensioni e anche alle risorse umane e tecnologiche dell'impresa, modellandosi a queste ultime; praticamente una scheda di punteggi ponderati sui quali è possibile analizzare i dati delle performance aziendali. Ovviamente, è necessario considerare a quale tipo di azienda è rivolta e che, all'aumentare delle dimensioni dell'impresa, detto strumento diventa sempre più complesso, ma l'adeguamento può avvenire gradualmente secondo le progressive esigenze informative che emergono.

Notevole importanza riveste l'individuazione degli aspetti peculiari che distinguono un'azienda da un'altra e rappresentano quindi le variabili chiave, oggetto di un attento monitoraggio da parte del management aziendale.

La Balanced Scorecard, rappresenta il “cruscotto di controllo” che permette di valutare prontamente, se la strada che sta percorrendo l'impresa è quella corretta e soprattutto se le strategie seguite sono quelle ideali ed opportune per giungere alla meta, ovvero, il successo aziendale.

La BSC fu pensata ed introdotta per permettere alle imprese di avere un sistema gestionale e di misura delle prestazioni più robusto ed efficace ma, in seguito ad una serie di feedback da parte di alcuni importanti manager, Kaplan e Norton si resero conto che la Balanced Scorecard poteva essere inoltre uno strumento per aiutare il management a delineare e implementare le strategie.

² Kaplan R., Norton D., “The Balanced Scorecard: measures that drive performance”, Harvard Business Review, 1992, No. 70-1, pagg. 71-79

Attraverso la pianificazione strategica, l'azienda stabilisce il "modus-operandi" necessario per il raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Per costruire una Balanced Scorecard efficace è necessario individuare gli obiettivi che il manager intende perseguire e successivamente individuare gli indicatori di performance adeguati, suddividendoli in due categorie principali: la categoria "lead" contraddistingue i KPIs che predicono le prestazioni future e consentono di identificare le tendenze future. Gli indicatori della categoria "lag" mostrano invece misure passate. (Graham, et al., 2015)

Una volta individuati quindi, gli obiettivi, i lead e i lag KPIs si può procedere al loro inserimento in una matrice che li riassume schematicamente. All'interno della matrice è ora dunque possibile inserire i dati rilevati. Il costante aggiornamento delle rilevazioni sarà il punto di forza di questo sistema, garantendo al manager la possibilità di monitorare velocemente le performance dell'organizzazione. Ulteriormente, è possibile personalizzare lo strumento a seconda delle necessità, per esempio aggiungendo una suddivisione delle misurazioni per aree geografiche. Nella BSC appartenente all'area vendite di una multinazionale dell'IT, qui sotto proposta è possibile notare sia la suddivisione per aree geografiche, sia un'ulteriore personalizzazione ovvero l'uso dei colori verde/arancione/rosso per evidenziare le misurazioni che possono rappresentare potenziali opportunità o che non performano come dovrebbero, fornendo al manager una lettura ancor più immediata.

GLOBAL SALES BALANCED SCORECARD

Focus Area	KPI Metrics	WW	CERTA	UKI MESA	NorthWE	Europe South	DACH	LA	NA	APAC	India	Japan
PEOPLE & PRODUCTIVITY	A&PS sales productivity (Q1)	1,248	1,019	1,246	728	1,097	1,173	471	1,421	863	965	2,948
	IB sales productivity (Q1)	2,389	1,801	1,534	2,335	2,574	2,937	1,092	4,625	1,692	1,288	2,885
	Sales coverage vs. POR	95%	95%	95%	91%	98%	98%	97%	99%	91%	90%	97%
PROCESS	A&PS Core Commit %	64%	121%	95%	65%	68%	42%	88%	54%	74%	31%	63%
	A&PS Core deals (P-\$1M)	80	1	16	2	3	4	2	10	9	14	19
	Early stage > 1MS	14					1			4	8	
PERFORMANCE	Q2 Flash	96%	105%	105%	95%	104%	102%	105%	93%	100%	98%	99%
	Q2 Growth Y/Y	-1%	19%	4%	-9%	13%	0%	17%	-1%	-3%	1%	4%
	H1 Flash	99%	104%	107%	103%	98%	99%	100%	92%	103%	97%	102%
	H1 Growth Y/Y	0%	-4%	2%	-1%	-6%	2%	-4%	0%	0%	14%	7%
	A&PS Core Pipeline size Q2	2.0	2.1	2.7	1.9	1.7	2.1	2.2	1.6	2.5	3.9	1.5
	A&PS Projected order gap to Budget	(\$11.3)	\$0.4	\$7.6	(\$1.3)	\$0.7	(\$2.2)	\$0.4	(\$13.5)	(\$3.9)	(\$10.6)	\$5.0
PORTFOLIO	Non Attach Pipeline size Q2	1.4	1.1	2.2	1.2	1.8	1.6	1.6	1.2	1.6	4.4	1.6
	A&PS focus	16% ↓	10% ↑	21% ↓	11%	20% ↓	15% ↓	11% ↓	9% ↓	13% ↓	30% ↓	31%
	A&PS new logo	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
	Red Projects	1,9% ↓	0,0%	2,6% ↓	2,8%	4,7% ↑	1,3% ↑	0,0%	6,3% ↓	1,4% ↑	0% ↓	0,1% ↓

- ③ Geo breakdown for BSC:
 - BSC showing WW aggregated results and Geo breakdown for each area
 - Providing one view allows to immediately highlight Geo risks and opportunities
 - Helps Geo Managing Directors to benchmark their performance vs. other Geographies

Figura 1- BSC fac-simile area vendite (per gentile concessione di HP Enterprise)

2.1 LE QUATTRO PROSPETTIVE STRATEGICHE

La Balanced Scorecard traduce la *mission* e le strategie in veri e propri obiettivi aziendali che vengono articolati in quattro prospettive differenti: economico-finanziaria, clientela, processi interni e infine apprendimento e crescita. In questo modo, indicando quali sono gli obiettivi che l'organizzazione intende raggiungere e definendo i *driver* di questi risultati, si orientano le competenze di ogni individuo che partecipa alla strategia verso il raggiungimento degli obiettivi a lungo termine.

La Balanced Scorecard traducendo la *mission* e le strategie in veri e propri obiettivi aziendali, permette ai manager di poter analizzare queste strategie da quattro punti di vista differenti: economico-finanziario, clienti, processi interni e apprendimento e crescita, ai quali possiamo affiancare ulteriori prospettive di carattere più specifico come quella dei dipendenti, quella dei fornitori e anche quella socio ambientale. In questo modo, le competenze di ogni individuo partecipante alla strategia, per mezzo dell'individuazione degli obiettivi che si intende raggiungere e dei driver che vanno a misurare questi risultati, possono essere orientate verso il raggiungimento degli obiettivi a lungo termine.

Ciascuna di queste aree avrà un peso che, a seconda del tipo di azienda e degli obiettivi aziendali, decreterà una maggiore o minore rilevanza della stessa.

È facile quindi comprendere come il concetto di “Balanced” ovvero bilanciato, ponderato, derivi dalla ponderazione dell'importanza di ogni strategia e di ogni relativo risultato per il conseguimento degli obiettivi sociali. Le quattro prospettive della Balanced Scorecard garantiscono dunque, un equilibrio tra gli esiti desiderati e i *driver* della performance di tali esiti, tra gli obiettivi a breve e gli obiettivi a lungo termine, tra misure rigide e oggettive da una parte e misure più flessibile e soggettive dall'altra.

2.1.1 La prospettiva finanziaria

La prospettiva finanziaria prende in esame i risultati finanziari che l'impresa dovrà ottenere per garantire la soddisfazione degli obiettivi economici e finanziari, ma li elabora senza la miopia e le distorsioni che nascono dal concentrarsi solamente sul miglioramento dei risultati a breve termine, garantendo dunque la sostenibilità sul lungo periodo.

È necessario individuare quali siano i risultati giusti e alla portata dell'azienda per soddisfare gli stakeholders.

Nella prospettiva finanziaria, dunque, si andranno a monitorare i principali indici di bilancio, i cash-flow e altri indicatori di redditività. Normalmente le organizzazioni prendono in esame due leve fondamentali: la produttività e la crescita dei ricavi. Si può notare come una strategia per ottenere la crescita dei ricavi possa essere costituita dall'intensificazione dei rapporti con i clienti esistenti vendendo loro maggiori quantità di prodotti. Altresì, per ottenere una maggiore produttività è possibile migliorare la struttura dei costi dell'organizzazione allocando in maniera più attenta le risorse e riducendo le spese dirette e indirette.

Tendenzialmente perseguire una maggiore produttività porta ad ottenere velocemente risultati più soddisfacenti nel breve periodo, ma è solo con una buona strategia di crescita che si ottiene la sostenibilità sul lungo periodo. La Balanced Scorecard può quindi costituire un valido alleato nel bilanciare le due strategie garantendo sia una riduzione dei costi ma senza inficiare le opportunità di crescita dell'organizzazione.

2.1.2 La prospettiva del cliente

La prospettiva del cliente cerca di rispondere alla domanda "come ci vede il cliente?" L'attenzione è focalizzata sulle performance dell'organizzazione così come sono percepite dai clienti, tenendo sempre presente che qualora i clienti non fossero soddisfatti, troverebbero prima o poi altri fornitori capaci di venire incontro alle loro esigenze.

È estremamente importante per l'impresa non perdere il contatto con l'ambiente esterno e le dinamiche che vanno ad influenzare il settore in cui opera, consentendo al management di adottare strategie che garantiscano la soddisfazione del cliente e la sua fidelizzazione.

In questa prospettiva andranno quindi individuate, misurate, monitorate ed espresse tutte le strategie volte a migliorare il rapporto con la clientela.

Nella prospettiva con la clientela vengono infatti definite le modalità in cui l'impresa intende distinguersi dalla concorrenza per attrarre e trattenere nuovi clienti.

Prestazioni scadenti secondo questa prospettiva sono indice di un futuro declino dell'impresa, anche se i risultati finanziari possono apparire buoni.³

L'attenzione sarà posta dunque su fattori chiave di marketing e comunicazione che generano valore per il cliente.

"La *value proposition* dell'organizzazione rappresenta infatti il crocevia tra i suoi processi interni e i suoi clienti. Tendenzialmente l'offerta di valore di

³ Sicca L., La gestione strategica dell'impresa, CEDAM, Padova, 2003

un'organizzazione può essere il frutto di tre principali scelte strategiche: l'eccellenza operativa, le relazioni con il cliente e la leadership di prodotto. In generale le imprese hanno la tendenza a focalizzarsi unicamente su una delle tre aree, trascurando erroneamente le altre due.

Per esempio, un'impresa che persegue una strategia di eccellenza operativa concentrerà i suoi sforzi per portare sul mercato prezzi competitivi, selezione e qualità, evasione rapida degli ordini e consegne puntuali.

Specularmente, con una strategia orientata alle relazioni con i clienti, l'organizzazione va a sottolineare la qualità di questa relazione offrendo al cliente prodotti e servizi altamente personalizzati. Infine, con una strategia che persegue la leadership di prodotto l'attenzione dell'impresa viene catalizzata dalle prerogative del prodotto offerto”⁴.

Possiamo dunque, comprendere come dopo aver stabilito la strategia che l'impresa intende perseguire, sia necessario uno strumento come la BSC che riesca a valutare e bilanciare le attività necessarie per il raggiungimento degli obiettivi strategici nei confronti dei clienti e del posizionamento nel mercato.

2.1.3 La prospettiva interna

Se è vero che per l'impresa è importante controllare l'ambiente esterno, è altrettanto importante controllare quello interno.

La prospettiva interna concentra la sua attenzione sui processi aziendali interni come gli acquisti, la produzione/*service delivery*, vendita, post-vendita. Processi *core* nei quali l'azienda deve eccellere per poter raggiungere gli obiettivi strategici prefissati. Sono infatti proprio questi processi che rendono possibile il perseguimento di ciò che è stato individuato nelle prospettive precedenti.

Tipicamente all'interno di un'azienda si possono individuare quattro gruppi di processi: i processi di gestione della clientela, i processi gestionali operativi, i processi di innovazione e processi di regolazione e sociali.

I processi del primo gruppo comprendono tutte quelle attività che sono necessarie per la selezione e fidelizzazione dei clienti.

Conseguentemente quelli del secondo gruppo sono costituiti dalla serie di azioni fondamentali per la produzione dei beni/servizi.

Altresì i processi di innovazione sono riferibili a tutte quelle attività di ricerca e sviluppo indispensabili a garantire lo sfruttamento di ogni nuova opportunità per

⁴ Kotler, Keller, Ancarani, Costabile, “Marketing Management”, 15^a edizione, Pearson, Milano, 2017

ottenere un vantaggio competitivo maggiore dei concorrenti, sia in termini di performance del prodotto che di efficienza interna.

Infine, il gruppo di processi di regolazione coinvolge gli aspetti burocratici, normativi ed istituzionali che sono necessari all'organizzazione per poter continuare ad operare nel pieno rispetto delle regole, senza incappare in illeciti, ma anche nel rispetto dell'opinione pubblica, ultimamente più attenta che mai in temi come sostenibilità ambientale, sicurezza e condizioni di lavoro.

In questa prospettiva andranno quindi individuate, misurate, monitorate ed espresse tutte le strategie volte a migliorare quei processi che esercitano il maggiore impatto sulla creazione di valore e sul consolidamento delle relazioni di mercato.

Una componente determinante anche nella prospettiva interna è la definizione e l'attento monitoraggio delle variabili in grado di misurare l'efficacia e l'efficienza di questi processi, per restituire al manager un quadro dell'andamento del business e in che modo i prodotti offerti rispondono all'esigenze dei clienti.

2.1.4 La prospettiva dell'apprendimento e della crescita

Diversamente dalla prospettiva della clientela e da quella interna che individuano fattori più cruciali per il successo attuale e futuro, la prospettiva dell'apprendimento e crescita pone l'attenzione sull'infrastruttura che l'azienda deve costruire per ottenere una crescita ed un miglioramento di lungo termine.

Una volta raggiunto l'apice del ciclo di vita dell'azienda, ovvero quando tutto va bene, è necessario fare "prevenzione", infatti essendo il futuro diverso dal passato, per una sostenibilità sul lungo periodo, è importante per l'azienda innovarsi continuamente, presentare nuovi prodotti, curare le inefficienze e perseguire la ricerca di un vantaggio competitivo sempre maggiore.

"La prospettiva dell'apprendimento e crescita considera dunque, l'attitudine dell'organizzazione e dei singoli individui al miglioramento attraverso l'apprendimento continuo"⁵.

I principali fattori da misurare e valutare sono quelli in grado di esprimere la crescita delle competenze aziendali, l'innovazione, l'efficacia della formazione.

⁵ Eric Berkman, "Hot to use the Balanced Scorecard", CIO Magazine, May 15, 2002

2.2 KEY PERFORMANCE INDICATORS

Una volta stabiliti i processi chiave di ogni area strategica, come abbiamo visto, è necessario scegliere degli indicatori di performance (in inglese *Key Performance Indicators* o KPIs), ben quantificabili e facilmente misurabili, da utilizzare per monitorare l'effettiva efficacia della strategia adottata e innescare un eventuale allarme in caso di rilevazione non soddisfacente. Gli indicatori si dividono in due categorie: gli "indicatori *lag*" ovvero indicatori di risultato che si riferiscono alla gestione corrente, e gli "indicatori *lead*" ovvero indicatori di tendenza che si riferiscono alla gestione strategica.

Per il buon funzionamento della Balanced Scorecard, i KPIs devono avere due requisiti fondamentali: essere tra loro interconnessi e avere un peso definito all'interno della loro prospettiva di riferimento.

"Per la prospettiva economico finanziaria si tende a scegliere indicatori di tipo "lag" abbastanza comuni, ovvero quelli normalmente utilizzati per il monitoraggio della performance economica d'azienda come: ROI, ROS, indice di liquidità, tasso di rotazione del capitale investito, variazione del fatturato, leva operativa e indice di indebitamento"⁵.

Per ottenere una valutazione corretta dell'andamento della redditività aziendale e predisporre le strategie idonee a migliorarla, i manager possono utilizzare il tasso di redditività del capitale investito o ROI, indice dato dal rapporto tra reddito operativo e tutto il capitale investito, il quale riesce a fornire una misurazione delle potenzialità di reddito dell'azienda al netto di eventi extra-caratteristici e pressione fiscale.

Ulteriormente, l'indice di redditività delle vendite, ROS, può essere utile per valutare l'incidenza dei costi operativi sul risultato aziendale, unitamente al tasso di rotazione degli impieghi che permette di conoscere il "numero di volte" in cui si è ripetuta la redditività unitaria espressa dal ROS, determinando dunque il grado di efficienza dell'impresa alla luce della durata dei cicli produttivi, delle quantità prodotte e vendute, del totale degli impieghi effettuati.

Per la prospettiva dei clienti si prediligono indicatori di tipo "lead" come: n. prodotti offerti, livello di personalizzazione offerto, quota di mercato. Ma anche indicatori di tipo "lag" come indagini di *customer satisfaction*, il numero di grandi clienti acquisiti in rapporto al numero di nuovi clienti, il numero di clienti fidelizzati in riferimento al numero totale dei clienti.

Tuttavia, gli indicatori per questa area possono variare notevolmente a seconda del campo in cui la nostra organizzazione opera, del tipo di clientela a cui si rivolge e del grado di competitività del settore in cui si trova.

“Per la prospettiva dei processi interni i due tipi di indicatori possono essere rappresentati da: *la percentuale di errori nel processo produttivo, tempo di risposta agli input*, per la categoria “lag” e *la percentuale dei servizi realizzati tempestivamente, numero di iniziative per diminuire l’impatto ambientale*, per la categoria dei “lead”.

Per la prospettiva di apprendimento e crescita, gli indicatori di tipo “lag” che si possono trovare sono il *numero di suggerimenti dal basso attuati* e l’*indice di soddisfazione dei dipendenti*, ai quali sono correlati indicatori “lead” come *numero delle politiche di gestione orientate al personale e frequenza degli empowered team*.

Non è possibile, comunque, definire se un indicatore sia meglio di un altro, ma solamente se si adatta meglio alle esigenze di misurazione”⁶.

Sfruttando il funzionamento causale della Balanced Scorecard, in caso di rilevazioni che non soddisfano gli obiettivi, una buona correlazione dei vari indicatori permette di risalire ed intervenire tempestivamente sul processo aziendale che li genera, scongiurando una situazione più grave.

Una volta che all’interno delle aree strategiche saranno stati individuati gli indicatori di performance, definiti gli obiettivi di performance, attribuite le responsabilità a livello organizzativo e definito il peso relativo di ogni obiettivo, l’imprenditore disporrà di uno strumento formidabile. E se avrà organizzato la propria azienda delegando responsabilità e obiettivi precisi, saprà immediatamente a quale livello organizzativo rivolgersi per la soluzione degli stessi.

2.3 LE “MAPPE STRATEGICHE”

La strategia aziendale può essere definita come il mezzo attraverso il quale l’organizzazione risponde alle minacce e alle opportunità provenienti dall’ambiente esterno, e come lo strumento necessario per la gestione dei punti di forza e di debolezza per ottenere un vantaggio competitivo.

La strategia è dunque anche un canale di differenziazione dei compiti del management a livello corporate, business e funzionale.

⁶ Gatti M. , “Balanced Scorecard e Cost management, riferimenti teorici e casi aziendali”, Esculapio, Bologna, 2011

La realizzazione di una mappa strategica rappresenta un passaggio chiave nella comprensione del funzionamento della Balanced Scorecard, infatti traducendo la strategia aziendale in una mappa, si pone in evidenza la catena di rapporti causa-effetto tra gli obiettivi, i drivers di creazione del valore, i KPIs e le attività di gestione operativa che porteranno al raggiungimento dei risultati attesi.

Nella redazione delle mappe strategiche emerge primariamente il legame tra la strategia e il raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari che sintetizzano in termini monetari e quantitativi la capacità dell'azienda nel creare valore.

“Tuttavia, in un'ottica avanguardista sappiamo che questi indicatori, per loro natura, non permettono di comprendere appieno ciò che accade in azienda e richiedono l'aggiunta degli altri indicatori, appartenenti alle altre aree, andando a formare una vera e propria catena articolata su tutte le quattro prospettive. Devono infatti, essere indentificati tutti i processi che creano valore indispensabili per il raggiungimento dei target prefissati in precedenza per ogni indicatore. Tali programmi operativi necessari al raggiungimento del target impostato vengono definiti “iniziative strategiche”, le quali devono essere individuate dai manager per ciascuna delle misure inserite nella BSC giacché l'esecuzione della strategia è frutto dell'esecuzione coordinata di ciascuna delle varie iniziative strategiche”⁷.

⁷ Kaplan R., Norton D., “Building a strategy focused organization - BSC Report”, Harvard Business Review, 1999.

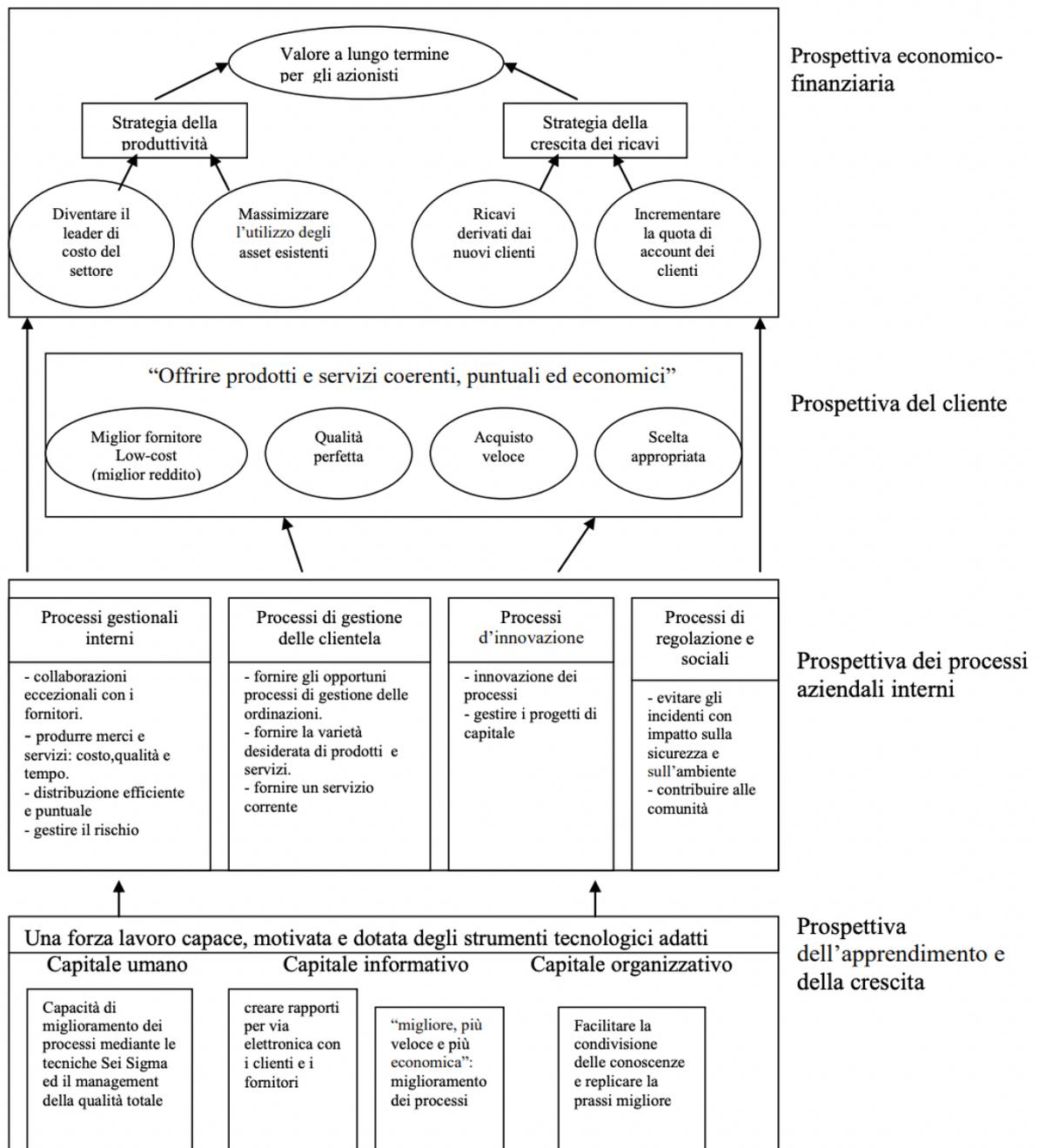


Figura 2 - Modello di mappa strategica ipotizzato da Kaplan e Norton per un'impresa che vuole ridurre al minimo i costi⁸ (fonte: Kaplan R., Norton D., 1999)

Questa mappa strategica generica illustra come una strategia a livello corporate possa essere suddivisa in quattro prospettive, ognuna con la sua relazione causa-effetto. Le relazioni causa-effetto tra i vari driver contenute nella BSC devono essere in grado, dunque, di rappresentare fedelmente il percorso necessario per l'attuazione della

⁸ Kaplan R., Norton D., "Building a strategy focused organization - BSC Report", Harvard Business Review, 1999.

strategia, iniziando dagli obiettivi prefissati, proseguendo per i clienti a cui l'organizzazione si rivolge e terminando con i processi interni da migliorare e sviluppare con il fine di raggiungere gli obiettivi desiderati e ultimamente organizzare le risorse necessarie. Quindi possiamo asserire che ogni misura descritta all'interno della Balanced Scorecard, deve essere riportata nella mappa strategica ed entrare a far parte della catena di relazioni che portano al raggiungimento degli obiettivi prefissati. Le mappe reali ovviamente sono molto più complesse, ma si prefiggono sempre l'obiettivo di rendere la strategia, più velocemente comprensibile e meglio applicabile. Le aree strategiche costituiscono una struttura comune che i manager di ogni unità possono utilizzare per sviluppare le loro mappe.

Le mappe strategiche si rivelano particolarmente utili in contesti multinazionali, laddove consentono di realizzare *benchmark* tra diverse aree geografiche e confrontare le performance su indicatori comuni. Attraverso le mappe strategiche, le aziende multinazionali identificano le *best practices* da replicare in altre aree geografiche o di business.

2.4 VANTAGGI

La Balanced Scorecard ha rivoluzionato il sistema di pianificazione e controllo delle aziende fornendo ai manager uno strumento innovativo, multidimensionale e semplice. I suoi punti di forza sono riconducibili al suo approccio olistico che investe contemporaneamente l'aspetto strategico e quello operativo legandoli in maniera indissolubile, fungendo a tutti gli effetti da matrice di controllo per la salute dell'azienda. La Balanced Scorecard riesce a coniugare la dimensione clinica e la dimensione economica costituendo un sistema unico di analisi della performance aziendale.

La sua flessibilità e la sua adattabilità lo rendono uno strumento utilizzabile efficacemente in qualsiasi realtà economica dalla grande impresa fino alle aziende più piccole a conduzione familiare, senza dimenticare la possibilità di applicarla anche a enti no-profit come associazioni e fondazioni fino alla pubblica amministrazione.

Infine, la multi-dimensionalità della BSC consente il coinvolgimento di tutto il management aziendale, ciascuno con la responsabilità di alcune metriche e con la immediata visibilità su come le proprie aree di influenza incidono sulla performance aziendale. La Balanced Scorecard fornisce un ulteriore strumento di coinvolgimento del leadership team nella gestione aziendale.

2.5 CRITICITÀ

Specularmente, per diventare uno strumento di management realmente efficace ed efficiente la Balanced Scorecard ha bisogno di essere accompagnata da una struttura aziendale ben definita con deleghe di responsabilità ed obiettivi precisi. Inoltre, senza un'adeguata personalizzazione la BSC non riesce ad esprimere tutto il suo potenziale, arrivando in alcuni casi anche ad essere uno strumento controproducente. Richiede una costante manutenzione e adeguamento per rimanere affidabile e in linea con le mutazioni dell'ambiente interno ed esterno, pena il non essere più uno strumento rappresentativo della realtà.

Altre criticità sono da ricercarsi nelle sue stesse peculiarità e prerogative, infatti le relazioni causa-effetto spesso faticano ad emergere e/o non sono precise. La stessa individuazione di tutte le misure diverse da quelle finanziarie è talvolta difficile e non immediata. Ulteriormente, seppur vi siano rapporti causa-effetto, il miglioramento simultaneo e continuo in ogni area oggetto di misurazione non è di facile raggiungimento. Vi è poi la necessità di limitare gli obiettivi ed indicatori da utilizzare e quindi di comprendere le reali priorità dell'azienda. Senza dimenticare che la BSC è caratterizzata da un'enfasi di tipo top-down e bisogna dunque prestare estrema attenzione nel non lasciarla diventare uno strumento di vertice che coinvolge un numero di individui ridotto.

Inoltre, la BSC potrebbe risultare inefficace se non adeguatamente supportata da un solido sistema di Governance; in altre parole, l'utilizzo efficace della stessa, richiede un adeguato processo di misurazione e controllo dell'andamento dei vari indicatori con cadenza mensile o trimestrale, una chiara definizione delle procedure da adottare in caso di criticità evidenziate dalla BSC ed uno strumento di verifica periodica con tutti i responsabili delle diverse aree di business (Finanza e Controllo, Risorse umane, Vendite, Marketing, Operations).

La costruzione di un sistema di Balanced Scorecard obbliga inoltre il personale a inquadrare in modo differente la propria organizzazione e il proprio lavoro e a pensare in modo strategico. Ciò comporta spesso sensibili cambiamenti all'organizzazione e richiede che siano sviluppate e introdotte nuove politiche e procedure aziendali. Per molte organizzazioni, tali cambiamenti possono essere problematici e richiedere un processo di trasformazione delle figure professionali, delle competenze, delle capacità di "trasformare" se stessi e le proprie organizzazioni.

Ci troviamo dunque davanti ad uno strumento estremamente complesso la cui progettazione richiede uno sforzo considerevole sia in termini di tempo che di competenze da parte del management, sforzo che però viene ampiamente ripagato una volta raggiunta la piena efficienza di questo sistema di controllo.

CAPITOLO 3: LA” BALANCED SCORECARD IN AZIONE: IL CASO ASSOCOSTIERI”

INTRODUZIONE

Assocostieri è un’associazione costituita a Roma nel 1983, ponendosi come associazione di riferimento per le aziende operanti nel settore della logistica energetica. Nello specifico Assocostieri si occupa di tutelare gli interessi di: società attive nel bunkeraggio marittimo, titolari di depositi costieri, doganali e fiscali di oli minerali, prodotti chimici e GPL, biodiesel, depositi e terminali di rigassificazione di GNL e di rappresentare l’intera categoria per il suo riconoscimento e la sua valorizzazione davanti alla pubblica amministrazione, ad altre associazioni e di fronte altre imprese nazionali e non.

Assocostieri, infatti, ha un ruolo di notevole importanza nazionale in quanto nell’ambito del logista in campo energetico, nel nostro Paese tipicamente a livello costiero, riunendo la maggior parte delle aziende che operano nel settore e che a norma di legge, costituiscono le infrastrutture energetiche strategiche in Italia.

Spiccano il settore “Gas Naturale Liquefatto” (GNL) e dei depositi per la distribuzione del gas naturale liquefatto in forma liquida, il settore “Gas di Petrolio Liquefatto” (GPL), il settore oli minerali, prodotti chimici e biodiesel, il settore dei depositi costieri di oli minerali, il settore dei depositi costieri per stoccaggio e distribuzione di GPL, oli vegetali, prodotti chimici e biodiesel, il settore dei biocarburanti e il settore degli armatori titolari di bettoline per il rifornimento di navi, produttori di biodiesel e biometano.

“Assocostieri è impegnata, con l’ausilio degli enti di riferimento e dei propri tecnici, nella predisposizione di: linee guida per le normative di settore, vademecum autorizzativi per il settore del GNL, linee guida per l’applicazione EMAS⁹ e codici di comportamento per l’applicazione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ex d.lgs. 231 approvato dal Ministero della Giustizia, Consob, Banca d’Italia e da tutti gli altri stakeholder interessati”¹⁰.

L’Associazione, inoltre, avvalendosi della sua controllata “Assocostieri Servizi”, può farsi carico anche di questioni di interesse dei singoli associati che in futuro potrebbero divenire di interesse generale.

⁹ Eco-Management and Audit Scheme: uno strumento volontario creato dalla Comunità europea al quale possono aderire volontariamente le organizzazioni per valutare e migliorare le proprie prestazioni ambientali e fornire al pubblico e ad altri soggetti interessati informazioni sulla propria gestione ambientale.

¹⁰ fonte: www.assocostieri.it

Le informazioni e i dati che verranno analizzati in questo capitolo sono stati gentilmente concessi direttamente da Assocostieri che a seguito di un incontro conoscitivo, si è dimostrata aperta a fornire il materiale necessario per la trattazione.

3.1 LA BALANCED SCORECARD NELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA: IL CASO ASSOCOSTIERI

L'utilizzo della Balanced Scorecard in organizzazioni no profit, ha consentito un'analisi delle performance ed ha permesso un controllo on-time sugli obiettivi e sulla valutazione e risoluzione tempestiva delle inevitabili inefficienze di processo.

Questo modello di analisi è ritenuto quello che più di altri permette di “valorizzare”, e quindi valutare, tutti gli aspetti che caratterizzano la gestione di un'associazione di categoria.

Il mondo associativo, infatti, è profondamente diverso dalla realtà tipica delle imprese commerciali che vendendo prodotti ed erogando servizi, perseguono l'obiettivo del profitto. L'azienda no profit è naturalmente vocata a fornire assistenza, servizi, rappresentanza e tutela ai propri associati con ovvi ed inevitabili effetti sulla gestione. Le logiche prevalentemente aziendalistiche non possono essere applicate alle associazioni e ad eventuali società di servizi ad esse collegate. L'analisi dei costi e ricavi, imprescindibile in ogni tipo di valutazione gestionale è molto complessa da attuare nella realtà associativa.

A titolo esemplificativo, i ricavi frutto della sola funzione di rappresentanza sono costituiti in modo pressoché assoluto dalle quote associative annuali, sono molto spesso imprevedibili e legate ad una valutazione non oggettiva da parte del socio altamente variabili, ai quali vanno però contrapposti costi di gestione certi. Altresì, la funzione deputata all'erogazione di servizi presenta delle dinamiche di *pricing* peculiari, in quanto le politiche di prezzo si rivolgono ad associati e non a “clienti” indistinti.

L'associazione e il suo management rappresentano dunque una situazione particolare, infatti per quanto sia necessario garantirne la sostenibilità sul lungo periodo, i fattori determinanti nella creazione del valore non possono essere ricercati nella sola area economico-finanziaria.

Possiamo comprendere, dunque, la necessità e la scelta di utilizzare uno strumento diverso e di respiro più ampio come la Balanced Scorecard.

In particolare, è il metodo di misurazione della performance aziendale che articolandosi su diverse prospettive come quella economica, dei processi interni, dei

processi aziendali e quelli di apprendimento e crescita e soprattutto dei clienti, ha maggiore impatto sulla gestione di un ente come l'associazione e che quindi è necessario analizzare e valutare per una attenta gestione della strategia.

Gli indicatori di performance devono essere tenuti in considerazione ai fini di un'analisi strategica delle realtà associative, per poi focalizzare l'analisi sull'applicazione della BSC ad una specifica associazione di categoria aderente a Confcommercio: "Assocostieri".

La Balanced Scorecard proposta relativa all'associazione in esame, si è avvalsa della tipica impostazione accreditata ampiamente nel tempo dagli esperti accademici.

Prendendo in considerazione la *vision* e la *mission* dell'associazione, possiamo evidenziare le strategie e gli obiettivi da raggiungere e tradurli nelle linee guida per creare il valore che andrà a costituire la BSC.

Una volta individuato l'insieme dei KPIs si ottengono i dati necessari a rifornire la BSC, determinando volta per volta tempi e modi delle rilevazioni. La *vision* di Assocostieri va a porre l'accento sul legame tra associato e associazione e orienta le azioni sociali, sia a beneficio del singolo che a tutela della categoria, verso il maggior valore delle aziende associate e verso il miglioramento del loro posizionamento strategico riguardo i propri stakeholders, proponendo la tutela ad ogni livello degli associati e un'offerta riguardo i maggiori servizi di interesse per gli associati.

La composizione di Assocostieri è data dall'unione di un'associazione di categoria e da una società di consulenza e servizi in house.

Il gruppo è gestito unitariamente e non prevede una suddivisione assoluta delle funzioni aziendali, rientrando così in un contesto di molteplici attività.

I servizi offerti sono rivolti sia ai soci sia ai non soci, quei clienti, che rappresentano dei potenziali soci.

Chiaramente questa condizione investe il processo della formazione dei prezzi dei servizi, precisamente sulle prospettive del cliente e su quella economico finanziaria proprie della Balanced Scorecard.

Tenendo presente quanto appena esposto, è importante esaminare gli indicatori di performance considerando la prospettiva del cliente e la prospettiva economico finanziaria.

3.1.1 La prospettiva economico-finanziaria

Per illustrare una strategia aziendale, la prospettiva economico-finanziaria da sola non è sufficiente ma comunque è fondamentale per calcolare se la strategia adottata sta portando al raggiungimento dei risultati economici previsti.

È necessario puntualizzare che, essendo l'Assocostieri formata da un'associazione di categoria ed una società di servizi, per applicare lo strumento della Balanced Scorecard, bisogna considerare che la società di servizi, persegue l'obiettivo del conseguimento dell'utile mentre l'associazione di categoria non è affatto orientata al profitto, bensì al soddisfacimento dei bisogni degli associati non certo in termini economici reddituali. Quindi, gli indicatori economico-finanziari rappresentano il più delle volte solo dei vincoli piuttosto che risultati ideali da ottenere.

Per l'associazione, l'equilibrio economico da raggiungere non è il fine, ma è il vincolo che rappresenta il mezzo mediante il quale essa può cercare di raggiungere la mission istituzionale, assolutamente imprescindibile e necessaria per la vita dell'associazione stessa. La gestione aziendale sarà quindi efficace solo se l'associazione avrà la capacità di mettere in atto tutte le azioni volte al soddisfacimento dei bisogni dei soggetti che vi appartengono.

Gli indici di performance dell'azienda in esame, valutando sia l'associazione di categoria che non persegue il fine del lucro, sia la società di servizio che persegue il fine di ottenere un congruo profitto, non possono quindi prescindere dalle osservazioni già menzionate. Ovviamente, dal punto di vista strettamente associativo, l'aspetto economico-finanziario viene considerato di notevole importanza per lo sviluppo ed il rafforzamento associativo.

Tavola 1 – Quote associative incassate nel periodo

Anno	Totali quote associative per competenza (euro)	Totali quote associative incassate	% morosi
2014	400.000	380.000	5
2015	470.000	430.000	8,5
2016	550.000	525.000	4,5
2017	680.000	650.000	4,4
2018	720.000	702.000	2,5

Nella "Tavola 1" si pone in evidenza il prospetto relativo alle quote associative complessive di competenza, a quelle incassate e alla percentuale dei soci che non hanno ancora versato quanto dovuto.

È fondamentale analizzare la percentuale degli associati inadempienti, per capire le cause dei mancati versamenti, considerando anche i servizi prestati.

In aggiunta, è strategicamente necessario costruire matrici che consentano di monitorare il “feed-back” delle azioni ed iniziative attuate.

A titolo esemplificativo, è opportuno quantificare i nuovi associati che si sono aggiunti a seguito di un evento o a seguito dell’organizzazione di un convegno di studi del settore di appartenenza.

Prendendo invece in considerazione la società di servizi, si ritiene indispensabile analizzare le prestazioni offerte nell’ambito della formazione, registrando i corsi somministrati, il periodo in cui sono stati svolti, i partecipanti, e sotto il profilo economico, misurando i costi, i ricavi ed il reddito rilevato; nell’ambito dell’assistenza alle imprese, è altresì utile calcolare il numero delle pratiche evase suddivise per macroaree, periodo di riferimento, ricavi incassati e da incassare (Tavola 2).

Tavola 2 – Erogazione formazione per mese, anno di riferimento 2018 (ultimi dati disponibili)

Mesi	Nome corso	n. discenti	Ricavi €	Costi diretti €	Utile €
Gennaio	MOG 231	20	5.000	2.000	3.000
Febbraio	BSC	10	3.000	1.500	1.500
Marzo	Accise	5	3.000	1.500	1.500
Aprile	GNL	7	5.000	2.000	3.000
Maggio	GPL	14	8.500	2.500	6.000
Giugno	Sostenibilità	26	12.000	2.500	9.500
Luglio	Biocarburanti	9	13.000	3.000	10.000
Agosto	Co.Ge.	35	15.000	4.000	11.000
Settembre	Rifiuti	15	11.000	2.000	9.000
Ottobre	Siti inquinati	9	8.000	2.000	6.000
Novembre	Soft skills	10	9.000	3.000	6.000
Dicembre	ABC	9	8.000	4.000	4.000
TOTALE					

Strategicamente, è il caso mettere in correlazione i dati di ogni settore per poter analizzare quello con maggiore capacità di produrre reddito, quali possono essere le migliori azioni ed interventi correttivi attivare ed eventualmente considerare l’opportunità di esternalizzare i servizi meno redditizi.

Nel caso di Assocostieri Servizi, unitamente all’utilizzo di tali indicatori, ci si avvarrà anche di indicatori patrimoniali, economico-finanziari tanto da poter analizzare le performance precedenti calcolando gli indici di bilancio relativi alla situazione

finanziaria, patrimoniale e reddituale (Tavola 3), tipici del cruscotto di controllo di gestione.

Tavola 3 – Breakdown ricavi per settori di attività, anno 2018 (ultimi dati disponibili)

Mesi	Ricavo Pratiche autorizzazioni		Ricavo Pratiche business plan/co.gestione		Ricavo Pratiche consulenza ambient/sicurez		Ricavo Pratiche MOG 231		Totale ricavi	
	Da inc.	Inc.	Da inc.	Inc.	Da inc.	Inc.	Da inc.	Inc.	Da inc.	Inc.
Genn.	10.000	8.000	10.000	8.000	12.000	12.000	20.000	2.000	52.000	30.000
Febb.	10.000	8000		12000		15.000	25.000	30.000	35.000	65.000
Mar.	5.000	8.000		12.000		10.000	1.000	20.000	6.000	50.000
Apr.	10.000	8.000	10.000	8.000	12.000	12.000	20.000	2.000	52.000	30.000
Magg.	10.000	8000	0	12000		15.000	25.000	30.000	35.000	65.000
Giu.	5.000	8.000		12.000	0	10.000	1.000	20.000	6.000	50.000
Lug.	10.000	8000	0	1200	0	15.000	25.000	30.000	35.000	54.200
Ago.	5.000	8.000		12.000	0	10.000	1.000	20.000	6.000	50.000
Sett.	10.000	8.000	10.000	8.000	12.000	12.000	20.000	2.000	52.000	30.000
Ott.	10.000	8000	0	12000	0	15.000	25.000	30.000	35.000	65.000
Nov.	5.000	8.000		12.000	0	10.000	1.000	20.000	6.000	50.000
Dic.	5.000	8.000		12.000	0	10.000	1.000	20.000	6.000	50.000
TOT.	95.000	96.000	30.000	121.200	36.000	146.000	165.000	226.000	326.000	589.200

Possiamo quindi individuare dei KPIs per la prospettiva economico-finanziaria di Assocostieri. Come “lag indicators” possiamo utilizzare la percentuale di associati morosi, il numero di pratiche evase, il numero di corsi somministrati dalla controllata Assocostieri Servizi, oltre ovviamente ai principali indici di bilancio che però, essendo Assocostieri un ente senza scopi di lucro, sono da intendersi come dei vincoli per la sopravvivenza dell’azienda, rimangono tuttavia valutabili le performance della controllata Assocostieri Servizi. Per la categoria dei “lead indicators” il numero dei nuovi associati è un importante indicatore strategico che fornisce ad Assocostieri un feedback sulle strade intraprese finora.

Di seguito una proposta di BSC relativa alla prospettiva economico-finanziaria, realizzata grazie ai dati gentilmente concessi da Assocostieri, aggiornati al 27/12/2021.

Balanced Scorecard						
Oggetto	Obiettivo	Tipo	KPIs	Unità di misura	Dato attuale	Target
Economico-finanziaria						
Quote associative	Individuare e comprendere le cause degli insoluti	Lag	Percentuale insoluti annui	%	30,5%	< 20%
Numero associati	Feedback delle iniziative strategiche messe in atto	Lead	Numero nuovi associati	n.	-	-
Iniziative di formazione	Monitorare l'offerta di valore	Lag	Numero corsi di formazione offerti per trimestre	n./trimestre	0,25	≥ 1
Performance economica Assocostieri Servizi	Valutare la redditività	Lag	ROE	%	11,09%	> 5%
Performance economica Assocostieri Servizi	Valutare la redditività	Lag	ROA	%	7,85%	> 10%
Performance finanziaria Assocostieri Servizi	Valutare la solidità finanziaria	Lag	Current ratio	%	2,87	> 1
Performance finanziaria Assocostieri Servizi	Valutare la solidità finanziaria	Lag	ACID TEST	n.	1,41	≥ 1
Performance patrimoniale Assocostieri Servizi	Valutare la solidità patrimoniale	Lag	QS ₁	n.	5,07	> 1
Performance patrimoniale Assocostieri Servizi	Valutare la solidità patrimoniale	Lag	QS ₂	n.	7,98	≥ 1

3.1.2 La prospettiva clienti

La prospettiva clienti si concentra su due questioni fondamentali: in primo luogo, chi sono i clienti/associati, in secondo luogo, qual è la proposta valore dell'associazione nei loro confronti.

Tale prospettiva ha come scopo quello di individuare gli obiettivi e le misure in grado di monitorare il grado di soddisfazione dei clienti, clienti che, come detto in premessa, sono gli associati, attuali o potenziali.

Nel caso di Assocostieri (Tavola 4), l'indicatore potrà essere riferito al numero di aziende rappresentate sul totale dello specifico comparto (ad esempio la rappresentanza del settore biocarburanti è data dal rapporto tra le aziende rappresentate da Assocostieri nel settore e il totale delle aziende di tutto il settore biocarburanti).

Tavola 4 – Ambito di rappresentanza ripartito per settori

Settore	N. imprese settore	N. imprese Assocostieri	% rappresentanza
GNL			
	10	7	70%
GPL			
	14	8	57%
Logistica Petrolifera			
	60	32	53%
Biocarburanti			
	6	3	50%
Bunkeraggio			
	14	11	79%

Il numero delle aziende rappresentate da Assocostieri in quel determinato comparto deve, però, essere correlato con la risultante della matrice rappresentata nella “Tavola 5”, in cui si indicano ogni mese il numero delle nuove iscrizioni e delle cancellazioni, così da ricavare il dato esatto della variazione mensile dell’indice di rappresentatività.

Tavola 5 – Ambito rappresentanza per mese, anno 2018 (ultimi dati disponibili)

Mesi	Iscrizione	Cancellazione	Totale	Lobby	Formazione	Credito	Assistenza
Gennaio	5	1	4	1	2	1	1
Febbraio	0	0	0	0	0	0	0
Marzo	10	0	10	3	3	2	2
Aprile	5	1	4	3	1		1
Maggio	10	2	8	6	3		1
Giugno	10	0	10	10			
Luglio	12	0	12	8			4
Agosto	5	3	2	3	1		1
Settembre	15	1	14	10	1	1	3
Ottobre	10	0	10	8	2		
Novembre	5	1	4	2			2
Dicembre	10	2	8	5	3	1	1
TOTALE	97	11	82	59	16	5	16

Per ogni nuova azienda che aderisce all’associazione si specifica il principale motivo che l’ha portata a fare il suo ingresso nel sistema: la necessità di assistenza a livello di rappresentanza istituzionale (lobby) piuttosto che la fruizione di un servizio.

In questo modo si vanno a tradurre numericamente gli ingressi attribuiti a ciascuna area all’intero del gruppo - lobby, formazione, ed assistenza (indicando la specifica

tipologia di assistenza richiesta) alle imprese al fine di valutare i settori maggiormente trainanti nello sviluppo associativo.

Tale analisi deve poi essere completata con i dati relativi al numero di cancellazioni, cessazioni, fallimenti, dimissioni volontarie.

Inoltre, al fine di poter analizzare le aree geografiche più rappresentative dell'associazione, nella "Tavola 6" si riporta la suddivisione della base associativa in rapporto alla Regione dove ha sede l'attività dell'associato. Dall'analisi delle matrici appena analizzate è possibile valutare, sia in fase ex ante che ex post, le probabili azioni di sviluppo associativo.

Tavola 6 – Ripartizione rappresentanza per Regione

Regione	Soci 2018	Soci 2019	Soci 2020
Lazio	30	35	35
Lombardia	25	28	30
Campania	15	18	22
Estero	2	2	3
TOTALE	72	83	90

Sulla base dei risultati, infatti, il management può decidere di intraprendere un'azione in un determinato comparto o territorio, piuttosto che promuovere un servizio che risulta essere poco efficace come leva di marketing.

La stessa analisi potrà essere effettuata su base locale/regionale per valutare le migliori opportunità di organizzare/promuovere eventi in alcuni contesti territoriali più che in altri.

C'è poi un aspetto importante da sottolineare che riguarda la natura multi-business dell'associazione: proprio questa circostanza, al fine di accrescere la creazione di valore del gruppo, impone l'adozione di sistemi di Customer Relationship Management in grado di analizzare rispetto a ciascun socio l' "utilizzo" di tutti i servizi offerti in modo da sfruttare pienamente il vantaggio sinergico e massimizzare la fidelizzazione dell'associato.

Al fine di accrescere la stessa sarebbe, inoltre, opportuno indagare costantemente sulle richieste di servizi "innovativi" che possono giungere dai soci. Le associazioni si trovano in una fase di maturità che rischia di non farle essere al passo con i tempi, infatti se da un lato sono obbligate a erogare servizi tradizionali, non sempre remunerativi, dall'altro devono saper far fronte a cambiamenti del mercato di riferimento delle proprie aziende.

Ecco, quindi, che per ampliare la propria quota di mercato le associazioni devono iniziare a concentrarsi sui c.d. servizi innovativi, quali per esempio assistenza e consulenza in materia di modelli di gestione e controllo, analisi di mercato e-business plan/controllo di gestione, internazionalizzazione, consulenza sulle piattaforme e-commerce, ecc...

Riassumendo dunque, per la prospettiva clienti il monitoraggio della quota di mercato e del tasso di rappresentatività del settore, possono essere considerati due importanti “lead indicators” al pari del numero di servizi innovativi richiesti dai clienti. Per gli indicatori di tipo “lag” il numero totale delle aziende rappresentate può essere utilizzato per fornire una lettura chiara della percezione che il mondo esterno ha della Assocostieri, una variazione negativa di questo indicatore rappresenta un campanello di allarme, segnalando al management un problema; d’altro canto, una variazione positiva è sintomo di una buona posizione nel mercato agli occhi degli stakeholders.

Di seguito una proposta di BSC relativa alla prospettiva dei clienti, realizzata grazie ai dati gentilmente concessi da Assocostieri, aggiornati al 27/12/2021.

Balanced Scorecard						
Oggetto	Obiettivo	Tipo	KPIs	Unità di misura	Dato attuale	Target
Clienti						
Rappresentanza sul territorio	Valutare la percezione che gli stakeholders hanno dell'organizzazione	Lead	n. Aziende rappresentate per regione	n.	-	100%
Richieste servizi innovativi	Valutare l'adeguatezza dell'offerta di valore aziendale	Lead	n. richieste	n.	-	0
Aziende rappresentate GNL	Valutare il traino del settore nello sviluppo associativo	Lag	n. aziende rappresentate in rapporto al n. totale delle aziende del settore	%	60%	> 50%
Aziende rappresentate GPL	Valutare il traino del settore nello sviluppo associativo	Lag	n. aziende rappresentate in rapporto al n. totale delle aziende del settore	%	48%	> 50%
Aziende rappresentate BUNKERAGGIO	Valutare il traino del settore nello sviluppo associativo	Lag	n. aziende rappresentate in rapporto al n. totale delle aziende del settore	%	60%	> 50%
Aziende rappresentate BIOCARBURANTI	Valutare il traino del settore nello sviluppo associativo	Lag	n. aziende rappresentate in rapporto al n. totale delle aziende del settore	%	31%	> 50%
Aziende rappresentate LOGISTICA PETROLIFERA	Valutare il traino del settore nello sviluppo associativo	Lag	n. aziende rappresentate in rapporto al n. totale delle aziende del settore	%	52%	> 50%
Soddisfazione dell'associato		Lead	Questionario di gradimento delle attività svolte dall'Associazione	%	75%	> 70%

3.1.3 La prospettiva dei processi interni

I risultati che si desidera conseguire con la strategia sono rappresentati dalla prospettiva che considera i clienti e quindi gli obiettivi della strategia, e da quella economico-finanziaria nella quale si identificano gli effetti economici che scaturiscono dall'azione strategica.

Ma la realizzazione dei risultati è possibile, solo inserendo nella pianificazione strategica, la prospettiva dei processi interni e quella dell'apprendimento che mette in luce la natura dei processi interni, il "core" sul quale puntare al massimo dell'efficienza per raggiungere gli obiettivi strategici aziendali prefissati.

Detti processi, consentono all'organizzazione aziendale di intercettare e fidelizzare i clienti oltre che assicurare l'effetto di conseguire il reddito sperato.

I processi gestionali operativi, quelli di gestione della clientela e quelli di innovazione, rappresentano l'insieme dei processi interni dell'azienda.

Il tempo necessario ad effettuare la *service delivery* è il primo KPI che deve essere monitorato in relazione a questo primo gruppo, tendenzialmente l'attività di consulenza e assistenza alle imprese viene realizzata senza preavviso e con tempi di erogazione molto variabili e poco monitorati.

Data la sua aleatorietà è difficile stabilire un prezzo di vendita e che quindi sia erogato gratuitamente come servizio compreso nella quota associativa.

Assocostieri Servizi nell'attività di consulenza, assistenza alle imprese e formazione propone un documento di offerta nella quale sono indicati i tempi di *service delivery*.

Le attività di selezione, soddisfazione e fidelizzazione della clientela sono incluse all'interno dei processi di gestione dei clienti.

Il cliente che entra in Assocostieri solitamente lo fa con una specifica richiesta che può riguardare sia un servizio o che abbia natura associativa.

Il cliente però deve essere guidato ai fini del puro "*cross-selling*" e della sua conseguente fidelizzazione.

In ultimo luogo, i processi di innovazione fanno riferimento alle attività di R&D di opportunità per ottenere un vantaggio competitivo riguardo nuovi prodotti, servizi e processi rispetto agli altri *competitors*.

Come già emerso nella prospettiva dei clienti, al giorno d'oggi per soddisfare i bisogni emergenti degli attuali associati e dei potenziali è necessario proporre non solo i tradizionali servizi ma anche servizi innovativi come servizi di accreditamento e supporto radicati in tutto il paese, nuovi sistemi di controllo e modelli di organizzazione.

Gli indicatori utili per la realizzazione dell’offerta di un nuovo servizio sono sul piano della valutazione del personale impiegato, il carico di lavoro aggiuntivo, le politiche di *pricing* ed eventuali nuove assunzioni.

In conclusione per la prospettiva dei processi interni possiamo individuare come KPIs di tipo “*lag*” il tempo medio di erogazione del servizio, tuttavia questo dato è estremamente variabile vista la natura diversa da caso a caso dei servizi erogati, e dunque risulta essere un indicatore di difficile monitoraggio per l’associazione, tuttavia per l’attività operativa di Assocostieri Servizi è invece un indicatore più facilmente misurabile e maggiormente significativo, vista la maggiore standardizzazione dei servizi offerti. Assocostieri Servizi, infatti, offre molti servizi indicandone il tempo stimato di erogazione, misurare la percentuale del rispetto dei tempi prefissati, diventa dunque un “*lag indicator*” quasi indispensabile per la valutazione dell’efficienza dei processi interni.

Per i KPI di tipo “*lead*” invece la valutazione del numero personale impiegato e del carico di lavoro aggiuntivo per i processi di ricerca e sviluppo di nuovi servizi, possono essere considerati di grande importanza per le scelte strategiche dell’organizzazione.

Di seguito una proposta di BSC relativa alla prospettiva dei processi interni, realizzata grazie ai dati gentilmente concessi da Assocostieri, aggiornati al 27/12/2021.

Balanced Scorecard						
Oggetto	Obiettivo	Tipo	KPIs	Unità di misura	Dato attuale	Target
Processi Interni						
Service Delivery nei tempi indicati per alcuni servizi	Monitorare l’efficienza dei processi	Lag	Percentuale servizi con tempistiche non rispettate	%	-	< 10 %
Pratiche evase	Valutare il carico di lavoro	Lag	Numero pratiche evase	n.	-	-
Processi R&D	Valutare il livello di R&D per migliorare le scelte strategiche	Lead	n. personale impiegato	n.	-	-
Processi R&D	Valutare il livello di R&D per migliorare le scelte strategiche	Lead	Percentuale carico di lavoro aggiuntivo per impiegato	%	-	-
Gestione clienti	Valutare la fidelizzazione dei clienti	Lead	Variatione rinnovi associativi	%	+ 12%	+ 10%
Quesiti degli associati	Monitorare l’efficienza dei processi	Lead	Tasso di risoluzione dei quesiti sottoposti	%	98%	> 50%
Quesiti degli associati	Monitorare l’efficienza dei processi	Lag	Tasso quesiti risolti entro 30gg	%	51%	> 50%

3.1.4 La prospettiva dell'apprendimento e della crescita

La prospettiva dell'apprendimento e crescita individua gli obiettivi e le misure necessarie a guidare la crescita organizzativa, scegliendo i *driver* essenziali per il raggiungimento di un vantaggio competitivo nel lungo termine e garantendone la sostenibilità.

Tipicamente le aziende utilizzano sistemi di misurazione di stampo economico-finanziario che per loro natura sono rivolti al breve periodo, tralasciando l'investire per migliorare le capacità e le competenze interne, poiché sono investimenti costosi che gravano sul bilancio e potrebbero precludere l'ottenimento di una buona performance nel breve periodo. Questo tipo di scelta può portare a gravi carenze di competitività nel lungo periodo, risultando disastrose per l'impresa.

Se applichiamo queste valutazioni alle realtà associative, per mezzo della prospettiva dell'apprendimento e della crescita possiamo comprendere come sia importante per il futuro investire in *assets* intangibili come ricerca e sviluppo, formazione, adeguamento dei processi, garantendo dunque anche alle altre prospettive una crescita ed un miglioramento costante. Il capitale umano, ovvero le competenze, la capacità e le conoscenze dei dipendenti, il capitale informativo, ovvero i data base e vari sistemi gestionali, il capitale organizzativo, ovvero la cultura organizzativa, gli stili di leadership, le abilità di lavorare in team, la capacità di gestire il capitale umano, sono gli assets su cui è imperniata la quarta prospettiva.

Le risorse umane rappresentano in ogni organizzazione l'elemento dal quale non si può prescindere per ottenere i successi aziendali. Pertanto, le competenze, le capacità, la serenità nell'ambiente di lavoro e il legame dei dipendenti all'azienda, da sempre va tenuto in alta considerazione in quanto porta a superare molti ostacoli e stimola la produttività. Il fattore umano va considerato almeno sotto il profilo della soddisfazione, della fedeltà e della produttività. La BSC dovrebbe essere in grado di sintetizzare per ognuno degli aspetti su esposti, misure/indicatori specifici. Infatti, un dipendente insoddisfatto potrebbe non essere fedele e probabilmente sarà scarsamente produttivo. Alcuni elementi che possono incidere sulla soddisfazione dei dipendenti sono rappresentati dal grado di coinvolgimento nelle decisioni, dalla possibilità di vedersi riconosciuto il buon lavoro svolto, dall'accesso alle informazioni che consentono di poter svolgere al meglio le proprie mansioni, da un incoraggiamento alla creatività e dal supporto alle funzioni di staff.

Generalmente le imprese misurano la soddisfazione dei dipendenti attraverso un sondaggio annuale o a periodicità mensile con campionamento.

Quanto alla fedeltà del dipendente essa si focalizza sull'idea che i dipendenti rappresentano un investimento per il futuro per cui occorre fare sforzi per creare un'adeguata capacità di apprendimento e di sviluppo delle competenze ed allo stesso tempo bisogna evitare di perdere quei dipendenti per i quali l'impresa ha un interesse di lungo termine. Perdere un dipendente equivale a perdere capitale intellettuale.

Una misura utile in proposito è costituita dal tasso di turnover del personale chiave.

La produttività interviene, infine, come misura di risultato dell'impatto di una serie di fattori che incidono sui dipendenti, in particolare sul loro morale, sulle loro competenze, sulla capacità di innovarsi, di migliorare i processi interni e la soddisfazione del cliente. L'obiettivo in quest'area di indagine è quello di rapportare l'output al numero di dipendenti utilizzati per produrre lo stesso output.

Un modo semplice per verificare questo obiettivo è il calcolo dei ricavi per addetto.

La motivazione e le capacità dei dipendenti possono essere essenziali per ottenere determinati risultati legati alla soddisfazione dei clienti e ai processi interni, ma occorre anche poter governare le informazioni per poter essere realmente competitivi. Il sistema informativo diventa un elemento imprescindibile: i dipendenti che si trovano a contatto diretto con gli associati necessitano di accurate informazioni in tempi utili per intrattenere un corretto rapporto con le loro controparti aziendali.

Occorre essere informati sul segmento che ciascun cliente rappresenta in modo da poter valutare lo sforzo necessario non solo a soddisfare il cliente nella transazione corrente, ma anche a riconoscere e soddisfare le sue esigenze emergenti. Un feedback rapido, tempestivo ed accurato sul servizio prestato consente di attivare inoltre un processo continuo di miglioramento e riduzione di disservizi.

Questo risultato si può ottenere grazie anche ad un supporto informativo adeguato che mappi i profili degli associati e delle loro esigenze. Anche il personale più preparato ed in grado di accedere alle informazioni necessita, tuttavia, di essere motivato ad agire nell'interesse dell'associazione attraverso uno stile partecipativo. Un fattore che incide sull'apprendimento e la crescita è, pertanto, costituito dal clima organizzativo, che dovrebbe favorire la motivazione e lo spirito di iniziativa dei dipendenti, nonché una loro responsabilizzazione, coinvolgimento e coerenza di comportamento. È possibile misurare gli effetti della motivazione del personale calcolando il numero di suggerimenti per dipendente ed anche il numero di suggerimenti effettivamente realizzati, in questo modo si dimostra anche se e in che misura l'associazione prende sul serio le idee dei dipendenti.

Per la prospettiva dell'apprendimento e crescita gli indicatori di tipo "lag" che possono essere utilizzati sono il numero di decisioni condivise con i dipendenti, che

permette la valutazione del grado di soddisfazione medio dei dipendenti, il ricavo per addetto è un altro indicatore utile al fine di misurare la produttività di ogni addetto e quindi indirettamente permette la valutazione dell'efficienza dei processi produttivi, infine la percentuale di suggerimenti dei dipendenti effettivamente realizzati fornisce una misura per valutare la motivazione dei dipendenti. Sul piano della valutazione della crescita troviamo invece la percentuale delle vendite dei nuovi progetti introdotti rispetto alle vendite totale, questo KPI fornisce una misura della risposta del mercato alle nuove offerte di valore introdotte da Assocostieri.

Per i KPI di tipo *“lead”* invece il numero di corsi di aggiornamento per i dipendenti risulta essere un importante indicatore strategico per un'organizzazione come Assocostieri, che fa della preparazione dei suoi dipendenti un vanto. A livello strategico per il bene dell'Associazione, oltre alla preparazione, è importante che vi sia un buon livello di fedeltà del capitale umano, ciò può essere misurato con il tasso di turnover del personale chiave. La digitalizzazione di tutta l'organizzazione, anche a causa dell'avvento della pandemia da Covid-19, è divenuto un aspetto importante da monitorare per garantire una migliore erogazione dei servizi. Infine, come abbiamo visto nella prospettiva dei clienti, per Assocostieri è importante rimanere sempre all'avanguardia in quanto a servizi offerti, dunque per valutare lo sviluppo dell'organizzazione è utile monitorare il numero di nuovi servizi in fase sperimentale.

Di seguito una proposta di BSC relativa alla prospettiva dell'apprendimento e crescita, realizzata grazie ai dati gentilmente concessi da Assocostieri, aggiornati al 27/12/2021.

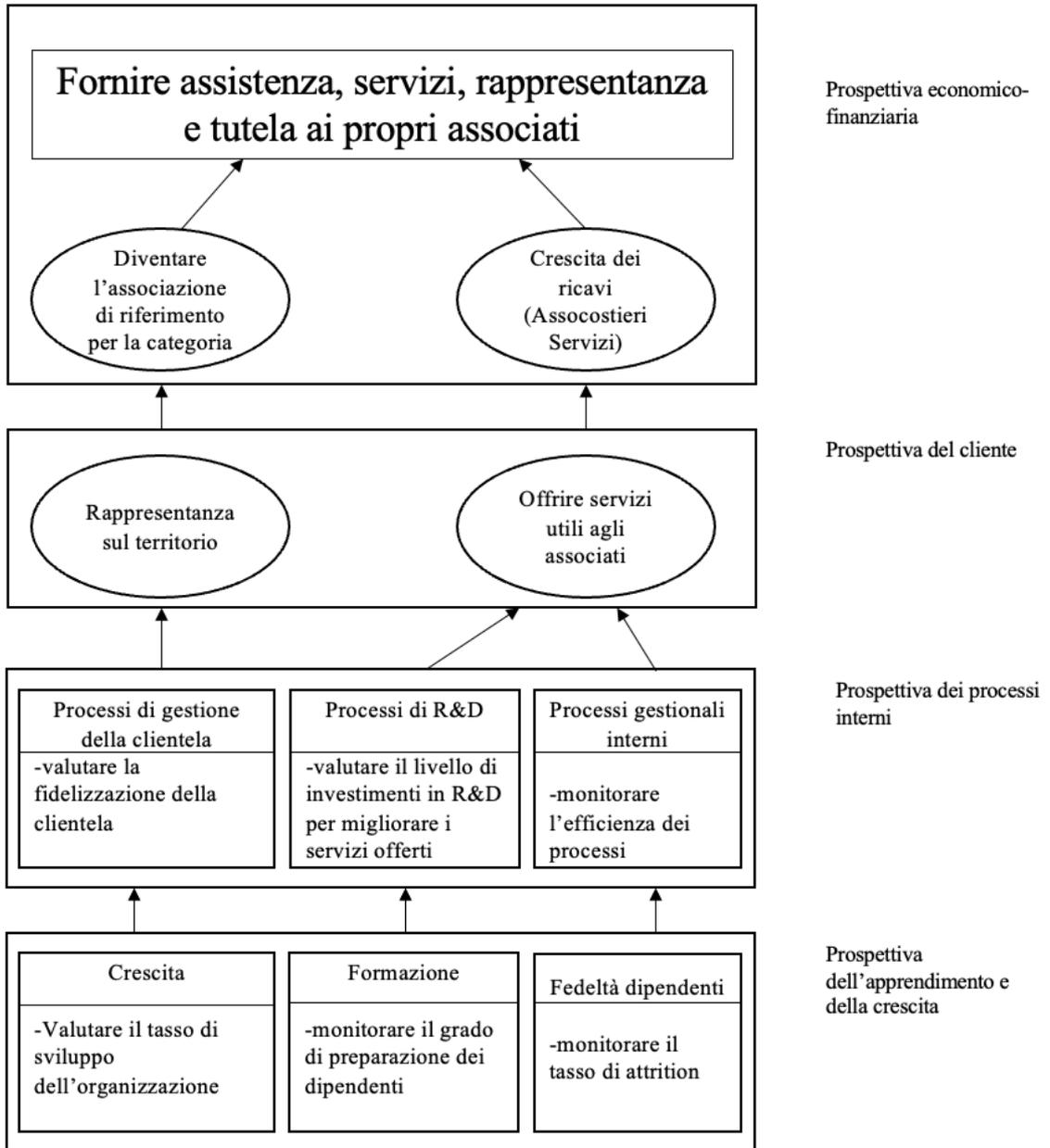
Balanced Scorecard						
Oggetto	Obiettivo	Tipo	KPIs	Unità di misura	Dato attuale	Target
Apprendimento e crescita						
Soddisfazione dipendenti	Valutazione grado di soddisfazione dipendenti	Lag	n. decisioni condivise con i dipendenti	n.	-	-
Produttività dipendenti	Valutare l'efficienza media per addetto	Lag	Ricavi per addetto	Ricavi relati al processo / n. addetti necessari al processo	-	-
Formazione dipendenti	Monitorare il grado di preparazione dei dipendenti	Lead	Spese per formazione/spese totali dell'Associazione	%	0,05%	≥ 5%
Fedeltà dipendenti	Monitorare la fedeltà dei dipendenti	Lead	Percentuale turnover del personale chiave	%	40%	< 10%
Crescita	Valutare l'incidenza dei nuovi progetti	Lag	Percentuale vendite dei nuovi servizi	%	-	-
Crescita	Valutare il tasso di sviluppo dell'organizzazione	Lead	Numero servizi in fase sperimentale	n.	-	-
Motivazione dipendenti	Valutare la motivazione dei dipendenti	Lag	Percentuale di suggerimenti dei dipendenti effettivamente realizzati	%	-	-
Digitalizzazione	Valutare il tasso di innovazione interna	Lead	Costo degli interventi/totale dei costi	%	3,71%	≥ 5%

3.1.5 La mappa strategica

Come si è visto nel precedente capitolo, la mappa strategica fornisce al management uno schema utile per descrivere e gestire l'interazione fra misure di performance nelle quattro prospettive d'analisi (Gatti 2011). Essa, infatti, pone in evidenza i rapporti causa-effetto tra gli obiettivi aziendali, i *drivers* di creazione del valore, i KPIs e i processi aziendali. Solitamente, nella redazione delle mappe strategiche si tende a mettere in mostra principalmente il legame tra la strategia e il raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari che sintetizzano in termini monetari e quantitativi la capacità dell'azienda nel creare valore, in una realtà associativa come è Assocostieri, abbiamo visto come gli obiettivi economico-finanziari perdano di significato, rappresentando più che altro dei vincoli per la sopravvivenza dell'organizzazione. Guardando alla *mission* di Assocostieri, “*L'Associazione ha per oggetto la tutela degli interessi delle Aziende associate nelle sedi istituzionali, politiche e tecniche nazionali comunitarie ed internazionali competenti in materia di logistica energetica.*” (Codice Etico Assocostieri, Luglio 2017) è possibile individuare come obiettivo strategico, il diventare l'associazione di riferimento per l'intero settore. Diversamente, per la controllata Assocostieri Servizi la crescita dei ricavi può essere considerato un obiettivo vero e proprio.

Per raggiungere questi obiettivi, come è stato visto nella prospettiva dei clienti è necessario per Assocostieri, ampliare il numero dei propri associati su tutto il territorio nazionale, affiancando un'offerta di servizi esaustiva per le imprese già associate.

Questi risultati possono essere ottenuti solo grazie ad un'attenta analisi dei processi interni che devono da un lato, monitorare e dunque fidelizzare il più possibile la "clientela" (gli associati) e dall'altro ricercare costantemente di migliorare l'offerta di valore per l'associato sia sul piano dell'innovazione dei servizi offerti che sulla loro erogazione. Infine, in relazione alla prospettiva di apprendimento e crescita, è opportuno per l'organizzazione valutare il tasso di sviluppo dell'organizzazione per comprendere quali sono i fattori che influenzano la fidelizzazione dei clienti e generano la volontà di associarsi da parte di nuove imprese. Inoltre, al fine di proporre nuovi servizi e migliorarne l'erogazione, la formazione dei dipendenti e la loro fedeltà vanno tenuti in grande considerazione.



3.2 CONCLUSIONI

Il modello della BSC può trovare quindi, solide basi di implementazione anche in realtà no-profit di natura associativa come quella di Assocostieri,

“La BSC ha certamente il vantaggio della compattezza e della flessibilità delle valutazioni.” (Soria, 2019)

La suddivisione dell'organizzazione nelle varie prospettive offre la possibilità di eseguire un'analisi centrata su una o più delle quattro prospettive, con un numero limitato di obiettivi strategici che possono essere perseguiti, oltre che la classica valutazione dell'insieme.

La BSC, però, deve essere costruita appositamente considerando le caratteristiche di ogni specifica azienda e non può essere un modello unico per tutte, data la singolarità e le peculiarità di ogni realtà economica.

In tal senso, si è appreso come non sia possibile fornire uno schema per l'elaborazione della mappa strategica efficace per qualsiasi tipo di azienda, ma è necessario che ogni organizzazione individui la propria attraverso un percorso logico di traduzione della *mission* aziendale in termini operativi.

“Chiaramente, se si volesse fornire un modello standard di mappa strategica, al primo posto si dovrebbe posizionare la prospettiva economico-finanziaria, ma nelle realtà associative questo non è possibile in quanto Assocostieri è un soggetto che deve perseguire una *mission* di natura “politico-istituzionale” e gli indicatori economico-finanziari sono vincoli da rispettare e non risultati da ottenere.” (Soria, 2019)

È importante tenere presente anche, che fra gli stakeholder di Assocostieri, oltre agli associati/clienti vi sono i soggetti politico-istituzionali di cui tener conto nello svolgimento dell'attività associativa con effetti sulla direzione organizzativa sia a fini strategici che gestionali.

Nell'applicazione della Balanced Scorecard ad Assocostieri vi è un'altra caratteristica su cui porre l'accento, ovvero, il fatto che i rapporti causa-effetto spesso non sono lineari, ma, più o meno indirettamente, circolari.

Le realtà associative a volte possono essere più articolate rispetto ad una normale azienda e può accadere che un'azione strategica intrapresa e focalizzata su uno specifico obiettivo, in realtà abbia riflessi o ripercussioni su un settore di business aggiuntivo o secondario.

Di questo si deve tener conto nell'elaborazione sia dell'obiettivo strategico che dei relativi indicatori di performance.

Purtroppo, però, il contesto esterno non è abbastanza considerato dalla Balanced Scorecard, e questo costituisce un limite di tale strumento di misurazione.

Infatti, quasi tutti gli indicatori di attuazione della strategia sono indicatori interni, anche se rivolti a soggetti esterni come gli associati o clienti.

Non è da sottovalutare però che spesso l'intervento è possibile solo su oggetti di misurazione endogeni e quindi le grandezze esogene, di difficile misurazione, possono compromettere una esatta realizzazione della strategia.

“Risulta sempre valido unire alla Balanced Scorecard, utilizzata per gestire la performance dell'organizzazione, un pannello di monitoraggio delle condizioni esterne che aiuti l'organizzazione a capire come i cambiamenti di certe condizioni possano influenzare la performance dell'organizzazione stessa.” (Soria, 2019)

È necessario monitorare l'attività dei propri competitors, degli aspetti macroeconomici, politici, legislativi e di ogni altro elemento dell'ambiente in cui opera l'azienda. Tutto ciò è di grande rilevanza sia per la creazione della migliore strategia, sia della sua corretta attuazione. Queste possibili distorsioni della BSC, presenti anche nell'applicazione in Assocostieri, rappresentano alcuni dei fattori da non tralasciare per non incorrere in errate valutazioni strategiche o altri errori valutativi.

Di conseguenza si deve notare come l'utilizzo della Balanced Scorecard anche in realtà associative tipo Assocostieri, non sia incondizionatamente valido, ma deve essere considerato quali sono gli eventuali limiti ed è quindi opportuno prendere le dovute precauzioni di utilizzo. Un sistema informativo aziendale adeguato ed affidabile sicuramente aiuta nell'aggregazione e disaggregazione delle informazioni derivanti dagli indicatori di performance, in modo da tutelare l'operato del management imprenditoriale. A fianco a questa condizione sarà necessario, a conseguenza dell'utilizzo dello strumento, procedere a fasi successive di implementazione che prevedano un'adeguata formazione di competenze e capacità critica nei vertici aziendali per giungere ad una valutazione strategica dello strumento.

Tuttavia, pur ponendo alcune condizioni o precauzioni di utilizzo è bene tener presente come un'analisi troppo semplicistica della Balanced Scorecard, possa condurre ad una serie di distorsioni applicative tra le quali si evidenziano: il rischio di non tener conto di tutti gli stakeholder dell'organizzazione o di privilegiare nelle valutazioni alcuni stakeholder rispetto ad altri, il rischio di ritenere di poter restringere la complessità di un'organizzazione nelle sole quattro prospettive classiche, il rischio di privilegiare la valutazione e la gestione della performance senza considerare un'opportuna gestione del rischio.

Sebbene, come è stato descritto sia necessario implementare lo strumento con le dovute accortezze e tenendo ben presente i limiti dello stesso, si ritiene, tuttavia, che la Balanced Scorecard sia un sistema in continua evoluzione e miglioramento che, se utilizzato correttamente, può contribuire in maniera determinante al successo di qualsiasi organizzazione. L'implementazione del modello BSC attraverserà una fase di valutazione preventiva ed una consuntiva che, strettamente correlate, daranno luogo a variazioni nella definizione dei target, dei KPIs e delle azioni, utili al controllo direzionale tradizionale.

CONCLUSIONE

Il presente elaborato è stato redatto al fine di dimostrare l'importanza della Balanced Scorecard all'interno dell'insieme degli strumenti di Pianificazione e Controllo.

La Balanced Scorecard ad oggi risulta essere infatti lo strumento che meglio si adatta ai repentini cambiamenti dell'ambiente esterno nel quale le organizzazioni di qualsiasi settore si trovano ad operare. I sistemi di controllo tradizionali, come è stato visto nel primo capitolo, basano la propria efficacia su risultati già verificatisi e privilegiano esclusivamente logiche economico-contabili, non supportando adeguatamente i manager nella pianificazione strategia, nel miglioramento continuo dei processi aziendali e nell'adeguamento della proposta di valore alla luce dei cambiamenti dell'ambiente esterno. La vera ricchezza di una organizzazione, infatti, non è di natura esclusivamente finanziaria, ma anzi è composta da elementi non tangibili come le competenze dei dipendenti e le relazioni con la clientela. È facile comprendere dunque, come vi sia la necessità di uno strumento come la Balanced Scorecard che integri la capacità di analisi economico-finanziaria dei sistemi tradizionali con la capacità di avere un ampio orizzonte temporale, di poter essere modellato in base agli input dell'ambiente esterno, al tipo organizzazione e al tipo di strategia che si sta perseguendo. Come è stato visto nell'ultimo capitolo, vi sono delle realtà come gli enti no-profit nei quali il risultato economico non è il fulcro dell'attività aziendale e dunque un sistema di controllo tradizionale non risulterebbe efficace, mentre uno strumento di più ampio respiro come la Balanced Scorecard può fornire un valido supporto nella gestione.

Infine, in questo elaborato, con l'applicazione della BSC alla realtà di Assocostieri, si è potuta apprezzare la compattezza e la flessibilità delle valutazioni di questo modello. Il caso di Assocostieri lascia intendere, infatti, quanto sia importante prestare attenzione alle esigenze dei clienti (in questo caso associati) e agli input che provengono dall'ambiente esterno nel quale operano sia l'organizzazione sia gli stakeholder, e come solo un modello strutturato su più prospettive come la Balanced Scorecard possa risultare utile alla gestione dell'organizzazione.

BIBLIOGRAFIA

- Berkman E. , “Hot to use the Balanced Scorecard”, CIO Magazine, May 15, 2002
- Brusa L. , “Sistemi manageriali di programmazione e controllo”, Giuffrè, Milano, 2000
- Busco C. , “La Balanced Scorecard tra strategia e misurazione delle performance”, Manuale del controllo di gestione, Milano, IPSOA, 2005
- Busco C. , Quattrone P. , “Exploring how the Balanced Scorecard engages and unfolds: articulating the visual power of accounting inscriptions”, Contemporary Accounting Research, Vol. 32 No. 3, Winter 2015, pp. 1236–1262
- Costa E. , Ramus T. (2010), “Mission strategie e valutazioni delle performance delle aziende no profit in un approccio di stakeholder management”, in Euricse Working papers No. 7/2010
- Francioli F. , “Management Control”, Franco Angeli Edizioni, 2018
- Gatti M. , “Balanced Scorecard e Cost management, riferimenti teorici e casi aziendali”, Esculapio, Bologna, 2011
- Graham, I., Goodall, P., Peng, Y. et al., “Performance measurement and KPIs for remanufacturing”, Jnl Remanufactur 5, 2015
- Kaplan R. , Norton D. , “Allineamento strategico, Come usare la Balanced Scorecard per aumentare la competitività”, Isedi, 2006.
- Kaplan R. , Norton D. , “Balanced Scorecard, tradurre la strategia in azione”, Isedi, 2000.
- Kaplan R. , Norton D. , “Building a strategy focused organization - BSC Report”, Harvard Business Review, 1999.
- Kaplan R. , Norton D. , “L’impresa orientata dalla strategia – Balanced Scorecard in azione”, Isedi, 2006.
- Kaplan R. , Norton D. , – Mapped Strategiche – Isedi 2005
- Kaplan R. , Norton D. , “The Balanced Scorecard - The measures that drive the performance”, Harvard Business Review, 1992.
- Kotler, Keller, Ancarani, Costabile, “Marketing Management”, 15^a edizione, Pearson, Milano, 2017
- Lawrie, GJG, Kalff, D. e Andersen, HV, (2005). “Balanced Scorecard e gestione basata sui risultati: sistemi convergenti di gestione delle prestazioni”
- Marasca S. , Marchi L. , Riccaboni A. , “Controllo di gestione, metodologie e strumenti”, Arezzo, Knowità editore, 2013
- Marchi L. , “L’evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna”, Management Control, 2011

Tonchia S. , La Guida del Sole 24Ore alla Balanced Scorecard: “Progettare e Gestire il Sistema Aziendale delle Prestazioni”, Gruppo 24 Ore, 2009

Sicca L., La gestione strategica dell’impresa, CEDAM, Padova, 2003

Soria D., Case History: “La balanced scorecard nelle associazioni di categoria: il caso Assocostieri”, Ipsoa, Controllo di Gestione, 06/2019, pp 53-62

Zanda G. , “La funzione direzionale del controllo”, Cagliari, 1968

SITOGRAFIA

www.assocostieri.it

www.ilsole24ore.com

www.performancemanagementreview.org

www.strategieaziendali.eu

www.strategiaecontrollo.com