

Lorenzo Lucianetti

BALANCED SCORECARD E CONTROLLO AZIENDALE

Il contributo della scheda
di valutazione bilanciata
alla gestione aziendale



Copyright © MMIV
ARACNE editrice S.r.l.

www.aracne-editrice.it
info@aracne-editrice.it

via Raffaele Garofalo, 133 A/B
00173 Roma
redazione: (06) 72672222 – telefax 72672233
amministrazione: (06) 93781065

ISBN 88-7999-854-3

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: ottobre 2004

INDICE

Presentazione del lavoro	13
--------------------------------	----

Capitolo I

LA *BALANCED SCORECARD* ED I SISTEMI DI CONTROLLO DIREZIONALE

1.1	Introduzione	27
1.2	Il controllo aziendale: prospettiva storica e riorientamento del sistema di controllo di gestione alla luce delle nuove tendenze evolutive.....	35
1.2.1	Il controllo direzionale alla luce dei nuovi orientamenti	59
1.3	Il tradizionale sistema degli strumenti del controllo di gestione: verso una nuova filosofia di governo aziendale	67
1.4	La <i>Balanced Scorecard</i> : caratteri di tipicità di un sistema di misurazione multidimensionale e integrato	74
1.4.1	Le caratteristiche della <i>Balanced Scorecard</i> nell'ambito delle nuove tendenze del controllo	81
1.4.2	Multidimensionalità ed integrazione del sistema di misurazione della <i>Balanced Scorecard</i>	87
1.5	L'evoluzione del modello della "scheda di valutazione bilanciata"	95
1.6	Analogie e differenze tra la <i>Balanced Scorecard</i> e gli altri modelli evoluti di pianificazione e controllo	110

1.6.1	Il modello del <i>Management by Objectives</i> (MBO) e la <i>Balanced Scorecard</i>	112
1.6.2	Il <i>Tableau de Bord</i> (TdB) e la <i>Balanced Scorecard</i>	124
1.7	Punti di forza e di debolezza della scheda di valutazione bilanciata	134

Capitolo II

LA BALANCED SCORECARD COME STRUMENTO DI MISURAZIONE DELLE PERFORMANCE PER IL RAGGIUNGIMENTO DEGLI OBIETTIVI AZIENDALI

2.1	L'importanza della misurazione della <i>performance</i> nel sistema aziendale: alcune considerazioni introduttive	151
2.1.1	Brevi considerazioni sul generale problema della misurazione delle <i>performance</i>	157
2.2	Il ruolo del sistema degli obiettivi aziendali nel funzionamento della scheda di valutazione bilanciata: prime riflessioni	168
2.2.1	Gli obiettivi e la strategia aziendale.....	175
2.2.2	Le relazioni tra gli obiettivi e gli indicatori di risultato nel sistema delle <i>Balanced Scorecards</i>	178
2.3	La misurazione della <i>performance</i> economico-finanziaria e la creazione di valore	183
2.3.1	La dimensione economico finanziaria e la strategia aziendale.....	185
2.3.2	La <i>Balanced Scorecard</i> nell'ottica della creazione del valore	187

2.3.2.1	La prospettiva della teoria delle risorse quale determinante della creazione del valore.....	194
2.4	La dimensione della clientela e la <i>customer satisfaction</i>	200
2.4.1	La misurazione della <i>customer satisfaction</i> nel modello <i>Balanced Scorecard</i>	207
2.4.2	I <i>driver</i> della <i>performance</i> della soddisfazione dei clienti: la proposta di valore.....	212
2.5	La dimensione dei processi interni e l' <i>Activity Based Management (ABM)</i> : considerazioni introduttive	220
2.5.1	I <i>driver</i> della <i>performance</i> dei processi gestionali operativi: le misure di tempo, qualità e costo	227
2.5.2	Logiche e strumenti di integrazione e supporto al modello della <i>Balanced Scorecard</i> : il contributo dell' <i>ABM</i> e dell' <i>ABC</i> al miglioramento dei processi operativi aziendali.....	238
2.6	La dimensione dell'apprendimento e della crescita ed il ruolo delle risorse immateriali	248
2.6.1	Le risorse immateriali nell'economia dell'impresa. Considerazioni generali.....	253
2.6.2	<i>Intangible assets</i> e <i>Balanced Scorecard</i>	258

Capitolo III

LA *BALANCED SCORECARD* NEI PROCESSI DI GESTIONE E VALUTAZIONE DELLE RISORSE UMANE

3.1	Premessa	261
3.2	Considerazioni sullo studio delle risorse umane nel pensiero organizzativo ed economico aziendale	265
3.3	Di taluni aspetti della strategia di gestione delle risorse umane	277
3.4	Il capitale intellettuale e la generazione di valore	288
3.4.1	Alcuni modelli per la misurazione del capitale intellettuale: il contributo della <i>Balanced Scorecard</i>	304
3.5	Il contributo della scheda di valutazione bilanciata allo sviluppo dei processi di formazione e apprendimento della conoscenza (<i>knowledge management</i>)	323
3.6	La <i>Balanced Scorecard</i> a supporto dei processi di formazione e addestramento	338
3.6.1	Aspetti peculiari dell'attività di formazione nella scheda di valutazione	344
3.7	Il ruolo della <i>Balanced Scorecard</i> a supporto dei meccanismi di incentivazione	352
3.7.1	La motivazione agli incentivi	360
3.7.2	Il sistema degli incentivi nella logica della <i>Balanced Scorecard</i>	367

Capitolo IV

LA *BALANCED SCORECARD* NEI PROCESSI DI COMUNICAZIONE AZIENDALE

4.1	Premessa	373
4.2	La <i>Balanced Scorecard</i> nei processi di comunicazione e implementazione della strategia aziendale: la scheda di valutazione come sistema di <i>management</i> strategico	381
4.3	La comunicazione della strategia come processo continuo.....	387
4.4	Il ruolo della <i>Balanced Scorecard</i> come sistema di <i>feedback</i> strategico ed operativo: aspetti generali del meccanismo di <i>feedback</i> nel controllo di gestione.....	393
4.4.1	Il <i>feed-back</i> strategico e operativo della <i>Balanced Scorecard</i>	397
4.5	Il contributo della <i>Balanced Scorecard</i> alla comunicazione interna aziendale: aspetti metodologici	404
4.6	Gli strumenti per la comunicazione interna impiegati per favorire l'utilizzo di una <i>Balanced Scorecard</i>	420
4.7	Di taluni aspetti della funzione della <i>Balanced Scorecard</i> nell'ambito dei processi di comunicazione esterna aziendale.....	429
 BIBLIOGRAFIA		 439
 SITOGRAFIA		 464

Presentazione del lavoro

L'incremento del livello di complessità gestionale all'interno delle imprese ha generato situazioni nelle quali i vecchi meccanismi standardizzati, propri del controllo di gestione tradizionale, si sono rivelati col passare degli anni strumenti inadeguati e non più attuali alle reali esigenze di governo aziendale.

Il controllo di gestione tradizionale analizzava gli obiettivi da raggiungere secondo una prospettiva verticale, e verticistica, dell'organizzazione, avendo il principale scopo di limitare il proprio ambito di applicazione alla verifica dei risultati di natura prettamente economico-finanziaria, quasi esclusivamente orientati al breve periodo e con *standard* di risultato predeterminati. Esso risulta, in definitiva, non sufficiente e non in grado di assicurare una valutazione delle azioni e delle strategie aziendali.

Già nel lontano 1965, uno dei precursori degli studi di *management*, Robert N. Anthony, con la famosa pubblicazione intitolata *Planning e Control System* testimoniava come il controllo di gestione dell'epoca, fosse incentrato sui risultati economico finanziari dell'impresa e sui fenomeni interni che li determinavano. Si parlava in tal senso soprattutto di aspetti legati all'efficienza e all'efficacia ricercando i collegamenti tra il piano strategico e lo strumento che operativamente aveva il compito di supportarlo: il *budget*.

Ma dalla prima metà degli anni settanta si verificarono, a livello macro-economico, fenomeni ambientali come lo *shock* petrolifero e le successive, nonché conseguenti, spinte inflazionistiche, con andamenti congiunturali assolutamente imprevedibili che contribuirono a rendere i sistemi di pianificazione e controllo di allora non adeguati alle nuove emergenti problematiche economico-aziendali.

La pianificazione strategica che lo stesso Anthony aveva contribuito a definire (*strategic planning*) ed a tenere distinta dai concetti di controllo direzionale (*management control*) e di controllo operativo (*operational control*) entrò in una profonda crisi che contribuì a rendere il suo ruolo, nonché la sua funzione nelle vicende imprenditoriali, sempre meno preponderante.

Si abbandonava progressivamente tale strumento che tendeva inesorabilmente a lavorare su orizzonti temporali diventati troppo lunghi per le capacità di previsione delle imprese e si iniziava a parlare di attività orientate al breve periodo ma allo stesso tempo caratterizzate da una “sensibilità” alla strategia.

Inoltre a causa dell’evoluzione dell’ambiente esterno, sempre più caratterizzato dall’accentuarsi di una concorrenza agguerrita e qualificata, cominciava a divenire forte l’esigenza di un controllo di gestione che permettesse di creare e gestire vantaggi competitivi e di monitorare sistematicamente l’ambiente esterno di riferimento.

L’iter di questo processo evolutivo portò Peter Lorange a proporre, nel 1977, la definizione di controllo strategico (*strategic control*), identificando per esso quattro tipologie di controllo in funzione del combinarsi di due variabili: il grado di prevedibilità dell’evoluzione delle variabili dell’ambiente esterno ed il grado di discrezionalità della risposta potenziale da parte dell’impresa.

Si cominciava dunque a parlare di funzione del controllo di gestione in un’ottica strategica. Il controllo di gestione diventava strategico allorquando cercava di metter in atto la strategia a livello di gestione operativa ponendo con sistematicità l’attenzione sulle conseguenze strategiche dell’operare quotidiano.

In tempi più recenti, l’esigenza di nuovi strumenti di controllo è stata ulteriormente accentuata dal passaggio dalla c.d. “era industriale” all’“era dell’informazione”, che ha contribuito in maniera notevole a modificare l’ambiente competitivo richiedendo alle imprese la capacità di gestire strategicamente i beni immateriali, la cui gestione è diventata preponderante rispetto alla capacità di gestione dei beni materiali. Le risorse immateriali permettono all’impresa di sviluppare relazioni con i clienti, introdurre nuovi prodotti, realizzare prodotti di qualità più elevata, sostenere le competenze e la motivazione dei dipendenti, sfruttare a fondo i sistemi informativi.

In questo modo il vantaggio competitivo, basato storicamente su fattori materiali (scorte, costo di produzione, ecc.), passa ad essere definito anche sulla base della valutazione ed identificazione dei beni immateriali (marchi e brevetti – innovazione, soddisfazione del cliente, risorse umane, ecc.).

Questa evoluzione ha avuto come principale conseguenza il fatto di mettere in evidenza i limiti della tradizionale *management accounting* e l'insieme degli strumenti che la caratterizzano (*budget*, contabilità analitica, *reporting* economico finanziario). Nasce la forte esigenza di una contabilità direzionale che sia di supporto alla gestione strategica oltre che alla gestione operativa (*strategic management accounting*).

Una delle risposte a questa esigenza è stata data da alcuni autorevoli studiosi di *accounting* nordamericani ed in particolare da un gruppo di accademici appartenenti alla *Business School* di *Harvard*. Il loro lavoro di ricerca da un ventennio a questa parte (iniziato negli anni ottanta) è stato caratterizzato da una continua analisi sull'evoluzione dei sistemi di contabilità direzionale che ha evidenziato i numerosi limiti dei vecchi sistemi contabili. Questi ultimi sono stati letteralmente travolti da numerose critiche presenti in articoli pubblicati su alcune riviste di *management* di spessore internazionale o stigmatizzati con la pubblicazione di opere monografiche, come nel caso del famoso libro "The Rise and Fall of Management Accounting" di Thomas Johnson e Robert Kaplan, nel quale vengono evidenziate le numerose carenze dei sistemi di controllo.

Le principali critiche mosse ai tradizionali sistemi di controllo aziendale sono riassumibili :

1. nell'eccessivo carattere contabile delle informazioni prodotte, troppo limitate ed allo stesso tempo troppo esclusive;
2. nel fatto di essere sistemi a consuntivo in grado di fornire valutazioni per lo più tardive ed inutili ai fini dell'azione manageriale intrapresa;
3. l'utilità delle informazioni che producono risulta troppo spesso essere limitata a poche persone.

Le conclusioni alle quali si è giunti per evidenziare tale stato di crisi della tradizionale contabilità direzionale hanno fatto emergere:

1. una scarsa attenzione alla reale gestione aziendale ed ai fattori critici per l'efficacia e l'efficienza della stessa;
2. una focalizzazione eccessiva su obiettivi economici quali il profitto a breve termine e la non considerazione delle

determinanti fondamentali del successo aziendale di medio lungo- periodo;

3. l'eccessiva attenzione alle informazioni verso l'esterno e non verso l'interno per adempiere agli obblighi civilistici e fiscali.

Si inizia allora a parlare di progressivo accantonamento della logica contabile, principale ispiratrice della logica dei sistemi di controllo, affermando come obiettivo ultimo della gestione aziendale la creazione di ricchezza per le persone che a vario titolo hanno rapporti con essa (*stakeholders*) considerando determinanti attori quali i fornitori, i clienti e le risorse interne oltre alla scontata figura degli azionisti (*shareholders*).

Si fa sempre più largo l'idea che le aziende che avranno successo saranno quelle che potranno disporre di un *management* in grado di individuare i parametri critici del proprio *business*, sia economici che operativi, che rappresentano, alla luce di precise scelte strategiche, le determinanti significative del risultato atteso.

Il controllo di gestione comincia ad essere considerato in una prospettiva più ampia e rinnovata che dovrà occuparsi dell'intero fenomeno aziendale rispettando una visione principalmente olistica e collegata direttamente alla dimensione strategica.

Diventa allora fondamentale ed assume un ruolo centrale il rapporto tra strategia e struttura organizzativa: i meccanismi organizzativi sono chiamati ad adattarsi alle strategie ed alle particolarità specifiche del *business* per sopravvivere ed essere pronti alle nuove sfide competitive.

Come conseguenza dei cambiamenti appena descritti si passa da un modello statico di organizzazione ad uno maggiormente dinamico nel quale l'organizzazione è costretta ad una interazione continua con l'ambiente esterno, apprendendo e rispondendo alle sfide che da esso provengono per mantenere intatte le condizioni di equilibrio aziendale.

Ricapitolando, quindi: la crisi dei tradizionali sistemi di controllo direzionale, ha portato numerose aziende a interrogarsi sulla possibilità di sperimentare e sviluppare nuove metodologie di programmazione e controllo.

Gli strumenti introdotti in questi anni hanno dimostrato nei risultati la loro validità, ma il loro utilizzo "tradizionale" ha evidenziato anche alcuni importanti limiti:

- la "focalizzazione" esclusivamente sui costi, la scarsa attenzione ai risultati, la quasi nulla attenzione agli esiti;
- il perseguimento di "obiettivi contrastanti" collegati ai diversi momenti / interlocutori / tempi di programmazione;
- l'eccessiva "burocratizzazione", generata dalla rigidità delle procedure e da linguaggi non ancora considerati "bagaglio culturale" dei professionisti;
- un "breve orizzonte", stimolato dall'orientamento al raggiungimento degli obiettivi di breve periodo e dal confronto consuntivo trimestrale-*budget*;
- il forte e radicato credo nell'"individualismo"; vengono indotti comportamenti miranti a massimizzare il risultato individuale della singola persona o dell'unità operativa; non si stimola la spontanea collaborazione tra unità operative e la necessità di lavorare in *team*.

Robert Kaplan, è stato uno dei principali innovatori delle metodologie di *management accounting* e di organizzazione aziendale proponendo le risposte alle rinnovate esigenze in ambito di programmazione e controllo e costruendo insieme ad un consulente direzionale, David Norton, il modello della *Balanced Scorecard*.

La traduzione in italiano del termine, recepita dalla dottrina prevalente in materia nonché dalla prassi operativa, è "scheda di valutazione bilanciata" o "scheda segnapunti bilanciata".

L'attributo bilanciata intende porre particolare attenzione sul fatto che si vogliono appunto bilanciare le informazioni economico-finanziarie con altre informazioni, sempre di tipo quantitativo, altrettanto importanti.

La *Balanced Scorecard*, almeno agli inizi della sua teorizzazione è stata concepita come uno strumento di misurazione delle *performance* aziendali che, in termini generali, aiuta il *management* a "vedere" in quale misura un'organizzazione si sta avvicinando agli obiettivi strategici che si è data. Introdotta da Kaplan e Norton nel 1992, le *Balanced Scorecard* configurano una metodologia di controllo strategico che usa una struttura multidimensionale per descrivere, attuare e gestire la strategia di tutta l'organizzazione traducendo la

missione e la strategia di una società in una serie completa di misure della *performance*, che forniscono un modello di struttura per un sistema strategico di misurazione e gestione.

Così definita, la *Balanced Scorecard* è stata ampiamente qualificata come uno strumento di controllo della "direzione di marcia" a disposizione del *management*. Tuttavia col passare del tempo e con gli approfondimenti teorici che hanno coinvolto lo strumento, lo stesso ha visto evolvere il suo ruolo da "semplice" sistema di misurazione delle *performance* di impresa (*performance management system*) a sistema di gestione strategico (*strategic management system*).

La *Balanced Scorecard* si presenta oggi come uno strumento innovativo rispetto ai tradizionali strumenti di controllo direzionale quali la contabilità analitica, il *reporting*, il *budget* poiché il principale elemento di novità del modello *Balanced Scorecard* risiede nella sua natura multidimensionale.

Essa costituisce la risposta all'esigenza di disporre di uno strumento manageriale che aiuti a capire quali risultati (non solo economico-finanziari) l'azienda stia effettivamente raggiungendo e come sia possibile migliorarne la *performance* aziendale. Un sistema di *Performance Management* deve essere, soprattutto, in grado di supportare la comunicazione delle strategie all'interno di tutta l'azienda.

In genere (ma l'architettura del modello della *Balanced Scorecard* deve essere definita caso per caso) le dimensioni necessarie per capire se, e in quale misura, un'organizzazione stia avendo successo rispetto alla strategia prescelta, sono:

1. i risultati economico-finanziari;
2. la soddisfazione dei principali *stakeholders*;
3. l'efficacia dei processi interni;
4. la valorizzazione e la motivazione delle risorse umane.

In termini più generali la valorizzazione della cultura d'impresa e del suo allineamento con il *business* può contribuire a dare un'idea più precisa della solidità delle aziende.

In questo senso, grande importanza è stata data alle *Balanced Scorecard* e ad altri indicatori chiave delle *performance*. Si tratta, in via generale, di individuare degli indicatori di crescita, rinnovamento,

efficienza, solidità e sostenibilità competitiva che vadano oltre i dati di bilancio. Questi fattori, uniti alle indicazioni che emergono dalla reportistica tradizionale, consentono di spostare l'analisi della solidità del *business* di un'azienda dalla gestione contingente a quella strategica.

Due, quindi, sono le motivazioni che rendono innovativo il tentativo di utilizzare la *Balanced Scorecard* come strumento di riferimento per orientare i processi manageriali di un'azienda. In primo luogo perché la scheda di valutazione bilanciata aiuta "a capire dove" e "a capire se" l'azienda stia effettivamente facendo bene su tutte le aree (economico-finanziarie e non) su cui, data la strategia che ha scelto, non può assolutamente sbagliare (*key performance areas*).

In secondo luogo il modello della *Balanced Scorecard* è capace di generare processi di *empowerment* tra le risorse umane coinvolte e informate, assicurando contemporaneamente un allineamento agli obiettivi dell'organizzazione stessa.

Proprio quest'ultimo aspetto rappresenta la prospettiva di osservazione nella quale il modello della *Balanced Scorecard* viene esaminato in questo lavoro.

Nello studio dell'economia di azienda e dell'organizzazione aziendale la gestione delle risorse umane è ormai diventata il fattore di criticità per il raggiungimento di vantaggi competitivi duraturi. La gestione del cambiamento organizzativo e delle risorse umane è diventata un fattore di importanza centrale per raggiungere un vantaggio competitivo soprattutto nei settori ad alto contenuto di conoscenza.

Il cambiamento organizzativo deve basarsi sul cosiddetto "apprendimento organizzativo". È tuttavia importante osservare che il ritmo di tale processo di apprendimento deve essere continuamente accelerato per stare al passo con le evoluzioni sempre più rapide dell'ambiente. In questo contesto è fondamentale un cambiamento di mentalità.

La scheda di valutazione si propone l'obiettivo di fungere da piattaforma per lo scambio a lungo termine di conoscenze, di nuove idee innovative e delle esperienze necessarie per affrontare i cambiamenti futuri e per elaborare una visione comune della gestione del cambiamento e delle risorse umane. Il progetto di una rinnovata

gestione tendente al miglioramento e alla valorizzazione delle risorse umane, per lo scambio di esperienze e il trasferimento dei processi di apprendimento, con particolare attenzione ai cambiamenti organizzativi e alle risorse umane, è la conseguenza di una ridefinizione delle priorità strategiche e dello sviluppo di una nuova cultura orientata al cliente che ha reso necessario anche lo snellimento e la semplificazione delle strutture e la rivitalizzazione della cultura organizzativa. La gestione delle risorse umane basata sullo sviluppo delle competenze e sulla delega dei poteri (il cosiddetto “*empowerment*”) deve sempre più svolgere un ruolo centrale in questo processo. La gestione del cambiamento e delle risorse umane cui è affidata la realizzazione di questo processo di implementazione delle *Balanced Scorecards* deve essere vista, in tale contesto, come una competenza chiave e un bene strumentale dell’azienda. Trarre insegnamento dal cambiamento stesso (in un processo di cosiddetto “apprendimento organizzativo”) è fondamentale per lo sviluppo di queste competenze e per la capitalizzazione di questo bene.

Notevole è l’importanza del supporto attivo dell’alta direzione e il mutato ruolo dei *controller* che la *Balanced Scorecard* ha contribuito ad indirizzare verso un ruolo che li trasforma da contabili/revisori a lettori interpreti della strategia, dell’organizzazione, della produzione, nonché di una visione chiara e condivisa e di una comunicazione efficace.

Si tratta fondamentalmente di creare fiducia e di sviluppare una cultura del cambiamento. Creare una nuova cultura è qualcosa di più che promuovere nuovi valori e norme: il cambiamento culturale deve essere interiorizzato ed espresso in forme d’azione e comportamenti più efficaci nella vita quotidiana dell’azienda. Lo sviluppo delle competenze si è rivelato in tal senso di importanza strategica. Polivalenza e sviluppo continuo delle competenze hanno rappresentato le condizioni di base per ottenere flessibilità e garantire adattabilità. In tale contesto, la gestione delle risorse umane svolge un ruolo chiave.

Le nuove problematiche alle quali occorrerà rivolgere la propria attenzione sono così la gestione della conoscenza (*knowledge management*), il lavoro di squadra ed i rapporti di collaborazione, la

crescita e la condivisione dei valori aziendali, le strategie adatte a diffondere in maniera più efficace le innovazioni organizzative introdotte, e la necessità emergente di competere all'esterno attraverso una collaborazione interna che aiuti ad accumulare e trasferire le conoscenze tramite le esperienze vissute personalmente.

La scheda di valutazione bilanciata può essere considerata in questo contesto come la premessa per un valido cambiamento strategico anche con riferimento agli aspetti organizzativi dell'operare d'impresa.

Il suo obiettivo è quello di creare una nuova prospettiva nella comunicazione tra i lavoratori, i loro rappresentanti e la direzione; una comunicazione aperta e reciproca che permetta l'avanzamento verso un nuovo futuro, anziché la conservazione del passato.

L'importanza di trarre massimo vantaggio da tutte le risorse a propria disposizione si traduce in sostanza nella necessità di gestire e mettere a frutto la potenzialità insita nel Capitale Intellettuale dell'impresa. Questa situazione ha condotto alla ricerca di strumenti in grado di gestire, monitorare e portare a bilancio l'apporto del patrimonio intellettuale nella creazione di valore aziendale.

Tra i modelli proposti, sono particolarmente degni di attenzione quelli che utilizzano, accanto a misuratori economici e finanziari, indicatori di *performance* capaci di esprimere la capacità di creare valore nella prospettiva del patrimonio intangibile. Tra i modelli di valutazione del "Capitale Intellettuale" più analizzati ed applicati, sono stati presi in considerazione oltre alla *Balanced Scorecard*, (BSC) ideata da Kaplan e Norton agli inizi degli anni novanta con l'intento di mettere in relazione le variabili finanziarie con gli *asset* intangibili, lo *Skandia Navigator*, (BN) ideato da Leif Edvinsson nella prima metà degli anni novanta per il gruppo *Skandia*, tra le prime società a presentare un bilancio del Capitale Intellettuale separato da quello contabile; l'*Intangible Asset Monitor*, (IAM) ideato da Karl-Erik Sveiby nel 1997.

Più nello specifico, l'articolazione del presente lavoro è la seguente.

Nel primo capitolo si è inteso fare riferimento, sia pure in estrema sintesi, all'evoluzione del controllo di gestione, per poter successivamente descrivere il modello della *Balanced Scorecard*

come una delle tappe fondamentali dei processi di evoluzione dei sistemi di pianificazione e controllo; essa è stata definita non a caso come la rivoluzione manageriale più importante negli studi di *management* degli ultimi cinquanta anni. In tale ambito l'attenzione si è anche concentrata sulla breve, ma non per questo meno importante, storia del processo di evoluzione della *Balanced Scorecard* fino ad arrivare all'analisi delle tendenze nuove presenti negli studi sul controllo di gestione.

Nel secondo capitolo si è proceduto ad una più completa descrizione del modello della *Balanced Scorecard* che nel primo capitolo è stata solo tratteggiata per aiutare il lettore ad entrare nella logica posta alla base del suo ruolo nonché del suo funzionamento. Qui l'analisi è principalmente focalizzata sulla descrizione specifica della struttura e dell'architettura logica dello strumento. Dopo aver discusso dell'importanza del ruolo degli obiettivi e delle *performance* della gestione aziendale vengono analizzate le quattro prospettive considerate singolarmente ma senza perdere mai di vista l'importanza della loro integrazione per una corretta gestione unitaria.

È bene ricordare come l'implementazione dello strumento, non possa costituire di per sé una fonte di vantaggio competitivo ma possa contribuire notevolmente nell'aumentare le capacità di presidio di alcuni processi-chiave quali i rapporti con la clientela, la gestione della catena di fornitura, la gestione di nuovi prodotti.

Di conseguenza il meccanismo di controllo deve incorporare nel proprio sistema di misure e di monitoraggio le variabili tipiche del governo strategico: i *business*, i processi chiave, l'innovazione, la soddisfazione del cliente. Variabili che possono essere monitorate e messe sotto controllo anche grazie alle tecnologie dell'informazione oggi disponibili.

In questo modo l'impresa si avvia ad intraprendere una trasformazione profonda delle sue strutture, dei suoi processi, del modo di fare strategia: il nuovo contesto economico e sociale indurrà ad affrontare innanzitutto un cambiamento organizzativo da attuare attraverso una maggiore flessibilità, capacità di risposta ed innovazione.

Il cliente finale è considerato il nuovo "padrone dell'impresa" colui che pretende risposte adeguate al proprio bisogno. *Know how*,

immagine, flessibilità, capacità di innovazione sono i fattori immateriali che costituiscono le risorse chiave insieme alla differenziazione dei prodotti ed alla qualità del servizio collegata alla vendita degli stessi.

Nel terzo capitolo l'attenzione si focalizza sull'importanza della gestione delle risorse umane di impresa.

In conseguenza dello smantellamento del modello organizzativo di tipo gerarchico e taylorista e con l'avvicendamento di forme organizzative nelle quali il decentramento delle responsabilità e la collaborazione svolgono un ruolo rinnovato e più importante, e le mansioni assumono nuovi contenuti, lo sviluppo delle competenze si rivela un fattore di indiscussa importanza strategica.

La disponibilità di competenze crea la possibilità di acquisire nuove posizioni sul mercato, che a loro volta creano l'esigenza di nuove competenze. Le competenze chiave, all'origine di ogni vantaggio competitivo, sono diventate il vero tesoro di qualsiasi azienda che opera in un ambiente ad elevato contenuto di conoscenza. E in un'azienda i più importanti detentori di conoscenza sono i suoi dipendenti.

Polivalenza e sviluppo continuo delle competenze rappresentano le condizioni di base per ottenere flessibilità e garantire adattabilità. La gestione delle risorse umane svolge, in tale rinnovato contesto, un ruolo chiave.

Il modello della *Balanced Scorecard* propone lo sviluppo di una cultura della gestione delle risorse umane attenta a promuovere più che nuovi valori e norme un vero e proprio cambiamento di mentalità, interiorizzato ed espresso in forme d'azione e comportamenti più efficaci nella vita quotidiana dell'azienda.

Modificare il comportamento delle persone e abituarle a lavorare insieme abbandonando l'idea di essere "padrone" del proprio lavoro (e delle relative informazioni) è considerata un'importante leva per il cambiamento.

L'obiettivo delle imprese che introducono una *Balanced Scorecard* è di svilupparsi come "learning organization", ossia organizzazioni orientate all'apprendimento. Esse considerano tale orientamento come la piattaforma di lancio per nuove forme di organizzazione aziendale caratterizzate da uno stile manageriale più partecipativo e da una

maggior comunicazione dal basso verso l'alto. In tal senso anche i programmi di formazione aggiungono maggior valore allo sviluppo del personale soprattutto quando sono coordinati sia con i piani di carriera individuale, sia con la pianificazione della manodopera e delle competenze a livello aziendale.

Nel quarto capitolo sono sottoposti ad analisi i meccanismi di comunicazione e coordinamento indotti all'interno del sistema organizzativo dall'introduzione delle logiche di funzionamento del modello della *Balanced Scorecard*. In particolare verrà analizzata la scheda di valutazione bilanciata nei processi di comunicazione e implementazione della strategia aziendale.

La chiarezza della cosiddetta "*vision*" diviene uno dei fattori fondamentali al fine di realizzare il pieno coinvolgimento dei partecipanti i quali necessitano di concetti chiari, che rendano possibile riferire le azioni parziali all'intera organizzazione. Ma la chiarezza degli obiettivi non sembra essere più sufficiente; i lavoratori devono essere tenuti costantemente informati dei risultati economici ottenuti grazie ai loro sforzi. Parte della spinta al cambiamento deriva dalla soddisfazione di raggiungere nuovi obiettivi. La comunicazione, dunque, deve essere un processo continuo in grado di orientare e motivare le persone e deve compiersi seguendo direzioni alternative: non solo dall'alto verso il basso ma anche dal basso verso l'alto.

In quest'ambito la *Balanced Scorecard* si propone come ottimo meccanismo di *feedback* sia strategico che operativo in grado di procedere all'allineamento strategico delle componenti interne di tutta l'organizzazione.

Alla fine di questo capitolo sono proposte alcune brevi riflessioni sul ruolo della *Balanced Scorecard* come strumento di comunicazione esterno della *performance* di impresa. In tale ambito ci si è chiesti se, tra le sue diverse funzioni possa esserci anche quella di strumento informativo utile in particolare agli investitori esterni dell'impresa, nell'ottica della trasparenza delle scelte societarie intraprese o da intraprendere, o, se al contrario, il suo utilizzo per tali presupposti non possa essere considerato utile e/o realizzabile.

A conclusione di questo lavoro e di questa introduzione, desidero rivolgere un sentito ringraziamento al Prof. Michele Rea per

l'attenzione che ha voluto dedicarmi e per la cura con cui ha seguito questa ricerca. Resta inteso che tutto quanto scritto costituisce mia esclusiva responsabilità.

Desidero inoltre esprimere la più sincera gratitudine alla mia famiglia e dedicare il presente lavoro ai miei genitori che non mi hanno fatto mancare mai il loro amore ed il loro sostegno morale costituendo per me un fondamentale punto di riferimento nello studio come nella vita.

Università degli Studi "G. D'Annunzio"
Pescara, settembre 2004

Lorenzo Lucianetti