



BOCCI CONSULTING PAPERS & ARTICLES

BALANCED SCORECARD: AMBITI E MODALITÀ DI APPLICAZIONE.

Autori: STEFANO BARALDI, FABRIZIO BOCCI, ALBERTO BUBBIO

Controllo di Gestione

Vol 2, No 1, pp.7-15, 2005

Wolters Kluwer Italia, Milano

BALANCED SCORECARD: AMBITI E MODALITÀ DI APPLICAZIONE

Vero e proprio motore del cambiamento strategico e organizzativo, la BSC trova ancora resistenze, nonostante la sua potenziale applicabilità ai più disparati ambiti. Il cuore dello strumento, la cui elaborazione muove dalla definizione della mission e della strategia aziendale, è rappresentato dalla mappa strategica, l'architettura logica che supporta la descrizione della strategia e consente di tradurre quest'ultima in azione. Ma quali sono gli aspetti qualificanti di tale processo? In che modo la BSC promuove il cambiamento aziendale? E quali sono le principali barriere alla sua diffusione?

Evoluzione del tableau de bord e dei KPI

La *Balanced Scorecard* (BSC) non è ancora di tutti, ma è per tutti. E' come il budget, che viene proposto anche per l'azienda familiare, al fine di programmare economie anche semplici, ma sempre più difficili da mantenere in equilibrio economico-finanziario.

Le ricerche e le esperienze ad oggi disponibili dimostrano che gli ambiti di applicazione della BSC sono i più diversi: dalle micro imprese alle grandi imprese multinazionali, dai Comuni all'Agenzia delle Entrate, dalle ASL al grande ospedale universitario. Non mancano poi organizzazioni come le biblioteche o le scuole di vario livello, che ritengono lo strumento interessante.

Le "barriere" alla sua diffusione sono state:

- la non conoscenza dello strumento;
- la chiarezza di indirizzo strategico e la trasparenza gestionale che non tutti desiderano.

Sullo strumento si è scritto molto, si sono fatti convegni e si è svolta un'azione promozionale da parte delle

software house che proponevano soluzioni di *Business Intelligence*. Ma tutto ciò non è stato sufficiente poichè il *management* delle imprese italiane legge poco. Inoltre, non si preoccupa di acquisire nuove soluzioni e partecipando ai convegni si accontenta di acquisire informazioni più che conoscenza. Da ultimo, le *software house* che hanno fatto propria la BSC come prioritario strumento di *Business Intelligence* ne hanno evidenziato più gli aspetti folcloristici (semafori e cruscotti con colorazioni che vanno dal verde al rosso, faccine più o meno soddisfatte) e "tecnologici" (facilità di estrarre dati da database o *datawarehouse* per alimentare la BSC) che quelli metodologici. Ne è scaturita una situazione in cui molti hanno sentito parlare dello strumento, ma non ne hanno capito il reale portato gestionale.

Per contro, alcuni fra quelli che ne hanno colto la rilevanza, hanno preferito ostacolare l'introduzione della BSC nelle realtà cui appartenevano, in quanto l'applicazione dello strumento richiede la definizione di un chiaro e quanto meno comunicato, se non addirittura condiviso, indirizzo strategico e la volontà di dare trasparenza al sistema.

Purtroppo in alcune imprese italiane impera ancora l'idea che "meno si dice, meglio è", trascurando uno dei postulati base evidenziati dalle teorie di *management*: "*management informato uguale a management motivato*"¹. Qualcun altro invece non può comunicare in quanto non ha proprio le idee chiare sulla strategia che intende perseguire, su quello che vorrebbe fare o, peggio, ha in mente una strategia che è meglio non esplicitare.

L'altra fonte di ostacoli è

rappresentata dalla trasparenza che la BSC dà al sistema gestionale evidenziando le reali criticità e portando a valutare le *performance* aziendali nella loro reale e multidimensionale portata. Con la BSC non è più possibile essere elogiati se si aumenta il fatturato ma si

DEGLISTESSIAUTORI

L'articolo fa parte di una serie di interventi sul tema della *Balanced Scorecard* coordinati dal Prof. Alberto Bubbio. Dopo averne sondato, nello scorso numero, il grado di diffusione in Italia, in questa sede si prenderanno in esame gli ambiti e le modalità di applicazione. Formeranno oggetto di un successivo intervento gli sviluppi futuri dello strumento.

di Stefano Baraldi

Professore Associato di Programmazione e Controllo
Università Cattolica di Milano

Fabrizio Bocci

Consulente di Organizzazione Aziendale
e Alberto Bubbio
Professore Associato di Economia Aziendale
Università Cattaneo Liuc di Castellanza

¹ Tagiuri Renato, "Management e persone: il personale informato", in Liuc Papers, numero speciale, supplemento al n. 4/ottobre 1996 (Prolusione all'apertura dell'a.a. 1996/97).

perdono dei clienti o non se ne acquisiscono dei nuovi o, peggio, si sfruttano alcuni clienti fino al punto che l'anno successivo cambieranno fornitore. Nè è possibile ridurre i costi attraverso azioni generalizzate che giungano a tagliare costi anche su quei processi dai quali dipende la capacità di soddisfare, prima, e di fidelizzare, poi, il cliente. Si ricordano fra questi costi come quelli di "manutenzione" ordinaria e straordinaria sia degli impianti sia delle persone (con riferimento a questa seconda risorsa produttiva questi costi di "manutenzione" vengono più appropriatamente chiamati costi di formazione). Ed è proprio sulle persone, su un'efficace gestione di questa sempre più critica risorsa che la BSC sprigiona tutto il suo potenziale.

Il valore aggiunto della BSC è rappresentato dalla mappa strategica, che consente di conformare le azioni della gestione operativa alle linee guida strategiche espresse grazie alla definizione della mission.

Il vero fattore che consente di cogliere la reale utilità della BSC, infatti, non è la dimensione, né la complessità di un'azienda. La BSC mostra tutta la sua energia costruttiva e propulsiva in quelle realtà dove risultano elevati il contenuto di immaterialità che caratterizza l'attività dell'azienda e la spesso associata intensità di *intellectual capital* necessario per svolgerla.

In queste realtà, nelle quali l'intelligenza è la risorsa produttiva più intensamente impiegata e valorizzata², la BSC è lo strumento che porta a sistema ciò che l'efficace gestore di simili realtà già, almeno in parte, pianifica e controlla con sistematicità. Sarebbe stupefacente se fosse diverso. E' stato questo il caso delle funzioni ITC di molte imprese, nelle quali la BSC ha trovato molteplici applicazioni anche se non ancora adattata a livello aziendale³. Spesso si sono chiamate queste variabili chiave, sulle quali si concentra l'attenzione dei responsabili, *Key Performance Indicator* (KPI), enfatizzando l'indicatore chiamato a rappresentarle. Ma si noti che questi indicatori non sono ancora la BSC, probabilmente alcuni di questi verranno anche catturati dalla BSC, ma sono qualcosa di diverso.

Ma perchè i KPI non sono sufficienti? Cosa si aggiunge con la BSC?

Il valore aggiunto della BSC è rappresentato dall'elaborazione della mappa strategica con il sistematico richiamo alla strategia, al fine di allineare tutte le azioni di gestione operativa o almeno la maggior parte alle linee guida strategiche delineabili con la definizione della

missione. La vera colonna portante della BSC è la mappa strategica, così come ribadiscono nel loro terzo volume anche Kaplan e Norton, gli studiosi ai quali si deve la primogenitura dello strumento⁴.

La mappa strategica è un documento che non può essere elaborato se non dopo aver chiarito la missione, le conseguenti linee strategiche e i relativi obiettivi. Non si possono definire quali siano le variabili rilevanti e gli indicatori economico-finanziario chiamati a misurarle se non si è chiarita la strategia. Il problema, infatti, è cosa tenere sotto controllo e comunicare all'esterno. Se la

missione fosse "essere *leader* europeo in un determinato *business*" e la posizione nella quale ci si trova imponesse elevati investimenti per acquisire tale posizione le variabili economico-finanziarie da monitorare sarebbero: il saggio di crescita necessario, i flussi di autofinanziamento e il grado di indebitamento considerato accettabile. Per la prima variabile l'indicatore potrebbe essere la variazione del capitale investito in termini percentuali, per la seconda il *Free Cash Flow* da gestione corrente, mentre per il terzo si potrebbe optare in luogo del classico mezzi di terzi onerosi su Mezzi propri per un Mezzi di terzi onerosi su Ricavi di vendita⁵. Se poi la crescita e il grado di indebitamento obiettivo imponessero il ricorso ad immissioni di capitale di rischio fresco, andrebbe anche monitorato un indicatore di redditività ritenuto importante per informare gli azionisti sulla validità del progetto imprenditoriale e del modello di *business* ad esso sotteso.

Un simile indicatore andrebbe scelto tra quelli relativi alla creazione di valore economico da parte dell'impresa: *Roe > Ke*, *Economic Value Added*, *Free Cash Flow* o il meno pretenzioso ma altrettanto efficace *Valore Aggiunto/Ebit*⁶. Non resta che un imperativo da rispettare: scegliere nel complesso quattro indicatori al massimo, selezionati in base alla loro valenza "strategica".

Una volta individuate queste variabili occorre individuare le variabili relative alla prospettiva del cliente, dalla quale, fra l'altro dipendono i ricavi. Ma anche qui la metodologia di elaborazione della mappa strategica (Tavola 1) impone che la loro individuazione muova dalla missione e dai conseguenti obiettivi strategici.

² Si ricordano a tal proposito gli insegnamenti dei grandi pensatori del passato, in particolare, di Carlo Cattaneo, che scriveva: "Si dovrebbe classificare tra le fonti della ricchezza delle nazioni l'intelligenza" (C. Cattaneo, Storia universale e ideologia delle genti, Einaudi, Torino, 1972).

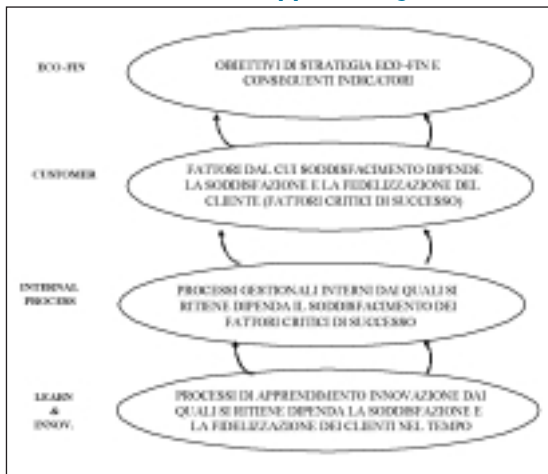
³ In proposito si veda l'interessante lavoro di C. Antonelli, *Balanced Scorecard per l'area IT: esperienze, Franco Angeli, Milano, 2004*.

⁴ Il titolo di questo terzo volume di Kaplan e Norton è emblematico *Strategy maps* (di questo volume è in corso la pubblicazione dell'edizione italiana per i tipi Isedi Utet, Torino 2005).

⁵ La significatività di questo indice è stata sottolineata da G. Brunetti, "La determinazione della redditività del capitale investito: problemi applicativi", in Brunetti, Coda, Favotto *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etaslibri, Milano, 1990, dove si ricorda che gli oneri finanziari in percentuale sui ricavi di vendita dipendono da: costo dei mezzi di terzi moltiplicati per l'indicatore ricordato, che deve essere il più possibile inferiore ad uno; diversamente ci si avvicina e si può superare il punto di non ritorno.

⁶ In proposito non si finirà mai di ricordare che l'entità del valore aggiunto di un'azienda sia legato alla quantità di "intelligenza" che si riesce a mettere in quello che si fa, a patto che risponda alle esigenze dei clienti.

Tavola 1 - Mappa strategica



Così, nel caso di un'azienda con l'obiettivo sopra richiamato il posizionamento di mercato va misurato; da esso dipendono i ricavi e in logica bidirezionale gli investimenti. Per questa variabile la gamma di possibili indicatori è ampia: si va dalla classica quota di mercato assoluta o relativa al grado di copertura del mercato (ad esempio, numero dei punti vendita aziendali su numero dei punti vendita esistenti oppure numero dei clienti serviti su numero degli attuali clienti attivi).

Vanno, inoltre, monitorate la soddisfazione e la fidelizzazione del cliente per il portato che la prima ha sulla seconda, che risulta irrilevante solo in situazioni di monopolio. Se si vuole diventare *leader* e rimanere tali il cliente deve essere assolutamente soddisfatto. Ma non bastano queste variabili, poichè sono variabili che esprimono un risultato conseguito. Nella ricerca delle relazioni di causa/effetto suggerita dall'elaborazione della mappa strategica, si devono individuare le variabili che sono la causa di questi risultati. Queste variabili sono quelle che nel 1968 Jay Forrester chiamò Fattori Critici di Successo (FCS)⁷. Quei fattori che, dove soddisfatti in modo più compiuto, portano un cliente a scegliere un fornitore piuttosto che un altro. L'individuazione di questi fattori è centrale. Da essi, infatti, dipende l'efficacia con la quale si individueranno i processi gestionali interni critici, la terza componente della mappa strategica e la terza prospettiva della BSC.

A questo punto nel processo logico di elaborazione della mappa strategica si è in grado di riflettere sulla quarta dimensione: l'apprendimento e l'innovazione (*Learning & Innovation*). Premesso che non può esserci innovazione se non c'è stato apprendimento, in questa fase ci si deve chiedere quali siano i processi dai quali dipende la capacità dell'azienda

di fare *learning* al fine di riuscire a soddisfare e fidelizzare nel tempo i clienti attraverso opportune innovazioni o di prodotto/servizio o di processo gestionale.

Si noti quanto le tre prospettive non economico-finanziarie, in particolare le prime due, siano quelle più specifiche di ogni azienda, poichè sono di *business*. Spesso ci si chiede: ma allora se si è *multi-business* si devono avere più BSC, una per ogni *business*? La risposta è sicuramente affermativa con un'avvertenza: si deve comunque elaborare una BSC per l'azienda nel suo complesso poichè sull'esterno e in particolare sui mercati finanziari è questa che appare. Per di più, come nel caso delle *holding* finanziarie o delle società finanziarie, si presenta un'ulteriore complessità: vi sono due tipologie di clienti, quelli che richiedono servizi (i gestori del *business*) e i "clienti/fornitori" che mettono a disposizione la risorsa finanziaria.

Così pure se si osservano attentamente alcune realtà, come le aziende *multi-utility* pubbliche e le società cooperative, si può scoprire che i soci sono anche "clienti"; e così ancora nelle aziende di distribuzione commerciale (dall'editoria al materiale elettrico) i fornitori devono essere oggetto di particolari attenzioni e valutazioni al pari dei "clienti" intesi nell'accezione classica. Qualcuno si spinge addirittura ad affermare che i fornitori sono importanti quanto i clienti. Tanto è vero che, come i clienti, vengono selezionati con particolari attenzioni "strategiche".

Per la ragnatela di relazioni causa/effetto tra variabili che vengono evidenziate dalla mappa strategica c'è chi sostiene, come Michel Lebas, che la BSC altro non sia che il vecchio *tableau de bord* proposto dalla scuola francese negli anni sessanta⁸. È opinione di chi scrive, invece, che il *tableau de bord* nella sua originaria impostazione ricercava sì le relazioni di causa/effetto, ma muovendo dalla redditività e chiudendo sulla redditività. Era "ROI centrico" e centrava l'analisi solo sull'interno, dimenticando i clienti e i legami tra le determinanti dei costi e la strategia. Inoltre, non suggeriva nessuna sistematica analisi sul grado di apprendimento e innovazione di un'azienda. Certo lui con grande abilità e con un po' di *grandeur* francese ha proposto due articoli nei quali, rivisitando e rinnovando l'impalcatura del *tableau*, ha cercato di dimostrare il contrario⁹. Ma il progresso scientifico, si sa, è fatto da tante piccole innovazioni incrementali: ben venga pertanto la proposta di Lebas, anche se il *tableau de bord* era e rimane una cosa diversa rispetto alla BSC. E' un altro strumento sicuramente valido per tentare di realizzare un controllo di gestione strategico, come si illustrerà

⁷ Jay Forrester, *Principles of Systems*, Wrigh-Allen Press, Cambridge, 1968; trad. it. A. Amaduzzi (a cura di), *Principi dei sistemi*, Etas Libri Milano, 1974.

⁸ Lauzel Pierre- Cibert André, *Des ratios au tableau de bord*, Dunod, Paris, 1962; trad. it. di T. Gerla, *Indici aziendali e quadro di controllo*, Isedi, Milano, 1973.

⁹ Si vedano: Michel Lebas, "Management Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practice" in *The European Accounting Review*, vol. 3, n.3/1994 (pubblicato anche in Alnoor Bhimani (a cura di), "Management Accounting, European Perspectives", Oxford University Press, Oxford 1996) e E. Chiappello, Michel Lebas, *The Tableau de Bord, a French approach to Management information*, paper presentato al 19th Annual Meeting of European Accounting Association, svoltosi a Bergen (Norvegia), 2-4 Maggio 1996.

in un prossimo contributo¹⁰. La BSC, peraltro, come si indicherà nel prosieguo, è una prassi manageriale oltre che uno strumento più efficace.

Il processo di elaborazione della BSC

Predisporre una BSC non significa costruire una batteria di indicatori bilanciati spalmati su quattro prospettive attraverso i quali monitorare la *performance* di un'organizzazione, nè semplicemente realizzare un sistema di *reporting* bilanciato. La BSC è molto di più. La BSC è frutto di un processo che muove dalla definizione della missione e della strategia aziendale, per rappresentare l'anello di congiunzione tra queste e l'operatività quotidiana, attraverso una selezionata serie di indicatori. Un'organizzazione dovrebbe perseguire la propria missione ricercando il successo attraverso l'elaborazione e l'esecuzione della propria strategia, tradotta in termini operativi e monitorata utilizzando la BSC. Solo con un approccio di questo genere si può costruire un'effettiva BSC, intesa come sistema di gestione strategica della *performance* aziendale. Altrimenti quello che viene generato non è che un sistema di *reporting* bilanciato utilizzabile al più per valutare la *performance* dell'organizzazione, non certo per gestirla.

In un sistema di *reporting* bilanciato della *performance* la misura è usata per valutare se il risultato è stato raggiunto; in un sistema di gestione strategica della *performance* quale la BSC, si usa la misura per gestire le prestazioni e raggiungere il risultato. Il fine della misurazione nella BSC non è quello di valutare, ma quello di comprendere per apprendere e migliorare.

Le fasi del processo

Definizione della missione aziendale

La *mission* di un'organizzazione, sia essa un'impresa privata, un'azienda o un ente pubblico, è riassumibile nella risposta alla domanda: quale è lo scopo per cui esiste l'organizzazione?

Si è soliti distinguere tra organizzazioni *profit-driven* (guidate dal profitto) ed organizzazioni *mission oriented* (orientate dalla *mission*). Di fatto tutte le organizzazioni sono orientate dalla loro *mission*, sia essa esplicita o implicita. In particolare, mentre quelle *mission-oriented* esistono per creare valore per il cittadino attraverso il suo perseguimento, quelle *profit-driven* esistono per creare valore per l'impresa attraverso di esso. Si consideri, in particolare, la *mission* di due organizzazioni *profit-driven*: Disney nel mercato

dell'intrattenimento, "esistiamo per rendere felice la gente", e Merck nel mercato farmaceutico, "esistiamo per conservare e migliorare la vita umana".

Essendo queste due organizzazioni *profit-driven*, entrambe le loro missioni hanno una parte non dichiarata non meno importante di quella manifesta: "creare valore per l'impresa rendendo felice la gente" (Disney), "creare valore per l'impresa conservando e migliorando la vita umana" (Merck).

Se alla missione dell'organizzazione corrispondono comportamenti coerenti, a partire ovviamente da quelli del *top management*, allora le parole scelte per definirla assumono un'importanza fondamentale.

Si confrontino, ora, le missioni di due ipotetiche Aziende Sanitarie Locali: "esistiamo per fornire un servizio sanitario alla collettività di riferimento" e "esistiamo per garantire alla collettività di riferimento un servizio sanitario efficace ed equo".

La missione della prima è molto asettica, ineccepibile ma minimale, quella della seconda implica un maggiore coinvolgimento: sono state usate parole più forti che suggeriscono una maggiore partecipazione ed un impegno più attivo. È preferibile essere presi in carico dalla prima azienda sanitaria o dalla seconda? È preferibile lavorare nella prima organizzazione o nella seconda?

Definizione della strategia aziendale

La strategia o meglio l'approccio strategico è differente a seconda che si tratti di organizzazioni *profit-driven* oppure di organizzazioni *mission-oriented*.

Seguendo le indicazioni di Michael Porter, per un'azienda del primo tipo l'essenza della strategia è: scegliere di eseguire attività differenti rispetto ai concorrenti o attività simili in maniera differente rispetto ai concorrenti¹¹. Questi concetti difficilmente possono applicarsi *tout court* anche alle organizzazioni del secondo tipo, in quanto queste ultime operano spesso in contesti non competitivi. Tuttavia questi concetti si possono comunque utilizzare dopo averli opportunamente adattati per tenere in considerazione questo elemento fondamentale.

Senza approfondire ulteriormente l'argomento e cercando di semplificare al massimo, si può dire che nelle organizzazioni *profit-driven* la strategia si sostanzia in una serie di ipotesi su cosa fare/non fare per creare valore per l'impresa, mentre nelle organizzazioni *mission-oriented* in una serie di ipotesi su cosa fare/non fare per creare valore per la comunità di riferimento.

¹⁰ Una visione questa in sintonia con quanto proposto da due studiosi dell'Insead, Epstein M. e Manzoni J.F., "Implementing Corporate Strategy: from Tableaux de bord to Balanced Scorecard", in *European Management Journal*, n.2, Aprile 1998.

¹¹ Michael Porter, "What is strategy", *Harvard Business Review*, Nov./Dic. 1996.

Su queste ipotesi si andranno a definire gli obiettivi che si vogliono raggiungere e le iniziative messe in atto per soddisfare gli *stakeholder* ed ottenere il loro contributo al successo dell'organizzazione. La relazione tra questi ultimi e l'organizzazione è sempre bidirezionale: "ci impegnamo per dare loro qualcosa che li soddisfi pienamente; in cambio, vorremmo ricevere da loro un contributo determinante al perseguimento dei risultati che desideriamo raggiungere"¹².

Formulare una buona strategia non basta. Bisogna anche eseguirla correttamente. Molte organizzazioni, pur formulando una buona strategia hanno fallito in quanto non hanno avuto la capacità di eseguirla in modo adeguato.

Per capire se si stanno facendo le cose bene (esecuzione della strategia) e se le cose che si fanno bene sono anche quelle giuste (verifica delle ipotesi strategiche) c'è bisogno di monitorare e gestire la *performance* dell'organizzazione. Solo in questo modo si può ottenere un'organizzazione effettivamente orientata ai risultati.

La formulazione della strategia e l'esecuzione della strategia sono le due componenti fondamentali della gestione strategica dell'organizzazione come illustrato nella [Tavola 2](#).

**Tradurre la strategia in azione:
l'elaborazione della mappa strategica**

Per Kaplan e Norton se formulare la strategia rimane un'arte, eseguirla è una scienza ed un approccio scientifico all'esecuzione della strategia può essere ottenuto attraverso la BSC. I due studiosi hanno evidenziato un'equazione logica fondamentale nella gestione strategica di un'organizzazione:

$$\begin{aligned}
 & \text{Ottenere i risultati strategici} \\
 & = \\
 & \text{Descrivere la strategia} \\
 & + \\
 & \text{Misurare la strategia} \\
 & + \\
 & \text{Gestire la strategia}
 \end{aligned}$$

Cioè per ottenere i risultati strategici preposti occorre essere in grado di descrivere, misurare e gestire la strategia¹³.

Questa equazione si basa su due concetti di base, semplici ed evidenti:

- non si può gestire quello che non si riesce a misurare;
- non si può misurare quello che non si riesce a descrivere.

Tavola 2 - La gestione strategica



¹² Andy Neely, Chris Adams, Mike Kennerley, The Performance Prism, Prentice Hall Financial Times 2002.
¹³ Robert Kaplan, David Norton, Strategy Maps, Harvard Business School Press, 2004.

La BSC serve proprio per descrivere, misurare e gestire la strategia. Ciò viene fatto attraverso la definizione degli obiettivi che si desidera perseguire, gli indicatori utilizzati per misurare la *performance* relativa ad un determinato obiettivo, i *target* che identificano il livello desiderato di *performance* per considerare quell'obiettivo raggiunto, le iniziative messe in atto a supporto del raggiungimento dell'obiettivo.

La definizione degli obiettivi lungo le quattro prospettive della BSC viene realizzata tramite la mappa strategica. La mappa strategica è l'architettura logica a supporto della descrizione della strategia, usata per rendere esplicite le ipotesi implicite della stessa, attraverso la catena di rapporti causa-effetto che collegano i risultati previsti dalla strategia con i *driver* che porteranno ai risultati strategici lungo le quattro prospettive della BSC.

Per le organizzazioni *profit-driven*, la mappa strategica utilizza le quattro prospettive (economico-finanziaria, cliente, processi interni, crescita ed apprendimento), nell'ordine rigorosamente *top/down* con cui sono state enunciate, come base per costruire le relazioni causa-effetto tra i vari obiettivi. Rispondendo alle domande fondamentali riportate in [Tavola 3](#), si definiscono gli obiettivi e si esplicitano le relazioni

logiche che li correlano e che li legano, da ultimo, ai risultati che l'organizzazione intende ottenere. Quindi, grazie alla mappa strategica, la strategia è sviluppata in una serie di obiettivi legati tra loro da una relazione di causa-effetto.

Teoricamente, la mappa strategica e l'insieme delle iniziative prese a supporto degli obiettivi servono a descrivere compiutamente la strategia, mentre il *set* di indicatori utilizzato serve a monitorarne l'esecuzione.

Quando nella pratica si costruisce la mappa strategica di un'organizzazione, la mappa può rivelarsi insufficiente a descrivere completamente la strategia. Infatti, può succedere che gli obiettivi strategici siano, per necessità, troppo generici e debbano essere ulteriormente specificati. Questo può essere fatto in due modi: attraverso gli indicatori oppure con la costruzione di più BSC e, quindi, di più mappe strategiche in cascata all'interno dell'organizzazione (*cascading*).

Per esempio, un obiettivo per un'Azienda Sanitaria Locale potrebbe essere "la lotta alle patologie tumorali". Dall'enunciazione di questo obiettivo si capisce come l'Azienda Sanitaria consideri prioritaria la lotta alle patologie tumorali rispetto a quella, ad esempio, ad altre patologie. Non si capisce però come l'azienda intenda perseguire questo obiettivo. Bisogna

Tavola 3 - Quesiti fondamentali per l'elaborazione della mappa strategica

MAPPA STRATEGICA	
Finanziaria	Quali risultati desidero ottenere per soddisfare gli azionisti dell'organizzazione?
Cliente	Quale proposta di valore per il cliente dovrò generare per raggiungere i risultati finanziari che soddisfano i miei azionisti?
Processi	In quali processi interni dovrò eccellere per generare una proposta di valore per i miei clienti che mi permetterà di raggiungere i risultati economico finanziari desiderati?
Crescita	Come dovranno essere le persone, la tecnologia informatica ed il clima d'azione per eccellere in quei processi interni che mi permetteranno di generare una proposta di valore ai clienti tale da ottenere i risultati economico finanziari desiderati?

avere a disposizione qualche ulteriore dettaglio. L'azienda potrebbe scegliere di specificare ulteriormente il proprio approccio attraverso l'indicatore usato per monitorare la *performance* relativa a questo obiettivo.

Se si usasse "il numero di malati di una certa patologia tumorale curati con successo nelle strutture ospedaliere dell'azienda" si potrebbe pensare che l'Azienda Sanitaria stia puntando maggiormente sull'ospedalizzazione e sulla cura (Tavola 4).

Tavola 4 - Orientamento alla cura

OBIETTIVO	INDICATORE
Lotta alla patologia tumorale x	Persone curate con successo

Se si usasse come indicatore "il numero di persone che hanno effettuato lo *screening* programmato per quella certa patologia tumorale", si sarebbe portati a pensare che l'Azienda Sanitaria sia più orientata al territorio e ad un'azione di prevenzione (Tavola 5).

Tavola 5 - Orientamento alla prevenzione

OBIETTIVO	INDICATORE
Lotta alla patologia tumorale x	Persone che hanno effettuato lo screening

Utilizzare il primo indicatore o il secondo differenzia l'approccio strategico dell'azienda al problema.

L'indicatore utilizzato potrebbe anche essere "il numero di persone decedute a causa di quella patologia". In questo caso l'indicatore non dà informazioni su come l'azienda intenda impostare la propria azione. Quindi le informazioni ulteriori sono demandate alle BSC in cascata all'interno dell'organizzazione. Ad esempio, se l'ottica è quella della cura si potrebbe avere in cascata uno specifico obiettivo nella BSC del presidio ospedaliero dell'Azienda Sanitaria riferito alla cura di quella determinata patologia tumorale (Tavola 6).

Tavola 6 - Il processo di cascading

OBIETTIVO AZIENDALE	INDICATORE
Lotta alla patologia tumorale x	Persone decedute a causa del tumore x

OBIETTIVO DEL PRESIDIO OSPEDALIERO	INDICATORE
Migliorare la cura della patologia tumorale x	Persone curate con successo

La BSC non è modello che serve per rappresentare tutte le attività di un'organizzazione. La BSC si utilizza per descrivere solo quali attività, nell'intervallo temporale di riferimento, sono considerate strategiche al fine del raggiungimento dei risultati desiderati.

La BSC è il tramite tra *mission* e *vision* da una parte ed azione quotidiana dall'altra, attraverso cui ogni persona all'interno dell'organizzazione può comprendere quale contributo personale può dare per il successo dell'intera organizzazione.

La BSC per guidare il cambiamento

Il termine "cambiamento" accompagna spesso e volentieri i progetti di sviluppo della BSC. Diversi autori, a cominciare proprio da Kaplan e Norton¹⁴, avvertono che un'implementazione ortodossa della BSC deve essere vissuta ed interpretata come un processo di cambiamento organizzativo. L'esperienza conferma, peraltro, che raramente l'introduzione della BSC in un qualunque contesto organizzativo si limiti a "lasciare le cose come stanno".

Se è vero, quindi, che la BSC è per tutti (in quanto strumento applicabile in differenti tipologie di aziende), non va dimenticato che forse la BSC non è da tutti bensì solo di coloro che, nella propria organizzazione, sono fermamente determinati a guidare (piuttosto che subire) il cambiamento.

Ma, dopotutto, di quale cambiamento si parla? Quali "equilibri" più o meno delicati va a toccare la BSC? Perché adottare la BSC significa, il più delle volte, mettere in discussione lo *status quo* di un'organizzazione? La Tavola 7 può essere di

Tavola 7 - BSC: la relazione tra cambiamento strategico e organizzativo



¹⁴ Si veda in proposito: Kaplan R.S., Norton D.P., "The strategy focused organization", Harvard Business School Press, 2001, cap. 13; Conger J.A., "Creating the climate for change: mobilizing the executive team and your organization", Balanced Scorecard Report, vol. 6, n. 3/2004; Meliones J., "Saving money, saving lives", Harvard Business Review, November-December, 2002; Pinero C.J., Cristini C.R., "The Balanced Scorecard: a vision report card", Management Accounting Quarterly, vol. 4, n. 4/2003.

aiuto per cercare di dare una risposta convincente a questi interrogativi.

Innanzitutto occorre osservare che, in genere, il *management* aziendale tende a ricorrere alla BSC nel momento in cui è impegnato a perseguire una nuova strategia (cambiamento strategico). È noto, infatti,

che buona parte delle strategie aziendali, per quanto correttamente formulate, faticano¹⁵ poi a trovare una puntuale realizzazione in quanto, nelle organizzazioni complesse, esistono barriere che impediscono al “pensiero” (le strategie)

di ispirare correttamente l’“azione” (i comportamenti organizzativi)¹⁶. Da questo punto di vista la BSC può rivelarsi uno strumento importante per superare queste barriere, costringendo l’organizzazione tutta a “fare cose diverse” rispetto allo *status quo*.

La faccenda, tuttavia, non finisce qui. Se, da un lato, la BSC affianca il *management* aziendale nel momento in cui questo decide di esplorare “nuove rotte”, dall’altro richiede una sostanziale evoluzione del suo “stile di guida” (cambiamento organizzativo). È stato più volte sottolineato¹⁷ che la BSC non è solo un sistema di misurazione delle *performance* aziendali, ma rappresenta soprattutto un approccio innovativo alla gestione aziendale. Ciò equivale ad affermare che il modello proposto da Kaplan e Norton non è semplicemente uno strumento di navigazione in più a disposizione del *manager*, bensì un modo diverso di “guidare la propria nave” e di essere *manager*. Per comprendere la portata di questo cambiamento (tipicamente organizzativo) il *management* può provare a porsi ad alcune domande: “Abbiamo una visione strategica chiara di dove intendiamo portare la nostra azienda nel prossimo futuro? Siamo disposti ad esplicitare, a mettere in discussione e a condividere questa visione con buona parte delle persone che operano all’interno dell’azienda? Siamo disposti a dichiarare e a sostenere questa visione nei confronti degli *stakeholder* esterni all’azienda? Saremo coerenti nel passare “dalle parole ai fatti” prendendo decisioni conformi con la strategia che abbiamo adottato e di cui tutti, ormai, sono a conoscenza? Non avremo difficoltà a dare la massima visibilità ai risultati (anche se negativi) concretamente raggiunti e, perché no, agli errori commessi nel tentativo di perseguire tali strategie? Sappremo tenere fede, giorno dopo giorno e nei momenti che “contano”, a questi principi?”

La BSC, in questo senso, non rappresenta solo uno strumento efficace per favorire il cambiamento (strategico) bensì è, di per sé, un cambiamento (organizzativo). Proprio il *management* aziendale (solitamente abituato a chiedere agli altri di cambiare, certamente meno aduso a cambiare in prima persona e *motu proprio*) si trova obbligato, interiorizzando la logica della BSC, non solo a “fare cose diverse” ma, soprattutto, a “fare cose diverse in modo diverso”.

Non di rado, nella prassi aziendale, i progetti di implementazione della BSC interessano entrambe le tipologie di cambiamento sopra citate. In questo caso, la BSC cessa di essere solo un progetto interessante per i suoi contenuti e per il suo indubbio “fascino” concettuale e diventa lo strumento privilegiato per orientare i comportamenti delle persone verso nuove priorità strategiche e verso nuovi modelli di *leadership*. Per definizione, il progressivo affermarsi di questa sorta di *new deal* si scontra inevitabilmente con lo *status quo* di un’organizzazione. La BSC fa emergere con chiarezza ed in tutta la loro urgenza tutte le contraddizioni che convivono nella *routine* del *day by day* aziendale e costringe il *management* a prendere posizione rispetto ad esse. L’introduzione della BSC fa nascere, nella maggior parte dei casi, l’esigenza di mettere mano a buona parte dei meccanismi di funzionamento aziendali: dalla struttura del sistema di contabilità direzionale alle politiche di incentivazione; dall’architettura del sistema informativo aziendale alla definizione della mappa dei centri di responsabilità; dai processi di comunicazione interna ed esterna alle modalità di formulazione e di condivisione delle strategie aziendali.

È bene, dunque, essere consapevoli che adottare la BSC significa “imbarcarsi” in un processo di cambiamento organizzativo. Con tutti i rischi (ma anche con tutte le opportunità!) che questo comporta.

Al pari di tutte le iniziative che mirano a realizzare un cambiamento sostanziale nelle organizzazioni complesse, l’implementazione della BSC si rivela, in genere, un progetto:

- dall’esito incerto: proprio Kaplan e Norton, a questo riguardo, richiamano l’attenzione sul rischio di lasciarsi andare a facili entusiasmi (*Balanced Scorecard is harder than it looks!*¹⁸) e di considerare la BSC come uno strumento *plug and play* o come una panacea buona per risolvere tutti i “mali” aziendali; peraltro, anche le indicazioni che emergono da alcune ricerche sul campo confermano che l’introduzione della BSC, nella



La BSC non rappresenta solo uno strumento efficace per favorire il cambiamento strategico bensì è, di per sé, un cambiamento organizzativo. Se, da un lato, infatti, affianca il management nel momento in cui decide di perseguire una nuova strategia, dall’altro, comporta l’esigenza di innovare i meccanismi di funzionamento aziendale.

¹⁵ Uno studio realizzato da Fortune, in particolare, evidenzia che solo il 10% delle strategie aziendali trova un’efficace realizzazione e che “in the majority of cases – we estimate 70 percent – the real problem isn’t bad strategy but bad execution”. Kaplan R.S. – Norton D.P., “The strategy focused organization”, Harvard Business School Press, 2001, pag. 1.

¹⁶ Kaplan e Norton, in particolare, segnalano: a) la difficoltà a calare le strategie all’interno dell’organizzazione ed a renderle quindi “agibili” da parte delle persone che vi operano; b) la tendenza a vivere il processo di formulazione delle strategie aziendali come un momento di discontinuità che rimane “sganciato” dalla gestione del *day by day*; c) l’assenza di un feedback sull’effettiva “bontà” delle strategie adottate e l’incapacità di rimetterle periodicamente in discussione.

¹⁷ “The goal of a scorecard project is not to develop a new set of measures. Measurement is indeed a powerful motivational and evaluation tool. But the measurement framework in the Balanced Scorecard should be deployed to develop a new management system. This distinction between a measurement and a management system is subtle but crucial”. Kaplan R.S., Norton D.P., “The Balanced Scorecard”, Harvard Business School Press, 1996, pag. 272.

¹⁸ Cfr. Kaplan R.S. – Norton D.P., “The strategy focused organization”, Harvard Business School Press, 2001, pag. 357.

realtà aziendale, non va sempre a buon fine e che anzi il tasso di successo di queste iniziative oscilla tra il 30% e il 50%¹⁹;

- impegnativo: per potere influenzare in maniera significativa i meccanismi di funzionamento aziendali la BSC non può essere "improvvisata"; un'implementazione ortodossa del modello di Kaplan e Norton

richiede, infatti, tempo (*Balanced Scorecard is not a quick solution!*²⁰)

e, in special modo, richiede il tempo e l'attenzione del

management aziendale che deve

necessariamente giocare un ruolo di primo piano

sia nella progettazione, sia nel successivo utilizzo della BSC;

- prevalentemente giocato su quella che potrebbe essere definita come la dimensione *soft* dell'organizzazione: l'esperienza sul campo ha ormai dimostrato che l'efficace sviluppo della BSC non dipende esclusivamente da aspetti "tecnici" (come l'elaborazione della *strategy map*, la scelta dei *Key Performance Indicator*, interventi sull'architettura del sistema informativo, ecc.), ma anche e soprattutto dalle soluzioni adottate per affrontare i problemi di ordine comportamentale che ogni processo di cambiamento organizzativo porta inevitabilmente con sé²¹; si tratta, in altri termini, di riuscire a fare leva sui "cuori e le menti" (*hearts and minds*) di tutte le persone che, nell'ambito dell'organizzazione, verranno coinvolte nel progetto di sviluppo della BSC²² e che potrebbero rappresentare, a seconda dei casi, un fattore trainante in grado di promuovere

e diffondere il cambiamento o, viceversa, un ostacolo insormontabile per le resistenze generate attraverso i propri comportamenti.²³

Per quanto questo scenario possa apparire complesso e problematico, esso non deve essere fonte di eccessive preoccupazioni. Dopo tutto, è lo scenario con cui si trovano a dovere necessariamente

convivere coloro che, come in precedenza accennato, preferiscono essere artefici del cambiamento piuttosto che subirlo in maniera passiva. La BSC, se propriamente impiegata e se non è subordinata ad esigenze puramente "estetiche", è uno

strumento in grado di cambiare le organizzazioni aziendali, indirizzandone le energie e gli sforzi verso nuove mete e plasmandone profondamente la cultura. Come tutti i processi di cambiamento, quindi, anche lo sviluppo della BSC non può presentarsi privo di rischi e di ostacoli. In quanto difficilmente modellizzabili, si tende in genere a sottovalutare i problemi legati alla gestione del cambiamento²⁴ fino a concludere che *change is not an academic concept*... Ma questo è un errore sovente fatale: il cambiamento non va negato o trascurato volendo fingere che non esista. Va piuttosto affrontato e gestito, magari più con la parte "destra" del cervello, maggiormente abituata a cogliere la dimensione emotiva dei fenomeni aziendali. Cambiare, nella vita come nelle organizzazioni aziendali non è mai facile ma, sicuramente, non è impossibile. E, chissà, con la BSC potrebbe essere perfino divertente!



Ricerche sul campo confermano che l'introduzione della BSC nelle realtà aziendali non va sempre a buon fine. Anzi, il tasso di successo di queste iniziative oscilla tra il 30% e il 50%.

¹⁹ Cfr. McCunn P., "The BSC – The eleventh commandment", Management Accounting, December, 1998 e Frigo M.L., The state of strategic performance measurement. The IMA 2001 survey, Harvard Business School Publishing, 2001.

²⁰ Cfr. RIMAR S. - GARSTKA S. J., "The "Balanced Scorecard": development and implementation in an academic clinical department", Academic Medicine, February, 1999, pag. 118.

²¹ "The most difficult challenge was convincing employees that they must work in different ways". Meliones J., "Saving money, saving lives, Harvard Business Review", November-December/2002, pag. 58.

²² "To accomplish a major change program, management needs 85% to 90% of the organization to accept the change, and to do this management has to keep those who hate new ideas away from those who love them and spend a lot of time selling change. Therefore, managers must anticipate, understand, and effectively respond to resistance". Pineno C.J. - Cristini C.R., "The Balanced Scorecard: a vision report card", Management Accounting Quarterly, vol. 4, n. 4/2003, pag. 31.

²³ Cfr. Chang R.Y., Morgan M.W., Performance scorecards, Jossey Bass, 2000, pag. 143.

²⁴ "Far too many managers depend on charts, data, and so forth and fail to assess the feelings, attitudes, and communications required during change". Pineno C.J. - Cristini C.R., "The Balanced Scorecard: a vision report card", Management Accounting Quarterly, vol. 4, n. 4/2003, pag. 32.

RIVISTE

Amministrazione & Finanza - I Corsi

IPSOA Editore, Rivista mensile, prezzo abbonamento € 89,00

La rivista si propone come strumento di "formazione" per chi, in tempi brevi, vuole affrontare o approfondire specifici argomenti relativi all'amministrazione, gestione e finanza aziendale. Il mensile è strutturato per **lezioni monografiche** con ricorso ad esempi, casi concreti ed esercitazioni.

Per l'anno 2005 la rivista Amministrazione & Finanza I Corsi propone i seguenti titoli:

- Basilea 2
- Il controllo delle reti di vendita

- Il bilancio sociale
- Gli indicatori di bilancio
- Il controllo contabile
- La costruzione del bilancio preventivo
- La gestione del Capitale Circolante

Per informazioni o per l'acquisto:

Redazione tel. 0282476085 - fax 0282476801

E-mail: ammin.fin@ipsoa.it

Servizio Informazioni Commerciali ipsoa tel. 0282476794 - fax 0282476403

Agenzia ipsoa di zona (www.ipsoa.it/agenzie) www.ipsoa.it

