

Nicola Castellano

La misurazione delle performance per le piccole imprese

Strumenti di misurazione e processi di controllo



G. Giappichelli Editore – Torino

Indice

	<i>pag.</i>
<i>Introduzione</i>	IX
Capitolo 1	
Le piccole imprese. Definizione e criticità gestionali	1
1.1. La piccola impresa. Aspetti definitivi	1
1.2. Il controllo di gestione nella piccola impresa	6
1.3. I profili imprenditoriali ed organizzativi nella piccola impresa	9
1.4. Il processo di controllo	12
1.5. I sistemi informativi	16
Capitolo 2	
I sistemi di misurazione delle performance. Analisi della Letteratura	19
2.1. Le origini dei sistemi di misurazione delle performance	19
2.2. I Sistemi di misurazione delle performance aziendali. Caratteri generali	23
2.3. Le proposte dottrinali più significative	26
2.3.1. Il <i>tableau de Bord</i>	26
2.3.2. Lo <i>Smart Model</i>	28
2.3.3. La <i>Balanced Scorecard</i>	31
2.3.4. L' <i>Intangible Asset Monitor</i>	34
2.3.5. Il <i>Performance Prism</i>	38
2.4. SMP e piccole imprese. Problemi di compatibilità	41
2.5. I SMP driver di crescita della cultura aziendale	44

Capitolo 3

Sistemi di performance per le piccole imprese. Approccio metodologico e sviluppo concettuale	51
3.1. Il <i>Constructive approach</i> negli studi economico-aziendali	51
3.2. <i>Case Study</i> e <i>Constructive approach</i> . Analogie e differenze.	56
3.3. Il <i>Cubo</i> per la misurazione delle performance nelle piccole imprese. Sviluppo concettuale	61
3.4. Il Capitale Tecnico	65
3.4.1. L'efficienza del capitale tecnico	67
3.4.2. L'efficacia del capitale tecnico	68
3.4.3. L'innovazione del capitale tecnico	69
3.5. Il Capitale Umano	70
3.5.1. L'efficienza del capitale umano	72
3.5.2. L'efficacia del capitale umano	73
3.5.3. L'innovazione del capitale umano	75
3.6. Il Capitale Relazionale	76
3.6.1. L'efficienza del capitale relazionale	77
3.6.2. L'efficacia del capitale relazionale	79
3.6.3. L'innovazione del capitale relazionale	80
3.7. La dimensione economico-finanziaria	81

Capitolo 4

Il caso Service Impianti Srl	85
4.1. La storia di Service Impianti S.r.l.	85
4.2. Struttura organizzativa e volumi operativi	87
4.3. Il capitale tecnico	90
4.4. Il Capitale Umano	92
4.5. Le Relazioni con clienti e fornitori	96
4.6. La prospettiva economico-finanziaria	98
4.7. Considerazioni conclusive	99

Capitolo 5	
Il caso Infibra Srl	101
5.1. La storia di Infibra S.r.l.	101
5.2. Operatività e struttura organizzativa	103
5.3. Processi di controllo e sistemi informativi aziendali	107
5.4. Il capitale tecnico	109
5.5. Il Capitale Umano	112
5.6. Le Relazioni con clienti e fornitori	113
5.7. La prospettiva economico-finanziaria	116
5.8. Considerazioni conclusive	116
<i>Bibliografia</i>	121

Introduzione

Il tema della misurazione delle performance catalizza da tempo l'attenzione degli studiosi ed affascina il mondo operativo. *«Perché? Si tratta di un fenomeno passeggero, frutto delle mode del momento? O può a pieno titolo considerarsi un'evoluzione in via di consolidamento che trasforma le logiche di controllo ed i sistemi di misurazione delle variabili-risultato?»*

La tesi della moda passeggera è difficile da sostenere. Gli albori degli studi sul tema sembra risalgano addirittura alla fine del XIX secolo, anche se il dibattito scientifico si intensifica in maniera significativa nei primi anni 90, dunque ormai più di venti anni fa, e da allora le pubblicazioni sono cresciute a ritmi vertiginosi. Una moda non può durare così tanto e definirsi passeggera.

«Perché dunque i sistemi di misurazione delle performance appaiono così affascinanti?» Forse perchè sono strumenti che richiedono creatività. Prima della loro diffusione in azienda non ci si poneva il problema di quali variabili misurare per valutare i risultati e di come misurarle. La necessità di legare le misure alla strategia apre la strada alla ricerca dei migliori strumenti di misurazione, dei più affidabili e rappresentativi, e questa ricerca è creativa. E la creatività è un aspetto inusuale per l'ambito amministrativo. Sarà dunque per questo che i sistemi di misurazione delle performance esercitano così tanto fascino?

«Nel mondo operativo grandi e piccole imprese sono affascinate con la stessa intensità dai sistemi di misurazione delle performance?» Difficile rispondere. Gli studi teorici sono spesso riferiti a contesti organizzativi molto strutturati, in cui sono chiaramente definiti ruoli e responsabilità, sono consolidati i processi di pianificazione strategica e programmazione operativa, esistono elevate potenzialità

informative che consentono di utilizzare strumenti di misura molto distanti dalla contabilità generale. Quindi spesso sono le grandi aziende che soddisfano questi requisiti.

«*Allora i sistemi di misurazione delle performance possono essere applicati solo in aziende di grandi dimensioni?*» Questa è una bella domanda, forse varrebbe la pena scriverci un libro...

Questo lavoro è costruito attorno all'idea che aziende grandi e piccole, operando in competizione sugli stessi mercati debbano fronteggiare tensioni competitive e stimoli esterni in molti casi simili, in risposta a cui devono impostare politiche su leve competitive comuni.

Per cui se è vero che non si può gestire ciò che non si può misurare, è evidente che aziende grandi e piccole dovrebbero avere esigenze di misurazione, e dunque di controllo simili.

Al contrario la realtà operativa ci mostra che la diffusione dei sistemi di misurazione delle performance in ambienti piccoli è ancora limitata. Nel libro si cercano di raccogliere indizi che permettano di fornire motivazioni a questo stato di fatto e sulla base di questi si prova a realizzare uno strumento adatto alle caratteristiche delle piccole imprese.

Il primo capitolo definisce il campo di indagine: la piccola impresa. Piccola rispetto a cosa? Numero dipendenti? Fatturato? O piccola rispetto alla semplicità della struttura organizzativa? La definizione del criterio in base a cui qualificare la dimensione impone una scelta: criteri quantitativi o qualitativi? O un mix dei due? Nel capitolo si procede a descrivere i principali criteri di classificazione adottabili. In secondo luogo nel capitolo sono descritte le caratteristiche dei sistemi di controllo di gestione più comuni nelle piccole imprese, riguardanti il profilo dell'imprenditore ed il conseguente assetto organizzativo, i processi di controllo di gestione, i sistemi informativi aziendali.

Il secondo capitolo affronta il tema dei sistemi di misurazione delle performance. Dopo aver descritto le proposte teoriche più rap-

presentative si cerca di tracciarne i tratti comuni e di reinterpretarli alla luce delle caratteristiche delle piccole imprese.

Dalla descrizione emergono dei fattori vincolo che possono condizionare il successo e l'efficace implementazione di un sistema di misurazione delle performance in una piccola impresa.

Nel terzo capitolo si descrive la metodologia di ricerca impiegata, il *constructive approach*, gli obiettivi ed i processi applicativi. L'approccio costruttivo è utile nei casi in cui la ricerca è finalizzata alla costruzione di modelli o procedure che forniscano una risposta ad una specifica esigenza aziendale. Il quadro teorico costruito nel primo e nel secondo capitolo e le variabili-vincolo ci forniscono i necessari punti di riferimento su cui elaborare una nuova proposta concettuale, denominata *Cubo* delle performance.

L'elemento originale del *Cubo* riguarda la definizione non solo delle prospettive rispetto a cui riferire la misurazione e l'analisi dei risultati, ma anche la ricerca di un set di possibili misure, che i responsabili di un'azienda possono considerare come punto di partenza per facilitare ed accelerare il processo di adattamento alle caratteristiche distintive specifiche.

Il contesto delle piccole imprese si caratterizza per la scarsa abitudine a definire e ad esplicitare gli obiettivi strategici e le relative linee evolutive. D'altra parte la definizione della strategia è un elemento imprescindibile su cui tutti i sistemi di misurazione delle performance si fondano. L'introduzione di questi sistemi deve, dunque, essere accompagnata da un processo di crescita culturale del management.

Il *Cubo* può dunque rappresentare una prima soluzione che stimola il management e lo invita a mettere in discussione le misure proposte, a verificarne la rappresentatività rispetto alle specifiche dell'azienda, creando i presupposti perché il processo di crescita culturale possa avere inizio.

I capitoli quattro e cinque descrivono due casi aziendali in cui il *Cubo* delle performance viene implementato. I dati raccolti ed i ri-

sultati ottenuti sono utili per verificare che la proposta possa avere un senso in termini operativi. Nei due casi il processo di implementazione è stato modificato per consentirci di verificare la sensatezza della scelta di presentare un modello corredato di un insieme iniziale di indicatori.

Giunto al termine non posso fare a meno di ringraziare il prof. Luciano Marchi, perché senza di lui questo lavoro non sarebbe mai nato. Ringrazio inoltre la prof.ssa Antonella Paolini per i preziosi consigli ed il tempo dedicato a scambiare idee utili. Ringrazio inoltre tutti i colleghi del gruppo «pisano» con cui questo progetto è nato molti anni fa.

Ringrazio inoltre la dott.ssa Caterina Nannerini, Sergio Cappuccio e Roberto Tosca per la preziosa disponibilità: grazie a tutti loro è stato possibile costruire i casi aziendali descritti nel libro.

Al sottoscritto va naturalmente la piena responsabilità *per ogni concetto descritto, per ogni concetto non scritto e per ogni concetto mal scritto.*

NICOLA CASTELLANO

Macerata, novembre 2012

Capitolo 1

Le piccole imprese.

Definizione e criticità gestionali

SOMMARIO: 1.1. La piccola impresa. Aspetti definatori. – 1.2. Il controllo di gestione nella piccola impresa. – 1.3. I profili imprenditoriali ed organizzativi nella piccola impresa. – 1.4. Il processo di controllo. – 1.5. I sistemi informativi.

1.1. *La piccola impresa. Aspetti definatori*

L'economia aziendale, considerata nel suo rapporto imprescindibile con l'ambiente reale può senza dubbio considerarsi una scienza empirica¹ (Ferraris Franceschi 1998, p. 193). Una parte degli studi aziendali non può dunque fare a meno di rivolgere la propria attenzione al fenomeno della piccola e media impresa che, almeno sul territorio nazionale, notoriamente costituisce la dimensione assolutamente prevalente.

Occorre inoltre considerare che la variabilità nei caratteri organizzativi e di governo, la flessibilità operativa, la capacità di adattamento al mercato, la forza ma anche la vulnerabilità di queste aziende, le rendono in ogni caso un oggetto di studio di estremo interesse.

Tuttavia, prima di procedere con la descrizione e l'analisi delle caratteristiche tipiche delle piccole imprese e di come la dimensione riesca ad influenzare l'applicazione di sistemi di controllo di gestione, è necessario circoscrivere il campo di indagine e dichiarare i criteri utilizzati per qualificare un'azienda come piccola.

Come noto, la classificazione di un fenomeno comporta necessariamente la complessità di selezionare un criterio che permetta, nelle varie categorie, di ritrovare gli ulteriori e molteplici aspetti che caratterizzano il fenomeno stesso. Peraltro lo stesso fenomeno può essere analizzato secondo molteplici dimen-

¹ FERRARIS FRANCESCHI R, *Problemi attuali dell'economia aziendale*, Milano, Giuffrè, 1998, p. 193.

sioni, rendendo necessaria la ricerca del criterio di classificazione, di volta in volta, più idoneo allo scopo². In questo senso la definizione dell'universo delle piccole imprese può certamente essere legata a criteri di classificazione di tipo quantitativo o qualitativo³.

Branciarì, ad esempio, propone uno schema di classificazione molto articolato che considera un insieme di profili (o caratteristiche) di base, rappresentativi dei principali caratteri quali-quantitativi associabili alle piccole imprese, ai quali è possibile collegare degli ulteriori profili derivati (Tabella 1.1).

Tabella 1.1 – *Schemi di classificazione piccole imprese. Profili di base e derivati*

Profili di Base	Profili derivati
Piccola dimensione	Scarso peso nell'ambiente
Ruolo dominante della proprietà nella gestione aziendale	Ridotta complessità interna
	Scarsa spinta delle forze dell'organizzazione
Limitato ricorso ai sistemi manageriali	Limitata presenza di manager e scarso utilizzo di meccanismi di delega

Fonte – Branciarì 1996, p. 46, con adattamenti

La dimensione è probabilmente il criterio di classificazione più utilizzato per inquadrare l'universo delle piccole imprese: i parametri quantitativi ad esso associabili riescono a configurare in maniera oggettiva l'ampiezza e l'estensione dell'azienda da un punto di vista interno (organizzativo) o esterno (di mercato). Per quanto riguarda invece la natura dei parametri dimensionali, è possibile utilizzare misure di tipo economico-finanziario o tecnico-quantitativo (Tabella 1.2).

I parametri economico-finanziari presentano il vantaggio della semplicità di calcolo. Da un punto di vista esterno misurano l'impatto dell'attività aziendale sul mercato, ovvero l'entità del fabbisogno finanziario legato al ciclo operativo corrente, mentre da un punto di vista interno la classificazione punta più sull'intensità del fabbisogno finanziario a livello complessivo o legato alle scelte tecniche conseguenti al grado di integrazione verticale adottato.

Dall'altro lato, l'adozione dei parametri economico-finanziari, oltre a risentire di politiche di natura contabile, non sempre riesce ad esprimere anche il

² CAVALIERI E. (1971), *Sul tema della dimensione d'impresa*, K Libreria Editrice, Roma, p.15; CORTICELLI R. (1979), *La crescita dell'azienda*, Giuffrè, Milano, p. 134; FARNETI G. (1988), *L'innovazione della funzione amministrativa nelle piccole imprese*, Giappichelli, Torino, p. 14.

³ AMADUZZI A. (1966), *Osservazioni intorno al concetto di dimensione aziendale*, in *Saggi vari su problemi aziendali*, Giappichelli, Torino, p. 101.

grado di complessità gestionale, il cui rapporto con i volumi di attività può essere estremamente variabile a seconda dei settori considerati. Il grado di complessità è invece esaltato adottando criteri di classificazione basati su parametri tecnico-quantitativi, che, a loro volta, richiedono qualche complessità di calcolo aggiuntiva.

Tabella. 1.2 – *Criteri dimensionali di classificazione*

	Dimensione interna	Dimensione esterna
Economico-Finanziari	Capitale Investito Capitale Fisso	Fatturato Capitale Circolante
Tecnico-Quantitativi	Numero addetti Numero livelli organizzativi Capacità produttiva % azionaria detenuta dal singolo azionista	Volumi di produzione

Fonte – nostra elaborazione

In aziende di produzione con una gamma di prodotti significativamente ampia, infatti, la determinazione dei volumi di produzione o produttività può non risultare agevole, come a maggior ragione in realtà non produttive. Anche il numero di addetti, un parametro molto frequentemente utilizzato per la classificazione, deve essere calcolato tenendo conto delle mutevoli e svariate soluzioni tecniche adottate per il reperimento di forza lavoro. Limitarsi a considerare il numero dei soggetti legati all'azienda in forza di contratti di lavoro subordinato, può, in effetti, escludere quei lavoratori che prestano la loro attività in maniera temporanea o stagionale, che in alcune realtà possono rappresentare una quota significativa del personale. In questo caso due aziende simili nella sostanza, che, tuttavia, hanno adottato forme diverse di collaborazione con il proprio personale, potrebbero essere considerate in due distinte categorie. Il quadro poi si complica ulteriormente se si pensa alla complessità legata al calcolo del numero di unità lavorative annue. I volumi di fatturato o il numero degli addetti (considerato come numero di dipendenti) rappresentano, dunque, in molti casi delle scelte di necessità più che di convenienza.

La stessa Comunità Europea, come noto, ha adottato dei parametri di natura quantitativa utili a qualificare dimensionalmente le aziende: numero addetti e fatturato o totale attivo. Per rientrare in una delle categorie previste è necessario rispettare contemporaneamente la soglie del personale ed uno dei due parametri finanziari (Tabella 1.3).

Per la corretta classificazione delle aziende è inoltre necessario verificare il rispetto delle soglie quantitative considerate, alla luce degli eventuali rapporti di partecipazione in essere. Al riguardo si configurano tre differenti situazioni:

- a) imprese autonome: non detengono rapporti di partecipazione in altre aziende, o non sono partecipate da altre aziende per una percentuale superiore al 25% del capitale o dei diritti di voto (si considera il valore maggiore tra i due parametri);
- b) imprese associate: posseggono partecipazioni o sono partecipate con una percentuale (del capitale o dei diritti di voto) compresa tra il 25% ed il 50%⁴;
- c) imprese collegate: controllano la maggioranza dei diritti di voto (o delle quote di capitale) di altre aziende o esercitano su di esse un'influenza dominante (o viceversa).

Tabella 1.3 –*Limiti dimensionali per la qualificazione delle piccole e medie imprese*

	Micro-imprese	Piccole imprese	Medie Imprese
Numero Addetti	≤ 10	≤ 50	≤ 250
Fatturato Annuo ovvero Totale Attivo	≤ 2 Milioni	≤ 10 €/Milioni	≤ 50 €/Milioni
	≤ 2 Milioni	≤ 10 €/Milioni	≤ 43 €/Mllioni

Fonte – COMMISSIONE EUROPEA (2006), *La nuova definizione di PMI*, Pubblicazioni della direzione generale per le imprese e l'industria.

Le imprese autonome nel verificare il rispetto dei parametri riferiti al personale o al fatturato/totale attivo non devono tenere conto dei rapporti di partecipazione esistenti, mentre le imprese associate devono sommare ai valori della propria azienda una quota del numero addetti e del fatturato o totale attivo, proporzionale alla partecipazione detenuta in altre aziende o da altre aziende. Le imprese collegate, infine, dovranno verificare il loro status dimensionale considerando il 100% dei valori di tutte le aziende con cui intrattengono rapporti di controllo o di influenza dominante.

Nella definizione del perimetro delle piccole imprese, in alternativa o in aggiunta ai parametri dimensionali, può essere significativo considerare criteri di classificazione di natura qualitativa, ad esempio il grado con cui il proprietario, ovvero il gruppo di soci di riferimento, condizionano la definizione delle scelte

⁴ La Comunità Europea disciplina alcuni rapporti con soggetti particolari (società pubbliche, università, investitori istituzionali e autorità locali autonome) in cui è possibile conservare lo status di piccola impresa anche in caso di partecipazioni superiori al 25% fino ad massimo del 50%.

strategiche, e presidiano le funzioni operative critiche, ovvero il grado di complessità del modello manageriale adottato.

Volendo delineare i tratti tipici della piccola impresa con riferimento a questi parametri, ci si aspetta che la forte presenza della proprietà nella gestione aziendale favorisca strutture organizzative semplificate ed informali, in cui i pochi responsabili funzionali o di processo, quando non sono parte della famiglia imprenditoriale, svolgono il loro ruolo in maniera molto subordinata, limitando o annullando qualsiasi spinta propulsiva allo sviluppo o alla crescita. Vi è una forte identificazione dell'azienda con i suoi proprietari e viceversa⁵.

Inoltre l'elevato coinvolgimento operativo dell'imprenditore dà spesso a quest'ultimo un'elevata percezione di controllo sulle variabili critiche della gestione e sui risultati aziendali. In questi casi la necessità di strumenti informativi analitici per supportare il controllo ed i processi decisionali viene considerata superflua con la conseguenza di allineare i sistemi informativi rispetto agli obblighi di comunicazione imposti dall'esterno. Questa situazione comporta il rischio di focalizzare gli sforzi imprenditoriali sulla gestione di breve e brevissimo periodo, trascurando qualsiasi pianificazione sia formale che informale.

Organizzazione semplificata, scarsa delega, forme di controllo accentrate ed informali esercitate dall'imprenditore sono gli ingredienti di un modello manageriale allo stadio primordiale. Secondo alcuni autori questo modello tende ad evolvere in parallelo con lo sviluppo dell'azienda associato alle varie fasi del ciclo di vita.

In particolare, ogni fase del ciclo di vita presenterebbe uno stadio evolutivo ed uno stadio di rivoluzione. Le aziende crescono, durante gli stadi evolutivi senza avvertire alcuna necessità di modificare l'assetto organizzativo e lo stile di direzione e controllo. Con il superamento di soglie dimensionali si pongono invece dei problemi di direzione che richiedono un cambiamento in termini organizzativi e gestionali, per non correre il rischio di una frenata o addirittura di un declino⁶.

Per le piccole imprese, in particolare, la fase evolutiva iniziale è spesso trascinata dalla creatività del fondatore, il quale tendenzialmente concentra la sua attenzione e le sue energie sugli ambiti operativi legati al prodotto o al mercato, tralasciando le problematiche amministrative e di coordinamento gestionale.

Ad un certo punto queste problematiche richiederanno con sempre maggiore forza l'attenzione dell'imprenditore e si porrà dunque un problema di

⁵ BRANCIARI S. (1996), *I sistemi di controllo nella piccola impresa*, Giappichelli, Torino, p.42; MARCHINI I. (1995), *Il governo dell'impresa. Vol II – La gestione strategica*, Aspi/Ins-Edit, Genova, p. 83

⁶ GREINER L., (1977), *Evolution and revolution as organizations grow*, Harvard Business Review, n. 4., MARCHINI I. (2000), *Il governo della piccola impresa, Vol. I – Le basi delle conoscenze*, Aspi/Ins-Edit, Genova, p. 112.

leadership, generalmente risolvibile attraverso l'inserimento di uno o più responsabili di fiducia che, coordinati dall'imprenditore, potranno sfruttare le proprie competenze nella gestione di particolari ambiti operativi.

Questa rivoluzione gestionale impone tuttavia un cambiamento culturale da parte dell'imprenditore che deve mostrare disponibilità a modificare il proprio ruolo, allontanandosi dalle attività più operative, per concentrarsi invece su quelle manageriali. In molti casi questo cambiamento viene percepito in termini di perdita di potere e pertanto ostacolato o ritardato.

Secondo il modello della evoluzione-rivoluzione il cambiamento organizzativo è legato alle spinte ed alle problematiche indotte dalla crescita dimensionale. In assenza di queste spinte (e dunque di crescita) è possibile che gli assetti organizzativi restino invariati anche per molto tempo.

In realtà vedremo con maggiore approfondimento nel paragrafo successivo, che l'adozione di sistemi manageriali più o meno complessi può essere riconducibile anche alla tipologia di profilo imprenditoriale presente in azienda ed all'approccio strategico adottato.

Sarà semplice notare come la classificazione tra le piccole, medie e grandi imprese effettuata sulla base di parametri qualitativi possa certamente enfatizzare caratteristiche legate al contesto aziendale ed alla relativa complessità organizzativa in modo più efficace rispetto a quanto i parametri quantitativi consentono. Di contro è intuitivo notare come l'adozione di questi criteri presti il fianco a giudizi soggettivi e quanto sia complicato stabilire dei livelli soglia per marcare il confine tra le diverse categorie dimensionali.

Si spiega dunque perché i parametri quantitativi siano considerati delle *proxy* tutto sommato accettabili, anche se, con riferimento agli argomenti trattati in questo scritto, dobbiamo riconoscere che il profilo della piccola impresa si delinea meglio considerando caratteristiche qualitative piuttosto che parametri quantitativi. Per questo riteniamo utile, nei paragrafi seguenti, descrivere i tratti comuni riscontrabili nelle piccole imprese definendo questo universo, attraverso una combinazione dell'approccio imprenditoriale, dei modelli organizzativi, e dei sistemi informativi e di controllo di gestione.

1.2. Il Controllo di gestione nella piccola impresa

La configurazione del controllo di gestione nelle piccole imprese risente in maniera significativa dell'ambiente, della dimensione, della struttura organizzativa e dell'atteggiamento dell'imprenditore.

In generale l'applicazione degli strumenti di controllo nelle piccole imprese è molto distante dai modelli utilizzati nelle aziende di grandi dimensioni. Nelle forme più rudimentali il controllo si limita alla lettura dei risultati gestionali,

eventualmente comparati con quelli del periodo precedente. Data la struttura organizzativa semplificata, l'analisi dei contributi prodotti dalle variabili organizzative o gestionali viene infatti demandata ai rapporti interpersonali⁷. Questa caratteristica diviene una scelta quasi obbligata considerando che spesso i ruoli aziendali non sono chiaramente distinti e formalizzati ed i processi di delega molto contenuti. In questi casi, infatti, un'attenta ricerca delle responsabilità sarebbe senza dubbio inefficace – dati gli accavallamenti di competenze – o comunque sarebbe, in molti casi, riconducibile allo stesso imprenditore che accentra su se stesso la gestione delle funzioni critiche.

Contrariamente dunque alle prescrizioni dottrinali proposte fin dagli albori degli studi economico-aziendali⁸ e poi confermate anche in campo internazionale⁹, l'applicazione dei modelli di controllo nelle piccole imprese può prevedere una divisione dei momenti di pianificazione/programmazione e misurazione/verifica dei risultati, con uno sbilanciamento marcato del sistema verso queste ultime attività ed in molti casi la completa assenza di qualsiasi assegnazione di obiettivi a livello sia aziendale che individuale.

I processi di definizione strategica nelle piccole imprese avvengono, infatti, in base all'esperienza ed all'osservazione diretta delle dinamiche competitive del settore, conseguente al coinvolgimento operativo del gruppo imprenditoriale.

Il quadro di sintesi che emerge da alcune ricerche empiriche volte ad approfondire il tema nelle piccole imprese è dunque caratterizzato da¹⁰:

- applicazioni parziali del controllo, con significative lacune per quanto riguarda la definizione a preventivo dei risultati attesi;

⁷ GREINER L., (1977), *Evolution and revolution as organizations grow*, Harvard Business Review, n. 4., MARCHINI I. (2000), *Il governo della piccola impresa, Vol. I – Le basi delle conoscenze*, Aspi/Ins-Edit, Genova, p. 112.

⁸ *Il controllo risulta di due parti: l'una comprende la determinazione dei momenti dell'amministrazione economica e il ricordo loro per via di note scritte, vò dire la loro registrazione, l'altra la costrizione del lavoro economico. Ma quella integra questa, formando un tutto solo; perché non si può con sicura efficacia astringere alcuno a seguire un determinato cammino se non si rileva il cammino che in fatto segue per confrontarlo con quello tracciato gli innanzi.* BESTA F. (1920), *La Ragioneria*, Vol. 1, Milano, Vallardi, p. 114.

⁹ Anthony afferma che non è conveniente operare una distinzione, neppure per finalità di studio, tra i concetti di pianificazione e controllo, dato che il controllo di gestione risulta costituito da attività che inscindibilmente prevedono momenti decisionali, più legati al concetto della pianificazione, ed attività relative alla misurazione in senso stretto e pertanto più vicine al concetto di controllo. ANTHONY R.N., (1967), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Milano, Etas, p. 10.

¹⁰ I tratti caratteristici delineati sono sintetizzati da Marchini con riferimento ad una ricerca condotta su un campione di piccole imprese dell'area pesarese. MARCHINI I. (1998), *Il governo dell'impresa*, Cit., p. 427.

- focalizzazione del controllo, anche per mezzo di strumenti informali, sulle funzioni considerate critiche dall'imprenditore;
- prevalente affezione all'uso di strumenti di misurazione economica, con limitata attenzione al controllo delle variabili finanziarie.

D'altro canto le piccole imprese sono comunque sottoposte a sollecitazioni ambientali che provocano nel tempo lo sviluppo verso una maggiore articolazione dei fabbisogni informativi a supporto sia del controllo sia dei processi decisionali. L'accrescersi della complessità dei processi produttivi e degli ambienti competitivi in cui l'impresa opera offusca il quadro di analisi da parte dell'imprenditore e rende evidente la necessità di strumenti per analizzare risultati e cause gestionali. In aggiunta l'esigenza di maggiore rapidità decisionale e di azione può indurre l'imprenditore a delegare responsabilità ai suoi collaboratori creando dunque la necessità di nuovi strumenti di coordinamento e controllo¹¹.

L'aumento della complessità ambientale può dunque essere uno dei fattori di stimolo all'evoluzione del sistema di controllo di gestione nel creare la necessità di introdurre strumenti e competenze attraverso cui misurare nuove variabili critiche¹².

L'evoluzione dei sistemi di controllo di gestione dovrebbe in questi casi essere avvertita dai responsabili come una necessità, per consentire comportamenti proattivi più che reattivi.

Nei paragrafi seguenti tenteremo di tratteggiare le particolarità derivanti dall'applicazione dei sistemi di controllo nelle piccole imprese, riprendendo la ben nota scomposizione in struttura organizzativa, processo e struttura tecnico-informativa¹³. Nel descrivere queste particolarità, teniamo tuttavia a precisare che le differenze rispetto ai contesti di più grandi dimensioni, non devono necessariamente essere intese in termini di sottrattivi, di elementi mancanti rispetto ad un modello completo di riferimento. L'efficacia di un sistema di controllo, infatti, assume condizioni mutevoli, definite rispetto ad un insieme di parametri variamente configurati rispetto al grado di complessità strutturale ed al grado di dinamismo ambientale in cui l'azienda opera¹⁴.

I parametri attraverso cui definire il grado di efficacia della soluzione adottata sono i seguenti:

¹¹ AMIGONI F. (1988), *La piccola impresa si avvicina al controllo di gestione*, in AA.VV., *Piccole e medie imprese e problemi di direzione*, Giuffré, Milano, p. 153.

¹² MARCHINI I. (1998), *Il governo dell'impresa*, Cit., p. 400.

¹³ BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, F. Angeli 1992, p. 14

¹⁴ MANCINI D., (2005), *Le condizioni di efficacia dei sistemi di controllo aziendale*, Giappichelli, Torino, p. 128. AMIGONI F. (1988), *Misurazioni d'azienda. Vol. I*, Giuffré, Milano, p. 216.

- 1) articolazione del sistema, espressa dal numero dei livelli di aggregazione per la predisposizione delle informazioni;
- 2) rilevanza e selettività delle informazioni fornite in supporto alla gestione dei processi fondamentali;
- 3) spettro di analisi, ovvero la capacità del sistema di controllo di fornire misurazione delle dimensioni di analisi rilevanti, nonché l'orientamento temporale del sistema al passato, presente e futuro;
- 4) responsabilizzazione formale degli individui attraverso l'assegnazione di obiettivi aziendali e la scomposizione di questi in sotto-obiettivi
- 5) rigidità procedurale, riferita al grado di libertà, ed autonomia con cui i singoli possono operare nell'espletamento dei rispettivi compiti;
- 6) stile di controllo, ovvero l'attenzione verso il conseguimento degli obiettivi e la partecipazione dei singoli individui al processo di controllo;
- 7) prontezza del sistema, ovvero la rapidità con cui il sistema riesce a fornire informazioni rilevanti o a segnalare un evento ritenuto significativo.

In linea di principio, al crescere della complessità organizzativa, dovrebbe crescere l'attenzione al controllo in azienda e, in particolare, dovrebbero adottarsi soluzioni più strutturate in termini di articolazione, rilevanza e spettro di analisi. Il grado di dinamicità ambientale invece dovrebbe spingere sullo sviluppo della prontezza di segnalazione, mentre al contrario dovrebbe portare a riduzioni nel grado di rigidità procedurale e responsabilizzazione formale.

1.3. I profili imprenditoriali ed organizzativi nella piccola impresa

L'immagine forse più comune della piccola impresa è caratterizzata dalla forte presenza dell'imprenditore o dei soci proprietari, che accentrano su se stessi le funzioni o i processi critici della gestione. La delega è pressochè assente o limitata – posto che il proprietario tende in genere a conservare l'ultima parola sulle scelte, anche più operative – ed è favorita in genere dall'avanzare dell'età o dall'ingresso in azienda dei figli, candidati esclusivi a ricevere il passaggio del testimone da parte dei genitori fondatori¹⁵.

Il quadro troppo sinteticamente delineato si estrinseca nella realtà in un complesso assai variabile e multiforme di situazioni; tuttavia i fattori comuni caratterizzanti l'organizzazione possono essere ricondotti ai seguenti¹⁶:

- Accentramento del potere nel capo che diviene il punto di riferimento assoluto.

¹⁵ ANTONELLI V., PARBONETTI A., (2002), *I sistemi di governo nelle aziende minori calabresi*, Rubbettino, Catanzaro, p. 9

¹⁶ MARCHINI I., (1998), *Il governo della piccola impresa. Vol. III*, Cit., p. 25.

- Coordinamento e controllo esercitato in via diretta e personale dal capo. I controlli formali sono evitati perché ritenuti inefficaci.
- Nella struttura organizzativa sono praticamente assenti i livelli intermedi: quadri e organi di staff.
- L'organizzazione del lavoro è prevalentemente di tipo funzionale, anche se spesso manca una rigorosa distinzione tra i ruoli. Anche i confini operativi dei singoli sono spesso sfumati.
- Le procedure non risultano formalizzate, ma legate alla personale esperienza degli operatori; i processi di comunicazione sono quasi esclusivamente informali e manca un'esplicita attività di pianificazione.

Rispetto alle realtà di maggiori dimensioni, dunque, le strutture organizzative delle piccole aziende si caratterizzano per la mancanza di tre principi fondamentali: il decentramento delle responsabilità ai livelli intermedi, la formalizzazione di compiti, responsabilità e procedure, e la specializzazione delle competenze¹⁷.

Le peculiarità descritte non necessariamente devono essere considerate in negativo, spesso la flessibilità e la mancanza di formalizzazione rappresentano un punto di forza perché consentono estrema rapidità di azione e adattamento. In altri casi il mantenimento di una struttura così accentrata e informale può, al contrario, costituire un fattore limitativo.

Gli effetti positivi o negativi che la struttura organizzativa può produrre in termini di efficienza ed efficacia gestionale sono associabili a diversi fattori, tra cui, in primis, le caratteristiche imprenditoriali: un imprenditore-stratega crea e trae beneficio da una struttura organizzativa semplice, in grado di rispondere ed adattarsi rapidamente alle linee evolutive impresse alla gestione.

Il concetto di imprenditore utilizzato in questo scritto non si riferisce necessariamente ad un unico soggetto-proprietario che esercita il suo potere sull'azienda imprimendo le linee strategiche, ed agendo nel suo interesse *entro di essa e verso i terzi*¹⁸. Il termine imprenditore è invece utilizzato con un senso più astratto, riferito ad un unico soggetto ovvero ad un gruppo di soggetti chiamato a svolgere le funzioni necessarie al governo dell'impresa e ad assumere decisioni da cui derivano rischi che la proprietà dell'azienda sarà chiamata ad assumersi in via diretta. Il termine imprenditore non implica, dunque, necessariamente la coincidenza tra proprietà e controllo dell'azienda, sebbene questa sia senza dubbio la fattispecie prevalente nel panorama delle piccole imprese.

Per definire l'atteggiamento dell'imprenditore alcuni studi hanno utilizzato tre variabili: la personalità flessibile, ovvero l'orientamento alla flessibilità, il

¹⁷ MINTZBERG H., (1983), *Structure in Fives. Designing effective organizations*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.

¹⁸ MARCHINI I. (2000), *Il governo della piccola impresa, Vol. I, Cit.*, p. 65.

need of achievement factor, ovvero la marcata voglia di realizzazione e di successo ed il *locus of control*, ovvero la percezione della capacità di governare o condizionare gli eventi¹⁹. La combinazione dei tre fattori è utilizzata dagli autori per rappresentare gli approcci strategici più probabilmente riconducibili ai diversi profili imprenditoriali²⁰.

La personalità flessibile dovrebbe favorire strategie di diversificazione focalizzate su un singolo segmento di mercato, associate a strutture organizzative, gestionali e di controllo poco formalizzate.

L'imprenditore con uno spiccato *need of achievement* di solito favorisce una maggiore formalizzazione di ruoli, responsabilità e controlli, perché pur accentrando l'autorità su se stesso, ha bisogno di riscontrare e verificare la bontà del proprio operato. Gli studi citati mostrano come soggetti di questo tipo siano in genere avversi ad intraprendere strategie eccessivamente conservative o eccessivamente rischiose, per cui il profilo strategico più frequentemente adottato si concentra sulla differenziazione perseguita attraverso leve di marketing (pubblicità, prezzi, segmentazione del mercato, ecc.).

Infine, l'imprenditore che ritiene di riuscire a «dominare gli eventi» grazie al suo potere di controllo (*locus of control*) sarà probabilmente più disponibile ad intraprendere strategie ad elevato contenuto innovativo. La struttura organizzativa al suo servizio sarà caratterizzata da elevata informalità, con delega utilizzata soprattutto verso i responsabili delle funzioni operative al fine di potersi ritagliare tempo da dedicare alle attività di ricerca e sviluppo.

Definire un modello organizzativo tipico della piccola impresa è un compito non semplice, considerando la moltitudine di situazioni diverse che la realtà può presentare. Un tentativo di modellizzare le differenti soluzioni tiene conto di due variabili: la situazione strategico-competitiva e la criticità del profilo professionale, ovvero l'importanza che la sfera delle competenze umane assume rispetto allo svolgimento dell'attività aziendale²¹ (Figura 1.1).

Il progetto elementare corrisponde dunque a contesti strategicamente favorevoli, causa la buona posizione competitiva dell'azienda, associati a strutture organizzative semplici che non necessitano di eccessive formalizzazioni nei ruoli e nelle funzioni.

Al contrario nei casi in cui la variabile professionale tenda ad acquisire una rilevanza significativa nel permettere all'azienda di difendere o sviluppare le proprie posizioni competitive, sarà necessario uno sforzo maggiore nel definire in modo esplicito i confini dell'operare individuale, coordinando opportuna-

¹⁹ MILLER D., TOULOUSE J.M. (1986), *Chief Executive personality, corporate strategy and structure in small firms*, Management Science n. 11, pp. 1389-1409.

²⁰ MARCHINI I., (1998), *Il governo della piccola impresa. Vol. III*, Cit., p. 37.

²¹ PRETI P., (1991), *L'organizzazione della piccola impresa*, Egea, Milano, p. 49.

mente i contenuti in modo che ognuno sia motivato e possa esprimere al meglio le proprie competenze. Più che lavorare nel raffinare la struttura organizzativa sarà dunque necessario, in questo caso, prestare attenzione alla gestione delle risorse umane.

Figura 1.1 – *Profili organizzativi nelle piccole imprese*

<i>Situazione Strategico-Competitiva</i>	Difficoltosa	Progetto Imprenditoriale	Progetto Innovativo
	Favorevole	Progetto Elementare	Progetto Diffuso
		Bassa	Alta

Criticità profilo professionale

Fonte – MARCHINI I., (1998), *Il governo della piccola impresa. Vol. III*, Cit., pag. 61

Il progetto imprenditoriale corrisponde ad una situazione competitiva più tesa, in cui nonostante la variabile professionale non assuma un ruolo critico, il soggetto economico dovrà comunque prestare degli sforzi per strutturare l'organizzazione in maniera coerente con linee di sviluppo probabilmente volte a creare relazioni con partner esterni.

Il progetto innovativo rappresenta infine la situazione più complessa in cui è necessario agire sia per creare una struttura organizzativa più sofisticata (generalmente in linea con i modelli organizzativi che caratterizzano le grandi aziende), sia per attuare politiche mirate di gestione delle risorse umane.

In aggiunta le aziende potranno naturalmente avvertire la necessità di modificare la propria struttura organizzativa in relazione a spinte indotte dalla crescita dimensionale.

1.4. Il processo di controllo

Da un punto di vista teorico l'efficace realizzazione del processo di controllo investe la sfera comportamentale e delle aspirazioni dei singoli individui, i cui comportamenti, guidati da scopi individuali, devono convergere verso

l'obiettivo aziendale. La coincidenza degli scopi si realizza, attraverso la verifica dei seguenti criteri²²:

- a) completezza comportamentale;
- b) validità comportamentale;
- c) affidabilità comportamentale.

La completezza comportamentale riguarda la capacità di predeterminare il quadro dei comportamenti desiderati dai membri dell'organizzazione e la rappresentazione di questi attraverso un sistema di obiettivi, in modo da evitare o limitare linee operative non coerenti con le aspettative della direzione.

La validità comportamentale è il grado di efficacia con cui il set di misure utilizzate per esprimere in termini quantitativi gli obiettivi individuali spinge effettivamente i comportamenti nella direzione voluta.

L'affidabilità comportamentale, infine, è la stabilità del sistema di controllo nel tempo, ovvero la capacità del sistema di controllo, a parità di misure-obiettivo, di spingere soggetti diversi ad adottare comportamenti analoghi.

Validità ed affidabilità comportamentale sono dunque condizionate dall'accuratezza con cui sono selezionate e calcolate le misure utilizzate per assegnare gli obiettivi individuali e per rappresentare gli obiettivi aziendali di sintesi.

Scendendo un po' più in profondità sull'aspetto delle misure, è possibile distinguere misure di valore e misure di prestazione. Le prime fanno riferimento all'integrazione tra azienda e *stakeholder* ed esprimono in maniera oggettiva il giudizio di questi ultimi. Le misure di prestazione riflettono invece il contributo presunto delle attività, espressione della formula imprenditoriale in atto, alla generazione di valore aziendale²³.

Fino alla metà degli anni 70 il sistema di misure di valore e di prestazione utilizzato in numerose aziende era composto da indicatori di natura economico-finanziaria, i quali in genere, riuscivano efficacemente a rappresentare il sistema di relazioni causali esistente tra risultati di sintesi e attività gestionali. In particolare l'albero del ROI a livello di alta direzione e l'articolazione del budget a livello di funzioni operative fornivano un supporto efficace per la quantificazione degli obiettivi di sintesi ed individuali, per la misurazione dei risultati e per l'individuazione delle cause che ne favorivano o ostacolavano il raggiungimento.

²² MANCINI D., (2005), *Le condizioni di efficacia dei sistemi di controllo aziendale*, Cit. p.123.

²³ AMIGONI F. (2003), *Sistemi di misure di controllo di gestione, fabbisogni di integrazione ed evoluzione delle tecnologie*, in AMIGONI F., MIOLO VITALI P. (a cura di), *Misure multiple di performance*, Egea, Milano, p. 5.

Il budget, nella sua tradizionale struttura può rappresentare ancora oggi un efficace sistema di misurazione globale della performance d'azienda. Il sistema di obiettivi individuali assegnati, esprime la combinazione di variabili operative (obiettivi di vendita, rendimento dei fattori produttivi, rapporto prezzi di vendita/costi di acquisto, ecc.) ed il contributo prodotto, sinteticamente espresso attraverso metriche economico-finanziarie di redditività e di equilibrio patrimoniale e finanziario.

In questo senso il budget può dunque essere visto come un sistema integrato di misure utilizzate per quantificare obiettivi riferiti ai singoli centri di responsabilità organizzativa. Se correttamente costruito, il budget dovrebbe spingere i responsabili organizzativi ad assumere comportamenti idonei a favorire il raggiungimento degli obiettivi assegnati, contribuendo al conseguimento delle mete strategiche stabilite per l'azienda nel suo complesso.

L'efficacia del budget nell'ambito di un processo di controllo aziendale è legata al suo potenziale nell'orientare i comportamenti dei soggetti in relazione agli obiettivi aziendali²⁴ ed in particolare alla coerenza tra i comportamenti, individuali indotti dalle misure di prestazione ed i comportamenti desiderati dalla direzione.

Entrando nella sfera dei comportamenti individuali occorre a nostro giudizio considerare che ciascun soggetto, motivato a raggiungere i propri obiettivi e spinto da logiche di natura razionale, ma anche utilitaristica, selezionerà tra le diverse leve gestionali disponibili, quelle che a suo giudizio gli consentono di ottenere un migliore risultato, con minore sforzo, nei tempi previsti. In quest'ottica la scelta delle leve più convenienti, e delle conseguenti azioni gestionali, può essere fortemente condizionata dalle unità di misura utilizzate per rappresentare l'obiettivo.

Un obiettivo gestionale può infatti essere misurato mediante indicatori alternativi, i cui effetti in termini di comportamenti indotti non risultano necessariamente equivalenti: la scelta degli indicatori gestionali rappresenta pertanto un momento critico di qualunque processo di programmazione e controllo.

A titolo puramente esemplificativo, il classico obiettivo di «incrementare le vendite» può essere quantificato attraverso una gamma piuttosto ampia di indicatori:

- tecnico-quantitativi (quantità vendite);
- economici (fatturato o margine di contribuzione commerciale);
- finanziari (*cash flow* generato dai processi di vendita);

²⁴ RICCABONI A. (2009), *Il controllo di gestione: obiettivi, attori e strumenti*, in: MARASCA S., MARCHI L., RICCABONI A. (a cura di), *Controllo di gestione. Metodologie e strumenti*, Knowità, Arezzo, p. 34.

- di trend o di sviluppo (tasso di crescita del fatturato, del margine di contribuzione, della quota di mercato, ecc.);

Gli indicatori quantitativi o economici indurranno probabilmente il soggetto a ricercare aumenti delle vendite agendo sui prezzi, o sulla gamma o sulle attività promozionali; gli indicatori di margine chiameranno in causa anche la gestione dei costi variabili commerciali (es. trattamenti provvigionali, spese di trasporto, premi su fatturato, ecc.), il *cash flow* porrà l'accento sulle dilazioni concesse ai clienti, e così via.

La scelta dell'indicatore utilizzato per assegnare e misurare un obiettivo presuppone, quindi, da parte della direzione aziendale, la comprensione esatta dei poteri e delle responsabilità assegnate a ciascun individuo per definire le misure di performance più coerenti con i ruoli organizzativi.

Per ciascuna delle misure selezionate, la direzione dovrebbe inoltre predeterminare le differenti alternative di comportamento attuabili dai soggetti assegnatari, scegliendo tra le misure disponibili, quella che riesce ad orientare il comportamento del singolo nella direzione desiderata.

L'assegnazione di un obiettivo al soggetto responsabile sottintende dunque un'implicita autorizzazione ad agire lungo tutti i binari operativi collegati in termini di causa ed effetto con la misura utilizzata per rappresentarlo in termini quantitativi.

Analogamente ad una partita di scacchi, in cui il giocatore abile è in grado di prevedere tutte le possibili mosse dell'avversario, l'efficace creazione di un sistema di programmazione e controllo dipende pertanto dalla capacità di predeterminare per ciascun centro di responsabilità tutte le leve di manovra collegate alle misure prescelte, ovvero tutte le relazioni di causa-effetto tra leve operative e misure-obiettivo.

Ognuna di queste relazioni rappresenta una linea di comportamento alternativa che l'assegnatario dell'obiettivo potrebbe ritenere opportuno o conveniente attuare. Nell'eventualità in cui alcuni comportamenti non fossero in linea con gli obiettivi strategici, basterebbe non considerare la misura che li favorisce ed indirizzarsi verso misure più coerenti. In alternativa sarebbe possibile integrare la misura-obiettivo principale con misure-vincolo, attraverso cui limitare l'autonomia del soggetto entro i confini desiderati (ad esempio fissando limiti ai prezzi di vendita o fissando un tetto ai costi commerciali ecc.).

Pertanto, il potere pragmatico²⁵ di uno strumento di programmazione, ovvero la capacità di indurre i singoli individui ad intraprendere comportamenti finalizzati al raggiungimento di obiettivi individuali e contestualmente di obietti-

²⁵ Il concetto di problema pragmatico è stato utilizzato da Marchi nella descrizione dei processi di comunicazione delle informazioni. MARCHI L. (2003), *I sistemi informativi aziendali*, Milano, Giuffrè, p. 34.

vi strategici, è legata anche alla scelta di misure capaci di orientare il singolo ad utilizzare le leve di manovra ritenute più convenienti, vincolando l'adozione di comportamenti che, in maniera legittima, potrebbero condurre al raggiungimento dell'obiettivo individuale, allontanando però contestualmente l'azienda dal raggiungimento dei suoi obiettivi strategici.

1.5. I sistemi informativi

Il sistema informativo può essere visto come *l'insieme degli elementi e delle loro relazioni che determinano i processi di produzione delle informazioni, partendo dai dati che descrivono, in origine, i fenomeni aziendali ed ambientali: procedimenti finalizzati a soddisfare, con efficacia ed efficienza, le esigenze conoscitive interne ed esterne d'azienda*²⁶

Sulla base di questa definizione è possibile qualificare i sistemi informativi nelle piccole imprese, descrivendo i caratteri particolari dei seguenti elementi interrelati:

- processi di raccolta, elaborazione, comunicazione e interpretazione;
- tecnologie informative;
- soggetti coinvolti.

Il linea generale la semplicità e informalità delle soluzioni organizzative adottate in azienda e l'accentramento del controllo in seno all'imprenditore, tendono a contenere l'investimento di risorse nella funzione amministrativa. Le soluzioni generalmente adottate possono essere classificate in tre diversi profili, distinti rispetto al grado di esternalizzazione ed alle potenzialità di soddisfare fabbisogni informativi solo esterni o anche interni²⁷:

- Completa esternalizzazione di tutti i processi di rilevazione contabile e delle periodiche elaborazioni imposte per il rispetto degli obblighi informativi di natura civilistico-fiscale. Il sistema informativo è in grado di soddisfare esclusivamente fabbisogni esterni.
- Gestione interna delle rilevazioni contabili, ed esternalizzazione delle elaborazioni. Il sistema informativo è significativamente sbilanciato sulla soddisfazione dei fabbisogni informativi esterni, ma la gestione interna delle rilevazioni offre la possibilità di eseguire qualche analisi elementare su dati di contabilità generale (per esempio andamento del fatturato o degli incassi).
- Gestione interna delle rilevazioni contabili, estese anche ad ambiti di operatività interna e a dimensioni analitiche di misurazione. Gestione interna dei

²⁶ MARCHI L. (2003), *I sistemi informativi aziendali*, Cit., p. 7.

²⁷ ARCARI A.M., (2004), *PMI. meccanismi di controllo e gestione della crescita*, Egea, Milano, p. 38.

processi di elaborazione dei dati per la soddisfazione di fabbisogni informativi interni ed esterni.

Possiamo facilmente immaginare come i tre profili proposti non esauriscano la casistica delle configurazioni riscontrabile nella realtà. Pertanto è possibile immaginare delle zone intermedie, in cui collocare aziende con sistemi informativi in fase sviluppo, caratterizzati da elementi riferibili a più categorie.

Tabella 1.5 – *Profili organizzativi della contabilità nelle piccole imprese*

Gestione rilevazioni	Elaborazione informazioni	Ambito contabile gestito	Potenzialità Informative
Esterna	Esterna	Contabilità generale	Solo obblighi informativi esterni (civilistico-fiscali, banche, ecc.)
<i>Zona intermedia</i>			
Interna	Esternalizzata	Contabilità generale	Obblighi esterni Fabbisogni elementari interni
<i>Zona intermedia</i>			
Interna	Interna	Contabilità generale Contabilità analitica	Obblighi esterni Fabbisogni interni di ambito contabile

Fonte – ARCARI A.M., (2004), *PMI. meccanismi di controllo e gestione della crescita*, Cit., pag. 38, con nostri adattamenti.

Ad integrazione della classificazione proposta, possiamo schematizzare, per ognuno dei profili individuati, la tipologia di fabbisogni informativi che l'impianto contabile presente in azienda dovrebbe essere in grado di soddisfare (Tabella 1.5).

In questo modo le aziende che decidono di esternalizzare completamente i processi contabili (sia di rilevazione che di esternalizzazione), seguiranno probabilmente un criterio di convenienza economica legato al contenimento dei costi organizzativi e di struttura (costi del personale, software e hardware) ed al trasferimento all'esterno degli sforzi aggiuntivi richiesti per l'aggiornamento, delle competenze e degli strumenti software, necessario a fronte delle continue evoluzioni normative.

Quando i volumi di transazioni non rendono più conveniente l'esternalizzazione completa dei processi amministrativi, si avvierà una progressiva internalizzazione, partendo dalle sole procedure di raccolta dei dati contabili per arrivare, man mano che in azienda si acquisiscono le competenze e gli strumenti necessari, a gestire in autonomia l'intero processo di creazione

delle informazioni, eventualmente esteso anche alle rilevazioni di contabilità analitica o alle più moderne procedure di rilevazione consentite dall'utilizzo di sistemi informativi integrati.

La progressiva internalizzazione consentirà in parallelo una sempre maggiore capacità di soddisfare fabbisogni conoscitivi interni. Peraltro la nascita di nuovi fabbisogni informativi può agire da stimolo al processo di sviluppo di nuovi sistemi²⁸, e può aiutare l'imprenditore a precepire il valore di informazioni attendibili e tempestive che fa da contraltare allo sforzo richiesto in termini di maggiori necessità di risorse finanziarie ed organizzative da dedicare nei processi di produzione di informazioni.

In aziende di piccole dimensioni lo sviluppo di nuove competenze nella funzione amministrativa genera delle criticità particolari: la specializzazione generalmente richiesta nelle grandi aziende non è percorribile con convenienza, data la limitata disponibilità di risorse ed anche il ristretto ambito operativo. Di conseguenza, dunque, lo sviluppo dei sistemi informativi passa attraverso un arricchimento di competenze complementari che vanno ad integrarsi in capo ad un'unica persona o, comunque ad un numero molto ristretto. Il responsabile amministrativo in una piccola impresa dovrebbe, dunque, possedere conoscenze di natura contabile, civilistico-fiscale, di gestione delle risorse finanziarie e del personale, ma dovrebbe anche possedere competenze legate a processi e strumenti di pianificazione e controllo di gestione, al funzionamento degli strumenti di supporto alla rilevazione dei dati contabili ed alla produzione delle informazioni a supporto degli interlocutori interni ed esterni²⁹.

²⁸ Un ambiente caratterizzato da estrema dinamicità, impone alle aziende l'individuazione delle eventuali minacce da fronteggiare e delle opportunità da sfruttare, nonché la continua ridefinizione di strategie, al fine di gestire l'atteggiamento aziendale nei confronti del mercato stesso e la verifica della rotta effettivamente seguita, mantenendo comunque il controllo di parametri di efficacia e di efficienza, la cui rilevanza non muta con l'aumentare della turbolenza ambientale. BRUNETTI G., (1992), *Il controllo di gestione*, Cit., p. 107 e seg.. La gestione «consapevole», diventa in ambienti turbolenti un requisito sempre più importante, e in maniera correlata cresce l'esigenza di disporre delle informazioni necessarie allo svolgimento dei processi decisionali. CASTELLANO N., (2003), *Controllo di gestione ed informazioni*, Milano, Giuffré, p. 38.

²⁹ ARCARI A.M., (2004), *PMI. meccanismi di controllo e gestione della crescita*, Cit., p. 43; FARNETI G., (1988), *L'innovazione della funzione amministrativa nelle piccole imprese*, Cit., p. 24.

Capitolo 2

I sistemi di misurazione delle performance.

Analisi della letteratura

SOMMARIO: 2.1. Le origini dei sistemi di misurazione delle performance. – 2.2. I Sistemi di misurazione delle performance aziendali. Caratteri generali. – 2.3. Le proposte dottrinali più significative. – 2.3.1. Il *Tableau de Bord*. 2.3.2. – Lo *SMART Model*. 2.3.3. – La *Balanced Scorecard*. 2.3.4. – L'*Intangible Asset Monitor*. 2.3.5. – Il *Performance Prism*. 2.4. SMP e piccole imprese. Problemi di compatibilità. – 2.5. I SMP driver di crescita della cultura aziendale.

2.1. Le origini dei sistemi di misurazione delle performance

In tema di controllo di gestione, le comunità scientifiche ed operative, ormai da tempo concordano sull'esigenza di sviluppare sistemi integrati di monitoraggio delle performance aziendali, in grado di rappresentare in maniera dinamica il sistema delle relazioni di causa-effetto tra variabili-gestionali e misure di risultato.

Le variabili gestionali dovrebbero essere frutto dei processi di pianificazione e programmazione, durante i quali il management definisce strategie e politiche, ed identifica gli ambiti rispetto a cui si ritiene conveniente impostare azioni mirate a migliorare e sviluppare le condizioni di equilibrio aziendale. Le misure di risultato rappresentano invece le dimensioni attraverso cui è possibile rappresentare quantitativamente il target desiderato e, a consuntivo, il risultato degli sforzi gestionali.

Come evidenziato da Johnson e Kaplan³⁰, l'eccessiva enfasi sugli indicatori economico-finanziari nell'attribuzione di obiettivi all'alta direzione, ha contribuito in maniera piuttosto subdola a produrre il miraggio di continui e progres-

³⁰ JOHNSON H. T., KAPLAN R. S. (1989), *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, I-sedi, Torino, p. 203. Titolo originale *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard business school press, Boston, 1987.

sivi miglioramenti dei risultati su un orizzonte di breve periodo, rivelando, al contrario, su un orizzonte temporale più ampio, delle perdite di competitività significative.

Questa distorsione può considerarsi il frutto di comportamenti individuali indotti dalle misure di performance non in linea con le strategie o comunque non coerenti con il contesto competitivo e di mercato.

In questo senso l'indicatore posto sul banco degli imputati, indiziato del reato di mistificare la performance aziendale, è stato il ROI, largamente utilizzato per quantificare gli obiettivi assegnati al top management.

Lo studio di casi aziendali celebri mostra come, nel tempo, la continua ricerca di incrementi nella redditività operativa, ha inizialmente indotto i responsabili a massimizzare l'efficienza, soprattutto in ambito produttivo. Una volta raggiunto tale livello, i miglioramenti della redditività sono stati resi possibili solo attraverso politiche di efficienza «apparente»: riduzione dei costi di politica aziendale e limitazione di nuovi investimenti.

L'utilizzo dell'aggettivo apparente si giustifica perché la politica di taglio di alcuni costi di struttura nel breve periodo ha portato a rappresentare quantitativamente risultati in miglioramento – anche durante fasi di maggior tensione competitiva, caratterizzate da cali nelle vendite – mentre nel lungo periodo ha rivelato tutto il suo potere distruttivo. La limitazione di attività di ricerca, innovazione e comunicazione collegate ai costi oggetto di tagli o riduzioni ha infatti prodotto una sostanziale obsolescenza nei prodotti e servizi offerti, provocando significative erosioni nelle quote di mercato, a vantaggio dei concorrenti più dinamici ed innovatori, che nel frattempo avevano impostato le loro strategie puntando su innovazione e diversificazione.

In aggiunta a quanto sopra occorre inoltre considerare che alcune misure di performance prestano il fianco all'utilizzo di alternative contabili (o in casi più estremi addirittura al ricorso ad operazioni straordinarie), con l'unico scopo di facilitare l'ottenimento di rappresentazioni quantitative in linea con gli obiettivi di performance.

La manipolazione contabile rivolta a facilitare il raggiungimento degli obiettivi operativi e strategici (il dover essere dell'impresa), è in genere riconducibile³¹ :

- *all'intenzione (soggettiva) di orientare il contenuto e gli esiti dei processi di comunicazione verso definiti effetti...*
- *al desiderio di poter conseguire dati risultati economici (...) con gradi di libertà operativa e di autocontrollo dei risultati medesimi relativamente ampi.*

Il processo agli indicatori economico-finanziari ne ha dunque evidenziato una significativa limitazione nella capacità di rappresentare in via esclusiva o-

³¹ PINI M., (1991), *Politiche di bilancio*, Milano, Etaslibri p. 66.

biettivi globali di performance aziendale, con la conseguente esigenza di ricercare un'integrazione delle misure tradizionali con misure-vincolo, a cui affidare il compito di impedire l'adozione di comportamenti non allineati alle strategie aziendali.

Occorre in aggiunta sottolineare che la manifestazione dei punti di debolezza precedentemente descritta, è stata fortemente stimolata dalla dinamica del contesto competitivo. La storia ha mostrato come, in situazioni di mercato caratterizzate da elevati ritmi di sviluppo, tali da consentire produzioni di massa standardizzate, per i manager delle aziende che legavano gli incentivi al ROI, è stato molto semplice puntare l'attenzione sulla massimizzazione dell'efficienza produttiva.

Al contrario, l'ingresso di nuovi competitori, l'ampliamento della gamma di prodotti offerti e l'aumento del grado di complessità aziendale e dei relativi costi, ha reso inefficaci le politiche di razionalizzazione delle risorse rispetto al miglioramento della redditività. Di conseguenza, causa anche l'enorme pressione esercitata sul raggiungimento dei risultati, è stato facile per alcuni manager cedere alla tentazione di adottare azioni che hanno prodotto, nel breve periodo, benefici solo apparenti.

La dinamica generale delle strutture di costo nelle aziende conferma quanto appena affermato: nel periodo 1970-1984 in Italia il peso dei costi generali sulla struttura media dei bilanci aziendali ha subito significativi incrementi: il rapporto tra Spese Generali e Valore Aggiunto passa dal 25% al 33%, mentre rispetto al fatturato il peso aumenta dal 12%, circa, al 17%. Nell'ambito della forza lavoro, già prima degli anni 70 si assiste ad una crescita del peso di impiegati e dirigenti, rispetto agli operai: dal 1951 al 1960 il peso dei primi sul totale dei dipendenti aziendali passa dal 13,5% al 29,6%³².

La distorsione indotta dalle misure economico-finanziarie non deve tuttavia spingere a ritenere obsoleti tali indicatori: gli errori comportamentali descritti, infatti, sono indotti da obiettivi espressi in termini economico-finanziari; tuttavia la causa scatenante, a giudizio di chi scrive, va individuata piuttosto nella mancanza di accuratezza e di efficacia delle misure economico-finanziarie nel rappresentare quantitativamente l'effetto delle azioni gestionali sui risultati aziendali, ed in maniera più ampia il collegamento tra strategia, politiche, azioni e risultati. In altri termini il problema non è nelle misure in quanto tali, ma nel loro inappropriato utilizzo.

Fino a che le aziende oggetto dell'analisi di Johnson e Kaplan hanno operato in contesti operativi caratterizzati da tensioni competitive molto deboli, e da elevata domanda, le politiche di successo delle aziende avevano ben ragione di

³² ARCARI A.M. (1988), *Il controllo dei costi di politica e di struttura*, Giuffrè, Milano, p.15.

concentrarsi sull'efficienza produttiva ed il ROI nella sua nota scomposizione rappresentava un cruscotto di performance più che efficace.

Man mano che le tensioni competitive si sono vivacizzate, il ricorso a strategie di innovazione e diversificazione ha posto in risalto la criticità di nuove leve operative, collegate in molti casi a risorse immateriali, e si è dunque manifestata l'esigenza di misurare tali leve per finalità di pianificazione e controllo³³. Questa esigenza ha evidenziato i limiti delle misurazioni economico-finanziarie che, comprensibilmente, non riescono ad esprimere efficacemente né i risultati degli sforzi gestionali compiuti sulle leve operative, né il contributo allo sviluppo della redditività complessiva.

L'esigenza di rappresentare con efficacia i nessi causali – le relazioni di collegamento tra azioni manageriali e risultati economici³⁴ – allungati ed ampliati rispetto al passato³⁵ genera dunque a sua volta la necessità di introdurre nuove misure di pianificazione, programmazione e controllo. Laddove un'azienda ritenga opportuno ricercare il proprio successo agendo non più solo su leve tradizionali, diventa evidente come gli strumenti di contabilità gestionale debbano adeguarsi fornendo una misurazione integrata di tutte le leve operative su cui si riterrà opportuno fissare degli obiettivi³⁶.

Il necessario cambiamento si realizza dunque attraverso l'utilizzo di sistemi di controllo in cui risultano enfatizzati:

- la dimensione temporale dei risultati, attraverso l'utilizzo di misure di medio-lungo periodo affiancate a quelle di breve;
- la dimensione spaziale, perché l'apprezzamento della bontà dei risultati raggiunti deve essere effettuato prendendo in considerazione *benchmark* esterni;
- i destinatari della performance, attraverso l'utilizzo di indicatori che rappresentino i risultati aziendali dal punto di vista delle differenti categorie di soggetti a vario titolo coinvolti nella gestione;
- la multidimensionalità dei risultati, derivante dall'utilizzo di indicatori di controllo di differente natura, quale conseguenza diretta dei punti precedenti.

³³ KAPLAN R. S., NORTON D.P. (a cura di BUBBIO A.) (2000), *Balanced Scorecard. Tradurre la strategia in azione*, Isedi, Torino, p. 12.

³⁴ AMIGONI F. (1988), *Misurazioni d'azienda. Vol. I*, Cit., p. 59.

³⁵ GUERRINI A. (2004), Le nuove architetture del controllo di gestione, *Budget* n. 40, p. 63.

³⁶ BONO D., GIOVANNONI E. (2009) *Strategie aziendali e cambiamento del sistema di controllo: verso la Balanced Scorecard*, in MARASCA S., MARCHI L., RICCABONI A. (a cura di), *Controllo di gestione.*, Cit., p. 730.

2.2. I Sistemi di misurazione delle performance aziendali. Caratteri generali

In maniera coerente con quanto descritto nel paragrafo precedente, si ritiene utile definire i Sistemi di Misurazione delle Performance aziendali (SMP) come *l'insieme di strumenti e processi in grado di orientare i manager verso l'adozione di comportamenti validi a produrre risultati misurabili in un futuro più o meno immediato*³⁷.

Le caratteristiche essenziali dei Sistemi di Misurazione delle Performance aziendali (SMP) possono essere sintetizzate attraverso i seguenti principi base³⁸:

- chiara definizione dei livelli di performance desiderati;
- accurata misurazione dei risultati raggiunti;
- stretta correlazione tra obiettivi, risultati ed incentivi.

Si comprende, dunque, come la progettazione di un sistema di misurazione delle performance richieda una stretta integrazione tra competenze di natura manageriale, organizzativa e contabile.

Secondo linee di pensiero riconducibili alla teoria dell'agenzia, la chiara esplicitazione *ex ante* dei livelli di performance e delle linee di comportamento desiderate, nonché dei benefici redistribuiti sugli attori dei processi a fronte del raggiungimento dei risultati è riconducibile alla sottoscrizione di contratti che contribuiscono a ridurre asimmetrie informative e quindi a creare il rafforzamento e la focalizzazione delle azioni manageriali³⁹, oltre che forte condivisione sui criteri di lettura dei risultati *ex post*.

Una parte della letteratura, tuttavia, critica i meccanismi di predeterminazione delle linee di comportamento, accusandoli di irrigidire e costringere le azioni manageriali all'interno dei percorsi predefiniti, impedendo adattamenti a mutevoli condizioni di contesto esterno ed interno, con seguenti perdite di opportunità e limitazione dei risultati ottenuti.

³⁷ LEBAS M., EUSKE K (2002), *A conceptual and operational delineation of performance*, in NEELY A., *Business performance measurement*, Cambridge University Press, p. 68.

³⁸ AUSTIN R., HOFFER JITTEL J. (2002), *When it should not work but does: anomalies of high performance* in NEELY A., *Business performance measurement*, Cit., p. 81.

³⁹ JENSEN M.C., MECKLING W.H. (1976), *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, Journal of financial economics, Vol. 3, N.4, pp. 305-360. HOLMSTROM B., MILGROM P. (1991), *Multitask principal agent analyses; incentive contracts, asset ownership, and job design*, Journal of law, economics and organizations, 7, pp.24-52.

In questi casi le alternative proposte richiedono il ricorso ad una più rigida attività di supervisione in corso d'opera sulle linee di comportamento in atto⁴⁰, ovvero il più ampio ricorso alla delega⁴¹. Tali proposte non sono tuttavia completamente immuni da «effetti collaterali»: il maggior controllo da parte dei superiori può, infatti, creare conflitti nell'organizzazione, mentre l'utilizzo della delega può liberare il campo all'adozione di comportamenti non pienamente in linea con gli obiettivi strategici.

L'equilibrio tra delega e accentramento è frutto dello stile di controllo adottato, a sua volta legato alle caratteristiche culturali, sociali umane e motivazionali dei manager operativamente coinvolti nei processi gestionali. In particolare i fattori che caratterizzano lo stile di controllo possono essere riassunti nei seguenti⁴²:

- controllo amministrativo, relativo alla definizione delle regole di comportamento, procedure e standard di attività;
- controllo sociale, fondato sull'azione dei gruppi informali all'interno dell'organizzazione;
- controllo individuale o autocontrollo, l'azione di controllo del singolo su se stesso, frutto della motivazione a soddisfare i propri bisogni per mezzo del lavoro.

Lo stile di controllo configura dunque l'ambiente e l'approccio con cui si realizza il processo di controllo, ovvero il grado di coinvolgimento o le tensioni competitive che si intendono sviluppare al fine di motivare i singoli individui e spingerli ad attuare comportamenti allineati con i desideri della direzione.

Riguardo l'accuratezza della misurazione della performance è ragionevole ritenere, e molti studi lo dimostrano, che la forza dell'impulso al raggiungimento dei risultati è correlata positivamente con il grado di precisione nella misurazione. Alcuni studiosi propongono tuttavia tesi contrarie: misurazioni non accurate possono addirittura indurre effetti benefici sulla motivazione del personale, spingendo ad un maggiore impegno per mostrare le proprie capacità di raggiungere i risultati⁴³.

Altri autori affermano che l'utilizzo troppo spinto delle misure di performance può generare in alcuni soggetti paura di essere valutati⁴⁴, stimolando azioni di ostacolo o alimentando il dissenso, soprattutto quando le informazioni

⁴⁰ GOULDNER A., (1954), *Pattern of industrial bureaucracy*, New York, Free Press.

⁴¹ SELZNICK P. (1949), *TVA and the grass roots*. Berkley, CA; University of California Press.

⁴² MARCHI L., (2003), *I sistemi informativi aziendali*, Cit. p. 196

⁴³ MEYER M., VICKERS J. (1997), *Performance comparisons and dynamic incentives*, Journal of economic management, 105 (3), 547-81.

⁴⁴ DEMING W.E. (1986), *Out of the crisis*, Cambridge MA: MIT Press.

sono largamente diffuse all'interno dell'organizzazione⁴⁵. In questi casi maggiore ambiguità nella definizione ed esplicitazione dei nessi causali può essere utile per attenuare i contrasti organizzativi e facilitare il raggiungimento degli obiettivi.

Peraltro, in generale, l'ambiguità rappresenta una dimensione da considerare con attenzione in fase sia progettuale che interpretativa dei SMP. L'infrastruttura di relazioni causa-effetto tra obiettivi strategici e leve gestionali, su cui si poggia il cruscotto di misurazioni di performance, può infatti risultare eccessivamente semplificativa della realtà aziendale, e dei contesti competitivi. In questo senso l'ambiguità può generare situazioni di incertezza⁴⁶:

- sul sistema delle variabili critiche del contesto aziendale ed ambientale (*lack of clarity in reality*);
- sull'esautività ed affidabilità del sistema di relazioni causali (*lack of clarity in causality*);
- sulla capacità con cui le informazioni disponibili riescono a migliorare la comprensione dei contesti e delle relazioni causali (*lack of clarity in intentionality*).

Occorre inoltre valutare l'effetto prodotto dalla possibile ambigua interpretazione dei risultati, accentuata sia dal ritardo temporale con cui i risultati sono letti rispetto alla fase progettuale del sistema, sia dal differente grado di coinvolgimento degli assegnatari degli obiettivi nelle due fasi. Tutto questo richiederebbe già in fase iniziale una sorta di predefinizione dei pesi e dei valori che in prospettiva saranno utilizzati per valutare i risultati ottenuti.

Con riferimento alla terza delle suelencate caratteristiche tipiche dei SMP, i benefici – in termini di capacità di attrarre i lavoratori più motivati, o di spinta al raggiungimento degli obiettivi assegnati – prodotti da una stretta connessione tra sistema incentivante, obiettivi e misure, sono stati sottolineati da svariati studi, di natura sia manageriale che economica⁴⁷.

Sul fronte opposto esistono potenziali comportamenti negativi derivanti dall'introduzione di meccanismi incentivanti, soprattutto in mancanza di un adeguato livello di coinvolgimento del personale o in caso di spinta individuale, anziché di gruppo, al raggiungimento dei singoli obiettivi⁴⁸. Tutte le riflessioni

⁴⁵ EDMONDSON A. (1996), *Learning from mistakes is easier said than done*, Journal of applied behavioral sciences, 31 (1), 5-28

⁴⁶ MARCH J.G. (1994), *A Primer on Decision Making. How Decisions Happen*, The Free Press, New York, p. 371.

⁴⁷ AUSTIN R., HOFFER JITTEL J., *When it should not work but does: anomalies of high performance*, Cit., pag. 86.

⁴⁸ OUCHI W.G. (1981), *Theory Z: How American business can meet the Japanese challenge*; Reading, MA: Addison-Wesley. FREY B. (1993), *Motivation as a limit to pricing*; Journal of economic psychology, 14, 635-64.

sintetizzate pongono quindi in risalto il problema del se e del come coniugare meccanismi di motivazione implicita con sistemi di remunerazione esplicita⁴⁹.

2.3. Le proposte dottrinali più significative

Nel corso degli ultimi venti anni le architetture proposte in dottrina per la misurazione multidimensionale della performance aziendale sono numerosissime. Nel corso di questo paragrafo andremo ad approfondire le caratteristiche di quelle, forse, più significative. La descrizione dei principali modelli proposti in dottrina è utile per comprenderne le prospettive emergenti e le filosofie adottate per la misurazione dei risultati. Il quadro teorico costruito rappresenta la base che ha ispirato costruzione di un modello appositamente concepito per supportare aziende di piccole dimensioni nella ricerca di un sistema di controllo più efficace e completo. Il successivo capitolo 3 è rivolto allo sviluppo concettuale di questo modello, mentre i capitoli 4 e 5 presentano, le principali osservazioni derivanti dall'applicazione del modello in due distinte realtà, nel rispetto dei principi guida dell'approccio metodologico costruttivo.

2.3.1. Il *tableau de Bord*

Il *tableau de bord* rappresenta un'idea nata in Francia già dalla fine del XIX secolo, che ruota attorno ad uno strumento di controllo unico per l'azienda – non formalizzato nella struttura e nei contenuti – fondato su gran parte dei principi alla base degli attuali SMP. In particolare il *tableau de bord* dovrebbe raccogliere misure rappresentative di tutte le variabili critiche per il successo aziendale.

Le prime formalizzazioni del *tableau de bord* risalgono agli anni 1950-60 in un documento prodotto dal CRC (*Centre de Recherche et d'études de Chief d'Enterprise* – un'associazione fondata dai responsabili di molte grandi aziende), in cui forse per la prima volta si utilizza il concetto di cruscotto (utilizzando le metafore del pilota di aereo o del guidatore di un treno) per rappresentare un insieme di strumenti di controllo di gestione che permettano ai manager di verificare costantemente la rotta seguita e reagire con prontezza a stimoli esterni o interni⁵⁰.

⁴⁹ PRENDERGAST C. (1999), *The provision of incentives in firms*, Journal of economic literature, 37 (March), 7-63.

⁵⁰ PEZET A. (2009), *The history of the French tableau de bord (1885–1975): evidence from the archives*, Accounting, Business & Financial History, Vol. 19, No. 2, 103–125, p. 112.

Secondo le linee guida raccolte nel documento, il *tableau de bord* lega la sua efficacia gestionale al rispetto di 5 principi:

- 1) il cruscotto deve basarsi su un numero limitato di indicatori rilevanti;
- 2) il coinvolgimento dei diversi livelli organizzativi si ottiene sviluppando dei cruscotti secondari, tarati sui poteri e sulle responsabilità dei responsabili organizzativi dei livelli intermedi ed operativi e legati al cruscotto principale per mezzo di relazioni causali;
- 3) la frequenza di calcolo deve essere definita in stretta correlazione con la natura dei vari indicatori;
- 4) il processo di controllo deve garantire estrema rapidità nel flusso delle informazioni;
- 5) il sistema può essere migliorato attraverso ulteriori piccoli accorgimenti pratici (rendere visibili gli indicatori su grandi pannelli affissi in azienda, far ruotare i membri dei vari comitati direttivi, curare la selettività e la leggibilità delle informazioni fornite ai manager, ecc.).

Il *tableau de bord* per il responsabile aziendale dovrebbe integrare diverse categorie di misure, presentate sia in forma numerica che grafica:

- misuratori di livello per grandezze *stock* (magazzino, crediti e debiti commerciali);
- totali di grandezze flusso (*cash flow*, costi d'acquisto, flussi di produzione e vendite);
- quozienti (costi di produzione unitari, indici di rotazione ed efficienza);
- variazioni (rispetto al periodo precedente o ai budget);
- indicatori che permettano la comparazione esterna (con particolare riferimento al posizionamento dei prodotti ed all'utilizzo di fattore lavoro).

Alcune tra le prime applicazioni in azienda si rilevano negli stessi anni nella famosa *Saint Gobain*, in *Pechiney* (operante nel settore dell'alluminio ed oggi assorbita dal gruppo mondiale *Rio Tinto*) ed in *Lafarge* (azienda produttrice di cemento ed altri materiali da costruzione).

In *Saint Gobain* il cruscotto prendeva in considerazione indicatori riferibili a tre ambiti operativi: gestione commerciale, gestione tecnica e finanziaria, salari, contribuzione sociale e potere d'acquisto. La frequenza di calcolo era definita in maniera diversa in funzione dei vari indici, prevalentemente di natura non finanziaria, ed i risultati erano presentati sia in forma numerica sia grafica.

Negli stessi anni in *Pechiney* era utilizzato un cruscotto diviso in otto diversi ambiti:

- centri di costo gestionali;
- spese generali;
- costi di produzione;
- costi del personale;
- premi di produttività;

- volumi di produzione;
- rimanenze di magazzino;
- costi di energia.

I manager di *Lafarge* invece utilizzavano un cruscotto più semplificato con indicatori riferiti a cinque ambiti gestionali (consegne, risultati, investimenti, situazione attuale e personale). Nello sviluppo del modello i manager hanno anche aumentato il numero di indicatori non finanziari associati a quelli finanziari. Anche in questo caso la presentazione degli indicatori prevedeva l'uso di grafici associati a tabelle.

Le esemplificazioni presentate evidenziano, a nostro giudizio, quanto affermato in apertura del paragrafo, ovvero che il *tableau de bord* rappresenti una direzione di sviluppo degli strumenti di controllo di gestione basata su molti dei principi guida ripresi dai più moderni sistemi di misurazione delle performance. I tre casi brevemente descritti presentano un tratto comune: l'esigenza di un sistema di controllo più rappresentativo e più accurato nella misurazione dei risultati aziendali nasce in risposta alla percezione del management di una maggiore complessità gestionale legata a tensioni competitive più accese o per effetto del decentramento organizzativo quale conseguenza della crescita dimensionale.

I casi allo stesso tempo evidenziano altresì alcuni punti di debolezza, probabilmente legati al periodo in cui le diverse soluzioni sono sviluppate.

Il primo punto di debolezza è forse legato alla natura degli indicatori, ancora molto condizionati dalla dimensione economico-finanziaria (soprattutto nella applicazione di *Pechiney*).

Il secondo aspetto, forse più rilevante, è legato alla mancanza esplicita di collegamento tra le misure utilizzate e la strategia in atto, pertanto si ha l'impressione che i cruscotti siano da intendersi come strumenti statici, disegnati per il controllo-guida a livello direzionale, più che per il supporto dinamico del controllo strategico in un orizzonte di medio-lungo termine.

2.3.2. Lo Smart Model

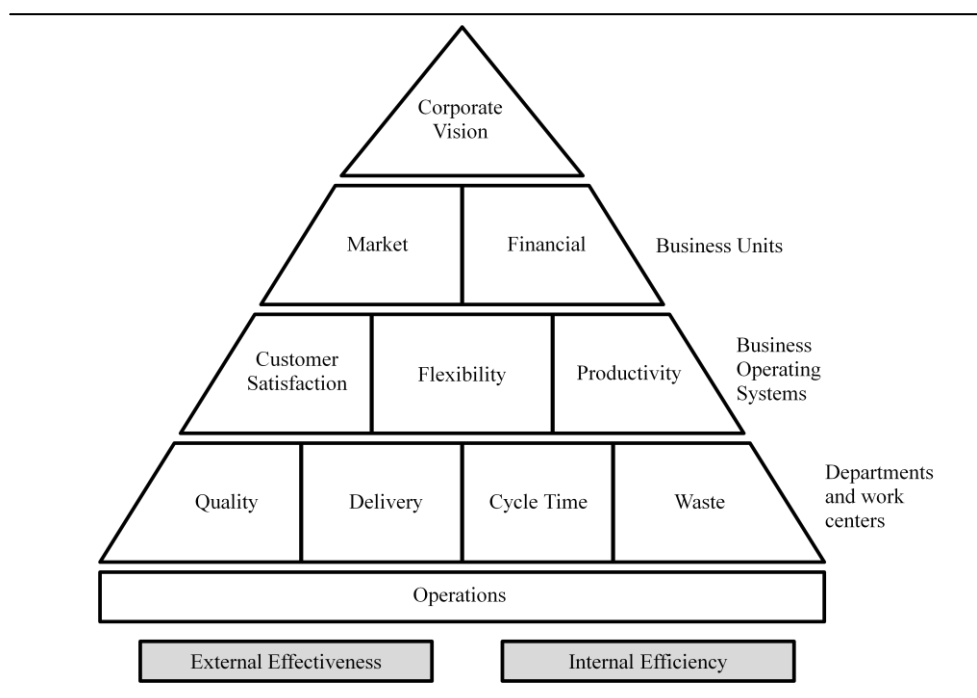
Nel 1991 Lynch e Cross propongono lo *SMART model: Strategic Measurement and Reporting Technique*⁵¹.

Il modello viene proposto utilizzando una struttura piramidale a simbolo ed immagine dell'organizzazione aziendale, con l'obiettivo di ricondurre con enfasi le misure di performance ai vari livelli organizzativi, e sottintendendo dunque

⁵¹ LYNCH R.L., CROSS K.F. (1991), *Measures up – The essential guide to measuring business performance*; London; Mandarin.

l'esistenza di relazioni causali tra le misure del cruscotto appartenenti a livelli organizzativi diversi.

Figura 2.1 – *Lo Smart Model di Lynch e Cross*



Fonte – LYNCH R.L., CROSS K.F. (1991), *Measures up*, Cit.

Il vertice della piramide esprime la vision e la strategia aziendale, quindi la sintesi di medio periodo dell'approccio che il vertice intende assumere sui mercati di riferimento in termini di prezzi, gamma di prodotti, qualità e qualsiasi altra variabile ritenuta utile ad acquisire vantaggio competitivo.

Il secondo livello della piramide, nello schema generale immaginato da Lynch e Cross, è riferito alle *business unit* e propone una misurazione dei risultati espressa attraverso due dimensioni definite rispetto all'orizzonte temporale: breve e medio/lungo termine.

I risultati di breve termine possono essere efficacemente espressi attraverso la misurazione della *cash flow*, della redditività, e più in generale delle tradizionali misure economico-finanziarie. La performance della business unit nel lungo periodo, invece, deve necessariamente far riferimento allo sviluppo della

quota di mercato in termini assoluti o relativi, e in comparazione rispetto ai principali concorrenti.

La gestione di ciascuna *Business Unit* è demandata alle varie divisioni (*Business operating systems*) formate dai vari responsabili funzionali o di processo e di staff coinvolti nelle specifiche problematiche di gestione legate al mercato ed al prodotto. Le misure di performance a questo livello dovrebbero esprimere l'efficacia dell'intera *business unit*, intesa come centro di responsabilità unico e configurato in un'ottica trasversale rispetto alle funzioni a cui i vari responsabili appartengono.

Questo approccio dovrebbe portare le singole funzioni a comprendere nel dettaglio le criticità affrontate a livello di *business unit* ed i meccanismi rispetto a cui valutare la bontà del risultato della stessa. Questa sensibilizzazione a cascata dovrebbe favorire l'individuazione di misure di controllo maggiormente allineate con la strategia aziendale e dei singoli business.

Le misure di performance a livello di divisione, in ogni caso, esprimeranno il valore del contributo apportato sia all'interno della struttura organizzativa sia sul mercato, in un'ottica cliente-fornitore tipica dell'approccio interfunzionale. Le dimensioni rispetto a cui valutare questo contributo saranno dunque riconducibili alla *customer satisfaction*, alla flessibilità ed alla produttività.

La *customer satisfaction* è espressa in termini di rapporto tra aspettative del cliente e risultati raggiunti. Nell'applicazione dello *Smart model* le misure dovrebbero esprimere questo gap con riferimento principale al cliente finale e ripercorrendo a ritroso la catena del valore per tenere conto delle aspettative di tutti i clienti interni coinvolti nei processi gestionali.

La flessibilità, inserita volutamente al centro della piramide, è legata alla tempestività di risposta a sollecitazioni al cambiamento, mentre la produttività esprime l'efficienza nella gestione delle risorse coinvolte sugli obiettivi di flessibilità e sulla soddisfazione del cliente.

L'ultimo livello della piramide è costituito da quattro dimensioni di performance particolare, pensate in maniera specifica per valutare le operazioni condotte quotidianamente all'interno delle funzioni e dei centri operativi:

- qualità (di prodotto e servizio);
- puntualità e precisione nelle consegne e nell'erogazione delle attività al cliente;
- tempi di realizzazione delle attività interne;
- sprechi.

Le quattro dimensioni possono essere correlate al livello superiore in termini causali: qualità e puntualità nelle consegne condizionano la *customer satisfaction*, puntualità esterna e rapidità interna condizionano il grado di flessibilità, infine sprechi e rapidità interna sono le leve che possono condizionare il grado di produttività. A livello di singola funzione la valutazione dei risultati dovrebbe

be aprirsi ad una valutazione bilanciata sulle quattro dimensioni di efficienza ed efficacia. La misurazione di sprechi e tempi di ciclo dovrebbe esprimere il risultato in termini di efficienza all'interno della funzione, mentre la qualità e la puntualità sarebbero riferibili all'efficacia esterna, misurata attraverso i giudizi espressi dal consumatore finale ovvero dalla funzione-cliente, a seconda dei casi.

Nell'idea di Lynch e Cross i manager dovrebbero focalizzarsi su un numero limitato di misure critiche di performance, pertanto in sede di utilizzo gli indicatori della piramide dovrebbero essere separati e divisi per competenza in tanti cruscotti quanti sono i centri di responsabilità ai vari livelli organizzativi. Questo meccanismo potrebbe comportare il rischio per ciascun centro di concentrarsi troppo sulle misure specifiche, perdendo la visione d'insieme ed offuscando, soprattutto ai livelli più operativi, l'attenzione verso la strategia aziendale.

2.3.3. La Balanced Scorecard

I legami di causa-effetto tra strategia e varie unità organizzative utilizzati nello Smart Model, sono considerati, forse anche con maggiore enfasi, in numerose proposte teoriche. Ad esempio il modello proposto da Fitzgerald et al.⁵² è basato sul collegamento tra misure «risultato» (competitività e performance economico-finanziaria) e misure «determinative» (qualità flessibilità, impiego risorse ed innovazione). In misura ancora più evidente il *Macro Process Model*⁵³ si focalizza su un processo di business caratterizzato da 5 fasi (*inputs, processing systems, outputs, outcomes e goals*) per ognuna delle quali prevede l'individuazione di specifiche misure. In questo modo viene esaltato il legame causale esistente tra risorse-base (*inputs*) e gli obiettivi strategici (*goals*).

La *Balanced Scorecard*⁵⁴ (BSC), senza ombra di dubbio il contributo più citato, più adottato e più discusso si basa su molti degli assunti che caratterizzano i modelli richiamati e rappresenta forse l'applicazione più vicina alla definizione oggi diffusa di modelli di misurazione delle performance: uno strumento di controllo unico, con un forte bilanciamento tra misure esterne ed interne e finanziarie/non finanziarie; disegnato su una chiara esplicitazione dei nessi cau-

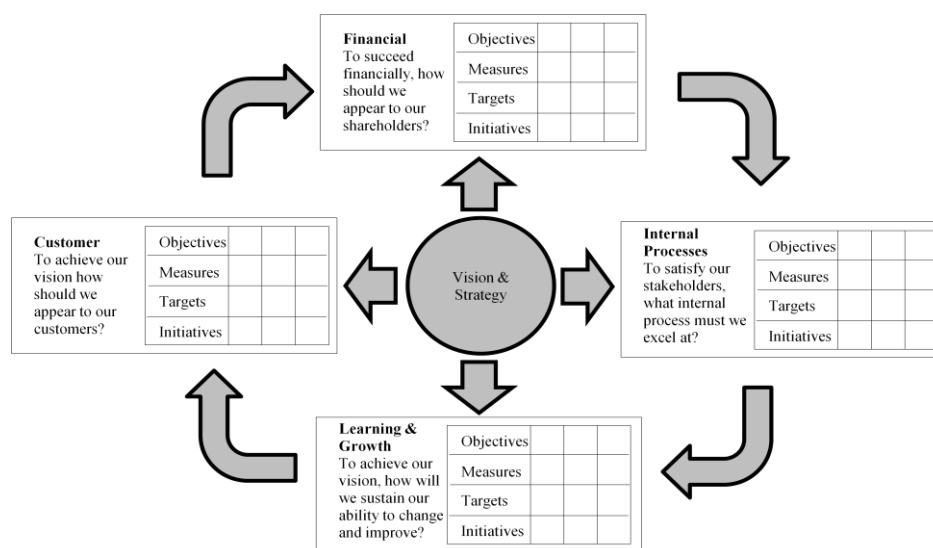
⁵² FITZGERALD L., JOHNSTON R., BRIGNALL T.J., SILVESTRO R., VOSS C. (1991), *Performance measurement in service businesses*, The chartered Institute of Management Accountants, London.

⁵³ BROWN M.G. (1996), *Keeping score: Using the right metrics to drive world class performance*, New York, Quality Resources.

⁵⁴ KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1992), *The balanced scorecard – measures that drive performance*, Harvard Business Review, 70 (1 January/February), 71-9.

sali tra obiettivi strategici, attività, risorse e competenze; il tutto sistematizzato nelle famose quattro prospettive: economico-finanziaria, mercato, processi interni, innovazione e apprendimento.

Figura 2.2 – Le quattro prospettive della balanced scorecard



Fonte – KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1992), *The balanced scorecard – measures that drive performance*, Cit., 71-9.

L'originalità della BSC è probabilmente legata innanzitutto alla struttura del cruscotto, centrata sulle 4 prospettive di performance che dovrebbero, nell'idea degli autori, essere efficaci nella generalità dei casi applicativi, pur riconoscendo la possibilità di adattare il modello in alcuni casi particolari, aggiungendo o modificando leggermente alcune delle prospettive originarie⁵⁵. In tal senso alcune proposte teoriche integrative rispetto al modello di Kaplan e Norton sono state effettuate da Handy⁵⁶, che aggiunge una dimensione rivolta agli *intellec-*

⁵⁵ BUBBIO A., (2006), *Allineamento strategico. La vera sfida per un'efficace attuazione della strategia aziendale*. In KAPLAN R.S., NORTON D.P., *Allineamenti strategici*, DeAgostini, Novara, p. XXV- XXVII.

⁵⁶ HANDY C., (1994), *The Age of paradox*, Harvard Business School Press, Boston.

tual assets, o da Drucker⁵⁷, che ritiene significativa una dimensione dedicata al patrimonio delle competenze aziendali.

L'ulteriore novità introdotta dalla *balanced scorecard* è legata al processo di implementazione, in cui la selezione delle misure di performance e la definizione di target da assegnare ai risultati avviene solo successivamente all'individuazione dei fattori critici di successo ritenuti più significativi in relazione al progetto strategico intrapreso. A questa fase segue la declinazione delle linee di comportamento ritenute più efficaci, esplicitate attraverso un sistema di relazioni causali che lega strategia, fattori critici di successo e leve di intervento operativo⁵⁸. La ricerca dei legami tra variabili gestionali *leading* e *lagging* – le prime espressione di azioni che si ritiene producano effetti sulle seconde – quale momento antecedente rispetto alla individuazione delle misure di performance, è peraltro un aspetto ricorrente in numerose proposte teoriche⁵⁹.

Nella metodologia proposta da Kaplan e Norton la creazione della *Balanced Scorecard*, è arricchita mediante la proposta di utilizzare le mappe strategiche attraverso cui supportare la rappresentazione cognitiva del progetto strategico in atto⁶⁰. Un'alternativa alla mappa strategica è rappresentata dalla Carta degli Intenti Strategici⁶¹ che si differenzia dalla prima per il ricorso alla descrizione testuale, anziché grafica, del progetto strategico.

La formalizzazione dei legami tra strategia ed azione, in forma grafica o testuale, rende il sistema di misurazione delle performance dinamico nel tempo, per cui al mutare del progetto strategico occorre riallineare le misure di performance alle nuove linee di comportamento prestabilite. Inoltre la esplicitazione dei nessi causali, quale rappresentazione di una realtà percepita, e dunque non oggettiva, necessita di una verifica di congruenza ed affidabilità realizzata a posteriori (il *double loop feed-back*) e basata sull'analisi delle relazioni di causa-effetto ipotizzate, alla luce della dinamica dei risultati ottenuti, da cui può scaturire una conferma di validità, ovvero una incongruenza da sanare per mezzo della sostituzione o dell'aggiunta di nuove variabili operative e relative misure di performance.

⁵⁷ DRUCKER P., (1995) *The information executives truly need*, Harvard Business Review, 73, 54-62

⁵⁸ KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, 1996, Boston, MA: Harvard Business School Press.

⁵⁹ Per un'ampia ed approfondita descrizione dei contributi scientifici più significativi sul tema si rinvia a: MARASCA S., (2011), *Mappe manageriali e indicatori di performance. Un'integrazione virtuosa*, Performance & Management, 1/2011, pag. 23.

⁶⁰ KAPLAN R.S., NORTON D.P. (2003), *Strategy Maps. Converting intangible assets into tangible outcomes*, Harvard Business School Press.

⁶¹ BUBBIO A., *Allineamento strategico. La vera sfida per un'efficace attuazione della strategia aziendale*, Cit..

Questi processi di verifica, tuttavia, non possono essere concepiti in maniera meccanicistica, seguendo le regole proprie di modelli matematico-statistici, posto che le relazioni tra le variabili gestionali e tra le misure scelte a rappresentarle costituiscono in molti casi una rappresentazione della realtà necessariamente semplificata. Ciascuna leva gestionale è, infatti, presumibilmente correlata ad un numero di variabili notevolmente più numeroso rispetto a quelle che è conveniente considerare in sede di pianificazione strategica ed operativa.

Data la complessità dei fenomeni aziendali, non si deve commettere l'errore di considerare il progetto aziendale formalizzato nella mappa strategica, come una sorta di modello predittivo di tipo cibernetico in cui si formalizzano risultati ottenuti attraverso azioni condotte su variabili causali. Il valore creato dalla Balanced Scorecard o da strumenti simili, va invece ricercato nell'impatto organizzativo prodotto, in termini di maggiore coinvolgimento, trasparenza gestionale e nell'elevato livello di soddisfazione che a ciò consegue⁶².

Sul panorama italiano il grado di utilizzo della BSC non consente ancora di definirla uno strumento diffuso al pari di quanto accade sul contesto internazionale. Da un'indagine promossa nel 2007 emergono, tuttavia, degli interessanti spunti di riflessione: si conferma un tendenziale crescente interesse da parte delle aziende verso la BSC, testimoniato dalla crescente diffusione della conoscenza dello strumento (rispetto ai risultati ottenuti in precedenti ricerche) e dalla crescente intenzione di implementarlo nel prossimo futuro.

Per quanto riguarda la ricerca dei fattori discriminanti nell'adozione della BSC, dalla lettura dei risultati emerge che la dimensione aziendale (misurata in termini di fatturato) non rappresenti un fattore significativo, mentre classificando le aziende per settore si nota una più larga diffusione in quegli ambiti operativi in cui i fattori immateriali e la conoscenza rappresentano delle risorse particolarmente strategiche⁶³.

2.3.4. *L'Intangible Asset Monitor*

Nell'ambito della letteratura sul tema della valutazione delle performance, è possibile distinguere un nutrito filone che raccoglie contributi riferiti a contesti aziendali in cui si avverte forte l'esigenza di utilizzare misurazioni relative alle

⁶² MALINA M.A., NØRREKLIT H.S.O., SELTO F. (2007), *Relations Among Measures, Climate of Control, and Performance Measurement Models*, Contemporary Accounting Research Vol. 24 No. 3, pp. 935-82.

⁶³ BUSCO C., SAVIOTTI A. (2008), *Misurazione delle performance e Balanced Scorecard: un'indagine conoscitiva*, in BUSCO C., RICCABONI A., SAVIOTTI A., *Governance, strategia e misurazione delle performance*, Knowita, Arezzo, p. 247.

risorse intangibili, ritenute fattori strategici per l'acquisizione di vantaggi competitivi. Una delle proposte più significative è quella di Sveiby⁶⁴ che, nell'intento di individuare elementi in grado di spiegare il «capitale invisibile», ovvero il differenziale tra la capitalizzazione azionaria espressa a valore di mercato e valori contabili, propone un *framework*, l'*intangible asset monitor*, che ha ispirato numerose proposte successive, divenendo di fatto una sorta di standard.

La proposta di Sveiby si pone l'obiettivo di individuare un sistema di misure non finanziarie attraverso cui sanare la distorsione introdotta dalle comuni pratiche contabili, secondo cui l'acquisizione di nuovi asset materiali porta a rappresentare un aumento nelle risorse patrimoniali, mentre l'investimento in risorse immateriali quali, capacità, competenze, ricerca e innovazione, relazioni, ecc., trova una quantificazione espressa esclusivamente in termini di maggiori costi. Pertanto, nonostante le due linee di comportamento potrebbero essere ispirate da analoghi obiettivi di miglioramento nel medio-lungo termine, il meccanismo contabile tende ad esprimere gli investimenti in risorse intangibili come uno sforzo da sopportare e addirittura da contrastare, nei casi in cui l'azienda è in cerca di risparmi indotti da maggiore efficienza e razionalizzazione.

L'*intangible asset monitor* propone dunque di esprimere il valore di mercato di un'azienda, attraverso l'interazione di indicatori riferiti agli asset intangibili insieme alle risorse tangibili, già considerate nel capitale netto, ed. Gli asset intangibili sarebbero a loro volta classificabili in tre prospettive di analisi (Figura 2.3):

- struttura esterna;
- struttura interna;
- competenze individuali.

Le competenze individuali si riferiscono a ciascun individuo coinvolto nelle attività aziendali ed includono le abilità personali, l'istruzione ricevuta, l'esperienza acquisita ed i valori sociali. Si tratta di un patrimonio di stretta proprietà dell'individuo, che l'azienda può dunque limitarsi a condividere.

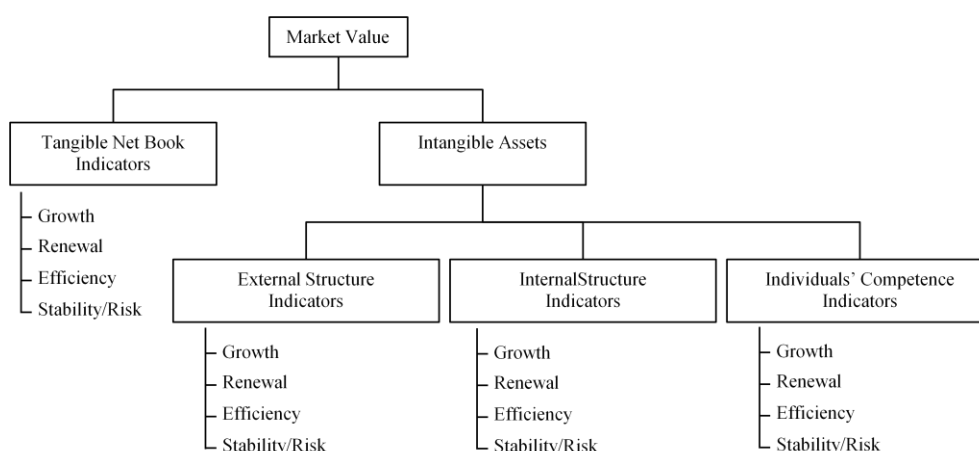
Gli individui, nella logica utilizzata, rappresentano elementi centrali, posto che, qualunque risultato ottenuto può comunque considerarsi il frutto di azioni umane. Da ciò nasce dunque la necessità di integrare le misure tradizionali, che utilizzano costi e debiti come uniche *proxy* per esprimere il riflesso gestionale degli individui e delle relative competenze.

Le risorse intangibili ricomprese nella struttura interna sono principalmente rappresentate da brevetti, sistemi informativi, manuali delle procedure e, più in

⁶⁴ SVEIBY K.E., (1998), *Measuring Intangibles and Intellectual Capital - An Emerging First Standard*, Internet version. disponibile sul sito: www.sveiby.com

generale da creazioni derivate dall'applicazione delle competenze individuali a problematiche aziendali. Il risultato può dunque essere considerato a tutti gli effetti "proprietà" aziendale e non importa a tal riguardo che esso provenga da processi di creazione interna o da acquisizioni esterne.

Figura 2.3 – *L'Intangible Asset Monitor*



Fonte – SVEIBY K.E., (1998), *Measuring Intangibles and Intellectual Capital - An Emerging First Standard*, Cit..

La struttura esterna, infine, considera le relazioni con clienti e fornitori, i marchi, e più in generale la reputazione e l'immagine aziendale. Si tratta in questo caso di risorse il cui valore è condizionato dalla soddisfazione del mercato. Il successo di investimenti in questo campo presenta dunque sempre elevati livelli di incertezza.

Per ciascuna delle prospettive considerate il management dovrà individuare misure specifiche attraverso cui rappresentare le azioni mirate alla crescita, allo sviluppo, all'efficienza ed alla protezione di queste risorse a fronte di eventuali minacce provenienti dall'esterno.

L'autore fornisce numerosi esempi applicativi riferiti ad aziende knowledge intensive (società professionali di consulenza, studi legali, società di selezione del personale), a singole funzioni e ad aziende pubbliche (aziende sanitarie ed agenzie governative). In media nelle prospettive "intangibili" di performance,

per ognuno dei 4 attributi sottoposti a valutazione (growth, renewal, ecc.) si utilizzano 3-4 indicatori per un totale variabile tra 36 e 40. Per le risorse tangibili, invece, sono sufficienti un numero di indicatori inferiore a 10. In totale le misure presenti nelle diverse soluzioni proposte si avvicinano a 50⁶⁵.

In termini principio la condivisibilità degli assunti a base dell'*Intangible asset monitor* è difficilmente discutibile, sul lato pratico, tuttavia, le proposte di misurazione sono inevitabilmente condizionate da scelte soggettive ed arbitrarie che probabilmente limitano lo sviluppo di fabbisogni informativi di natura esterna, circoscrivendo dunque il campo applicativo all'utilizzo interno. Ciò nonostante la proposta di Sveiby è comunque parte di un gruppo di contributi scientifici veramente molto nutrito.

Sveiby⁶⁶ ha classificato più di 40 proposte alternative in quattro categorie individuate in funzione dell'obiettivo di fornire o meno una misurazione monetaria della performance, ed in funzione del tentativo di esprimere la performance a livello di sintesi aziendale ovvero di ricostruire l'albero causale, evidenziando il contributo ai risultati fornito dall'impiego di risorse e competenze. I metodi analizzati sono riconducibili a quattro approcci:

- *Direct Intellectual Capital Methods* (DIC) basati sul tentativo di fornire una stima in termini monetari del capitale intellettuale e delle sue componenti;
- *Market Capitalization Method*, tentano di ricostruire, ed attribuire alle risorse intangibili di proprietà dell'azienda il valore differenziale tra la capitalizzazione del mercato azionario e capitale netto contabile;
- *Return on Assets Methods*, si basano sulla stima del capitale intangibile partendo dalla differenza tra indici di redditività di settore e indici di redditività aziendale (calcolati rapportando il risultato operativo ai soli investimenti tangibili). La differenza ottenuta, moltiplicata per il valore medio degli investimenti tangibili, esprime il reddito medio annuo prodotto grazie agli *intangibles*, mentre il relativo valore può essere stimato capitalizzando il reddito con un tasso di interesse pari al costo del capitale aziendale.
- *Scorecard Methods*, si propongono di articolare le performance aziendali nelle sue parti componenti attraverso un sistema di indicatori correlati attraverso legami causali.

Rispettando un criterio largamente diffuso nell'impiego di strumenti di controllo, la scelta dell'alternativa di misurazione più conveniente dovrebbe essere realizzata in funzione dello scopo conoscitivo che la misurazione stessa si propone di soddisfare. In questo senso i modelli che pervengono ad una misurazione

⁶⁵ Per approfondimenti si rinvia al sito <http://www.sveiby.com/articles/IAMExamples.htm>.

⁶⁶ La versione originaria del paper risale in realtà al 2001, anche se è stata successivamente aggiornata nel 2010. SVEIBY (2001), *Methods for Measuring Intangible Assets*, Disponibile sul sito: <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>

ne monetaria della performance dovrebbero essere più efficaci per la soddisfazione di esigenze conoscitive esterne legate alla valutazione degli andamenti futuri dei titoli azionari, o per comparazioni orizzontali. I sistemi di *scorecard* ed i cruscotti aziendali invece si presterebbero maggiormente a soddisfare esigenze conoscitive più legate alla programmazione ed al controllo aziendale; inoltre sarebbero applicabili su una più ampia gamma di contesti (incluse pubbliche amministrazioni ed enti non profit), in quanto possono prescindere dalla misurazione della performance in termini finanziari.

Inoltre, nell'opinione di chi scrive, i cruscotti aziendali offrono il vantaggio operativo di superare i limiti oggettivi di misurazione delle risorse intangibili, ponendo invece l'enfasi sulle attività che la direzione ha ritenuto di intraprendere per la loro gestione.

2.3.5. Il Performance Prism

Il modello proposto da Neely⁶⁷ si sviluppa attorno al concetto di creazione di valore per i vari *stakeholder*, in base all'assunto che la creazione di valore per l'azionista deriva dal valore creato per tutte le categorie portatrici di interessi verso l'azienda.

L'azionista, assume in ogni caso una posizione di assoluto rilievo nell'apprezzamento della performance, in accostamento con altre categorie di interlocutori significativi per il successo aziendale: clienti, impiegati, fornitori ed investitori. Per alcune realtà potrà inoltre essere molto importante considerare anche categorie di interlocutori particolari come gli enti governativi o di controllo e le comunità in grado di esercitare qualche forma di influenza sull'impostazione delle politiche aziendali.

Numerosi studi affrontano il tema dell'utilizzo di dimensioni di performance relative alla sostenibilità sociale ed ambientale⁶⁸, mostrando che, sebbene allo stato attuale queste dimensioni non risultano molto utilizzate a supporto della valutazione delle performance perchè difficilmente risultano allineate con la strategia, l'attenzione di un insieme sempre maggiore di soggetti portatori di interessi (azionisti di minoranza ed investitori sensibili alla responsabilità socia-

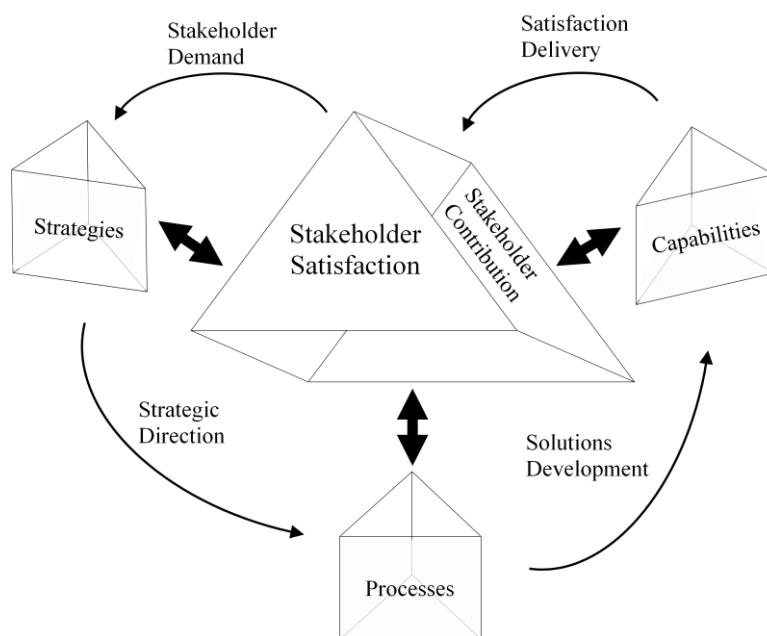
⁶⁷ NEELY A., ADAMS C., KENNERLEY M., *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*, Cit..

⁶⁸ LÄNSILUOTO A., JÄRVENPÄÄ M. (2010), *Greening the balanced scorecard*, Business Horizons, Vol. 53 Issue 4, p385-395. GATES S., GERMAIN C. (2010), *Integrating Sustainability Measures into Strategic Performance Measurement Systems: An Empirical Study*, Management Accounting Quarterly, 11(3): 1-7.

le), tende a concentrarsi sulle tematiche ambientali e sociali di cui si richiede il monitoraggio e la relativa comunicazione.

Il rapporto con enti governativi e di controllo può essere invece significativo per aziende operanti nel settore delle *public utilities*, nelle aziende partecipate da enti statali o nelle aziende operanti in settori le cui dinamiche competitive risultano molto condizionate da leggi e regolamenti. Per le realtà bancarie, ad esempio, può essere rilevante utilizzare una dimensione di performance che evidenzi il grado di compliance rispetto a regolamenti e controlli imposti dalla Banca d'Italia o da organi federativi⁶⁹.

Figura 2.4 – *Il Performance Prism*



Fonte – NEELY A., ADAMS C., KENNERLEY M., *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*, Cit..

⁶⁹ A titolo esemplificativo, le banche italiane aderenti al circuito del Credito Cooperativo sono tenute a rispettare un sistema di controlli stabilito da ICCREA. CASTELLANO N., GIANNIZZARI R., (2012), *La Balanced Scorecard nella Banca di Credito Cooperativo di Fisciano: impatti sulla misurazione delle performance*, Controllo di gestione n. 2, pp. 41-56.

In accordo con questo approccio, occorre dunque esplicitare la strategia in atto sottolineando i risultati raggiunti o gli obiettivi assegnati, espressi in termini di soddisfazione dei fabbisogni su tutte le categorie di interlocutori individuate.

Alla strategia sono collegate due ulteriori dimensioni del prisma, dedicate alla definizione delle attività utili al raggiungimento degli obiettivi e delle competenze richieste per l'efficace svolgimento delle attività.

L'ultima dimensione del modello considera ulteriori obiettivi, espressione di tutto ciò che si intende fare al fine di amplificare l'efficacia dei contributi che i vari stakeholder sono in grado di portare in azienda: per esempio azioni che puntino a migliorare la fidelizzazione dei clienti, o la motivazione del personale.

All'interno del *Performance prism* la relazione azienda-stakeholders è considerata in senso bi-direzionale: da un lato l'azienda si pone obiettivi per migliorare la soddisfazione dei vari interlocutori; in senso inverso si considerano invece le leve che dovrebbero indurre i vari interlocutori a rinsaldare la relazione con l'azienda e dunque a massimizzarne la relativa contribuzione.

Nella proposta di Neely il cruscotto delle misure di performance assume dunque la forma di un prisma multifaccettato, composto da cinque prospettive legate da relazioni causali (Figura 2.4):

- 1) Soddisfazione degli stakeholder: chi sono e quali aspettative nutrono nei confronti dell'azienda?
- 2) Strategie: quali strategie vogliamo realizzare per soddisfare i nostri *stakeholder*?
- 3) Processi: Attraverso quali processi critici vogliamo realizzare la nostra strategia?
- 4) Competenze: Quali competenze, capacità ed attitudini sono necessarie per realizzare efficacemente i processi critici?
- 5) In che modo possiamo migliorare il contributo degli *stakeholder* al successo aziendale?

A nostro giudizio il prisma si distingue rispetto alle altre proposte (senza con questo esprimere valutazioni in termini di superiorità o inferiorità) perché, analogamente all'*intangible asset monitor*, lega il successo aziendale alle persone, distinguendo il loro ruolo in rapporto alla categoria di appartenenza. Gli attori aziendali sono inoltre considerati anche rispetto allo sviluppo delle competenze necessarie alla realizzazione dei processi critici.

Infine la struttura del modello rende più semplice il ricorso ad indicatori non finanziari perché la misurazione è molto legata alle attività ed ai processi che l'azienda intende realizzare, rendendo in questo modo più semplice la selezione

delle misure ed il relativo calcolo anche in aziende con sistemi informativi non troppo sviluppati.

Dall'altro lato il forte sbilanciamento sulle attività crea l'esigenza, forse ancora più marcata rispetto ai modelli descritti nei paragrafi precedenti, di esplicitare e formalizzare in maniera molto dettagliata strategie politiche ed attività. L'adozione del modello può dunque risultare complicata in assenza dei suddetti requisiti.

2.4. SMP e piccole imprese. Problemi di compatibilità

L'ampia gamma di soluzioni presentate nei precedenti paragrafi ci pone dunque di fronte alla questione dell'applicabilità dei Sistemi di Misurazione delle Performance in aziende di piccole dimensioni. Questo paragrafo cerca dunque di sollevare e discutere gli aspetti critici più significativi.

In tema di misure di programmazione e controllo, abbiamo già affermato nel primo capitolo che le piccole e medie aziende tendono a privilegiare l'utilizzo di indicatori economico-finanziari, perché ritenuti di facile comprensione ed efficaci nella rappresentazione sintetica dei risultati raggiunti⁷⁰.

Alcuni studi⁷¹ mostrano che le PMI risulterebbero più sensibili alla misurazione del *cash flow*; in altri casi sembrerebbe invece sussistere una accentuata focalizzazione su indicatori di natura reddituale o addirittura su variabili assolute come il fatturato o il profitto.

Le caratteristiche del sistema di controllo e la scelta delle variabili utilizzate per misurare obiettivi e risultati, potrebbero in realtà dipendere dalla tipologia di imprenditore e dal tipo di approccio imprenditoriale adottato⁷². L'analisi di un campione di piccole imprese caratterizzate da una crescita rapidissima culminata nella quotazione in borsa (definite *supergrowth*), ha evidenziato come i rispettivi imprenditori si ponessero obiettivi di crescita del fatturato e massimizzazione dei profitti, dedicando scarsa attenzione alle variabili finanziarie che risultavano spesso in squilibrio. Il modello gestionale generalmente adottato risultava inoltre molto focalizzato sugli obiettivi: per cui questo tipo di imprenditori attribuiva molta importanza al sistema di controllo di gestione, alla

⁷⁰ HUDSON M., LEAN J., SMART P.A., (2001), *Improving control through effective performance measurement in SMEs*, in *Production Planning & Control*, 12/8, pp. 804-813.

⁷¹ JARVIS R., CURRAN J., KITCHING J., LIGHTFOOT G., (2000) *The use of quantitative and qualitative criteria in the measurement of performance in small firms*, in *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 7/2, pp. 123-133.

⁷² MARCHINI I. (1998), *Il governo della piccola impresa*, Vol. III, op. cit., p. 408.

delega organizzativa ed all'allineamento con il sistema informativo, peraltro facilitato dall'utilizzo prevalente di misure finanziarie.

Al contrario in aziende caratterizzate dalla voglia di indipendenza dell'imprenditore, si riscontrava più frequentemente una minore attenzione al controllo, uno stile di direzione più accentrato, e maggiore attenzione ai dati storici, generalmente presi come punto di riferimento per giudicare la bontà dei risultati ottenuti.

L'esigenza di indicatori non finanziari sembrerebbe aumentare di pari passo con la dimensione e con il decentramento organizzativo, soprattutto nei casi di maggiore presenza di manager estranei al soggetto economico, ovvero non legati ad esso da vincoli di parentela⁷³.

Nelle PMI, gli indicatori di performance risultano spesso utilizzati anche in assenza di strategie formalizzate e condivise e della conseguente esplicitazione dei legami causali con le variabili operative più significative. La lettura e l'interpretazione dei risultati è inoltre spesso il frutto di processi informali⁷⁴.

Contrariamente al quadro appena tracciato, i risultati ottenuti in altri contributi mostrano invece una sostanziale indipendenza tra dimensione aziendale e grado di sviluppo del sistema di programmazione e controllo, sia in termini di strumenti che di processi utilizzati per la definizione degli obiettivi e la successiva valutazione dei risultati⁷⁵.

Lo scenario risultante dall'analisi della letteratura appare quindi piuttosto confuso. Dal punto di vista concettuale è tuttavia indubbio che piccole e grandi aziende operino in moltissimi casi nei medesimi scenari competitivi, si rivolgano agli stessi clienti e siano soggette alle stesse sollecitazioni esterne. La competizione nella stessa arena dovrebbe quindi portare ad un allineamento in termini di fabbisogni informativi e di controllo, legato all'esigenza di considerare, e gestire i fattori critici di successo riferiti alla struttura del settore e perciò comuni a tutte le realtà che vi operano⁷⁶. Dall'altro lato le limitate esperienze applicative dei sistemi di misurazione delle performance nel campo delle piccole

⁷³ PERERA S., BAKER P., (2007), *Performance Measurement Practices in Small and Medium Size Manufacturing Enterprises in Australia*, in *Small Enterprise Research*, 15/2, pp. 10-30.

⁷⁴ ADDY C., PEARCE J., BENNETT J., (1994) *Performance measures in small manufacturing enterprises: are firms measuring what matters?*, in *Proceedings 10th National Conference on Manufacturing Research*, Taylor & Francis Publishing, Loughborough, pp. 110-114

⁷⁵ CIMA, (1993), *Performance Measurement in the Manufacturing Sector*, London, UK: CIMA

⁷⁶ Tra le fonti dei fattori critici di successo è possibile individuare la struttura del singolo settore, caratterizzata da tecnologia utilizzate in relazione ai bisogni da soddisfare. Tali variabili non possono essere ignorate dalle imprese che operano nello stesso settore, al limite le imprese possono decidere di assegnare un differente peso in termini importanza relativa. POZZOLI, S., (1996), *I fattori critici di successo*, Cedam, Milano, pag. 169.

imprese creano un netto divario rispetto al grado di sviluppo raggiunto a livello di studi teorici.

In generale, il successo di un sistema di misurazione delle performance è condizionato dal comporsi di sei fattori, due dei quali possono considerarsi abilitanti e quattro di ostacolo⁷⁷. I primi si riferiscono principalmente:

- al grado di coinvolgimento organizzativo;
- ai benefici attesi dall'implementazione del sistema.

L'implementazione di un SMP richiede la partecipazione attiva dell'intera struttura organizzativa, necessaria affinché ognuno comprenda che il cambiamento in atto mira a creare un supporto alla comprensione ed alla gestione delle principali criticità aziendali ed ambientali, più che un aumento di complessità degli strumenti impiegati per la misurazione dei risultati.

I principali benefici attesi – secondo quanto mostrato da precedenti studi – sono riconducibili alla condivisione del progetto gestionale da parte di tutti gli operatori aziendali, conseguente alla esplicitazione degli obiettivi strategici e delle soluzioni operative preferite per il loro raggiungimento⁷⁸, oltre al potenziamento del sistema informativo gestionale in relazione alla rilevanza ed alla tempestività delle informazioni disponibili per gli utenti interni oltre che esterni⁷⁹. I fattori di ostacolo sono invece riconducibili ai seguenti:

- il tempo e gli sforzi aggiuntivi richiesti al management rispetto a quanto quotidianamente necessario per lo svolgimento delle rispettive mansioni;
- la mancanza, nel sistema informativo aziendale, dei dati o delle applicazioni necessarie per calcolare le misure ritenute più efficaci o per comunicarle tempestivamente ai relativi responsabili;
- la reticenza al cambiamento da parte dei vari operatori, preoccupati dalla percezione di possibili ripercussioni negative. Questo fattore assume un peso molto significativo in contesti estremamente sindacalizzati, o condizionati da uno stile di controllo scarsamente partecipativo;
- gli ostacoli posti in maniera più o meno consapevole da aziende controllanti che condizionano l'assegnazione di risorse, la definizione delle priorità gestionali e la modifica degli obiettivi strategici.

Incrociando i fattori abilitanti e di ostacolo con le criticità gestionali delle piccole imprese descritte nel capitolo precedente, è forse possibile interpretare

⁷⁷ BOURNE M., (2001), *Implementation Issues*, in *Hand Book of Performance Measurement*, GEE Publishing, London.

⁷⁸ TURNER T.J., BITITCI U.S., NUDURUPATI S.S., (2005), *Implementation and impact of performance measures in two SMEs in Central Scotland*, in *Production Planning & Control*, 16/2, March, pp. 135-151.

⁷⁹ ECCLES R.G., *The performance measurement manifesto*, in *Harvard Business Review*, January-February 1991, pp. 131-137.

più chiaramente i risultati ottenuti da precedenti ricerche sull'uso dei SMP in questo specifico contesto aziendale.

Tabella 2.1 – *Il Performance Prism*

Caratteristiche PMI	Fattori abilitanti/limitanti SMP
Ruoli e mansioni non chiaramente definiti	Condivisione ed esplicitazione della strategia e delle relative politiche operative
Controllo ispettivo e scarso ricorso alla delega	Necessario coinvolgimento organizzativo Reticenza al cambiamento negli strumenti di controllo Condizionamenti imposti da società controllanti
Tutti i responsabili aziendali sono intensamente impegnati nello svolgimento di mansioni operative	Necessità di tempo aggiuntivo da dedicare alla implementazione ed al successivo funzionamento del SMP
Potenzialità informative generalmente allineate al soddisfacimento di fabbisogni esterni	Potenziamento del sistema informativo gestionale

Fonte – *Nostra elaborazione*

2.5. I SMP driver di crescita della cultura aziendale

La spinta verso l'adozione dei SMP in aziende di più piccole dimensioni ha spesso origine esterna, in risposta a pressioni esercitate da clienti influenti o alle tensioni gestionali seguiti alle azioni dei concorrenti. Dall'altro lato il limitato grado di coinvolgimento della struttura organizzativa produce una generale percezione dei cambiamenti come fattori di pericolo da ostacolare, anche a causa del fatto che strategie e politiche risultano raramente formalizzate e comunicate⁸⁰.

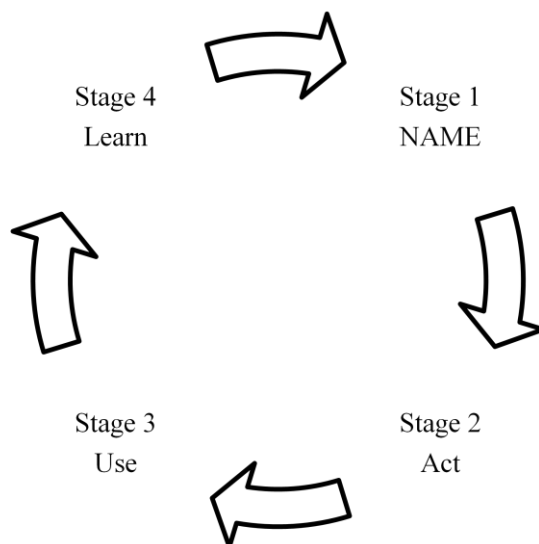
Sembra dunque che la creazione di un SMP in una piccola azienda richieda preliminarmente un percorso di crescita culturale, mirato a creare le condizioni che favoriscano l'adozione dei più evoluti strumenti di controllo. Questo cambiamento deve essere necessariamente attivato e promosso dall'alta direzione, chiamata ad *aprire un ombrello sulle logiche di Total Quality Management per*

⁸⁰ SOUSA S., ASPINWALL E., (2010), *Development of a performance measurement framework for SMEs*, in *Total Quality Management*, 21/5, May, pp. 475-501.

*lasciarle fiorire in azienda*⁸¹. Alcuni autori hanno mostrato empiricamente come la cultura sia il prerequisito in grado di condizionare l'efficace utilizzo di un SMP. In assenza di un adeguato livello culturale nessuna azienda può pensare di ottenere miglioramenti indotti da qualsivoglia cruscotto di indicatori di performance⁸².

Numerosi studi si focalizzano pertanto sul processo di creazione del sistema, piuttosto che sul sistema stesso, proponendo soluzioni compatibili con realtà di piccole dimensioni. Hudson et al.⁸³ propongono un processo strutturato in quattro fasi: *name, act, use, learn* (Figura 2.5).

Figura 2.5 – Il processo di creazione di un SMP per le PMI



Fonte – HUDSON M., LEAN J., SMART P.A., *Improving control through effective performance measurement in SMEs*, Cit.

⁸¹ LYNCH R.L., CROSS K.F. (1992), *Migliorare la performance Aziendale*, Franco Angeli, Milano, p. 203.

⁸² FRANCO M., BOURNE M., (2003), *Factors that play a role in 'managing through measures'*, in *Management Decision*, 41, pp. 698-710.

⁸³ HUDSON M., LEAN J., SMART P.A., *Improving control through effective performance measurement in SMEs*, in *Production Planning & Control*, 12/8, 2001, pp. 804-813.

Nella prima fase (*name*) i rappresentanti dell'alta direzione sono coinvolti nello sforzo di assegnare un ordine di priorità ai possibili obiettivi strategici, selezionando il più significativo, su cui concentrare nel breve termine tutti gli sforzi di miglioramento dell'intera struttura. L'individuazione delle misure di performance (*act*) sarà pertanto circoscritta alle azioni o alle leve gestionali utilizzabili in relazione a quel singolo obiettivo.

Uno dei vantaggi dell'approccio proposto è quello di stimolare la direzione a riallineare periodicamente le misure di controllo agli obiettivi strategici (*learn*): considerando un solo obiettivo per volta diventa infatti maggiormente avvertita la necessità di spostare l'attenzione e gli sforzi manageriali verso un nuovo obiettivo, nel frattempo divenuto prioritario. In questo modo è possibile innescare un processo di miglioramento progressivo, continuo e costantemente allineato alle priorità strategiche.

Dall'altro lato concentrare gli sforzi su un unico obiettivo strategico, può comportare il rischio di condurre a semplificazioni eccessive, e soprattutto può produrre effetti negativi sulla motivazione e sul coinvolgimento del personale. La scelta dell'obiettivo strategico prioritario, infatti, può generare tensioni, conflitti e malcontenti tra i vari responsabili, ognuno dei quali sarà probabilmente portato a percepire come più importante l'azione sulle variabili personalmente presidiate. Inoltre la scelta di un unico obiettivo strategico può comportare il rischio di escludere e demotivare i responsabili operativamente più distanti, il cui contributo al raggiungimento dell'obiettivo potrebbe essere debole o addirittura ininfluenza.

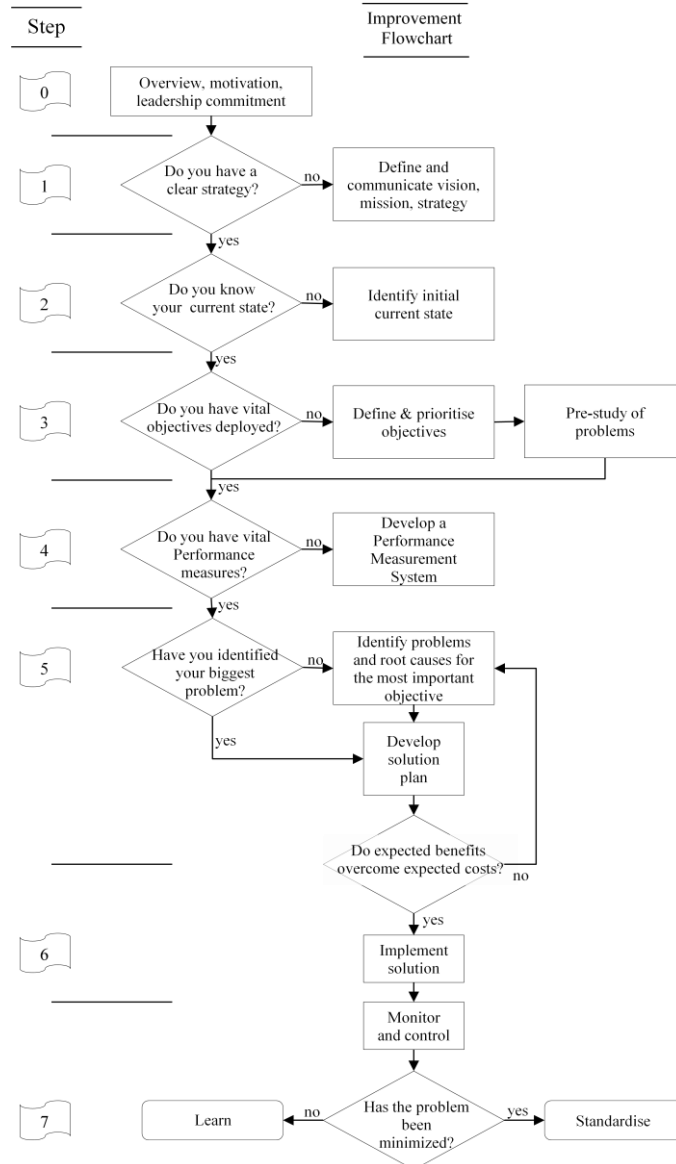
Un secondo modello, sempre disegnato sulle specifiche delle PMI⁸⁴ propone un processo di miglioramento continuo strutturato in sette fasi (abbastanza condiviso in letteratura), attraverso cui sviluppare efficacemente un SMP: definire e comunicare la strategia, definire la situazione attuale, definire obiettivi e relative priorità, sviluppare il SMP, pianificare e programmare, agire, rivedere (Figura 2.6).

Il processo si avvia con la definizione della strategia, cui segue la definizione degli obiettivi prioritari, fino alla periodica revisione del modello conseguente alle azioni realizzate ed all'analisi dei risultati ottenuti.

L'originalità della proposta sta nel far precedere il ciclo da una fase *zero*, volta a creare l'adeguata conoscenza sul progetto e la necessaria motivazione attraverso incontri ed attività formative specifiche. Il processo in esame, inoltre, propone di integrare la creazione del SMP con un sistema di gestione della qualità, sempre allo scopo di favorire il percorso di crescita culturale nell'organizzazione.

⁸⁴ SOUSA S., ASPINWALL E., *Development of a performance measurement framework for SMEs*, Cit.

Figura 2.6 – Il ciclo di miglioramento continuo



Fonte – SOUSA S., ASPINWALL E., *Development of a performance measurement framework for SMEs*, Cit.

L'adozione di sistemi di qualità, infatti, sembra favorire un più elevato grado di sviluppo nei SMP⁸⁵.

Lo sviluppo culturale dell'organizzazione è peraltro condizionato anche dalle risorse informative presenti in azienda. Il sistema amministrativo e le misure di performance rappresentano, infatti, l'infrastruttura entro cui realizzare i processi gestionali e di controllo e tramite cui orientare i comportamenti individuali.

La significatività dell'impatto prodotto dai sistemi informativi sulla struttura organizzativa può essere condizionata dai seguenti fattori⁸⁶:

- il grado di coerenza e strutturazione del sistema, necessario a creare condivisione ed accettazione delle logiche di misurazione;
- il grado di pervasività nella struttura organizzativa;
- la facilità di elaborazione e la comparabilità delle informazioni prodotte;
- la chiarezza con cui sono ricostruite le relazioni causali che legano le varie misure.

In sintesi, la creazione di un SMP che si adatti alle caratteristiche ambientali tipiche delle PMI dovrebbe dunque soddisfare i seguenti requisiti generali⁸⁷:

- Semplicità. Il sistema di controllo dovrebbe funzionare con la partecipazione attiva dei soggetti quotidianamente coinvolti nello svolgimento dei processi aziendali tipici: un errore da evitare è il «gap tra chi sa e chi fa»⁸⁸ generato nei casi in cui il sistema è progettato attraverso il coinvolgimento esclusivo di soggetti responsabili della produzione di informazioni ma scarsamente coinvolti nei processi operativi.
- Rapidità. La progettazione del sistema dovrebbe richiedere pochi mesi, se non settimane, al fine di dare ai responsabili organizzativi una dimostrazione tangibile (sebbene approssimativa) della sua utilità.
- Estensione a tutti i comparti della struttura organizzativa, coinvolgendo anche i soggetti operanti in funzioni di staff.
- chiarezza nell'esplicitare le più significative relazioni causali tra le differenti misure.

Sulla base di queste premesse teoriche, nel capitolo successivo si procede utilizzando un approccio metodologico costruttivo, allo scopo di elaborare un SMP in grado di cogliere le particolarità ambientali delle piccole imprese ed al-

⁸⁵ GARENGO P., (2009) *A performance measurement system for SMEs taking part in Quality Award Programmes*, in *Total Quality Management*, 20/1, January, pp. 91-105.

⁸⁶ AGLIATI M. (2003), *Condizioni di efficacia delle misure non finanziarie nella valutazione delle prestazioni aziendali*, in F. AMIGONI P., MIOLO VITALI P., *Misure Multiple di performance*, Egea, Milano, p. 146.

⁸⁷ SOUSA S., ASPINWALL E., *Development of a performance measurement framework for SMEs*, Cit.

⁸⁸ FRANCO M., BOURNE M., *Factors that play a role in 'managing through measures'*, Cit.

lo stesso tempo di offrire una visione multidimensionale e bilanciata dei risultati aziendali attraverso una rappresentazione quantitativa delle dimensioni strategiche più significative.

Capitolo 3

Sistemi di performance per le piccole imprese. Approccio metodologico e sviluppo concettuale.

SOMMARIO: 3.1. Il *Constructive approach* negli studi economico-aziendali. – 3.2. *Case Study* e *Constructive approach*. Analogie e differenze. – 3.3. Il *Cubo* per la misurazione delle performance nelle piccole imprese. Sviluppo concettuale. – 3.4. Il Capitale Tecnico. – 3.4.1. L'efficienza del Capitale Tecnico. – 3.4.2. L'efficacia del Capitale Tecnico. – 3.4.3. L'innovazione del Capitale Tecnico. – 3.5. Il Capitale Umano. – 3.5.1. L'efficienza del Capitale Umano. – 3.5.2. L'efficacia del Capitale Umano. – 3.5.3. L'innovazione del Capitale Umano. – 3.6. Il Capitale Relazionale. – 3.6.1. L'efficienza del Capitale Relazionale. – 3.6.2. L'efficacia del Capitale Relazionale. – 3.6.3. L'innovazione del Capitale Relazionale. – 3.7. La dimensione economico-finanziaria.

3.1. Il *Constructive approach* negli studi economico-aziendali

*L'economia Aziendale è una dottrina le cui generalizzazioni debbono trovare riscontro negli andamenti reali. (...) il suo campo di indagine è il complesso di problemi che scaturiscono dal fenomeno azienda in tutti i possibili aspetti e manifestazioni.*⁸⁹

Così Ferraris Franceschi definisce in sintesi il contenuto degli studi economico-aziendali, collocando la disciplina nel novero delle scienze empiriche, finalizzate all'analisi ed allo studio di oggetti reali.

Il ricercatore, attratto dalla curiosità di cercare una soluzione ad un dato problema, applica un metodo scientifico consistente nella preliminare acquisizione di conoscenza attraverso la raccolta di dati che descrivano in maniera completa

⁸⁹ FERRARIS FRANCESCHI R., *Problemi attuali dell'economia aziendale*, Cit. p. 13.

ed approfondita la realtà oggetto di indagine (*fase induttiva*). La conoscenza generata viene dunque elaborata nella ricerca di possibili astrazioni e generalizzazioni, di cui si procede a testare la significatività (*fase deduttiva*).

La ricerca economico-aziendale si caratterizza dunque per lo sforzo di intravedere, attraverso lo studio del reale, le comunaltà, le regolarità che permettono, di astrarre la soluzione, trasformandola in una sorta di norma comportamentale applicabile per la soluzione di problemi simili, nella ricorrenza di analoghe condizioni ambientali.

Il *constructive approach* può rientrare nello schema generale appena definito. Il suo obiettivo particolare di ricerca riguarda la costruzione e l'implementazione di modelli o procedure in grado di fornire una risposta ad una specifica esigenza aziendale⁹⁰.

La costruzione e la successiva implementazione dello strumento gestionale è dunque l'elemento distintivo di questa metodologia di ricerca che, in questo, si differenzia dall'analisi di casi di studio, pur essendo in effetti molto sfumata la linea di demarcazione tra le due metodologie.

L'implementazione del modello proposto diviene contemporaneamente soluzione del problema e verifica della sua utilizzabilità e validità in termini scientifici.

Oltre che nelle scienze aziendali, il *constructive approach* è utilizzato nelle scienze tecniche, in medicina e nelle scienze matematiche.

Per quanto riguarda nello specifico le discipline riconducibili al management, l'utilizzo di questa metodologia può considerarsi, tutto sommato, limitato. Nell'intento di fornire alcuni riferimenti quantitativi, abbiamo provato a realizzare una ricerca bibliografica sul data base *Business Source Complete*, utilizzando le parole chiave «*constructive approach*» e «*management*».

La ricerca ha selezionato solo 12 articoli pubblicati su riviste scientifiche. Abbiamo quindi provato ad estendere il campo di ricerca eliminando la parola chiave «*management*», ed abbiamo invece selezionato un totale di 231 articoli, di cui 146 pubblicati negli ultimi 10 anni. Pur consapevoli dei limiti di approssimazione legati a queste modalità di selezione, il numero limitato di casi selezionati ci permette di trovare conferma dello scarso utilizzo del *constructive approach*.

Tuttavia, la relativa concentrazione degli articoli selezionati sugli ultimi anni, lascerebbe presumere che la metodologia in questione sia relativamente recente. A titolo comparativo la selezione effettuata utilizzando le parole chiave

⁹⁰ KASANEN E., LUKKA K., SIITONEN A., (1993), *The Constructive Approach in Management Accounting Research*, Journal of Management Accounting Research, Fall, Vol. 5, 243-264.

«*case study*» e «*management*» nello stesso periodo (2003-2012) ha prodotto un numero ben maggiore di risultati (1.224).

In realtà leggendo in maniera più attenta gli abstract relativi ai 12 contributi legati in maniera più esplicita al management, solo quattro hanno un contenuto che risponde effettivamente all'obiettivo della ricerca, e di questi, tre si concentrano sulla descrizione delle caratteristiche della metodologia⁹¹, mentre il restante descrive un'applicazione in ambito di *Real Estate Management*.

Tra i possibili motivi che spiegano il limitato utilizzo del *constructive approach* potrebbe esserci lo stretto confine esistente tra questa attività di ricerca ed un'attività di consulenza. La creazione di un modello, di uno strumento, di una procedura caratterizzata da aspetti di originalità ed innovazione può portare gli sviluppatori a nascondere più che pubblicizzare il risultato delle ricerche, almeno nelle prime fasi del lavoro, in modo da non intaccarne la spendibilità commerciale.

Un altro motivo a supporto dello scarso *appeal* di questa metodologia, potrebbe essere legato alla maggiore attrazione esercitata sui ricercatori da studi più estensivi che giustificano il ricorso a metodologie di validazione statistica, proprie delle scienze naturali, a cui le scienze aziendali vengono in alcuni casi accomunate. Tali metodologie offrirebbero il grande vantaggio di poter estendere eventuali risultati, ottenuti utilizzando un campione rappresentativo, sull'intera popolazione oggetto di analisi.

Tuttavia giova sottolineare che lo studio e la ricerca di soluzioni a problematiche interne di gestione (controllo di gestione, *management accounting*, sistemi informativi, ecc.) rende particolarmente giustificato l'utilizzo di queste metodologie di ricerca⁹², pur nel rispetto del cosiddetto *triangolo degli scopi*, che pone ai tre vertici: novità dei risultati, contenuto informativo e validità, intesa come coerenza e logica interna e coerenza (o non contraddittorietà) esterna, rispetto all'impianto concettuale che i risultati vanno ad arricchire⁹³.

Sul panorama nazionale la valutazione del grado di utilizzo di questa metodologia nelle pubblicazioni monografiche e negli articoli risulta più complicata. Per quanto riguarda le monografie, o i libri in genere, non è possibile, infatti, utilizzare data-base estensivi, come per gli articoli su rivista per selezionare i contributi in base a parole chiave, inoltre bisogna scontare il problema della di-

⁹¹ OYEGOKE A., (2011), *The constructive research approach in project management research*, International Journal of Managing Projects in Business, Vol. 4 Iss: 4, pp.573 – 595; KASANEN E., LUKKA K., SIITONEN A., (1993), *The Constructive Approach in Management Accounting Research*, Cit.; SNOWDEN D., (2005), *Stories from the frontier*, Emergence: Complexity & Organization, Vol. 7 Nos. 3-4 2005 pp. 155-165.

⁹² KASANEN E., LUKKA K., SIITONEN A., (1993), *The Constructive Approach in Management Accounting Research*, Cit. pag. 252.

⁹³ FERRARIS FRANCESCHI R., *Problemi attuali dell'economia aziendale*, Cit. p. 241.

somogeneità linguistica che può portare a tradurre la locuzione *constructive approach* secondo numerose alternative.

Uno studio che ha richiesto l'impiego del *constructive approach*, si riscontra in Chiucchi⁹⁴, che ha realizzato uno studio con il duplice obiettivo di identificare ed analizzare gli aspetti rilevanti per la misurazione del capitale intellettuale e di definire un framework procedurale per guidare la creazione di un sistema di misurazione e gestione di tali risorse.

L'approccio operativo proposto si sviluppa sulla base di un quadro teorico molto approfondito, e tiene in considerazione la necessità di adottare soluzioni personalizzate in base alle caratteristiche particolari di ciascuna realtà aziendale. Su questi presupposti si propone un processo schematizzato nelle seguenti fasi:

- identificazione della *mission* aziendale, dei fattori critici di successo e della strategia;
- identificazione della configurazione di capitale intellettuale specifica per la singola azienda (rappresentato dalle risorse immateriali considerate critiche dal management);
- mappatura delle attività di creazione e sviluppo delle risorse immateriali;
- definizione del set di indicatori per la misurazione delle performance delle risorse immateriali;
- costruzione dei legami causali che esprimano il contributo delle risorse immateriali alla competitività ed alla performance globale d'azienda.

Il modello operativo viene dunque implementato in due distinte realtà, evidenziando in entrambi i casi risultati soddisfacenti in termini di sensibilizzazione della struttura organizzativa sull'importanza strategica delle risorse immateriali, migliore focalizzazione sulla gestione delle variabili critiche, maggiore coinvolgimento e motivazione della struttura organizzativa, miglioramento dei processi di pianificazione e programmazione aziendale.

L'applicazione del modello procedurale permette inoltre di sottolineare come, in tema *intangibles*, l'attenzione debba essere posta principalmente sulla identificazione e sulla gestione delle risorse, considerando la ricerca di strumenti di misurazione solo in termini strumentali a questi due aspetti. Questo approccio, ad opinione di chi scrive, indirizza la ricerca di strumenti di misurazione verso variabili espressive delle attività che la direzione ha in animo di realizzare, quindi rende i meccanismi di programmazione e controllo più facilmente realizzabili anche in realtà aziendali di dimensioni più ridotte e con un ragionevole dispendio di risorse.

⁹⁴ CHIUCCHI M.S., (2004), *Sistemi di misurazione e reporting del capitale intellettuale: criticità e prospettive*, Giappichelli, Torino, pag. 164.

Non in tutti i casi un approccio di ricerca volto alla soluzione di problemi può rientrare nello schema del *constructive approach*: l'essenza scientifica del metodo consiste nell'analizzare un problema considerato rilevante, individuando una sua soluzione pratica, alla luce di un quadro teorico che la soluzione stessa contribuisce ad arricchire e sviluppare.

Allo stesso tempo la concreta implementazione della soluzione gestionale offre l'opportunità di verificarne la validità, ponendo in luce eventuali resistenze organizzative, o problematiche di altra natura.

Una volta individuato un problema applicativo potenzialmente rilevante in termini scientifici, il *constructive approach* può dunque essere applicato attraverso i seguenti passi (la cui sequenza può essere modificata secondo i diversi casi)⁹⁵:

- Sviluppare la conoscenza approfondita del problema.
- Costruire una soluzione innovativa.
- Dimostrare la validità operativa della soluzione.
- Evidenziare i contesti applicativi della soluzione fornita.
- Evidenziare il contributo alla ricerca apportato dalla soluzione proposta.

La creatività della soluzione proposta ed il contributo che essa apporta allo sviluppo della teoria esistente sono gli elementi chiave per caratterizzare la proposta gestionale come scientifica.

Un'attività di ricerca strettamente interconnessa a problemi concreti della vita d'azienda può correre il rischio di perdere la sua connotazione scientifica, più probabilmente indiscussa nei casi di utilizzo di metodologie di natura matematico-statistica. Si ritiene tuttavia che tali metodologie risultino particolarmente idonee quando applicate per la risoluzione di problematiche riconducibili alla sfera delle discipline gestionali e di controllo: analisi dei costi, controllo di gestione, sistemi informativi, ad esempio, per le quali l'analisi di casi di studio è in genere particolarmente appropriata ed efficace

In aggiunta alla creatività, la concreta implementazione della soluzione ideata contraddistingue il *constructive approach* dalle altre metodologie applicative che, per vari motivi, limitano la validazione della soluzione prodotta a verifiche di coerenza dei principi sottostanti, senza necessariamente calare la soluzione in una realtà operativa. In questi ultimi casi la soluzione potrà ugualmente apportare sviluppo alla teoria, lasciando tuttavia dubbi sulla sua validità operativa.

Certamente anche nel *constructive approach*, l'implementazione limitata ad un numero molto limitato di casi (almeno nelle prime fasi della ricerca), non implica necessariamente una significativa risonanza sul mercato. Tuttavia anche un singolo tentativo di applicazione fornisce informazioni preziose in meri-

⁹⁵ KASANEN E., LUKKA K., SIITONEN A., (1993), *The Constructive Approach in Management Accounting Research*, Cit.

to agli adattamenti necessari per applicare la soluzione in un caso specifico, ed ai problemi di natura organizzativa, operativa ed informativa che è necessario risolvere.

Questa debole verifica sicuramente non garantisce l'utilizzabilità della soluzione su larga scala, ma allo stesso tempo supera molti dei limiti di un approccio di ricerca in cui si esprimono valutazioni sull'utilizzabilità di una determinata soluzione, basandosi esclusivamente su verifiche di coerenza alla luce dei fondamenti teorici sottostanti.

Peraltro è probabile che una soluzione operativamente adatta a risolvere un particolare problema in un particolare contesto, possa essere altrettanto efficace in contesti differenti caratterizzati da condizioni simili. Il risultato ottenuto attraverso l'applicazione del *constructive approach* può quindi svilupparsi attraverso lo studio delle caratteristiche ambientali ed operative necessarie a giustificare una nuova applicazione del modello, aprendo dunque la strada a generalizzazioni normative.

3.2. Case Study e Constructive approach. Analogie e differenze.

Il case study rientra tra i metodi di ricerca basati sull'osservazione diretta. Il suo utilizzo è consigliato nei casi in cui il fenomeno da analizzare è separabile con difficoltà dal contesto in cui si manifesta o, comunque, nei casi in cui l'ampiezza del fenomeno analizzato e la molteplicità delle variabili da osservare impediscono l'utilizzo di un unico strumento di rilevazione dei dati. Il metodo offre, in generale, i seguenti vantaggi ⁹⁶:

- permette di raccogliere dati utili nel momento in cui nascono senza ricorrere a strumenti di comunicazione ovvero a filtri interpretativi che ne potrebbero alterare i contenuti;
- offre la possibilità di raccogliere anche quelle informazioni ritenute irrilevanti dagli attori dei processi ma significative per la ricerca;
- permette di analizzare un processo nell'ambiente in cui si svolge;
- la raccolta dei dati risulta non limitata sia in termini quantitativi che temporali, perché si sviluppa lungo tutto il processo e non deve sottostare a quanto predefinito nell'ambito di un questionario o entro i limiti temporali previsti per un'intervista;
- la presenza di un ricercatore-osservatore è di solito accolta con maggior favore rispetto alla richiesta di compilare un questionario ovvero di rispondere ad un'intervista.

⁹⁶ COOPER D.S., SCHINDLER P.S., (2008) *Business Research Methods*, McGraw Hill/Irwin, New York, pag. 197.

I metodi riconducibili alla famiglia dei *case study* possono essere classificati rispetto a due dimensioni. In primo luogo il numero di aziende considerate permette di distinguere tra *single* e *multiple case study*.

In secondo luogo i differenti obiettivi di ricerca perseguibili permettono di individuare le seguenti tre tipologie⁹⁷:

- *exploratory*,
- *descriptive*,
- *explanatory*.

L'*exploratory case study* è spesso utilizzato anteriormente alla definizione esplicita delle ipotesi di ricerca, nei casi in cui l'osservazione diretta di un fenomeno (eventualmente in un contesto più limitato), e la relativa raccolta di dati, possono favorire il ricercatore nella definizione, anche intuitiva, di ipotesi in merito a linee teoriche da sviluppare e da estendere successivamente alla generalità del fenomeno, per passare nelle fasi finali della ricerca alla validazione. In questi casi lo sviluppo e la validazione presuppongono l'utilizzo di metodologie di ricerca differenti ed ulteriori rispetto al *case study*.

Il caso esplorativo, o *pilota*, è molto utile anche quando il ricercatore si pone dubbi sull'appropriatezza di alcuni aspetti tecnici inerenti l'osservazione empirica di un fenomeno: ad esempio quali dati raccogliere, il grado di facilità o difficoltà di reperire ed accedere ai dati, quali domande porre e a chi, quali scale di valutazione adottare, ecc. In tutti questi casi, un'indagine pilota può consentire la valutazione dell'efficacia delle alternative possibili, in funzione degli specifici obiettivi di ricerca.

Dal punto di vista metodologico è molto importante considerare che i casi esplorativi dovrebbero concludersi nella fase preliminare della ricerca ed i relativi risultati non dovrebbero mai essere utilizzati per trarre conclusioni sul fenomeno stesso, quanto piuttosto in termini strumentali per raffinare un quadro teorico ovvero un progetto empirico.

Lo sviluppo e la conferma delle ipotesi dovrebbero dunque essere demandate alle fasi successive della ricerca e richiederebbero l'impiego di ulteriori metodologie.

In alcune delle più recenti pubblicazioni in cui è utilizzato un caso di studio esplorativo, quest'ultimo requisito sembra non essere rispettato dai vari autori, i quali spesso non mettono in evidenza la strumentalità del caso di studio utilizzato rispetto alle altre tecniche di ricerca che, stando ai presupposti metodologici, a questo dovrebbero seguire, e pertanto procedono alla descrizione dei risul-

⁹⁷ YIN R., (2003), *Case study research: design and methods*, Cit. pag. 5.

tati ottenuti ponendosi comunque in una fase conclusiva del progetto di ricerca⁹⁸.

I *descriptive case study*, come facilmente intuibile dalla loro denominazione, supportano la ricerca nei casi in cui si ritiene necessario o utile descrivere un fenomeno nella sua completezza, individuando con precisione confini e contenuti.

L'utilizzo dei casi descrittivi può considerarsi tutto sommato marginale rispetto alle altre categorie. Questa metodologia è utile, ad esempio, quando l'oggetto di studio può risentire dei condizionamenti di due o più fenomeni diversi, riconducibili a teorie tra loro in contrapposizione. La descrizione e l'analisi di casi multipli può essere utile ad evidenziare le condizioni o le variabili che determinano, in termini assoluti o relativi, maggiore validità da parte di un approccio teorico rispetto agli altri⁹⁹.

L'*explanatory case study*, infine, si concentra sui rapporti di causalità esistenti tra variabili presumibilmente in grado di influire su un determinato fenomeno. Per la sua realizzazione può essere necessario integrare l'analisi qualitativa del caso con strumenti di elaborazione dei dati di natura quantitativa. Tra

⁹⁸ I casi di studio esplorativo rappresentano forse la tipologia più largamente utilizzata. Alcuni recenti esempi: BOACHIE-MENSAH, F.; DOGBE O.D. (2011), *Performance-Based Pay as a Motivational Tool for Achieving Organisational Performance: An Exploratory Case Study*. International Journal of Business & Management. Dec2011, Vol. 6 Issue 12, p270-285. HAZLETT S.A.; MCADAM, R.; BEGGS V., (2008), *An exploratory study of knowledge flows: A case study of Public Sector Procurement*. Total Quality Management & Business Excellence. Jan/Feb2008, Vol. 19 Issue 1/2, p57-66. NIU, NAN; JIN, MINGZHOU; CHENG, JING-RU C. (2011), *A case study of exploiting enterprise resource planning requirements*. Enterprise Information Systems. May2011, Vol. 5 Issue 2, p183-206. YULONG LI, (2011), *ERP adoption in Chinese small enterprise: an exploratory case study*. Journal of Manufacturing Technology Management. May2011, Vol. 22 Issue 4, p489-505. SURENDRA N.; DENTON J.W., (2009), *Facilitating reflective information systems practice: an exploratory case study*. Review of Business Research. 2009, Vol. 9 Issue 3, p166-172. ADAMS, R.; TRANFIELD D.; DENYER, D.A. *Taxonomy of innovation: configurations of attributes in healthcare innovations*. International Journal of Innovation Management. Apr2011, Vol. 15 Issue 2, p359-392.

⁹⁹ QI, CONG; CHAU, PATRICK Y.K. (2012), *Relationship, contract and IT outsourcing success: Evidence from two descriptive case studies*. Decision Support Systems. Nov2012, Vol. 53 Issue 4, p859-869. PATTARIN A.; PATTARAWAN P.; (2008), *Descriptive case study of the use of non cash and informal compensation in Thailand*. Research & Practice in Human Resource Management. Dec2008, Vol. 16 Issue 2, p62-80. CHUA, A.Y.K., (2006), *The rise and fall of a community of practice: a descriptive case study*, Knowledge & Process Management. Apr-Jun 2006, Vol. 13 Issue 2, p120-128. DEAL, K., KAMNIKAR, J., KAMNIKAR, E. *A descriptive case study of the Greene County, Alabama bankruptcy*. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management; Fall2009, Vol. 21 Issue 3, p337-365.

questi l'analisi fattoriale¹⁰⁰ o i sempre più diffusi modelli di regressione o di equazioni strutturali¹⁰¹. In altri casi la metodologia è utilizzata per supportare un approccio teorico di tipo esplicativo (*explanatory theory*) caratterizzato da un livello di complessità molto elevato¹⁰².

In generale, le ragioni che portano il ricercatore a selezionare l'unità esplorativa su cui il caso è costruito, dovrebbero essere esplicitate. Pertanto prima di procedere alla realizzazione del caso occorrerebbe definire le caratteristiche e gli aspetti più significativi da analizzare, ed eventualmente definire un numero ristretto di possibili candidati che possiedono tali caratteri, tra cui scegliere l'unità (o le unità) da sottoporre ad analisi.

Il processo di raccolta dei dati può avvenire secondo modalità differenti rispetto al grado di coinvolgimento del ricercatore nelle attività aziendali. La scelta del metodo più adatto deve di volta in volta tenere conto delle conseguenze possibili in termini di attendibilità.

In particolare occorre valutare con attenzione se il ricercatore debba agire in qualità di semplice spettatore o se è più appropriato che egli eserciti un ruolo attivo nello svolgimento dei processi oggetto di analisi.

Nell'approccio del *participant-observer* la presenza diretta del ricercatore, seppure in qualità di osservatore, può condizionare lo svolgimento dei processi, alterando gli atteggiamenti che i singoli attori avrebbero naturalmente assunto in sua assenza. Solitamente però questo disturbo viene avvertito come significativo solo nelle primissime fasi di azione, man mano che aumenta il grado di coinvolgimento degli attori, la presenza dello spettatore viene invece avvertita sempre meno.

L'approccio del ricercatore-attore tipico delle *action research*, prevede invece il coinvolgimento diretto del ricercatore che assume un ruolo attivo nello svolgimento dei processi analizzati. In questo caso, in genere, si limitano le di-

¹⁰⁰ CASTELLANO N.; DEL GOBBO R. (2010), *Gestione della conoscenza e creazione del valore*, in MARCHI L., MARASCA S., *Le risorse immateriali nell'economia delle aziende*, Il Mulino, Bologna, pp. 161-171.

¹⁰¹ MCADAM R.; MOFFETT S.; HAZLETT S.A.; SHEVLIN M. (2010), *Developing a model of innovation implementation for UK SMEs: A path analysis and explanatory case analysis*. International Small Business Journal. Jun2010, Vol. 28 Issue 3, p195-214.

¹⁰² KEENAN, M.G., (2011), *Accounting choice, market failure, and regulation Consolidated accounting adoption in New Zealand, 1946-1957*. Pacific Accounting Review. Vol. 23 Issue 2, p101-121. ROWE C. (1989), *Analysing management decision-making: further thoughts after the Bradford studies*. Journal of Management Studies. Jan1989, Vol. 26 Issue 1, p29-46. SLAGMULDER R., (1997), *Using management control systems to achieve alignment between strategic investment decisions and strategy*. Management Accounting Research. Mar1997, Vol. 8 Issue 1, p103-139.

storsioni legate alla presenza del ricercatore che potrebbe essere avvertito dai partecipanti come un'unità *estranea*.

Al contrario occorre valutare la possibilità che il ricercatore nella posizione di attore possa condizionare, anche in maniera non intenzionale, lo svolgimento dei fenomeni in base alle ipotesi o assunzioni che intende verificare. Secondariamente il coinvolgimento del ricercatore nelle azioni potrebbe distogliere la sua concentrazione dalla raccolta dei dati che risulterebbe, dunque, indebolita¹⁰³.

In base a quanto descritto nel paragrafo precedente, l'applicazione del *constructive approach* passa necessariamente attraverso la costruzione di un caso aziendale. Di fatto, pertanto, questa metodologia può essere inglobata e considerata alla stregua di un sotto-tipo di caso aziendale. Ciò che probabilmente caratterizza l'approccio costruttivo è la marcata focalizzazione sulla costruzione di un modello, di uno strumento o di una pratica operativa. Ciò conferisce, dunque, alle ricerche di tipo costruttivo un intento normativo più che descrittivo.

Inoltre i casi aziendali, nelle tre tipologie descritte, configurano comunque il loro ambito applicativo rispetto ad obiettivi di ricerca di più ampio respiro, per cui i risultati derivanti dall'osservazione del fenomeno sono comunque sempre interpretati alla luce di uno o più quadri teorici.

I passaggi tipici dell'approccio costruttivo saranno applicati nei successivi paragrafi per disegnare, attraverso la sistematizzazione dei contributi teorici raccolti, un modello utile a valutare i risultati in ottica multidimensionale e bilanciata in aziende di piccole dimensioni.

Per la verifica empirica che caratterizza il *constructive approach* come metodo scientifico, l'oggetto di analisi induce ad optare per una strategia di ricerca di tipo intensivo: pertanto a seguire rispetto allo sviluppo concettuale si procederà ad analizzare in modo approfondito l'applicabilità del modello proposto su due diverse realtà, avendo cura di inquadrare i caratteri tipici della programmazione e del controllo nelle due aziende ed i correlati fabbisogni informativi rispetto alle specifiche condizioni di dinamicità ambientale ed organizzativa, e la capacità del modello proposto di soddisfare tali esigenze.

¹⁰³ COOPER D.R., SCHINDLER P.S., (2008), *Business research methods*, Cit. pag. 199.

3.3. Il Cubo per la misurazione delle performance nelle piccole imprese. Sviluppo concettuale

Nel paragrafo 2.4. abbiamo presentato numerosi contributi scientifici mirati ad evidenziare le variabili critiche in grado di condizionare l'efficace adozione dei SMP nelle piccole imprese.

Dai risultati emerge molto chiaramente che l'adozione di strumenti di questo tipo deve inserirsi nell'ambito di un processo di crescita culturale che, sviluppandosi lungo un arco temporale di medio periodo, coinvolga tutti gli attori del sistema aziendale e favorisca la periodica esplicitazione e condivisione del progetto strategico.

In aggiunta la disponibilità generalmente limitata di risorse umane, informative e finanziarie da coinvolgere in un progetto di creazione e successiva gestione di un SMP rende opportuno adottare soluzioni¹⁰⁴:

- semplici da interpretare,
- rapide da realizzare, anche a costo di utilizzare misure più approssimate, quantomeno nelle fasi iniziali,
- coinvolgenti per l'intera struttura organizzativa,
- allineate all'obiettivo strategico.

Il rispetto di questi presupposti lascia presumere, dunque, che lo strumento utilizzato per misurare le performance in una piccola azienda dovrebbe essere sviluppato e raffinato nel corso del tempo, parallelamente con il percorso di crescita culturale e con la conseguente evoluzione dei fabbisogni informativi degli attori aziendali, partendo da soluzioni semplificate, realizzabili anche in presenza di sistemi informativi non eccessivamente sofisticati, ma allo stesso tempo efficaci nello stimolare la sensibilità della direzione aziendale a definire collegamenti causali tra obiettivi, azioni e misure di controllo.

L'analisi della letteratura nei precedenti capitoli ha posto in risalto la variabile organizzativa quale fattore critico di successo nei progetti di creazione di un SMP, soprattutto nelle PMI. L'utilizzo di una dimensione esplicitamente rivolta al capitale umano, attraverso cui incentivare la creatività e lo spirito di iniziativa, sfruttando l'impatto motivazionale prodotto dall'utilizzo di misure di performance, ci pare dunque particolarmente appropriato. Inoltre, indipendentemente dalla tipologia di progetto strategico in atto¹⁰⁵ il successo imprenditoriale richiede la considerazione, in termini di sviluppo e consolidamento, delle

¹⁰⁴ SOUSA S., ASPINWALL E., *Development of a performance measurement framework for SMEs*, Cit.

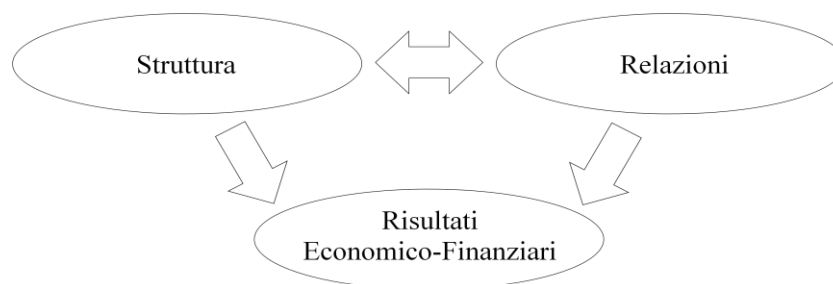
¹⁰⁵ Come descritto al par. 1.4. gli approcci imprenditoriali possono essere classificati in base al grado di difficoltà della situazione strategico-competitiva ed in base al grado di criticità delle professionalità.

relazioni interne (con il personale) ed esterne (clienti e fornitori) che divengono, dunque, una prospettiva imprescindibile di analisi della performance.

La centralità assegnata alla prospettiva umana e relazionale ci spinge dunque a riprendere i modelli teorici di matrice soprattutto scandinava, simbolicamente rappresentati dall'*Intangible asset monitor*, descritto al par. 2.3.4, e ci convince a sposare l'ipotesi che il valore creato in azienda possa considerarsi il frutto della combinazione di risorse tecniche, competenze interne e relazioni esterne.

Il *Capitale Tecnico*, il *Capitale Umano* ed il *Capitale Relazionale* divengono dunque le prospettive di analisi che si presume possano essere utilizzate per dare un efficace significato ai risultati ottenuti e misurati attraverso i tradizionali indicatori economico-finanziari. Capitale tecnico e capitale umano congiuntamente considerati costituiscono la struttura interna, attraverso cui prendono vita e senso le relazioni esterne (Figura 3.1).

Figura 3.1 – *Profili organizzativi nelle piccole imprese*



Fonte – *Nostra elaborazione*

Nel modello la dimensione economico-finanziaria è dunque interpretata alla luce dei risultati ottenuti nelle prospettive struttura e relazioni che assumono il ruolo di agenti causali.

La struttura dovrebbe considerare indicatori gestionali rappresentativi delle potenzialità tecniche ed organizzative dell'azienda: l'intelaiatura tecnica ed umana attraverso cui l'azienda tesse le relazioni con i suoi principali interlocutori esterni. Il monitoraggio delle relazioni, invece, dovrebbe stimolare gli attori aziendali a considerare gli interlocutori esterni come driver per la creazione di valore.

Dal diverso comporsi della struttura e delle relazioni aziendali dipendono i risultati di sintesi, valutabili attraverso i tradizionali parametri economico-finanziari.

Ognuna delle tre prospettive può essere ulteriormente scomposta in due «micro-dimensioni» elementari. La struttura, come già anticipato, può essere costituita da capitale tecnico e capitale umano, mentre il capitale relazionale può considerare i principali interlocutori operativi: clienti e fornitori.

Le 6 prospettive impiegate nel modello hanno dunque ispirato la ricerca di un nome che lo potesse identificare e l'immagine ritenuta più immediatamente assimilabile è quella di un *Cubo*, in cui ogni faccia offre una diversa e complementare dimensione di analisi della performance globale.

Immaginando di sviluppare il cubo in forma grafica, andremo a posizionare la dimensione economica e finanziaria in modo che possano essere toccate contemporaneamente da tutte le prospettive strutturali e relazionali, a simboleggiare l'eguale apporto al raggiungimento dei risultati (Figura 3.2).

Ciascuna micro-dimensione dovrebbe accogliere misure riferite ai seguenti attributi:

- efficienza,
- efficacia
- innovazione.

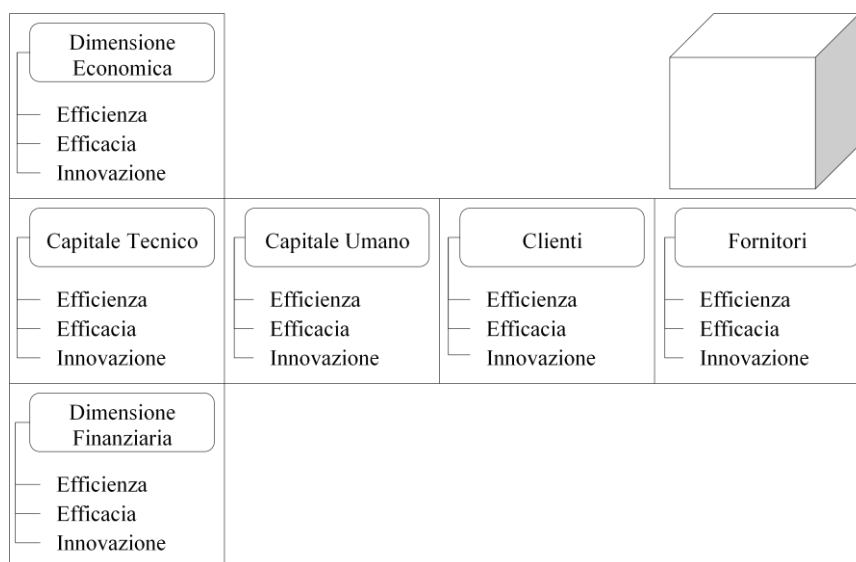
Gli attributi proposti rappresentano concetti facilmente comprensibili a tutti i livelli ed in tutti gli ambiti organizzativi e facilmente traducibili in obiettivi ed azioni di miglioramento.

Il cruscotto risultante sarebbe dunque composto da 18 indicatori, un numero non eccessivo che dovrebbe consentire, senza eccessivi ostacoli, la lettura e l'interpretazione dei risultati a livello individuale, di singola unità organizzativa ed a livello di sintesi aziendale. Ricordiamo peraltro che spesso le strutture organizzative nelle piccole imprese risultano caratterizzate da informalità, da una non chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità e dall'elevato coinvolgimento degli imprenditori nelle attività operative.

Di conseguenza la lettura dei risultati gestionali può agevolmente avvenire durante un momento unico di condivisione e valutazione in cui combinare chiavi di lettura di ambito operativo e strategico.

L'elemento che probabilmente contraddistingue il *Cubo* rispetto alle numerose soluzioni presenti in dottrina, riguarda la scelta di selezionare per ciascuna micro-dimensione un set iniziale di indicatori per creare una versione del modello «neutra» rispetto alle specifiche strategiche ed organizzative che caratterizzano una particolare azienda.

Figura 3.2 – Profili organizzativi nelle piccole imprese



Fonte – Nostra elaborazione

La scelta di presentare il cubo delle performance con una configurazione che preveda degli indicatori già preselezionati non vuole porsi in contrasto con i presupposti della *contingency theory*¹⁰⁶, a cui occorre necessariamente ispirarsi negli studi sul campo della valutazione delle performance e più in generale del controllo di gestione.

Al contrario siamo convinti che proporre una versione iniziale del modello, già corredata da un cruscotto di indicatori, possa esercitare un forte stimolo per una più rapida personalizzazione, in quegli ambienti poco inclini alla pianificazione, in cui lo sforzo di formalizzare e condividere obiettivi strategici può essere percepito come eccessivo o superfluo, considerata la generale limitata disponibilità di tempo e la scarsa abitudine a definire strategie e politiche operative.

¹⁰⁶ HAYES D.C., (1977) *The Contingency Theory of Managerial Accounting*, in *The Accounting Review*, vol. 19, n. 1, pp. 22-39. ITTNER C.D., LARCKER D.F., *Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications*, in *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, 1998, pp. 205-238.

La lettura in chiave critica degli indicatori presenti nella versione originaria del cubo rappresenta dunque uno stimolo per responsabili ed esperti aziendali, chiamati a considerare la significatività delle misure proposte ed a ricercare soluzioni quantitative più rappresentative degli specifici fattori critici di successo.

La selezione degli indicatori è stata effettuata privilegiando la semplicità di calcolo e tenendo in considerazione le tipologie di indicatori più frequentemente utilizzate nelle piccole imprese, risultanti dall'analisi teorica presentata nel paragrafo 2.4.

La significatività degli indicatori selezionati è stata testata attraverso un'indagine empirica realizzata somministrando questionari su un campione di aziende operanti in settori tipici dell'economia toscana (orafo, lapideo, cartario, calzaturiero e della cantieristica navale). I questionari sono stati strutturati con l'obiettivo di verificare: il grado di diffusione delle misure selezionate, le finalità di utilizzo, la frequenza di calcolo e le eventuali motivazioni a giustificazione del non utilizzo.

I risultati ottenuti, pur non consentendo generalizzazioni a causa del limitato numero di risposte pervenute, hanno fornito indizi interessanti rispetto al giudizio espresso dalle aziende sulla efficacia con cui le dimensioni di analisi e gli attributi proposti utilizzati nel *Cubo* permettono di valutare la bontà dei risultati raggiunti.

In generale le aziende hanno mostrato un buon livello di attenzione al monitoraggio dell'efficienza, probabilmente a causa della focalizzazione tradizionalmente dedicata a questo attributo dalle misure economico-finanziarie. L'innovazione viene considerata in misura minore, principalmente a causa delle limitate potenzialità offerte dai sistemi informativi, mentre l'efficacia risulta l'attributo verso cui le PMI analizzate si mostrano meno sensibili, probabilmente ad ulteriore conferma della generale mancanza di obiettivi formalizzati e dell'abitudine ad interpretare i risultati in chiave comparativa rispetto allo storico. Per quanto riguarda invece la diffusione ed il gradimento degli indicatori originariamente selezionati, l'analisi delle risposte ottenute ci ha indotto ad effettuare numerose sostituzioni, alla ricerca di un maggiore grado di semplificazione.

Nei paragrafi successivi si procede a descrivere con maggiore dettaglio le dimensioni e le misure proposte nella versione generale del modello.

3.4. Il Capitale Tecnico

La gestione operativa in ogni azienda richiede, in genere, l'utilizzo di un insieme di risorse di natura materiale ed immateriale ad utilità pluriennale, che

costituiscono nell'insieme la «struttura operativa di base» o «capitale tecnico».

La definizione di capitale tecnico non si limita a considerare i fattori coinvolti nei processi di produzione ma si estende a tutte le risorse pluriennali necessarie alla realizzazione dei processi operativi: logistici, commerciali ed amministrativi. Naturalmente il perimetro delle risorse ricomprese in tale definizione non è influenzato dalle modalità di acquisizione prescelte: pertanto nella categoria del capitale tecnico ricadono tutti gli asset operativi utilizzati in azienda senza distinguere tra beni di proprietà e beni di terzi, disponibili grazie alla sottoscrizione di contratti di leasing o di semplice locazione.

In ciascun ambito operativo la dotazione strutturale impiegata ne condiziona per lungo tempo l'efficienza e in molti casi può costituire un vincolo non facilmente modificabile, considerando la consistente quantità di risorse finanziarie generalmente necessaria per l'acquisizione di questi fattori. Di tutta evidenza è dunque la significatività del contributo che il capitale tecnico può portare, seppure indirettamente, allo sviluppo o al consolidamento del vantaggio competitivo.

Le decisioni assunte dalla direzione in merito all'acquisizione dei vari elementi del capitale tecnico, e le successive opportunità e competenze di sfruttamento, certamente producono un condizionamento sul costo della produzione realizzata e quindi sulla competitività dell'azienda in questo senso. La flessibilità di utilizzo e le possibilità di adattamento a situazioni mutevoli, che possono interessare in particolare prodotti e politiche produttive, ma più in generale tutti gli altri processi prima elencati, condizionano invece l'efficacia di approcci strategici orientati alla differenziazione ed alla completa soddisfazione dei fabbisogni della clientela.

Capitale tecnico e capitale umano presentano delle evidenti interconnessioni: l'utilizzo ottimale di tutte le risorse tecniche richiede naturalmente le azioni e le competenze dei vari attori aziendali. Viceversa il capitale tecnico può rappresentare una leva in grado di agire sulla motivazione e sul coinvolgimento del capitale umano.

Il rinnovamento delle risorse pluriennali, ad esempio, può rappresentare una sfida dal punto di vista professionale, nonché una indubbia occasione di stimolo alla crescita ed all'apprendimento. Inoltre la possibilità di utilizzare risorse tecniche all'avanguardia può favorire un senso di compiacimento e di orgoglio, maturato anche in relazione al confronto competitivo con colleghi impiegati in realtà concorrenti, con il duplice risultato di consolidare i rapporti tra l'azienda ed i lavoratori esistenti e di esercitare una maggiore capacità di attrazione sui migliori profili professionali in cerca di nuova occupazione.

Al contrario il grado di obsolescenza del capitale tecnico e lo scarso rinnovamento possono determinare effetti diametralmente opposti: demotivazione

dei soggetti migliori e più competenti e spinta alla ricerca di nuovi stimoli in altre realtà operative.

La misurazione della performance del capitale tecnico viene realizzata attraverso indicatori di efficienza, efficacia ed innovazione.

3.4.1. *L'efficienza del capitale tecnico*

In generale gli indicatori di efficienza sono costruiti sulla base del confronto tra volumi di output – ovvero volumi di produzione realizzata o di una qualsiasi altra attività – e volumi di input, ovvero di risorse impiegate nell'ottenimento dell'output. Per quanto riguarda il capitale tecnico, l'indicatore ritenuto più idoneo per un'azienda di piccole dimensioni potrebbe, dunque, essere dato dal rapporto tra valore della produzione ottenuta e costo del capitale tecnico.

Capitale Tecnico: efficienza

$$\frac{\text{Valore della produzione ottenuta}}{\text{Costo del capitale tecnico}}$$

Il valore della produzione ottenuta non dovrebbe presentare alcuna difficoltà di calcolo, perché derivante direttamente dalla contabilità generale e pienamente corrispondente alla configurazione notoriamente utilizzata nei prospetti di conto economico a costi e ricavi integrali di produzione, come somma algebrica dei ricavi netti di vendita del periodo, degli altri eventuali ricavi operativi, della variazione nelle rimanenze di magazzino prodotti finiti ed assimilati e degli eventuali ricavi interni per le costruzioni in economia.

Il valore al denominatore dovrebbe invece esprimere il consumo del capitale tecnico in rapporto al flusso di produzione ottenuta. Si tratta dunque di un valore ottenuto considerando i riflessi economici delle varie modalità prescelte per l'acquisizione di questi asset: quote di ammortamento per le acquisizioni in proprietà, canoni di leasing e canoni di locazione per eventuali beni di terzi. Eventuali asset non operativi dovranno naturalmente essere esclusi dal calcolo del costo industriale di produzione.

Le indagini empiriche hanno mostrato che questo indicatore è spesso utilizzato nelle PMI a supporto di analisi di redditività dei prezzi e di valutazioni di convenienza economica a livello di prodotto/linea di prodotto.

Il suo valore comparato nel tempo o nello spazio, può mostrare il peso eccessivo della struttura in rapporto ai normali volumi di attività, stimolando de-

cisioni azioni di incremento dei volumi produttivi, o viceversa può evidenziare la capacità aziendale di sopportare incrementi strutturali, laddove si avverta l'esigenza di ampliare o rinnovare alcune componenti del capitale tecnico.

3.4.2. *L'efficacia del capitale tecnico*

Con riferimento all'efficacia, un elemento di particolare importanza è costituito dal grado di saturazione della capacità produttiva del capitale tecnico, calcolato mediante il rapporto fra il numero di ore di utilizzo effettivo rispetto al massimo potenziale, o in maniera più semplificata, attraverso il rapporto tra turni di lavoro realizzati rispetto al potenziale del periodo.

Capitale Tecnico: efficacia

$$\frac{\text{Ore lavoro effettive}}{\text{Ore potenziali}} \quad \frac{\text{Turni lavoro realizzati}}{\text{Turni potenziali}}$$

In effetti gli indicatori proposti trovano il loro naturale ambito di utilizzo in realtà manifatturiere, ma sono facilmente adattabili a contesti di diversa natura. Per esempio in aziende che offrono servizi su commessa è possibile considerare il rapporto tra giornate "produttive", ovvero impiegate nella prestazione di servizi ed i giorni lavorati nel periodo, o ancora il rapporto tra giorni lavorativi e commesse realizzate.

In ognuno degli esempi presentati l'indice di efficacia si propone di esprimere la capacità aziendale di raggiungere la situazione di pieno impiego della struttura tecnica.

Nella scelta dell'indicatore più significativo occorre anche definire il criterio rispetto a cui valutare la condizione di pieno impiego: l'azienda può infatti adottare una definizione di tipo tecnico ovvero di compatibilità commerciale. Nel primo caso la saturazione produttiva rappresenta la leva attraverso cui produrre economie di scala per favorire posizioni di vantaggio competitivo basate sulla *leadership* di costo. Nel secondo caso, invece, l'azienda definisce un livello di pieno impiego compatibile con le decisioni di ampliamento di gamma correlate ad un approccio strategico di differenziazione.

3.4.3. *L'innovazione del capitale tecnico*

Il contributo del capitale tecnico all'innovazione di prodotto può essere misurato attraverso il numero di nuovi prodotti (o servizi) creati nel periodo e la significatività di questi rispetto ai prodotti tradizionali. Un indicatore semplice da calcolare potrebbe essere rappresentato dal numero di nuovi prodotti inseriti a listino in un periodo ritenuto significativo (es. nell'ultimo triennio) ed il numero complessivo di prodotti vendibili.

Capitale Tecnico: innovazione

$$\frac{\text{Nr. nuovi prodotti}}{\text{Nr prodotti a listino}}$$

Un indicatore di questo genere fornisce indicazioni sull'intensità dell'innovazione, mentre un aspetto complementare potrebbe essere invece rappresentato dall'efficacia dell'innovazione, misurata rapportando il fatturato generato dai nuovi prodotti al fatturato complessivo del periodo. Quest'ultimo rapporto potrebbe dunque esprimere il giudizio del mercato sui prodotti di nuova emissione e dunque la significatività dei risultati ottenuti grazie agli sforzi di innovazione compiuti.

Utilizzando un approccio completamente diverso, il concetto di innovazione potrebbe essere strettamente applicato alle risorse tecniche per misurarne il grado di rinnovamento. Un primo indicatore adatto a misurare la significatività del rinnovamento potrebbe essere rappresentato dalla variazione percentuale dei costi d'esercizio relativi al capitale tecnico. Come noto i costi di struttura hanno un andamento pressochè costante in rapporto ai volumi di vendita, per cui la variazione in positivo di tali valori implica senza dubbio un'azione di rinnovamento. La considerazione dei costi di esercizio anziché dei valori patrimoniali si fonda sull'idea di comprendere, oltre agli asset acquisiti in proprietà, anche il rinnovamento ottenuto attraverso leasing o semplici contratti di locazione.

A questo indice potrebbe essere aggiunto il rapporto tra la variazione percentuale del fatturato e variazione percentuale del costo degli asset tecnici. Questo indicatore certamente non può rappresentare l'effetto prodotto sul fatturato dagli investimenti in capitale tecnico, considerando che il fatturato può essere influenzato da numerose variabili; piuttosto l'indicatore può esprimere una giustificazione all'opportunità di investire, laddove vendite ed investimenti si muovano nella stessa direzione e con intensità simile.

Un ulteriore indice che può esprimere la necessità di rinnovare la struttura tecnica è rappresentato dal grado di obsolescenza degli asset di proprietà, misurato attraverso il grado di ammortamento. L'indicatore tuttavia fornisce uno spettro di analisi parziale, circoscritto alle sole immobilizzazioni di proprietà.

Capitale Tecnico: innovazione (indicatori supplementari)

$\Delta\%$ costi del Capitale Tecnico	$\frac{\Delta\% \text{ Fatturato}}{\Delta\% \text{ costi del}} \frac{\text{Capitale Tecnico}}{\text{Capitale Tecnico}}$	$\frac{\text{Fondo amm/to}}{\text{asset tecnici}} \frac{\text{Costo storico}}{\text{asset tecnici}}$
--	---	--

3.5. Il Capitale Umano

Il capitale umano è espressione della struttura organizzativa: di tutto quel patrimonio di risorse immateriali riconducibili all'esperienza, alla professionalità, alla motivazione o in generale alla capacità delle persone che operano in azienda. Come già descritto in precedenza, gli attori aziendali, le loro competenze ed azioni, rappresentano l'elemento causale a cui è possibile ricondurre qualunque risultato raggiunto.

Il capitale umano è parte di un sistema che coinvolge il capitale organizzativo ed il capitale relazionale e dà senso alla nozione di capitale intellettuale¹⁰⁷.

Il capitale organizzativo rappresenta quella parte di conoscenza individuale che l'azienda è riuscita ad esplicitare, codificare, conservare e trasferire ad altri individui, attraverso sistemi informativi dedicati, manuali delle procedure o altri strumenti che ne consentano di fatto l'acquisizione della proprietà. La definizione di capitale organizzativo ricomprende anche struttura organizzativa, cultura e meccanismi operativi, gli elementi caratterizzanti l'ambiente in cui le competenze individuali si amalgamano creando sinergie che portano alla creazione di valore.

Il capitale relazionale riguarda invece l'insieme di relazioni create con i principali interlocutori aziendali, tra cui clienti, fornitori, finanziatori, investitori, ecc. Le caratteristiche delle singole relazioni ed i principali meccanismi di misurazione sono descritti nei paragrafi successivi. Anche in questo caso è facilmente intuibile quanto il raggiungimento di posizioni di successo sia legato

¹⁰⁷ CHIUCCHI M.S. (2004), *Sistemi di misurazione e di reporting del capitale intellettuale*, Cit., pag. 80.

allo sviluppo ed al consolidamento di relazioni. In particolari ambiti (es. servizi di consulenza professionale) le relazioni, assieme al capitale umano, rappresentano probabilmente i principali fattori critici di successo.

La centralità del ruolo giocato dalle risorse umane nel conseguimento dei risultati è dunque evidente in ogni realtà operativa; tuttavia la misurazione del contributo prestato incontra notevoli difficoltà legate alla natura immateriale e richiede fisiologicamente strumenti di misurazione alternativi alla contabilità generale.

Le difficoltà principali nella contabilizzazione delle risorse intangibili riguardano sia la misurazione del consumo in rapporto al valore prodotto, sia la misurazione del valore legato allo stock di risorse e competenze che gli individui coinvolti nei processi aziendali concedono in uso all'azienda, in molti casi un vero e proprio asset strategico. In entrambi i casi le misurazioni sono ostacolate dalla mancanza di metodologie che permettano di effettuare stime quanto meno condivisibili.

Generalizzando il problema all'intera categoria di risorse intangibili, di cui il capitale umano fa parte, è possibile distinguere tre categorie, differenziate in relazione alla possibilità di applicare le più comuni regole contabili¹⁰⁸:

- risorse misurabili in termini monetari di cui è possibile stimare sia l'utilità residua che il consumo;
- risorse misurabili in termini monetari di cui non è possibile o conveniente stimare l'utilità residua (che pertanto si ritengono interamente consumate nel periodo di acquisizione);
- risorse non autonomamente misurabili in termini monetari ma al contempo significative per il successo dell'azienda.

Nella prima categoria rientrano di fatto tutte le componenti immateriali del capitale tecnico descritte nel paragrafo precedente: le risorse che contribuiscono alla formazione del patrimonio tecnologico (proprietà intellettuale, diritti, brevetti, ecc.) e commerciale (marchi, e costi di pubblicità capitalizzati), oltre a risorse generalmente riferibili all'azienda nel suo complesso (costi di impianto ed ampliamento).

La seconda categoria invece si riferisce alle attività di ricerca e sviluppo, ovvero di formazione del personale, o più in generale a tutte quelle attività tramite cui è possibile acquisire risorse in grado di accrescere il patrimonio di conoscenza ed esperienza aziendale.

La terza ed ultima categoria si riferisce invece ad aspetti che forniscono all'azienda una specifica identità quale riflesso composito delle caratteristiche personali e professionali dei soggetti che a vario titolo prendono parte ai pro-

¹⁰⁸ La classificazione è ripresa da QUAGLI A. (1995), *Introduzione allo studio della conoscenza in economia aziendale*, Milano, Giuffrè, p. 6 e segg..

cessi aziendali (esperienza, creatività, intuito), oltre ad elementi che incidono sull'ambiente interno ed esterno (coesione del personale, fiducia, reputazione presso i propri interlocutori, ecc.).

I riflessi delle azioni sul capitale umano sono riconducibili sia alla seconda che alla terza delle categorie su descritte e pertanto il ricorso a valutazioni di natura economico-finanziaria appare non appropriato. Nel capitolo precedente abbiamo descritto le principali caratteristiche dell'*Intangible asset monitor*, il cruscotto appositamente disegnato per esaltare il ruolo del capitale umano e delle altre categorie di risorse intangibili, ed abbiamo accennato alla numerosità di proposte alternative che nell'ambito degli studi sulla valutazione delle performance tendono ad assumere una identità del tutto particolare.

Sulla base di queste premesse, la ricerca di indicatori significativi relativi al capitale umano, semplici da calcolare ed interpretare, ed applicabili in piccole imprese che difficilmente adottano strategie centrate su questa risorsa, appare dunque ardua ma necessaria.

3.5.1. L'efficienza del capitale umano

La valutazione del capitale umano in termini di efficienza, passa attraverso l'utilizzo di un rapporto di tipo output/input. L'output può essere rappresentato dal fatturato netto di periodo, espressione omogenea dei numerosi e differenti contributi prodotti da tutte le unità coinvolte nei processi operativi. Il consumo delle risorse umane può essere invece valutato attraverso il numero medio di «unità operative» coinvolte nel periodo.

Capitale Umano: efficienza

$$\frac{\text{Fatturato}}{\text{Unità Lavorative Annue}}$$

L'utilizzo di un parametro monetario, sembra entrare in piena contraddizione con quanto affermato al precedente paragrafo, tuttavia in questo caso l'indice proposto non evidenzia il peso del capitale umano in termini di costo, creando una visione distorta del valore di questa risorsa in seno alla combinazione aziendale. Al contrario il fatturato è utilizzato come misura del risultato che il capitale umano è chiamato a produrre. L'interpretazione della misura non dovrebbe dunque disincentivare attività di formazione, acquisizione di nuove

competenze, condivisione e codifica delle conoscenze, ma dovrebbe al contrario esaltarne la capacità di sviluppare i volumi operativi e di mercato.

Al denominatore il termine Unità lavorative annue indica la media degli individui normalmente impiegati nella gestione operativa. Nel computo dovrebbero essere compresi sia i lavoratori dipendenti, sia gli eventuali lavoratori interinali, sia quelle tipologie professionali esterne con riferimento alla natura del vincolo lavorativo (es. rappresentanti e venditori), ma sostanzialmente interne considerando il grado di coinvolgimento nei processi aziendali e l'attenzione che frequentemente la direzione riserva alla loro formazione, sviluppo e valorizzazione.

3.5.2. L'efficacia del capitale umano

Il termine efficacia notoriamente richiama il rapporto tra obiettivi e risultati. Cercando dunque un indicatore in grado di esprimere l'efficacia del risultato conseguito dal capitale umano, verrebbe immediato ricollegare questo attributo ai processi integrati di programmazione e controllo aziendale ed al budget, il documento creato per assegnare obiettivi ai singoli operatori ed autorizzarne, limitarne e guidarne l'attività in maniera coerente con i desideri della direzione.

In presenza di processi di programmazione espliciti e formalizzati, un indicatore piuttosto semplice da calcolare potrebbe essere costruito attraverso il confronto tra il numero di obiettivi raggiunti rispetto al numero di obiettivi assegnati.

Capitale Umano: efficacia

$$\frac{\text{Nr obiettivi raggiunti}}{\text{Nr obiettivi assegnati}}$$

L'indicatore fornisce indicazioni valide a rappresentare la focalizzazione degli individui sugli obiettivi, il grado di motivazione e coinvolgimento ed indirettamente fornisce anche informazioni sulla coerenza e l'efficacia dello stesso sistema di controllo di gestione.

Una versione alternativa e più semplificata del precedente indicatore si ottiene utilizzando gli incentivi economici eventualmente corrisposti al personale, spesso legati all'assegnazione di obiettivi informali o funzionali (generalmente riferiti a vendite e produzione); pertanto l'indicatore di cui sopra potrebbe tro-

vare una traduzione in termini monetari, attraverso il rapporto tra l'importo erogato per incentivi ed massimo erogabile.

***Capitale Umano: efficacia
(monetario)***

$$\frac{\text{Incentivi corrisposti}}{\text{Massimo incentivo erogabile}}$$

Sebbene in linea teorica i due precedenti indicatori appaiano ottimali, bisogna prendere atto – come emerso chiaramente nel primo capitolo – della generalizzata assenza, nelle aziende di piccole dimensioni, di programmazione, esplicitazione ed assegnazione di obiettivi individuali. Nelle piccole imprese infatti il sistema di controllo spesso privilegia la misurazione dei risultati a scapito della programmazione, ritenuta troppo complessa o superflua, soprattutto in presenza di atteggiamenti imprenditoriali passivi rispetto alle dinamiche di mercato.

In questi casi l'efficacia del capitale umano potrebbe trovare una sua valutazione alternativa in termini di grado di soddisfazione dei lavoratori, misurata attraverso il numero di licenziamenti volontari in rapporto a quelli del periodo precedente, supponendo che questo fenomeno possa rappresentare una *proxy* del grado di efficacia e solidità della relazione azienda-lavoratori.

***Capitale Umano: efficacia
(misura alternativa)***

$$\frac{\text{Nr licenziamenti volontari dell'anno}}{\text{Nr licenziamenti volontari anno precedente}}$$

L'indicatore presentato può funzionare nella misura in cui ci sia una condizione di mercato che ponga i lavoratori nella condizione di poter aspirare legittimamente a trovare una nuova collocazione all'esterno dell'azienda nel caso ci siano condizioni di varia natura che ne limitano la soddisfazione: scarsa crescita professionale, ambiente ostile, ecc. In presenza di vincoli di mercato i lavoratori sono invece costretti a conservare il posto di lavoro per questioni di necessità e dunque si ritiene che eventuali stati di insoddisfazione non vengano colti dal quoziente proposto. Come ultima alternativa si potrebbero dunque adottare indicatori legati ad attività di varia natura direttamente mirate a sviluppare il rap-

porto azienda-capitale umano (es. realizzazione di eventi o iniziative che stimolino il coinvolgimento e la motivazione).

3.5.3. *L'innovazione del capitale umano*

L'innovazione applicata al capitale umano è un fenomeno che presenta aspetti multiformi e, per certi versi, contrastanti. L'innovazione può infatti ricondursi alla crescita dei lavoratori all'interno dell'azienda, ma anche all'inserimento di nuove risorse, aggiuntive o in sostituzione di coloro che fisiologicamente concludono il rapporto di lavoro una volta superati i limiti di età.

Se da un lato il ricambio dei lavoratori all'interno dell'azienda crea valore aggiunto, collegato all'ingresso di persone nuove con diverse capacità, cultura e motivazione, dall'altro lato lo stesso fenomeno può portare a riduzioni nello stock di esperienza, soprattutto se in azienda non sono mai state tentate azioni di sviluppo del capitale organizzativo, con l'intento di trasferire in maniera permanente le esperienze consolidate nel tempo e di maggior valore, attraverso la scrittura di manuali delle procedure, ovvero creando occasioni di socializzazione per favorire lo scambio di conoscenze individuali tra soggetti coinvolti nelle medesime attività¹⁰⁹.

In maniera opposta, invece, l'ingresso di persone nuove chiamate a ricoprire posizioni aperte può creare demotivazione nel personale interno che aspirava alla copertura di quella posizione.

In generale, pertanto, siamo convinti che il livello di innovazione del capitale umano debba essere guidato dalla ricerca di un delicato equilibrio tra fenomeni che si muovono in reciproca contrapposizione. Il grado di innovazione del capitale umano potrebbe quindi essere misurato attraverso l'anzianità media dei rapporti di lavoro, ovvero attraverso l'età media dei lavoratori.

Questi indicatori non dovrebbero essere gestiti utilizzando logiche di massimizzazione o minimizzazione, quanto piuttosto nella ricerca di un prefissato livello di equilibrio.

¹⁰⁹ La socializzazione è una delle quattro modalità alternative previste da Nonaka nel suo famoso modello SECI, per la generazione, la conservazione il trasferimento e la condivisione di conoscenza nelle relazioni individuo-individuo e individuo-azienda. NONAKA I., KONNO N., (1998), *The concept of 'ba': building a foundation for knowledge creation*, California Management Review, Vol. 40 No. 3, pp. 40-54

Capitale Umano: innovazione

Anzianità media
rapporti di lavoro

Età media lavoratori

In aziende in cui è frequente il ricambio del personale, ovvero all'interno di funzioni particolari, potrebbero essere utilizzati indici che in qualche maniera qualificano il rinnovamento del personale in termini qualitativi, ad esempio la percentuale di lavoratori in possesso di titoli ritenuti significativi (laurea, master, esperienze precedenti particolari, ecc.).

3.6. Il Capitale Relazionale

In moltissimi casi il successo di un'azienda è legato alle relazioni intrattenu- te nei mercati di sbocco di prodotti e servizi, e nei mercati di approvvigiona- mento delle risorse critiche. Abbiamo peraltro già accennato più volte nel pre- sente scritto al capitale relazionale che assume un ruolo determinante nell'ambito delle risorse intangibili per la creazione di valore e di vantaggio competitivo.

A conferma di quanto si va affermando, basti pensare che il principio conta- bile internazionale IFRS3, nel disciplinare le operazioni di acquisizione di *busi- ness combinations* prevede la possibilità di inserire nello stato patrimoniale dell'azienda acquirente alcune specifiche risorse intangibili dell'azienda acqui- sita a condizione che:

- siano controllabili;
- producano con buona probabilità benefici economici futuri;
- siano separatamente identificabili.

Nell'elenco delle risorse intangibili considerate dal principio contabile sono comprese le anagrafiche clienti, il frutto delle relazioni sviluppate sul mercato e fonte di fatturato, a cui si ritiene di attribuire un valore economico separato e distinto rispetto al valore dell'avviamento.

Il valore della relazione è fondamentalmente legato al potenziale di cono- scenza insito nella stessa: il rapporto con il cliente permette di comprenderne le esigenze e di prevedere le specifiche azioni volte a soddisfarle. La soddisfa- zione del cliente che ne deriva diviene il collante che consolida la relazione stessa nel tempo. Il consolidamento della relazione arricchisce dunque il rapporto con il cliente e riduce il rischio di allontanamento anche, entro certi limiti, nei casi in cui questi riscontri una maggiore convenienza di prezzo nel confronto con altri fornitori concorrenti.

Il valore generato da una relazione commerciale solida e di fiducia, naturalmente, si riflette non solo sul venditore ma anche sul compratore che godrà di un prodotto tagliato su misura delle proprie esigenze.

In termini speculari, dunque l'azienda che punta al consolidamento delle relazioni con i propri clienti dovrebbe prevedere azioni analoghe per sviluppare le relazioni con i propri fornitori.

In moltissimi casi il vantaggio guadagnato sui mercati di sbocco è condizionato dai fornitori, attraverso cui l'azienda riesce ad ottenere, ad esempio, materiali o servizi di lavorazione in esclusiva, grazie a cui differenziare i prodotti rispetto ai competitori, o tempestività nelle consegne, necessarie a ridurre i *lead time*, o ancora gestione delle scorte allineata ai fabbisogni di produzione o di vendita, ecc.

La principale difficoltà legata alla misurazione degli attributi in questa prospettiva è probabilmente legata all'impossibilità di valutare il complesso delle relazioni intrattenute con clienti e fornitori, dato l'elevatissimo numero di interlocutori. Di conseguenza la selezione di indicatori di controllo e la conseguente misurazione presuppone la definizione di un criterio in base a cui qualificare le relazioni più significative.

In tal caso il volume di vendita e acquisto – espresso in termini monetari o quantitativi – è probabilmente il driver più comunemente ritenuto significativo. Ciò non toglie che, in alcuni casi, ci può essere maggiore convenienza ad utilizzare criteri diversi, più direttamente legati ad aspetti strategici. Ad esempio può essere più utile concentrare l'attenzione su clienti nuovi, operanti in mercati in cui l'azienda intende sviluppare la propria posizione, o su fornitori particolarmente critici per garantire i livelli di efficienza dei processi a valore aggiunto.

In aziende di piccole dimensioni la valutazione preliminare dei rapporti più significativi può certamente essere realizzata utilizzando meccanismi informali, ciò non toglie che laddove la direzione intenda concentrare una attenzione particolare su questo aspetto è possibile creare dei sistemi appositi di rating di clienti e fornitori, mutuati dagli strumenti in uso nei sistemi di qualità certificata o nelle procedure necessarie a garantire affidabilità al sistema di controllo interno.

Considerata la specularità delle relazioni con clienti e fornitori e l'analogia delle problematiche di misurazione, la selezione e la descrizione degli indicatori di efficienza, efficacia e innovazione verrà effettuata in maniera congiunta.

3.6.1. *L'efficienza del capitale relazionale*

L'efficienza delle relazioni con clienti e fornitori, si ritiene possa essere misurata in termini tecnico-quantitativi, economici, o finanziari.

In termini tecnico-quantitativi il consolidamento delle relazioni può essere condizionato da uno o più elementi che incidono in maniera significativa sul grado di soddisfazione e permettono al rapporto cliente-fornitore di consolidarsi nel tempo fino a divenire un legame di collaborazione, più che un semplice scambio commerciale di prodotti o servizi.

Questi elementi sono direttamente riconducibili alle caratteristiche qualitative dell'oggetto di scambio, ovvero ad attributi aggiuntivi o collaterali che integrano ed arricchiscono i termini dello scambio, ovvero consentono alla controparte di raggiungere particolari livelli di prestazione desiderati.

Dunque servizi aggiuntivi, puntualità nelle consegne, livelli di personalizzazione, ecc. possono essere considerati fattori critici della relazione, e con riferimento ad essi potranno essere individuate delle misure ad hoc, da cui si ritiene dipenda l'efficienza della relazione in senso tecnico-quantitativo.

Dal punto di vista economico l'efficienza delle relazioni con i clienti può essere calcolata attraverso indicatori di tipo input-output che mettano in relazione i costi generati nel compimento dello sforzo commerciale con i ricavi di vendita del periodo.

***Capitale Relazionale: efficienza
economica clienti***

Costi area commerciale

Ricavi

L'interpretazione dell'indicatore è abbastanza intuitiva e non presenta problematiche di calcolo significative: è sufficiente isolare (anche con il supporto di fogli elettronici, senza necessariamente adottare sistemi di contabilità analitica), i costi sostenuti a seguito delle varie attività realizzate a sostegno o promozione delle vendite.

L'efficienza economica della relazione con i fornitori può essere invece misurata attraverso vari indicatori. In maniera simile a quanto previsto per i clienti è possibile confrontare il consumo delle principali risorse esterne (materie/servizi) in rapporto al volume di produzione ottenuto. Una alternativa molto valida e semplice da calcolare può essere un indice di variazione dei prezzi di acquisto, sempre riferito alle risorse più significative.

Capitale Relazionale: efficienza economica fornitori

$$\frac{\text{Consumo materie e servizi significativi}}{\text{Valore della produzione ottenuta}} \quad \Delta\% \text{ prezzi materie/servizi significativi}$$

Dal punto di vista finanziario, infine l'efficienza delle relazioni sia per i clienti che per i fornitori può essere misurata per mezzo degli indici di durata dei crediti e dei debiti commerciali.

Capitale Relazionale: efficienza finanziaria

$$\text{Giorni medi di incasso crediti commerciali} \quad \text{Giorni medi di pagamento debiti commerciali}$$

Per le piccole imprese molto spesso il grado di indebitamento è strettamente legato all'entità del capitale circolante commerciale. Il monitoraggio congiunto dei tempi di incasso e pagamento può dunque essere indispensabile, soprattutto quando si avvertono tensioni finanziarie.

Si ritiene che gli indicatori finanziari di efficienza relazionale, fondamentali nel controllo dell'equilibrio finanziario, possano considerarsi elementi collaterali nei rapporti commerciali di vendita ed acquisto, pertanto possono essere efficacemente utilizzati ad integrazione delle misure economiche o tecnico-quantitative che, a giudizio di chi scrive, sono più direttamente riconducibili alle variabili causali che incidono sul valore strategico e sulla durata delle relazioni.

3.6.2. L'efficacia del capitale relazionale

L'efficacia dell'azione commerciale può essere sintetizzata attraverso il fatturato medio per cliente. In senso dinamico la crescita di questo indicatore può considerarsi senz'altro il frutto del potenziamento delle relazioni.

Relazioni clienti: efficacia

$$\frac{\text{Fatturato}}{\text{Nr clienti attivi}}$$

L'indicatore potrebbe anche essere disaggregato al fine di evidenziare le diverse situazioni emergenti dai vari mercati in cui l'azienda opera, eventualmente caratterizzati da differenti gradi di penetrazione e maturità dei rapporti.

Dal lato dei mercati di approvvigionamento un indice di efficacia potrebbe invece essere rappresentato dalla durata media delle relazioni con i principali fornitori.

Relazioni fornitori: efficacia

Durata media relazioni
commerciali

L'indicatore può essere calcolato anche in maniera informale, perché riferito ai soli fornitori significativi, e deve essere comunque utilizzato nel presupposto che l'azienda eserciti delle attività periodiche di monitoraggio della convenienza economica, e dei principali elementi legati ai processi di approvvigionamento, pur non considerando esplicitamente questi parametri nel *Cubo* delle performance. Con questi presupposti la stabilità delle relazioni con i fornitori può senza dubbio considerarsi una condizione verso cui tendere.

3.6.3. L'innovazione del capitale relazionale

L'innovazione può essere legata alla creazione di nuove relazioni commerciali, quindi il numero di nuovi clienti rispetto al totale dei clienti attivi può evidenziare il risultato degli sforzi compiuti in questa direzione.

In maniera analoga a quanto visto a proposito del capitale tecnico, l'indice di innovazione delle relazioni con i clienti può essere calcolato sia in termini quantitativi sia economici, fornendo informazioni complementari.

In termini numerici l'incremento del numero di clienti può esprimere l'intensità delle attività compiute alla ricerca di nuove relazioni, mentre in termini economici si punta maggiormente l'attenzione sulla significatività del risultato raggiunto.

Dal lato dei fornitori, invece, la valutazione costante di nuovi fornitori può rendere tangibile la ricerca di nuove opportunità per migliorare convenienza economica qualità e servizi nell'ambito dei processi di approvvigionamento.

Innovazione relazioni fornitori

Valutazione nuovi fornitori

L'utilizzo di questo indicatore non è immaginato nella logica di costringere il responsabile approvvigionamenti a perfezionare relazioni con nuovi fornitori; quanto piuttosto nell'intento di sensibilizzare l'azienda ad effettuare un monitoraggio costante sui mercati di approvvigionamento, con l'intento di valutare nuove opportunità ritenute interessanti ed allo stesso tempo di acquisire informazioni che permettono di giudicare la convenienza delle relazioni esistenti.

Se da un lato, infatti, la solidità delle relazioni commerciali produce effetti positivi, come descritto in precedenza, occorre considerare anche i rischi ad essa collegati. In particolare una relazione solida induce ad un eccessivo grado di fiducia e ad un'abitudine che può comportare, da parte dell'acquirente, un più basso livello di guardia e dunque un indebolimento dei controlli relativi all'economicità delle condizioni applicate.

La costante valutazione di nuovi fornitori, dunque, può ridurre o evitare comportamenti routinari. In questo caso l'indicatore misura un volume di attività più che uno stock legato a variabili gestionali.

3.7. La dimensione economico-finanziaria

La scelta degli indicatori attraverso cui sintetizzare la performance di una piccola impresa in termini economici e finanziari deve tenere particolarmente in considerazione la semplicità di calcolo e la semplicità interpretativa, oltre alla rappresentazione dei legami causali con gli indicatori proposti nelle altre prospettive considerate nel cubo.

L'efficienza, come per il capitale relazionale, può essere rappresentata per mezzo di indicatori di tipo economico e finanziario. In termini economici, un ottimo indice dell'efficienza operativa è senza dubbio il ROS, l'indice di redditività delle vendite, i cui valori dipendono completamente dal rapporto tra dinamiche di vendita e consumi di risorse operative.

Efficienza Economica

$$\frac{\text{Risultato operativo}}{\text{Ricavi di vendita}}$$

In termini finanziari invece l'efficienza del ciclo operativo è espressa dagli indici di rotazione del capitale circolante netto e del capitale tecnico.

Efficienza finanziaria

$$\frac{\text{Ricavi di vendita}}{\text{Capitale circolante netto commerciale}} \quad \frac{\text{Ricavi di vendita}}{\text{Capitale tecnico}}$$

I due indici di rotazione permettono di correlare i volumi di vendita con l'entità dei fabbisogni finanziari generati dallo svolgimento del ciclo operativo corrente e dagli investimenti in risorse pluriennali. La diminuzione nei valori degli indici di rotazione segnala in entrambi i casi un appesantimento della struttura operativa o del rapporto tra disponibilità di magazzino, crediti e debiti commerciali in rapporto all'andamento delle vendite.

L'efficacia gestionale riteniamo debba essere rappresentata attraverso il cash flow operativo corrente, espressione delle potenzialità operative di generazione di liquidità.

Efficacia economico-finanziaria

Cash Flow operativo corrente

Come alternativa, l'indicatore potrebbe essere calcolato in rapporto con il margine operativo lordo, per mostrare l'efficacia con cui il flusso di circolante si trasforma in liquidità operativa.

Infine, per quanto riguarda l'innovazione si propone un indice che misura «l'intensità della crescita», ottenuto mediante il rapporto tra la variazione percentuale del fatturato del periodo, rispetto a quella del periodo precedente.

Innovazione economico-finanziaria

$$\frac{\Delta\% \text{ Fatturato}_t}{\Delta\% \text{ Fatturato}_{(t-1)}}$$

Ricordiamo che gli indicatori presentati nella versione neutra del *Cubo* delle performance rappresentano uno stimolo iniziale al cambiamento e permettono allo stesso tempo di rappresentare in maniera semplice e tempestiva una prima versione dei risultati, garantendo il soddisfacimento dei requisiti di efficacia individuati con specifico riferimento alle piccole imprese.

Nei due capitoli che seguono procederemo a descrivere i passaggi, e gli adattamenti del modello conseguenti all'applicazione in due distinte realtà aziendali.

Le due realtà si differenziano in relazione alla complessità del settore, nonché al diverso atteggiamento strategico imprenditoriale, oltre che all'impostazione delle procedure operative. Il confronto è dunque interessante per testare l'efficacia e la validità del modello presentato e per apprezzarne il grado di adattamento conseguente alla sua implementazione.

Interessati a comprendere la validità della scelta di inserire nel modello il set iniziale di indicatori, abbiamo differenziato il processo di implementazione del *Cubo* nelle due aziende. Nella prima, le riunioni con la direzione per presentare il modello ed i successivi incontri per la selezione delle misure più appropriate sono stati realizzati fornendo ai partecipanti la versione del *Cubo* corredata delle misure. Le proposte di adattamento delle misure alla realtà specifica sono nate dunque attraverso la lettura critica delle misure iniziali. Nel secondo caso invece abbiamo deciso di non utilizzare le misure e far sì che i responsabili coinvolti discutessero in maniera libera da condizionamenti.

Le esperienze raccolte ci confermano che la discussione impostata sulla revisione delle misure originariamente proposte aiuta i responsabili, che si sentono fin da subito a loro agio perché possono assumere una posizione in cui sono chiamati a discutere sulla validità di un dato indicatore per la loro realtà specifica, alla luce della loro esperienza. Il rovescio della medaglia è rappresentato dal rischio che i responsabili aziendali tendano ad allinearsi alla soluzione proposta per pigrizia o per scarsa voglia di coinvolgimento o perché sono distratti da su urgenze operative.

Al contrario il progetto di implementazione «al buio» ha richiesto un tempo maggiore, dovuto alla necessità di stimolare la discussione in modo più significativo. In molti casi i partecipanti erano restii a fare delle proposte per insicurezza o timidezza o perché qualcuno riteneva che la proposta dovesse arrivare prima di tutto dall'imprenditore, o viceversa per il timore reverenziale di discutere una eventuale proposta dell'imprenditore.

L'adozione di misure, dunque, non influisce sull'efficacia del modello, quanto sull'efficienza e sulla velocità della sua implementazione.

Capitolo 4

Il caso Service Impianti s.r.l.

SOMMARIO: 4.1. La storia di Service Impianti s.r.l. – 4.2. Struttura organizzativa e volumi operativi. – 4.3. Il capitale tecnico. – 4.4. Il capitale umano. – 4.5. Le relazioni con clienti e fornitori. – 4.6. La prospettiva economico-finanziaria. – 4.7. Considerazioni conclusive.

4.1. La storia di Service Impianti s.r.l.¹¹⁰

La storia della *Service Impianti* è legata a doppio filo con quella di un importante gruppo chimico belga, attualmente operante su tre continenti. Solo in Italia il gruppo possiede nove diverse società, localizzate prevalentemente nell'area centro-nord. La *Service Impianti* nasce da una costola di uno di questi stabilimenti.

Il gruppo chimico è stato fondato nel 1861 da un uomo con una spiccata passione per le scienze, la ricerca e l'innovazione, il quale registrò un brevetto per la produzione industriale di carbonato di sodio attraverso un processo produttivo rivoluzionario, utilizzato ancora oggi nella lavorazione di vetro o detersivi in polvere.

Nell'arco di un ventennio il gruppo è cresciuto in maniera vertiginosa ed ha aperto stabilimenti di soda caustica in tutta Europa, localizzati nelle vicinanze di fonti di approvvigionamento di sale e calcare, per rispondere in modo rapido ad una domanda in costante sviluppo.

Il Gruppo è divenuto in pochi anni leader mondiale per produzione di carbonato di sodio. Una volta consolidati i volumi di vendita il gruppo ha ampliato la propria offerta entrando nel mercato dei beni di consumo, con la produzione di

¹¹⁰ La raccolta dei dati nel caso *Service Impianti* è stata realizzata dalla dott.ssa Caterina Nannerini che ha partecipato al percorso di implementazione del modello in qualità di osservatore e coordinatore. Per questioni di tutela della privacy utilizziamo la denominazione *Service Impianti* che rappresenta un nome di fantasia e nella descrizione del *case-study* abbiamo ommesso informazioni che avrebbero permesso di identificare l'azienda.

PVC. A partire dagli anni 50, dunque, l'azienda comincia ad operare anche nel settore delle materie plastiche in cui, attraverso politiche di integrazione di prodotto e di espansione internazionale, vanta oggi uno dei primati mondiali in termini di volumi di produzione.

Il terzo e più recente settore di attività nasce nel 2011 per acquisizione di un gruppo che si occupa della realizzazione di una vastissima gamma di prodotti chimici, plastici e tessili specializzati, utilizzati nei settori più svariati: cellulosa, alimentare, cosmetico, dell'abbigliamento sportivo, automobilistico, ecc.

Per politica il management del gruppo ha sempre preferito concentrare la propria attenzione su un limitato numero di settori in cui sviluppare un elevato know how tecnologico ed una grande esperienza commerciale per assumere posizioni di leadership a livello internazionale.

Il gruppo in questione non può certamente rientrare nei parametri delle piccole imprese, la nostra attenzione si concentra però su uno degli stabilimenti operanti in Italia, da cui nasce la *Service Impianti* a seguito dello *spin-off* del reparto di manutenzione e riparazione degli impianti e macchinari.

I responsabili della sede italiana del gruppo decidono durante gli anni 2000 di esternalizzare i processi di manutenzione senza però perdere le competenze specializzate dei dipendenti. Per questo motivo viene favorita l'uscita dei dipendenti e si procede alla costituzione di una nuova società, la *Service Impianti*, che diviene il principale fornitore per la manutenzione dei macchinari dell'azienda chimica, assicurando così, una continuità di processo.

All'atto della costituzione il gruppo chimico possedeva una quota di partecipazione nel capitale inferiore al 25%, detenuta ancora oggi. Il resto delle quote è diviso in parti uguali tra due soci persone fisiche. Considerando l'assetto proprietario *Service Impianti* si presenta dunque come un'azienda indipendente.

Alla data di costituzione la *Service Impianti* presentava un organico di circa 30 unità, di cui 28 erano ex dipendenti del gruppo chimico. Attualmente la crescita dimensionale ha portato il numero dei dipendenti a superare le 60 unità.

Il *know how* posseduto dai meccanici specializzati di *Service Impianti* ha permesso di ampliare il portafoglio clienti, fornendo servizi di manutenzione per impianti industriali anche in settori produttivi differenti.

Inoltre il management dell'azienda ha partecipato allo sviluppo della parte meccanica di un macchinario, in seguito brevettato, che consente la macinazione del bicarbonato, utile agli impianti inceneritori per la depurazione dei fumi di combustione. Il ciclo integrato di questo processo coinvolge anche il gruppo chimico che si occupa di separare i metalli pesanti dal bicarbonato inquinato, recuperando allo stesso tempo alcuni materiali riutilizzabili in altri processi produttivi.

La registrazione del brevetto ha permesso alla *Service Impianti* di costituire un'unità dedicata alla produzione dei macchinari e dei relativi accessori ed ha spinto le vendite oltreoceano.

Dal 2004 la relazione con il gruppo chimico madre trova un ulteriore momento di consolidamento perché *Service Impianti* viene formalmente definita partner del «parco industriale del gruppo», formato da tutte le società che contribuiscono al miglioramento ed al sostegno delle performance grazie alla fornitura di materie e servizi ad elevata professionalità.

Service Impianti, ha scelto la seguente mission: *forte delle competenze artigianali, tecniche e commerciali fornisce tempestivamente e con responsabilità servizi/prodotti innovativi per offrire ai vari clienti, azionisti e collaboratori un valore aggiunto in continua crescita*. La mission, sopra esposta, identifica ciò in cui l'azienda crede. Partendo dalla mission, la direzione di *Service Impianti* ha declinato i suoi *social values*:

- **Attenzione al cliente:** costante miglioramento della qualità e del valore aggiunto dei servizi e dei prodotti attraverso costante innovazione e salvaguardando il contenimento dei costi.
- **Comportamento etico:** ispirato al comportamento ed ai principi guida seguiti del fondatore del gruppo industriale, la cui vita è stata contraddistinta da onestà, integrità ed affidabilità.
- **Rispetto per le persone:** incoraggiamento ad esercitare creatività e leadership, offrendo a ciascuno l'opportunità per sviluppare pienamente il proprio potenziale.
- **Responsabilizzazione:** coltivare una cultura che incoraggi la delega e l'assunzione individuale del rischio. La velocità di reazione, la responsabilità e la leadership per adattarsi ad un mondo senza certezze ed in rapido cambiamento.
- **Lavoro di squadra:** sviluppare l'attitudine ad apprendere attivando gruppi di lavoro che comunichino trasversalmente all'interno dell'organizzazione, condividendo conoscenza, tecnologia e best practice.

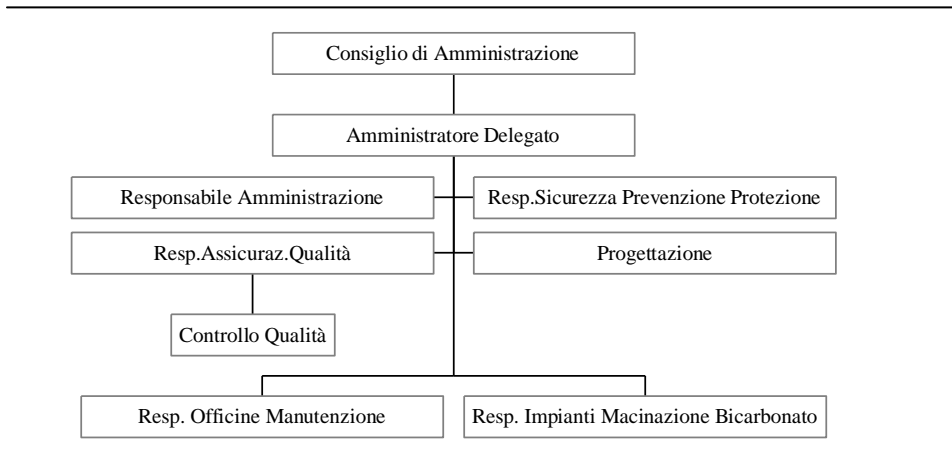
4.2. Struttura Organizzativa e volumi operativi

La struttura organizzativa di *Service Impianti* è centrata sulle attività di produzione e *service* (Figura 4.1).

L'amministratore delegato rappresenta il vertice direzionale dell'azienda a cui fanno capo tutte le varie funzioni aziendali.

La produzione è suddivisa nella divisione *service*, che si occupa di coordinare le varie officine specializzate per tipologia impiantistica, e nella divisione produzione degli impianti per la macinazione del bicarbonato di sodio.

Figura 4.1 – *Service Impianti, organigramma*



Fonte – *Nostra elaborazione*

Considerando la natura tecnica dell'attività aziendale, i due responsabili di produzione sono coinvolti nelle rispettive divisioni commerciali. Lo sviluppo commerciale è inoltre direttamente seguito e coordinato dal presidente del Consiglio di Amministrazione.

Pochi anni dopo la sua costituzione, la direzione di *Service Impianti* ha avviato un percorso per la creazione di un cruscotto multidimensionale tramite cui rilevare i risultati in maniera coerente con la mission e i valori aziendali.

Nell'anno di avvio del progetto, il conto economico dell'azienda presentava i seguenti valori:

Tabella 4.1 - *Conto Economico di sintesi*

(Valori in milioni di Euro)	anno t		anno t-1	
Valore della produzione ottenuta	5,4	100%	5,3	100%
Costi della produzione ottenuta	5,3	98%	5,2	98%
di cui materie e servizi	3,3	61%	3,5	66%
di cui costi del personale	1,9	35%	1,4	26%
Risultato Operativo	0,13	2%	0,12	2%

Fonte – *Nostra elaborazione*

Il conto economico mostra chiaramente l'elevata intensità del lavoro e dei servizi esterni, le due principali voci di costo operative. Dal punto di vista finanziario, invece, la quota più significativa del fabbisogno aziendale è generata nell'ambito del ciclo operativo, mentre appare singolare come la principale fonte di finanziamento spontaneo dell'azienda sia rappresentata dal fondo per il trattamento di fine rapporto.

Tabella 4.2 – *Stato Patrimoniale Gestionale*

Service Impianti	Anno t	Anno t-1
Crediti commerciali	2.336.116	2.085.397
Rimanenze	391.491	128.662
Debiti commerciali	(1.879.171)	(1.372.298)
Altri crediti e debiti operativi	(498.539)	(1.030.572)
Capitale Circolante Netto Operativo	349.897	(188.811)
Imm.ni Immateriali	179.084	300.089
Imm.ni Materiali	131.135	122.906
TFR	(480.017)	(471.035)
Capitale Investito Netto Operativo	180.099	(236.851)
Disponibilità liquide	737	361.530
Debiti v/banche	123.641	62.952
Patrimonio netto	57.195	61.727

Fonte – *Nostra elaborazione*

L'azienda rientra nei parametri dimensionali definiti per le piccole imprese: presenta infatti fatturato e totale attivo inferiori ai 10 milioni di euro, mentre i dipendenti superano di poco il limite previsto delle 50 unità.

Dal punto di vista organizzativo ed imprenditoriale, invece, l'azienda presenta dei caratteri abbastanza sofisticati: i ruoli risultano chiaramente definiti, così come la mission ed i valori sociali che dovrebbero ispirare le linee di comportamento individuale.

I valori sociali dell'azienda rendono inoltre chiaro il quadro strategico che la direzione intende realizzare per i prossimi anni, su cui deve essere ispirato il sistema di controllo di gestione.

Occorre infatti sottolineare che, nonostante le linee strategiche esprimano con forza il valore delle risorse umane, delle competenze individuali, del coinvolgimento organizzativo, nonché della forte sensibilità verso le esigenze del

cliente, i meccanismi di misurazione adottati a supporto delle decisioni strategiche ed operative risultano essenzialmente di tipo economico-finanziario. Per questo motivo la direzione di *Service Impianti* ha avvertito forte l'esigenza di implementare un cruscotto multidimensionale.

Durante il primo incontro operativo per l'implementazione del *Cubo* è stato presentato il modello, descrivendone struttura e prospettive. La direzione ed i responsabili coinvolti hanno mostrato da subito notevole interesse, sottolineando come le prospettive utilizzate fossero in linea con i fattori ritenuti critici per il successo dell'azienda.

Il processo di implementazione si è poi tradotto in una serie di incontri, durante i quali sono stati coinvolti l'amministratore delegato, i responsabili delle unità service e produzione ed il responsabile amministrativo, grazie alla cui profonda conoscenza del sistema informativo e delle criticità operative è stato possibile selezionare gli indicatori più opportuni e verificarne le possibilità di calcolo.

Durante l'incontro introduttivo, sono state inoltre presentate le misure che sarebbero state discusse e riviste nelle successive riunioni. Durante la presentazione è stato specificato chiaramente che le misure non dovevano considerarsi come una soluzione preconfezionata, quanto piuttosto un punto di partenza.

Questa specificazione e l'invito a rivedere le misure in chiave critica hanno contribuito a generare un clima collaborativo, peraltro già molto sviluppato in azienda, che ha permesso di affinare il modello e pervenire in tempi rapidi (un mese e mezzo circa) alla presentazione di una versione preliminare degli indicatori e dei risultati.

In molti casi la sostituzione degli indicatori originali si è resa necessaria a causa delle limitate disponibilità informative: l'unica fonte di dati presente in azienda alla partenza del progetto era, infatti, rappresentata dalla contabilità generale.

Nei paragrafi seguenti sono descritti gli indicatori selezionati al termine dei lavori, distinti nelle sei prospettive del *Cubo*.

4.3. Il capitale tecnico

Efficienza

Come già ampiamente specificato nel paragrafo precedente, *Service Impianti* è un'azienda specializzata nella fornitura di servizi di manutenzione ed assistenza tecnica, per questo motivo il capitale tecnico assume un peso non significativo, come peraltro è possibile apprezzare anche dai valori di Stato Patrimoniale in Tabella 4.2.

Un modesto investimento in risorse pluriennali riguarda prevalentemente la divisione produttiva dedicata alla realizzazione dei macchinari per la macinazione del bicarbonato di sodio.

Sulla base di queste premesse la direzione ha ritenuto di valutare l'efficienza del capitale tecnico sulla base di un indicatore tecnico-quantitativo: il tempo di evasione dell'ordine, applicabile sia alla divisione *service*, sia alla produzione. L'azienda ha definito un meccanismo di calcolo personalizzato per tenere conto di tutte le fasi necessarie alla realizzazione del processo produttivo.

Dagli incontri con i responsabili di produzione è emersa la seguente formula:

$$T_e = T_{to} + T_a + T_l + T_{m/c} + T_c + T_{q/s. up}$$

Dove:

T_{to} = tempo trattamento dell'ordine

T_a = tempo di approvvigionamento

T_l = tempo di lavorazione

$T_{m/c}$ = tempo di montaggio e collaudo (solo per divisione produzione)

T_c = tempo di consegna ai clienti (solo per divisione produzione)

$T_{q/s. up}$ = tempo di esecuzione dei controlli qualità e start-up

La formula può essere utilizzata per entrambe le divisioni produttive, escludendo alcuni parametri non applicabili per la divisione *service*. In particolare non sono considerati i tempi di montaggio e collaudo (non applicabili alla divisione *service*), ed il tempo di consegna a clienti, che per il *service* è naturalmente contestuale al tempo di lavorazione.

Per le due divisioni i parametri comuni presentano dei valori significativamente diversi. Ad esempio il tempo di trattamento dell'ordine, per quanto riguarda la divisione *service* è essenzialmente legato all'espletamento delle pratiche amministrative necessarie a processare l'ordine ed a trasferire le informazioni ai reparti operativi, mentre la divisione produzione che opera necessariamente su commessa, richiede un tempo più lungo a causa della necessità di progettare e definire le specifiche tecniche dell'impianto sulla base delle esigenze del committente (che partecipa direttamente a queste attività).

Per ognuna delle due divisioni e per ciascuna fase del processo la direzione, in accordo con i relativi responsabili, ha definito dei parametri obiettivo in maniera tale da pervenire ad un valore di sintesi riferito all'intero processo.

Efficacia

Per quanto riguarda l'efficacia, la direzione ha ritenuto di utilizzare un indice di produttività, costruito attraverso il rapporto tra fatturato e tempo complessivo di evasione degli ordini.

$$\frac{\text{Ricavi netti}}{\text{Tempo totale evasione ordini}}$$

L'indicatore è stato apprezzato perché permette di coinvolgere anche i soggetti incaricati di processare gli ordini ricevuti dai clienti, che si trovano dunque più distanti dalle attività operative. Inoltre la configurazione di pieno impiego della capacità produttiva, data l'elevata intensità del fattore umano, è stata giustamente riferita al tempo disponibile, che per l'azienda rappresenta certamente una risorsa a disponibilità limitata.

Innovazione

Infine per quanto riguarda l'innovazione, sono stati inseriti nel cruscotto gli obiettivi legati al lancio sul mercato ed alla programmazione in produzione di nuovi prodotti, peraltro già presenti in azienda prima dell'avvio del progetto di implementazione del *Cubo*. Le innovazioni di prodotto per *Service Impianti* richiedono un arco temporale maggiore rispetto a quanto accade per un'azienda produttrice di beni di consumo a causa delle necessarie attività di progettazione, sviluppo e collaudo che possono assorbire molto tempo. L'indicatore di innovazione misura dunque semplicemente il rispetto delle scadenze previste per il lancio in produzione dei nuovi prodotti.

4.4. Il Capitale Umano

Come sottolineato più volte, il capitale umano rappresenta una risorsa fondamentale per la misurazione delle performance in *Service Impianti*, data l'elevata intensità del lavoro nella gestione operativa, l'elevata specializzazione delle competenze necessarie e la considerazione che i *social values* dedicano allo sviluppo ed al coinvolgimento delle risorse umane.

Efficienza

Per la valutare l'efficienza del capitale umano, il team di lavoro coinvolto nell'implementazione del *Cubo* delle performance ha scelto di utilizzare il rap-

porto tra costo del personale e fatturato netto, confermando pertanto la validità dell'indice originariamente proposto nella versione neutra del modello.

$$\frac{\text{Costo del personale}}{\text{Ricavi netti}}$$

L'indicatore di sintesi è stato dunque scomposto per meglio comprendere le dinamiche di efficienza in relazione agli operai ed agli impiegati. La forza lavoro di *Service Impianti* nell'anno di avviamento del progetto risultava composta da 61 unità, di cui 55 operai specializzati e 6 impiegati. La distinzione è stata ritenuta opportuna per collegare in maniera chiara ed esplicita le misure ai responsabili organizzativi delle unità produttive ed amministrative, in modo da poter assegnare per i primi, obiettivi espressi in termini di ottimizzazione dei tempi di processo, mentre per i secondi dei limiti di spesa sostenibili in relazione ai volumi di fatturato.

Data l'attenzione dedicata alle risorse umane, il team di lavoro ha deciso di inserire nel cruscotto altri due indicatori, espressione dell'efficacia e della sostenibilità della struttura organizzativa in relazione ai volumi di attività generati.

Il primo indicatore è il fatturato pro-capite (già considerato nella versione zero del *Cubo*), mentre il secondo indicatore è ottenuto mediante il rapporto tra costo degli impiegati e numero di clienti attivi.

$$\frac{\text{Ricavi netti}}{\text{Nr dipendenti}} \quad \frac{\text{Costo impiegati}}{\text{Nr clienti attivi}}$$

Il fatturato pro-capite non presenta alcuni problemi di calcolo perché la struttura organizzativa è interamente composta da personale dipendente impiegato a tempo pieno. Il secondo indicatore invece permette di valutare l'adeguatezza del numero di unità impiegate nelle attività amministrative, in relazione al numero di clienti con cui si intrattengono rapporti. Dalla sua lettura è possibile valutare opportunità di crescita della parte strutturale, mantenendo costanti i livelli di produttività ed efficienza.

Negli anni oggetto del caso di studio l'azienda ha assistito ad un repentino incremento nel numero dei clienti, passato da 41 a 116, principalmente in seguito al lancio di una nuova gamma di impianti per la macinazione del bicarbonato che ha attirato l'attenzione di numerosi clienti esteri.

Efficacia

Già precedentemente all'implementazione del *Cubo*, *Service Impianti* utilizzava un sistema di gestione per obiettivi che ha permesso di introdurre tra le misure di efficacia del capitale umano, il rapporto tra gli obiettivi raggiunti e gli obiettivi assegnati.

In realtà la prima versione dell'indicatore non è stata semplicissima da calcolare, a causa della mancata formalizzazione degli obiettivi. Questi ultimi venivano infatti comunicati ed assegnati ai dipendenti nel corso di riunioni per lo più in forma orale. In azienda non era presente alcun documento che riportasse in modo inequivocabile la volontà della direzione e le mete da raggiungere.

Abbiamo già avuto modo di osservare come nelle piccole imprese, l'uso di strumenti informali di programmazione e controllo sia peraltro un fattore non necessariamente negativo, che può contribuire a rendere i sistemi di controllo flessibili e tempestivi nella reazione a fronte di sollecitazioni ambientali.

La prima versione dei risultati prodotti ha mostrato per questo indicatore un valore vicino all'unità, a dimostrazione del fatto che la mancanza di formalizzazione non ostacola la comprensione a livello individuale degli obiettivi ricevuti.

Come per l'efficienza, la direzione ha ritenuto utile utilizzare più indicatori riferiti per valutare l'efficacia del capitale umano, per cui in aggiunta all'indice di efficacia gestionale è stato inserito nel cruscotto anche il numero di licenziamenti volontari del periodo, ritenuto una valida *proxy* del clima presente in azienda e della eventuale tensione nei rapporti tra l'alta direzione ed il resto dell'organizzazione.

Service Impianti ha inoltre creato un meccanismo di incentivazione del personale, mirante a sviluppare coinvolgimento, focalizzazione sugli obiettivi e partecipazione. In particolare l'incentivo corrisposto a ciascun individuo si compone di tre variabili:

- premio risultato;
- premio presenza oraria;
- premio ad personam.

Il premio risultato è distribuito a tutti i dipendenti in base al fatto che l'azienda nel suo complesso abbia raggiunto risultati soddisfacenti. Il premio presenza oraria viene invece calcolato in proporzione alle presenze giornaliere, mentre il premio *ad personam* è legato al raggiungimento degli obiettivi individuali.

Il terzo indicatore di efficacia del capitale umano tiene conto del totale degli incentivi erogati nelle varie tipologie, rapportate al costo degli stipendi base, considerati cioè al netto degli eventuali incentivi. L'aumento o la costanza di questo indicatore nel tempo indica certamente l'efficacia del meccanismo di in-

centivazione e l'attenzione dedicata da parte del personale agli obiettivi assegnati.

Riepilogando, il cruscotto dell'efficacia del capitale umano è composto dai seguenti tre indicatori:

$\frac{\text{Nr. obiettivi raggiunti}}{\text{Nr. obiettivi assegnati}}$	Nr licenziamenti volontari	$\frac{\text{Incentivi corrisposti}}{\text{Salari e stipendi base}}$
---	----------------------------	--

Innovazione

Il primo degli indicatori di innovazione del capitale umano è stato selezionato con l'intento di monitorare l'andamento dell'età media dei dipendenti in rapporto al loro sviluppo professionale evidenziato dalla crescita nei vari livelli di inquadramento contrattuale.

La creazione del cruscotto ha dunque fornito alla direzione l'occasione per analizzare in dettaglio la composizione del capitale umano, tenendo conto dell'età, dell'esperienza lavorativa – misurata attraverso l'anzianità del rapporto di lavoro – e del livello contrattuale. I risultati sono stati quindi raggruppati in fasce significative, ed elaborati in report grafici e tabellari.

La direzione è ben consapevole che l'esperienza del personale è uno dei valori più importanti per l'azienda e dunque i report in oggetto possono fornire indicazioni che permettono di analizzare il percorso professionale del singolo individuo in relazione all'andamento medio della fascia di appartenenza. In questo modo i responsabili aziendali possono valutare gli avanzamenti di carriera individuali in maniera omogenea e coerente, limitando attriti generati a seguito di promozioni ritenute inique dai colleghi.

In secondo luogo l'innovazione del capitale umano è stata considerata in rapporto allo sviluppo delle competenze attraverso la formazione continua. In tal caso il team di lavoro ha selezionato un indicatore molto comune, dato dal rapporto tra:

$$\frac{\text{Costi di formazione}}{\text{Costi del personale}}$$

Spesso l'intensità della formazione ai dipendenti è valutata ponendo al denominatore i ricavi di vendita. In questo caso il team di lavoro ha valutato più

coerente l'utilizzo del costo del personale, dato che l'utilizzo del fatturato – considerati i ritmi di crescita significativi – non sarebbe riuscito a rappresentare con efficacia l'intensità dell'attività formativa costantemente erogata.

4.5. Le Relazioni con clienti e fornitori

Efficienza

Le relazioni con i clienti di *Service Impianti* sono monitorate sia sotto l'aspetto tecnico-quantitativo, sia finanziario. Per quanto riguarda il primo aspetto stati selezionati due indicatori riferiti rispettivamente alle divisioni service e produzione.

% interventi di manutenzione con errori

Giorni di ritardo nelle consegne programmate

Per calcolare questi due indicatori è stato necessario rintracciare manualmente documentazione (fax o e-mail dei clienti) che rendesse evidenti i problemi emersi in relazione alle singole attività di manutenzione o alle commesse. I risultati ottenuti sono stati valutati come significativi, perché a memoria della direzione sono stati considerati i casi principali di errore o ritardo. La direzione è tuttavia consapevole che il grado di affidabilità di queste informazioni possa essere minacciato dalle omissioni di operatori che decidono di non portare a conoscenza dei responsabili gli eventuali problemi emersi, per paura di ripercussioni negative. Questo rischio è stato tuttavia giudicato marginale e controllabile, dato che i responsabili divisionali e gli amministratori intrattengono rapporti diretti e continui con i clienti e sono pertanto in grado di venire a conoscenza in via diretta del sorgere di eventuali problemi.

L'efficienza delle relazioni con i fornitori sotto l'aspetto economico viene invece misurata attraverso l'incidenza percentuale di materie e servizi consumati in rapporto ai ricavi netti di vendita.

$$\frac{\text{Consumi materie e servizi}}{\text{Ricavi netti di vendita}}$$

Come evidenziato attraverso la sintesi economica in Tabella. 4.1 i consumi di materie e servizi rappresentano in assoluto la voce di costo più significativa, con un'incidenza sui ricavi di vendita superiore al 60%. Il controllo di questo parametro assume pertanto indubbia importanza.

Per la valutazione dell'efficienza finanziaria di clienti e fornitori sono stati selezionati i due indicatori proposti in origine: i giorni medi di incasso e di pagamento.

Giorni medi di incasso	Giorni medi di pagamento
Crediti v/clienti	debiti v/fornitori

Efficacia

Per misurare l'efficacia delle relazioni con i clienti il team di lavoro ha deciso di utilizzare il rapporto tra fatturato e numero clienti attivi, in modo da combinare lo sviluppo dell'attività e l'efficacia dell'azione commerciale, in accordo con le logiche già descritte nel capitolo precedente.

$$\frac{\text{Ricavi netti di vendita}}{\text{Clienti attivi}}$$

Per le relazioni con i fornitori, invece, le misure di efficacia sono state mutate dal sistema di gestione della qualità presente in azienda che utilizza un sistema di rating dei fornitori basato sulla verifica della convenienza economica dei prezzi e sulla conformità delle materie e dei servizi acquistati rispetto alle specifiche concordate in fase contrattuale.

Innovazione

Alla luce della crescita in atto nell'ambito del protafoglio clienti, conseguente alla introduzione di nuovi prodotti, l'indicatore ritenuto più efficace per misurare il grado di innovazione delle relazioni è formato dal rapporto numerico tra nuovi clienti e clienti attivi.

$$\frac{\text{Nr clienti nuovi}}{\text{Totale Clienti attivi}}$$

La traduzione di questo indicatore in termini monetari non è ritenuta efficace considerando che molti dei prodotti e dei servizi offerti da *Service Impianti* sono in fase di introduzione e sviluppo. In queste fasi l'azienda ha manifestato, coerentemente, un maggiore interesse all'acquisizione di nuovi clienti, tralasciando per ora la considerazione del fatturato acquisito. Con tutta probabilità l'interesse verso la dimensione del fatturato apportato dai nuovi clienti crescerà proporzionalmente, man mano che i prodotti si avvicinano alla maturità.

Per quanto riguarda i fornitori, il team di lavoro non ha ritenuto di individuare delle misure esplicite, dato che il sistema di rating utilizzato, prevede periodiche comparazioni dei fornitori principali con potenziali fornitori alternativi. Di conseguenza la selezione di un nuovo ed ulteriore indice è stata giudicata superflua.

4.6. *La prospettiva economico-finanziaria*

La scelta degli indicatori di sintesi economico-finanziaria è ricaduta completamente sugli indicatori proposti nella versione iniziale del *Cubo*. Gli indicatori sono stati ritenuti sufficientemente comprensibili, di facile determinazione ed allineati con le priorità della direzione.

Il quadro degli indicatori è costruito, pertanto, con le seguenti misure:

<i>Efficienza economica e finanziaria</i>	
Risultato Operativo	Ricavi di vendita
Ricavi netti di vendita	Capitale circolante netto commerciale
 <i>Efficacia</i>	 <i>Innovazione</i>
Cash Flow	$\Delta\%$ Fatturato _t
Operativo Corrente	$\Delta\%$ Fatturato _(t-1)

In sintesi l'applicazione del *Cubo* delle performance in *Service Impianti* ha condotto alla costruzione del cruscotto sintetizzato in Tabella 4.3:

Tabella 4.3 – Il Cubo delle performance in Service Impianti

	Efficienza		Efficacia		Innovazione	
Capitale Tecnico	Tempo evasione ordini		Ricavi netti di vendita		Rispetto obiettivi di lancio nuovi prodotti	
			Tempo complessivo evasione ordini			
Capitale Umano	% incidenza costo del personale		% raggiungimento obiettivi	Nr licenziamenti volontari	Analisi età e sviluppo professionale dipendenti	% incidenza costi di formazione
	Ricavi pro-capite	Costo impiegati per cliente	% incentivi corrisposti			
Relazioni Clienti	% errori manutenzione	Giorni ritardo consegne	Ricavi netti di vendita		Nr Clienti nuovi	
	Giorni medi di incasso		Tot. Clienti attivi		Tot. Clienti attivi	
Relazioni Fornitori	% Incidenza materie e servizi	Giorni medi di pagamento	Rating fornitori		Rating fornitori	
Sintesi Economico Finanziaria	Ros	Rotazione CCNC	Cash Flow Operativo Corrente		Indice di crescita del fatturato	

Fonte – Nostra Elaborazione

4.7. Considerazioni conclusive

Il processo di implementazione del *Cubo* delle performance in *Service Impianti* ha presentato numerose difficoltà, tra cui la più importante relativa alla raccolta dei dati necessari per il calcolo degli indicatori selezionati.

Prima di implementare il modello, i responsabili aziendali non avevano mai utilizzato indicatori non finanziari per valutare i risultati ottenuti, per cui le potenzialità informative aziendali erano sostanzialmente allineate alla soddisfazione degli obblighi legislativi e dei fabbisogni esterni principalmente riconducibili ai rapporti con i finanziatori.

Ciononostante, al termine del processo di implementazione, le misure selezionate nel modello non hanno creato la necessità di acquisire risorse informative specifiche. Almeno nella fase iniziale, dunque, gli amministratori hanno privilegiato la semplicità di calcolo, senza peraltro pagare un prezzo eccessivo in termini di affidabilità percepita, posto che, i giudizi espressi anche dopo la determinazione dei primi risultati sono stati di generale soddisfazione.

Non si esclude che nello sviluppo del modello, crescendo la sensibilità verso l'utilizzo di indicatori non finanziari, non si valuti l'opportunità di sostituire qualcuna delle misure con altre più sofisticate che richiedano strumenti specifici di raccolta dati ed elaborazione delle informazioni.

In maniera coerente con le premesse teoriche descritte nei capitoli precedenti, il punto di forza, determinante nel successo dell'implementazione è da ritenersi legato al fattore culturale: il clima di estrema collaborazione diffuso in azienda ha fornito impulso al progetto ed ha catalizzato l'attenzione e lo spirito critico di tutti i responsabili, il cui interesse non si è limitato alla discussione per la selezione dei migliori indicatori, ma anche alla raccolta dei dati necessari per calcolare i primi risultati.

La dimensione umana, peraltro, rappresenta una delle priorità assolute degli amministratori, per questo motivo all'interno del *Cubo* è stata posta grande enfasi al capitale umano. Al contrario l'attenzione sul capitale tecnico risulta non troppo enfatizzata, coerentemente con la tipologia di attività svolta.

Gli amministratori, tradizionalmente abituati a valutare i risultati in termini economico-finanziari hanno accolto con interesse le variabili proposte ed hanno manifestato pertanto l'intenzione a proseguire nell'utilizzo del modello.

Peraltro possiamo affermare che, a diversi anni di distanza dalla prima implementazione, il *Cubo* risulta ancora in uso e la sua adozione ha favorito lo sviluppo delle competenze nei soggetti coinvolti nelle attività di programmazione e controllo, oltre ad una ancor maggiore focalizzazione su obiettivi e risultati per tutti gli altri individui, spinta dall'utilizzo di misure più rappresentative delle attività operative.

Capitolo 5

Il caso Infibra s.r.l.

SOMMARIO: 5.1. La storia di Infibra s.r.l. – 5.2. Operatività e struttura organizzativa. – 5.3. Processi di controllo e sistemi informativi aziendali. – 5.4 Il capitale tecnico. – 5.5. Il capitale umano. – 5.6. Le relazioni con clienti e fornitori. – 5.7. La prospettiva economico-finanziaria. – 5.8. Considerazioni conclusive.

5.1. La storia di Infibra s.r.l.

L'azienda oggetto di questo *case study* opera nel settore della carta tissue. Il settore cartario si divide principalmente in tre sottosettori, distinti in relazione alla finalità d'uso del prodotto: carte grafiche (per la stampa), carte e cartoni da imballo, carta per usi igienico-sanitari (tissue).

Tabella 5.1 – Volumi produttivi industria cartaria italiana

Tipologia	Volumi produttivi (tonn/anno)	
Carte grafiche	3.033.700	32%
Carte e cartoni da imballo	4.260.800	45%
Carta per usi igienico-sanitari	1.389.200	15%
Altre carte e cartoni	403.000	4%
Paste di legno per carta	394.900	4%
	9.481.600	100%

Fonte – *Nostra elaborazione*

In ognuno dei tre sottosettori sono impiegati impianti più o meno simili nella concezione produttiva, ma la differente funzione d'uso dei prodotti, necessità di specifiche produttive affatto differenti. In aggiunta i diversi prodotti si

rivolgono a mercati completamente diversi quanto a dinamiche competitive e commerciali. Tutto ciò obbliga, in genere le aziende a specializzarsi su un solo ambito operativo.

Nel settore cartario i processi produttivi si differenziano in relazione a due principali tipologie di impianti che rappresentano due momenti sequenziali della filiera produttiva: le cartiere e le cartotecniche. Le cartiere si collocano a monte e producono la carta, utilizzando come materia prima fibre di cellulosa o carte riciclate. Nelle cartotecniche si impiega il prodotto finito delle cartiere che viene trasformato (ovvero tagliato, piegato, arrotolato ecc.) ottenendo prodotti in formati utilizzabili dai consumatori finali.

La Infibra srl nasce nel 1997 su iniziativa di due giovani imprenditori, Sergio Cappuccio e Roberto Tosca, decisi a mettere a frutto la profonda esperienza professionale maturata nel settore lungo quasi un decennio di lavoro dipendente, svolto in qualità di export manager l'uno e responsabile commerciale Italia per la divisione cartiera l'altro.

Nel creare la società i due soci hanno dunque integrato conoscenze e competenze complementari, acquisendo una visione di ampio spettro lungo l'intera catena del valore. La visione del mercato ha convinto i soci di Infibra della opportunità di caratterizzare l'azienda per una marcata differenziazione di prodotto.

In generale le dinamiche competitive del settore tissue sono dominate dalla variabile competitiva prezzo, soprattutto nel segmento di mercato professionale e della ristorazione (i mercati a cui infibra si rivolge in maniera particolare), in cui l'efficacia di politiche legate al marchio è limitata dal fatto che spesso l'utilizzatore finale non ha la minima percezione relativa alla marca del prodotto che sta consumando.

Le politiche di differenziazione di prodotto nel settore del tissue possono puntare su:

- formati (in termini di misure o soluzioni di confezionamento);
- caratteristiche tecniche, ottenute per mezzo di apposite soluzioni produttive allo scopo di migliorare le sensazioni e la soddisfazione del consumatore durante l'utilizzo;
- personalizzazioni, ottenute attraverso stampe e colorazioni definite sulle specifiche richieste del cliente.

La terza via di differenziazione crea dei condizionamenti molto significativi sia in ambito commerciale che logistico-produttivo. Puntando sulle personalizzazioni si decide, infatti, di predisporre una gamma di prodotti estremamente ampia con cui rivolgersi a clienti mediamente piccoli, che ordinano quantitativi ridotti, limitati alle esigenze contingenti di breve periodo.

Mentre le aziende produttrici di articoli «neutri» possono dunque puntare a produrre di lotti elevati, sfruttando le capacità tecniche degli impianti e realiz-

zando di conseguenza economie di scala, la personalizzazione impone, al contrario, logiche improntate alla massima flessibilità produttiva.

La differente impostazione produttiva e commerciale si ripercuote anche sui processi logistici (la cui incidenza economica è significativa dato il basso rapporto tra valore economico e volume occupato che caratterizza i prodotti tissue).

I soci di Infibra decidono dunque di intraprendere la sfida della personalizzazione. Nei primi anni di vita l'azienda si concentra principalmente sulla realizzazione di tovaglioli, decorati e stampati, scegliendo formati e confezionamenti rivolti al settore della ristorazione organizzata.

La scelta di puntare sulla personalizzazione produce negli anni volumi di crescita interessanti: Infibra comincia a costruirsi un proprio mercato di clienti diretti dapprima in Italia e successivamente anche all'estero; in aggiunta una quota significativa del fatturato è assorbita da aziende produttrici che intendono completare la propria gamma inserendo articoli personalizzati a volumi flessibili, senza correre il rischio di modificare l'impostazione delle proprie politiche produttive.

A partire dal 2000 Infibra avvia un progetto di investimenti molto intenso, coerente con i ritmi di crescita, con l'obiettivo di ampliare e diversificare la capacità produttiva, sempre puntando su soluzioni tecniche e modelli operativi ed organizzativi flessibili.

Lo sviluppo commerciale consente inoltre di affiancare alla originaria gamma di prodotti personalizzati, anche una linea di prodotti neutri offerti con marchio proprio che, col tempo, divengono gli articoli di punta dell'azienda.

Attualmente Infibra rappresenta un riferimento nel mercato del monouso professionale, nella produzione di articoli personalizzati e nelle produzioni *private label*.

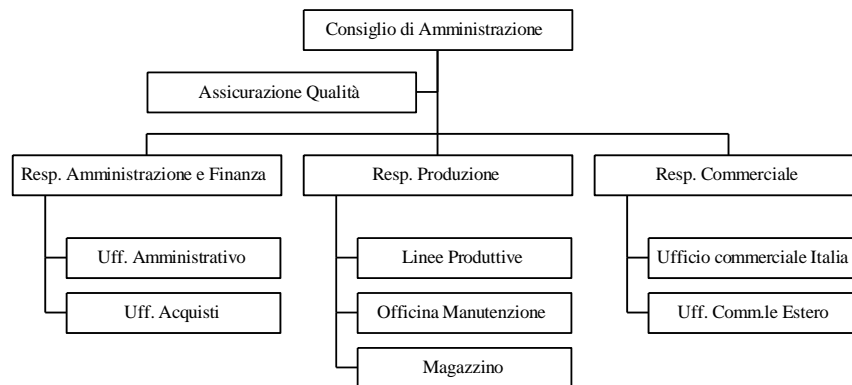
L'impiego di macchinari tecnologicamente avanzati, in costante e continuo aggiornamento e la costante ricerca e sviluppo di nuovi prodotti, costituiscono gli elementi portanti della filosofia aziendale.

La gamma di prodotti attuale è estremamente ampia e comprende: tovaglioli, tovagliette, tovaglie, buste portaposate e salviette profumate per le mani e viene offerta ai clienti con un'ampio ventaglio di colori, fantasie e personalizzazioni di stampa. Le possibilità di personalizzazione si estendono perfino alle specifiche di confezionamento dei prodotti.

5.2. Operatività e struttura organizzativa

Infibra è organizzata secondo un modello funzionale (Figura 5.1):

Figura 5.1 – Infibra, organigramma



Fonte – Nostra elaborazione

L'organo di governo dell'azienda è rappresentato dal consiglio di amministrazione in cui siedono i due soci originari, a cui si è aggiunto un terzo amministratore in rappresentanza di una società, sempre operante nello stesso settore, che ha rilevato quote per un totale complessivo non di maggioranza, ma comunque superiore al 25%.

Il rapporto societario produce importanti sinergie reciproche di natura commerciale e produttiva. Gran parte dei ruoli di responsabilità sono coperti dai due soci fondatori, dato che il nuovo socio ha ritenuto di non voler essere direttamente coinvolto nella gestione operativa di Infibra.

In particolare uno dei due soci è responsabile amministrativo e finanziario dell'azienda e si occupa inoltre di coordinare i processi di approvvigionamento, mentre l'altro è coinvolto nello sviluppo commerciale, sia curando rapporti in prima persona con i clienti strategici, sia coordinando una rete di rappresentanti sul territorio nazionale, sia impartendo le direttive principali per lo sviluppo del mercato estero che è operativamente seguito da due impiegati.

La funzione produzione è coordinata da un responsabile che gestisce la programmazione settimanale degli ordini di lavoro sulle linee ed organizza l'impiego del personale interno ed interinale. Le attività di programmazione e gestione della produzione sviluppano un significativo livello di complessità legato sia al numero di impianti presenti (attualmente nello stabilimento di Infibra sono funzionanti nove diverse linee produttive divise per tipologia e forma-

to di prodotto), sia alla necessità di ottimizzare l'efficienza produttiva, accorpendo quanto più possibile ordini di materiali simili in modo da limitare ed accelerare i cambi formato.

La funzione produzione è comunque supervisionata dai due soci fondatori che sono direttamente coinvolti per la risoluzione delle problematiche più importanti.

Di fatto dunque i due soci gestiscono direttamente o controllano tutte le funzioni aziendali, rappresentando così uno tratti tipici delle piccole imprese descritti nel capitolo 1.

L'organico dell'azienda è composto da 32 unità effettive di cui 25 operai e 7 impiegati (oltre ai due amministratori coinvolti nella gestione). In realtà le unità lavorative impiegate sono maggiori dato che l'azienda impiega operai interinali per lo svolgimento di mansioni non specializzate, in misura variabile a seconda dell'impegno delle linee produttive,.

Di seguito i principali valori tratti dal bilancio d'esercizio al 31/12/2011.

Tabella 5.2 – *Infibra, Conto Economico*

(Valori in milioni di Euro)	2011		2010	
Valore della produzione ottenuta	9,7	100%	9,8	100%
Costi della produzione ottenuta	9,3	96%	9,5	97%
di cui materie	6,3	65%	6,5	66%
di cui servizi	1,1	11%	1,1	11%
di cui costi del personale	1,3	13%	1,2	12%
di cui ammortamenti	0,09	1%	0,07	1%
Risultato Operativo	0,4	4%	0,3	3%

Fonte – *Nostra elaborazione*

La struttura del Conto Economico di Infibra è simile a molte delle realtà produttive del settore: materie prime, servizi industriali e personale rappresentano le voci di costo più significative che da sole assorbono circa il 90% del valore della produzione ottenuta.

Dal punto di vista finanziario invece la quota più significativa del fabbisogno è legata alla dinamica crediti commerciali-magazzino-debiti commerciali. In ogni caso l'azienda appare sufficientemente liquida e finanziariamente autonoma: a partire dalla costituzione i soci hanno prevalentemente reinvestito in azienda gli utili generati. Come è possibile constatare dallo Stato Patrimoniale

in Tabella 5.3 il capitale netto copre circa il 50% del fabbisogno finanziario residuo complessivo.

Tabella 5.3 – Infibra, Stato Patrimoniale gestionale

Valori in €/1000	2011	2010
Rimanenze di magazzino	1.015	1.181
Crediti verso Clienti	3.734	3.162
Debiti verso fornitori	-2.755	-3.076
Altri crediti operativi	60	102
Altri debiti operativi	-470	-211
Capitale Circolante netto operativo	1.585	1.158
Attivo fisso	724	599
Trattamento di fine rapporto di lavoro	-217	-166
Capitale Investito Netto Operativo	2.091	1.592
Posizione finanziaria netta a medio lungo termine	-398	-446
Posizione finanziaria netta a breve termine	-635	-306
Patrimonio netto	-1.058	-840

Fonte – Nostra elaborazione

Per quanto riguarda la qualificazione dimensionale di Infibra occorre precisare che, utilizzando le soglie stabilite dalla Comunità Europea occorrerebbe classificare l'azienda tra le medie imprese. Sebbene infatti il numero di impiegati effettivi sia inferiore alle 50 unità ed il totale attivo ed il fatturato siano entrambi inferiori (anche se di poco) ai 10 milioni di euro, occorre far riferimento al collegamento con una seconda azienda creato a seguito della cessione di una parte delle quote originariamente deenute dai soci.

La percentuale compresa tra il 25% ed il 50%, infatti configura Infibra come impresa associata e pertanto il rispetto delle soglie dimensionali dovrebbe essere verificato aggiungendo ai numeri di Infibra una quota di numero dipendenti, totale attivo e fatturato della controllante, proporzionale alla quota di partecipazione. Considerando che la controllante ha un organico di circa 80 unità, la considerazione congiunta dei valori porta virtualmente il numero di dipendenti di Infibra a circa 60 unità e dunque nella categoria delle medie imprese.

Ciononostante riteniamo che l'approccio imprenditoriale utilizzato, il forte coinvolgimento nella gestione operativa da parte dei due soci fondatori, la struttura organizzativa snella ed accentrata, rappresentino molti dei presupposti ambientali considerati nella costruzione del Cubo delle performance. Solo in que-

sto senso, dunque, crediamo corretto considerare Infibra un'impresa dimensionalmente piccola.

5.3. Processi di controllo e sistemi informativi aziendali

Il sistema di reporting per gli amministratori di Infibra è fondato prevalentemente su misurazioni economico-finanziarie. Ogni tre mesi l'ufficio amministrativo produce dei bilanci ad uso interno. Mensilmente sono invece prodotti dei report per il controllo dei volumi di vendita, distinti per linea di prodotto, e dei volumi di produzione, distinti per linea produttiva.

In rapporto ai volumi operativi Infibra ha un sistema informativo molto sviluppato. Da sempre il responsabile amministrativo ha dedicato molta attenzione alla raccolta dei dati ed alla produzione di informazioni attendibili e coerenti con i principali processi decisionali in atto. Oltre al sistema di contabilità generale, l'azienda si avvale dunque di un sistema di contabilità analitica, e di un sistema per la rilevazione dei consuntivi di produzione. Il sistema è molto analitico e permette di tenere traccia dei volumi realizzati sulle varie linee produttive, dei tempi di produzione e di fermo (con indicazione delle relative causali) e dell'impiego dettagliato del personale diretto e di coordinamento.

I dati raccolti supportano il responsabile di produzione nell'organizzare i turni di lavoro e nel determinare i fabbisogni di materie e di personale interno e interinale in relazione agli ordini di lavoro programmati. Inoltre i dati consuntivi di produzione sono molto preziosi perché alimentano i periodici processi di determinazione dei costi di prodotto, ed il sistema di incentivazione della produzione.

La necessità di mantenere elevati standard di efficienza in produzione ha infatti convinto da tempo i due soci della necessità di stimolare costantemente gli operai. Per questo motivo è stato creato un meccanismo di incentivazione che prevede l'attribuzione di un punto (a cui corrisponde un ammontare prestabilito di denaro) ad ogni operaio che nel singolo turno giornaliero raggiunge l'obiettivo di produzione (parametrato rispetto alla produttività oraria dell'impianto, alla tipologia di prodotto lavorata ed al volume richiesto nei vari ordini di lavoro passati in produzione). In questo modo i singoli operai contribuiscono quotidianamente a costruire il loro premio che sarà calcolato su base individuale.

L'ultimo sviluppo informativo di Infibra riguarda la realizzazione di un sistema di supporto all'apertura di nuovi codici prodotto che permette di costruire automaticamente le distinte base in relazione alle specifiche tecniche impostate, sulla base di un algoritmo parametrico. Come accennato nei precedenti paragrafi, la progettazione di nuovi prodotti per una realtà di questo tipo è un'attività

che non necessariamente richiede ricerche ed innovazioni particolari (che pure esistono). In moltissimi casi l'apertura di un nuovo codice è legata alla definizione di varianti di prodotto, differenziate per il formato o il confezionamento. Peraltro l'innovazione di prodotto rimane uno dei fattori critici di successo di Infibra.

Le esigenze informative dei soci non sono tuttavia completamente soddisfatte. A livello commerciale l'azienda opera su mercati diversi rivolgendosi a clienti diversi (grandi utilizzatori, grossisti, e grande distribuzione professionale) sia direttamente sia per il tramite di rappresentanti. Si avverte dunque la necessità di utilizzare delle misure che pur nella sintesi permettano di rappresentare queste differenze. In aggiunta si vorrebbe creare uno strumento che permetta di porre a sistema in un cruscotto integrato le diverse dimensioni sotto controllo.

Sulla base di questi presupposti i due soci hanno mostrato interesse verso l'implementazione del *Cubo*. Il processo di implementazione è stato strutturato in una prima fase di acquisizione di conoscenza e in successivi tavoli di lavoro a cui hanno partecipato i due soci ed il responsabile di produzione in maniera pressoché stabile, oltre ai dipendenti che di volta in volta erano coinvolti nei temi oggetto di discussione.

Chi scrive ha partecipato al progetto cercando di assumere il ruolo di facilitatore, organizzando il lavoro preliminarmente ai vari incontri e stimolando la discussione critica per la selezione delle misure nelle singole dimensioni e per la lettura dei primi risultati ottenuti.

A differenza del caso descritto nel capitolo precedente, nell'implementare il *Cubo* in Infibra abbiamo deciso di non utilizzare la versione neutra del modello, corredata dal set iniziale degli indicatori, lasciando emergere le misure dalle discussioni del gruppo.

In questo modo il confronto tra i due casi ci permette di raccogliere dati utili a valutare l'impatto che la disponibilità iniziale di misure può produrre sul processo di implementazione del *Cubo* in termini di stimoli positivi o condizionamenti negativi, e in termini di accelerazione o rallentamento dei lavori.

Anticipiamo che in molti casi, di fronte alla situazione di *impasse* nel gruppo, il facilitatore ha utilizzato gli indicatori (sconosciuti ai partecipanti) come proposta iniziale. Per questo motivo molti di questi indici figurano anche nel cruscotto di Infibra.

L'implementazione del *Cubo* ed il calcolo dei primi risultati ha richiesto un lavoro che si è sviluppato complessivamente su dieci settimane di cui quattro impiegate per la raccolta iniziale delle informazioni e per la fase finale di presentazione e discussione dei risultati, e le rimanenti per le riunioni del gruppo finalizzate alla scelta delle misure.

Nei paragrafi che seguono si procede a descrivere le misure impiegate e le relative logiche interpretative per ciascuna prospettiva di performance considerata.

5.4. Il capitale tecnico

Infibra punta moltissimo sulle sue risorse strutturali. Il prodotto, personalizzato ed innovativo è al centro dell'impostazione strategica adottata, pertanto su capitale tecnico e capitale umano la direzione si concentra con grande attenzione.

Peraltro nella realtà considerata sono tali e tanti i legami tra queste due prospettive che sarebbe stato possibile considerarle come un aggregato unico (peraltro questa alternativa è stata oggetto di valutazione). La selezione di misure affidabili riferite al solo capitale umano e capitale tecnico ha comportato infatti qualche difficoltà e fraintendimento, ma alla fine è prevalsa la decisione di tenerle separate per sfruttare la possibilità di avere a disposizione un numero maggiore di indicatori con cui evidenziare aspetti più specifici.

Efficienza

L'indicatore di efficienza del capitale tecnico utilizzato nella prima versione del modello coincide con quello proposto nella versione neutra:

$$\frac{\text{Valore della produzione ottenuta}}{\text{Costo del capitale tecnico}}$$

Al denominatore dell'indice sono inserite le quote di ammortamenti degli impianti e macchinari di proprietà dell'azienda oltre ai canoni di leasing, in modo da considerare tutte le modalità utilizzate per acquisire le risorse tecniche pluriennali. Sono inoltre ricompresi i costi di periodo sostenuti per la manutenzione degli impianti (escludendo i costi del personale coinvolto, ricompreso nella dimensione capitale umano). I servizi ed i materiali acquisiti per le attività di manutenzione rappresentano infatti gli sforzi sostenuti allo scopo di conservare nel tempo la potenzialità produttiva del capitale tecnico.

Efficacia

La misura di efficacia originariamente proposta si basava sul calcolo, in varie forme, della saturazione della capacità produttiva. Questa impostazione non

si addice a Infibra perché non coerente con la diversificazione di prodotto molto spinta che caratterizza le politiche commerciali e, di conseguenza, produttive.

Per la verità alcune delle 9 linee in funzionamento sono dedicate alla realizzazione di prodotti neutri e pertanto risentono meno dei piccoli lotti di produzione e dei continui riattrezzaggi che invece interessano le linee dei prodotti personalizzati.

Evitando l'utilizzo di misure differenti rispetto alle linee produttive, onde evitare superflue complicazioni del modello, il team ha valutato la possibilità di utilizzare la produttività come sinonimo dell'efficacia, ma anche questa alternativa è stata scartata perché, come vedremo, si è ritenuto più coerente collegare la produttività all'efficacia del capitale umano.

La scelta dell'indicatore di efficacia è dunque caduta sul numero di turni mediamente lavorati in un mese da ciascuna linea.

Nr turni medi per linea produttiva

Considerando l'elevato numero di linee produttive disponibili che normalmente vengono utilizzate con flessibilità (il personale impiegato su una linea per un piccolo lotto di produzione può spostarsi su un'altra linea una volta completato l'ordine) può essere importante valutare l'impiego medio di tutte le linee per evidenziare situazioni di sovra o sottoutilizzo della capacità produttiva.

L'apprezzamento della bontà dei risultati viene effettuato mediante una comparazione con valori-obiettivo definiti dalla direzione sulla base delle loro aspettative di utilizzo ottimale.

La ricerca di una misura di utilizzo ottimale rispetto ad una situazione ad elevata complessità ha spostato la discussione anche sul campo finanziario. Utilizzando i dati di produzione dettagliati, incrociati con le distinte base e la contabilità generale è stato dunque costruito il seguente indicatore:

$$\frac{\text{Margine operativo lordo di linea}}{\text{Ammortamento (Canone Leasing)}}$$

L'indicatore è molto interessante: al numeratore si calcola un margine ottenuto valorizzando i volumi realizzati su ciascuna linea produttiva con una configurazione a consuntivo di costo di produzione calcolato utilizzando esclusivamente voci di costo monetario, a cui sono stati aggiunti i costi medi di trasporto e provvigioni.

Il risultato dovrebbe approssimare il margine operativo lordo e dunque il cash flow potenzialmente sviluppato dai prodotti realizzati sulla stessa linea produttiva.

Questo valore viene comparato con la quota di ammortamento ovvero il canone di leasing di competenza a seconda della modalità di acquisizione utilizzata.

Il canone di ammortamento esprime la liquidità che l'utilizzo di un bene strumentale dovrebbe sviluppare, in una condizione di equilibrio economico in cui i ricavi di vendita riescono a remunerare tutti i fattori utilizzati. In questa situazione l'ammontare di entrate correlato ai ricavi è sufficiente a coprire le uscite relative ai costi monetari, generando a beneficio dell'azienda un flusso di cassa corrispondente alla somma tra reddito operativo e costi non monetari.

Nel confronto tra Mol di linea ed ammortamento si verifica pertanto che il grado di utilizzo di ogni linea produttiva sia almeno sufficiente a sviluppare un ammontare di liquidità potenziale corrispondente con la relativa quota di ammortamento, ovvero con la liquidità assorbita dal pagamento dei canoni di leasing.

I due indici di efficacia sono utilizzati in termini esclusivamente indicativi a beneficio dei soci: non essendo completamente controllabili a livello produttivo, perché condizionati dagli ordinativi ricevuti dai clienti, non possono essere utilizzati per assegnare obiettivi ai responsabili della funzione produttiva. Sono tuttavia molto utili per valutare l'adeguatezza delle scelte di investimento compiute e l'opportunità di compierne di nuove.

Innovazione

Abbiamo più volte sottolineato come l'innovazione di prodotto sia una leva strategica di Infibra. Il numero di nuovi prodotti rappresenta in questo caso un riferimento assoluto. La particolarità del caso specifico riguarda però non tanto l'incentivo alla creazione di nuovi prodotti, quanto piuttosto la definizione di meccanismi di razionalizzazione di questo fenomeno.

Il rovescio della medaglia della personalizzazione è infatti rappresentato dalla complessità che questa genera in azienda, soprattutto in relazione all'organizzazione dei processi produttivi ed al mantenimento di elevati standard di efficienza. La decisione di realizzare un prodotto nuovo deve dunque essere accompagnata dall'aspettativa di un volume minimo che giustifichi l'incremento di complessità. Queste indicazioni sono ottenute combinando tre misure di innovazione:

$$\frac{\text{Nr prodotti nuovi}}{\text{Tot prodotti attivi}} \quad \frac{\text{Tot prodotti attivi}_t}{\text{Tot prodotti attivi}_{t-1}} \quad \frac{\text{Ricavi netti}}{\text{Tot prodotti attivi}}$$

Per prodotto attivo si intende un prodotto movimentato nel periodo. Come già descritto nel cap 3, il primo indicatore esprime l'intensità dell'innovazione di prodotto. Il secondo invece rappresenta l'incremento o il decremento di complessità associato all'innovazione: la proliferazione indiscriminata di nuovi articoli non è sana, per cui l'obiettivo per l'azienda è quello di mantenere più o meno costante il grado di complessità giocando sull'inserimento di nuovi articoli e contestuale rimozione dal listino di articoli ritenuti non remunerativi o con movimentazioni troppo basse.

Il terzo indicatore esprime indirettamente l'efficacia dell'innovazione. Quest'ultimo può, su richiesta, essere calcolato con riferimento ai vari mercati in cui l'azienda opera.

5.5. Il capitale umano

Efficienza

L'impiego di personale per Infibra si concentra sulla produzione, che assorbe sia lavoratori dipendenti, sia personale interinale. Considerando la difficoltà di calcolare il numero delle unità lavorative mediamente impiegate, in questo caso in sostituzione del Fatturato procapite è stato utilizzato un indicatore di incidenza:

$$\frac{\text{Costo del personale}}{\text{Valore della produzione ottenuta}}$$

In questo modo è più semplice considerare le differenti tipologie di lavoratori presenti in azienda e correlarle alla significatività di quanto prodotto.

Un secondo indice di efficienza è rappresentato dal numero di infortuni del personale. La sicurezza sul lavoro è un fiore all'occhiello per Infibra. I dispositivi di sicurezza ed i layout di impianti e magazzini sono progettati e mantenuti con molta cura.

Efficacia

Abbiamo già anticipato nel precedente paragrafo al fatto che la scelta della direzione è stata quella di misurare l'efficacia puntando sul meccanismo di *scoring* che interessa il calcolo dei premi di produzione. Il grado di raggiungimen-

to degli obiettivi viene pertanto misurato attraverso la percentuale di obiettivi raggiunti.

Il conteggio viene effettuato su base individuale e quindi aggregato in una media aritmetica semplice. I risultati sono riaggregati anche per linea produttiva per evidenziare eventuali problemi strutturali che impediscono il raggiungimento degli obiettivi.

L'estrema attenzione dedicata alla produzione non deve lasciare intendere che il personale impiegatizio venga abbandonato a se stesso, anzi. I due soci amministratori riescono a motivare molto gli impiegati (facilitati anche dal numero limitato che permette momenti di contatto quotidiano praticamente con tutti), cercando per quanto possibile di utilizzare sempre un approccio per obiettivi. In questo caso a differenza di quanto succede in produzione, l'assegnazione degli obiettivi avviene in termini informali così come anche la verifica del grado di raggiungimento e la determinazione delle eventuali premialità.

Innovazione

Innovazione del capitale umano vuol dire per Infibra arricchimento delle competenze, ottenuto per mezzo di attività formative. L'indicatore utilizzato è rappresentato dal numero di ore di formazione erogate rispetto all'anno precedente, distinte per ambito: produzione commerciale, amministrazione.

Da sottolineare che per quanto riguarda la formazione degli operatori commerciali, l'azienda coinvolge anche i collaboratori esterni, ovvero i rappresentanti che periodicamente incontrano gli amministratori per condividere nei dettagli le novità tecnologiche e di prodotto in fase di lancio.

$$\begin{array}{ccc}
 \frac{\text{Ore di formazione} \\ \text{Produzione}_t}{\text{Ore di formazione} \\ \text{Produzione}_{t-1}} & \frac{\text{Ore di formazione} \\ \text{Commerciale}_t}{\text{Ore di formazione} \\ \text{Commerciale}_{t-1}} & \frac{\text{Ore di formazione} \\ \text{Amministrazione}_t}{\text{Ore di formazione} \\ \text{Amministrazione}_{t-1}}
 \end{array}$$

5.6. Le relazioni con clienti e fornitori

Efficienza

Per l'efficienza dei rapporti commerciali, è stato utilizzato l'indice di incidenza proposto nella versione neutra del *Cubo* calcolato però rispetto ai mercati in cui Infibra opera (Grandi Utilizzatori, Grossisti, Grande distribuzione):

$$\frac{\text{Costi area commerciale}}{\text{Ricavi}}$$

L'analisi ha reso necessario rielaborare manualmente i costi commerciali, originariamente imputati ad un centro di costo unico, in modo da evidenziare lo sforzo commerciale compiuto nei vari settori rispetto al fatturato sviluppato.

Dal lato dei fornitori l'efficienza degli approvvigionamenti è un elemento determinante in questo settore, dato che la carta è soggetta a continue oscillazioni di prezzo che non è semplice trasferire tempestivamente sul prodotto finito. La redditività operativa è dunque condizionata dalla capacità di effettuare acquisti convenienti dal punto di vista economico. L'efficienza degli acquisti di materia prima può dunque essere misurata attraverso il rapporto tra le percentuali di incidenza del consumo delle materie prime rispetto al volume della produzione ottenuta nell'anno corrente e nel precedente.

$$\frac{\% \text{ Incidenza consumo materie}_t}{\% \text{ Incidenza consumo materie}_{t-1}}$$

La stabilità dell'incidenza percentuale esprime il mantenimento del livello di efficienza negli acquisti ed eventualmente nella capacità di trasferire tempestivamente le variazioni di prezzo della materia sui prodotti finiti.

Dal lato fornitori in subordine rispetto agli acquisti di carta, la direzione considera importante monitorare anche l'efficienza dei rapporti con i fornitori di servizi logistici. Il prodotto personalizzato, venduto in piccoli lotti, spesso richiede trasporti con mezzi più piccoli e quindi comparativamente più costosi a livello di incidenza unitaria. In modo simile a quanto fatto per i fornitori di materie è stato dunque calcolato un indicatore che confronta le percentuali di incidenza dei costi di trasporto rispetto al fatturato nell'anno corrente e nel precedente.

$$\frac{\% \text{ Incidenza costi trasporto}_t}{\% \text{ Incidenza costi trasporto}_{t-1}}$$

L'analisi di questo indice ha indotto da subito delle soluzioni promozionali per incentivare i clienti a definire la composizione dell'ordine (ovvero il mix dei prodotti ed i relativi volumi), in modo da ottimizzare il costo del trasporto.

In aggiunta tra gli indicatori di efficienza, sono stati considerati anche gli indici finanziari, ovvero tempi medi di incasso e pagamento.

Giorni medi di incasso Crediti v/clienti	Giorni medi di pagamento debiti v/fornitori
---	--

Efficacia

L'efficacia delle relazioni commerciali viene considerata rispetto all'analisi del portafoglio clienti, con riferimento al rapporto tra clienti nuovi e clienti persi, espresso sia in termini numerici sia di fatturato.

$\frac{\text{Nr Clienti Nuovi}}{\text{Nr Clienti Persi}}$	$\frac{\text{Fatturato Clienti Nuovi}}{\text{Fatturato Clienti persi}}$
---	---

Nel settore cartario la natura dei rapporti con i clienti può essere molto labile, soprattutto per i prodotti che risentono particolarmente della competizione sul prezzo, per i quali è più difficile individuare strumenti di fidelizzazione.

Dal lato fornitori, l'efficacia è intesa in termini di qualità del servizio valutata rispetto agli approvvigionamenti di carta e di servizi logistici.

Per i primi l'indicatore di qualità è rappresentato da un indice di difettosità sui controlli della merce in ingresso; per i secondi dal numero dei reclami pervenuti dai clienti per merci danneggiate o per problemi inerenti la consegna

Indice di difettosità materie in ingresso	Nr reclami legati a consegne
--	---------------------------------

Infibra gestisce un sistema di qualità certificato, per cui il calcolo dei due indicatori non ha comportato particolari problemi in quanto i dati necessari erano già disponibili.

Innovazione

I riflessi delle novità ottenute a livello di mercato sono evidenziate dagli indici utilizzati nell'efficacia, pertanto la direzione ha ritenuto superfluo ricercarne di nuovi che rischiavano di essere ridondanti.

Similmente, per quanto riguarda le relazioni con i fornitori, la presenza in azienda di un sistema di qualità certificato presuppone l'utilizzo di un sistema di valutazione dei fornitori basato su una costante di confronto dell'efficienza e convenienza dei fornitori attuali in rapporto a fornitori potenziali. Si è ritenuto corretto quindi non considerare indicatori ulteriori, salvo il verificare il corretto funzionamento e l'aggiornamento del sistema di validazione dei fornitori.

5.7. La prospettiva economico-finanziaria

Anche in questo caso la scelta degli indicatori economico-finanziari si è rivelata la meno problematica e sono stati confermati gli indicatori proposti nella versione neutra del *Cubo*.

<i>Efficienza economica e finanziaria</i>	
$\frac{\text{Risultato Operativo}}{\text{Ricavi netti di vendita}}$	$\frac{\text{Ricavi di vendita}}{\text{Capitale investito}}$
<i>Efficacia</i>	<i>Innovazione</i>
Cash Flow Operativo Corrente	$\frac{\Delta\% \text{ Fatturato}_t}{\Delta\% \text{ Fatturato}_{(t-1)}}$

Al termine del processo di implementazione il *Cubo* delle performance per Infibra ha assunto la configurazione riportata in tabella 5.4.

5.8. Considerazioni conclusive

In conclusione possiamo tracciare delle considerazioni che riguardano l'analisi del caso singolo ed il confronto dei due casi presentati per cogliere analogie e differenze significative.

Il sistema informativo di Infibra non ha creato ostacolo nella scelta delle misure. Quasi tutti i dati necessari erano già disponibili in azienda, per cui una volta selezionate le misure nel cruscotto, la determinazione dei primi risultati ha richiesto un tempo ridotto.

In questo caso il problema più significativo è stato forse il tempo che i componenti del gruppo di lavoro hanno dedicato al progetto non in termini di quantità bensì di qualità. L'elevatissimo coinvolgimento dei responsabili partecipanti nelle funzioni operative li costringeva spesso ad interrompere i lavori o ad allontanarsi perché chiamati a risolvere problematiche urgenti.

Tabella 5.4 – *Infibra, il Cubo delle performance*

	Efficienza		Efficacia		Innovazione	
Capitale Tecnico	Valore della produzione ottenuta		Nr turni medi per linea produttiva	Mol Linea	% Nr prodotti nuovi	Nr prodotti attivi su anno precedente
	Costo del capitale tecnico			Ammortamento (Leasing)		
Capitale Umano	% incidenza costo del personale		% obiettivi raggiunti		Ore di formazione su anno precedente (distinte per funzione)	
	Nr Infortuni					
Relazioni Clienti	Costi commerciali	Giorni medi di incasso	Nr Clienti nuovi	Fatturato clienti nuovi	Non applicato	
	Ricavi (distinto per mercato)		Nr Clienti persi	Fatturato clienti persi		
Relazioni Fornitori	% Incidenza carta e trasporti su anno precedente	Giorni medi di pagamento	Indice difettosità materie in ingresso	Nr. reclami per problemi logistici	Non applicato	
Sintesi Economico Finanziaria	Ros	Rotazione CI	Cash Flow Operativo Corrente		Indice di crescita del fatturato	

Fonte – *Nostra elaborazione*

Inoltre i tempi impiegati per selezionare le misure da inserire nel cruscotto sono stati abbastanza lunghi. Per tutte le dimensioni nei primi momenti si creava sempre un po' di smarrimento per motivi di varia natura: limitata abitudine a partecipare a tavoli di lavoro di questo genere, timidezza, insicurezza, timore reverenziale verso l'imprenditore, ecc.

La discussione in genere stentava a partire, correndo a volte il rischio di perdere l'attenzione da parte dei responsabili che, annoiati si dedicavano ad attività che in quel momento ritenevano più urgenti.

Anche in questo caso l'ambiente e la cultura sono stati elementi chiave per il successo del progetto: Infibra è un'azienda giovane, gli amministratori usano un approccio informale che contribuisce a generare coinvolgimento, condivi-

sione e confidenza, inoltre l'attenzione ai risultati, la cura dei dati e dei sistemi informativi hanno contribuito a far sì che il progetto fosse da tutti percepito come significativo.

Nel confrontare i due casi aziendali ci sentiamo di far emergere con forza due aspetti. Il primo è legato al ruolo della cultura aziendale. In tutte e due le aziende esaminate il successo nell'implementazione del sistema di misurazione delle performance è condizionato dalla cultura.

Nelle due aziende predominano coinvolgimento del personale ed abitudine ad operare per obiettivi. L'attenzione ed il livello di partecipazione che gli operatori hanno dedicato al progetto è stata fin da subito molto alta, crediamo grazie alla sponsorship diretta degli imprenditori che in tutti e due i casi hanno partecipato alla presentazione aziendale ed hanno fatto percepire la elevata priorità assegnata al progetto.

Il secondo aspetto più specifico del *Cubo* delle performance riguarda la scelta di costruire un modello che, oltre a prevedere le prospettive rispetto a cui misurare i risultati, comprendesse anche le misure che potrebbero essere utilizzate a tale scopo.

La scelta, distintiva rispetto alle altre proposte dottrinali, è stata effettuata con specifico riferimento al contesto delle piccole imprese, a cui il modello è rivolto, con l'obiettivo di facilitare il processo di selezione di misure rappresentative delle principali leve competitive aziendali. Per i soggetti coinvolti nel progetto di implementazione, in genere scarsamente abituati a pianificare ed a riflettere sulle variabili chiave della gestione, dato il loro intenso coinvolgimento nelle attività operative, è più semplice rivedere in chiave critica le misure proposte alla luce della loro conoscenza ed esperienza, piuttosto che cercare di impostare sin dall'inizio una sorta di mappa strategica su cui costruire il modello.

Immaginando che la costruzione di un sistema di misurazione delle performance richieda un processo di perfezionamento che si estende sul medio periodo in parallelo con il processo di crescita e sviluppo culturale dell'azienda, riteniamo che l'adozione di strumenti di pianificazione interamente costruiti sul progetto strategico dell'azienda possa essere percepito come necessaria in stadi di avanzamento successivi.

Il rischio associato con l'approccio utilizzato è legato ai casi di scarso coinvolgimento da parte del personale aziendale che può essere tentato ad allinearsi passivamente a condividere gli indicatori originariamente proposti. Lo scarso coinvolgimento, peraltro, può condizionare l'efficacia del progetto anche in assenza di indicatori predefiniti. In questo caso è importante il ruolo del coordinatore che dovrà cercare di mantenere viva l'attenzione degli attori, eventualmente proponendo loro di riflettere sulla validità degli indicatori proposti concen-

trando l'attenzione su risultati preliminari calcolati su uno o due periodi consecutivi.

I risultati ottenuti nella comparazione dei due casi aziendali ci sono di conforto in tutte queste osservazioni: certamente l'analisi esplorativa dovrà essere estesa su un periodo temporale più lungo, tuttavia possiamo chiaramente affermare che nel primo caso di studio il processo di implementazione del *Cubo* è risultato semplificato ed accelerato grazie all'impiego delle misure.

Bibliografia

- ADAMS, R.; TRANFIELD D.; DENYER, D.A. *Taxonomy of innovation: configurations of attributes in healthcare innovations*. International Journal of Innovation Management. Apr2011, Vol. 15 Issue 2, p359-392.
- ADDY C., PEARCE J., BENNETT J., *Performance measures in small manufacturing enterprises: are firms measuring what matters?*, in *Proceedings 10th National Conference on Manufacturing Research*, Taylor & Francis Publishing, Loughborough 1994, pp. 110–114.
- AGLIATI M., *Condizioni di efficacia delle misure non finanziarie nella valutazione delle prestazioni aziendali*, in F. AMIGONI P., MIOLO VITALI P., *Misure Multiple di performance*, Egea, Milano 2003.
- AMADUZZI A., *Osservazioni intorno al concetto di dimensione aziendale*, in *Saggi vari su problemi aziendali*, Giappichelli, Torino, 1966.
- AMIGONI F., *La piccola impresa si avvicina al controllo di gestione*, in A.A.VV., *Piccole e medie imprese e problemi di direzione*, Giuffré, Milano, 1988.
- AMIGONI F., *Misurazioni d'azienda. Vol. I*, Giuffré, Milano, 1988.
- AMIGONI F., *Sistemi di misure di controllo di gestione, fabbisogni di integrazione ed evoluzione delle tecnologie*, in AMIGONI F., MIOLO VITALI P. (a cura di), *Misure multiple di performance*, Egea, Milano, 2003.
- ANTHONY R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Milano, Etas, 1967.
- ANTONELLI V., PARBONETTI A., *I sistemi di governo nelle aziende minori calabresi*, Rubbettino, Catanzaro, 2002.
- ARCARI A.M., *Il controllo dei costi di politica e di struttura*, Giuffré, Milano, 1988.
- ARCARI A.M., *PMI. meccanismi di controllo e gestione della crescita*, Egea, Milano, 2004.
- AUSTIN R., HOFFER JITTEL J., *When it should not work but does: anomalies of high performance* in NEELY A., *Business performance measurement*, Cambridge University Press, 2002.
- BESTA F., *La Ragioneria*, Vol. 1, Milano, Vallardi, 1920.
- BOACHIE-MENSAH, F.; DOGBE O.D., *Performance-Based Pay as a Motivational Tool for Achieving Organisational Performance: An Exploratory Case Study*. International Journal of Business & Management. Dec2011, Vol. 6 Issue 12, p270-285.

- BONO D., GIOVANNONI E., *Strategie aziendali e cambiamento del sistema di controllo: verso la Balanced Scorecard*, in MARASCA S., MARCHI L., RICCABONI A. (a cura di), *Controllo di gestione. Metodologie e Strumenti*, Knowita, Arezzo, 2009.
- BOURNE M., *Implementation Issues*, in *Hand Book of Performance Measurement*, GEE Publishing, London 2001.
- BRANCIARI S., *I sistemi di controllo nella piccola impresa*, Giappichelli, Torino, 1996.
- BROWN M.G., *Keeping score: Using the right metrics to drive world class performance*, New York, Quality Resources, 1996.
- BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, F. Angeli 1992.
- BUBBIO A., *Allineamento strategico. La vera sfida per un'efficace attuazione della strategia aziendale*. In KAPLAN R.S., NORTON D.P., *Allineamenti strategici*, DeAgostini, Novara, 2006.
- BUSCO C., SAVIOTTI A., *Misurazione delle performance e Balanced Scorecard: un'indagine conoscitiva*, in BUSCO C., RICCABONI A., SAVIOTTI A., *Governance, strategia e misurazione delle performance*, Knowita, Arezzo, 2008.
- CASTELLANO N., *Controllo di gestione ed informazioni*, Milano, Giuffr , 2003.
- CASTELLANO N., GIANNIZZARI R., *La Balanced Scorecard nella Banca di Credito Cooperativo di Fisciano: impatti sulla misurazione delle performance*, *Controllo di gestione* n. 2, 2012, pp. 41-56.
- CASTELLANO N.; DEL GOBBO R., *Gestione della conoscenza e creazione del valore*, in MARCHI L., MARASCA S., *Le risorse immateriali nell'economia delle aziende*, Il Mulino, Bologna, 2010, pp. 161-171.
- CAVALIERI E., *Sul tema della dimensione d'impresa*, K Libreria Editrice, Roma, 1971.
- CHIUCCHI M.S., *Sistemi di misurazione e reporting del capitale intellettuale: criticit  e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2004.
- CHUA, A.Y.K., *The rise and fall of a community of practice: a descriptive case study*, *Knowledge & Process Management*. Apr-Jun 2006, Vol. 13 Issue 2, p120-128.
- CIMA, *Performance Measurement in the Manufacturing Sector*, London, UK: CIMA, 1993.
- COMMISSIONE EUROPEA, *La nuova definizione di PMI*, Pubblicazioni della direzione generale per le imprese e l'industria, 2006.
- COOPER D.S., SCHINDLER P.S., *Business Research Methods*, McGraw Hill/Irwin, New York, 2008.

- CORTICELLI R., *La crescita dell'azienda*, Giuffrè, Milano, 1979.
- DEAL, K., KAMNIKAR, J., KAMNIKAR, E. *A descriptive case study of the Greene County, Alabama bankruptcy*. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management; Fall2009, Vol. 21 Issue 3, p337-365.
- DEMING W.E., *Out of the crisis*, Cambridge MA: MIT Press, 1986.
- DRUCKER P., *The information executives truly need*, Harvard Business Review, 73, 1995, 54-62.
- ECCLES R.G., *The performance measurement manifesto*, in Harvard Business Review, January-February 1991, pp. 131-137.
- EDMONDSON A., *Learning form mistakes is easier said than done*, Journal of applied behavioral sciences, 31 (1), 1996, 5-28.
- FARNETI G., *L'innovazione della funzione amministrativa nelle piccole imprese*, Giappichelli Torino, 1988.
- FERRARI FRANCESCHI R., *Problemi attuali dell'economia aziendale*, Milano, Giuffrè, 1998.
- FITZGERALD L., JOHNSTON R., BRIGNALL T.J., SILVESTRO R., VOSS C., *Performance measurement in service businesses*. The chartered Institute of Management Accountants, London, 1991.
- FRANCO M., BOURNE M., *Factors that play a role in 'managing through measures'*, in Management Decision, 41, 2003, pp. 698-710.
- FREY B., *Motivation as a limit to pricing*; Journal of economic psychology, 14, 1993, 635-64.
- GARENGO P., *A performance measurement system for SMEs taking part in Quality Award Programmes*, in Total Quality Management, 20/1, January 2009, pp. 91-105.
- GATES S., GERMAIN C., *Integrating Sustainability Measures into Strategic Performance Measurement Systems: An Empirical Study*, Management Accounting Quarterly, 11(3), 2010, 1-7.
- GOULDNER A., *Pattern of industrial bureaucracy*, New York, Free Press, 1954.
- GREINER L., *Evolution and revolution as organizations grow*, Harvard Business Review, n. 4, 1977.
- GUERRINI A., *Le nuove architetture del controllo di gestione*, Budget n. 40, 2004.

- HANDY C., *The Age of paradox*, Harvard Business School Press, Boston, 1994.
- HAYES D.C., *The Contingency Theory of Managerial Accounting*, in *The Accounting Review*, vol. 19, n. 1, 1977, pp. 22-39.
- HAZLETT S.A.; MCADAM, R.; BEGGS V., *An exploratory study of knowledge flows: A case study of Public Sector Procurement*. *Total Quality Management & Business Excellence*. Jan/Feb2008, Vol. 19 Issue 1/2, p57-66.
- HOLMSTROM B., MILGROM P., *Multitask principal agent analyses; incentive contracts, asset ownership, and job design*, *Journal of law, economics and organizations*, Vol. 7, 1991, 24-52.
- HUDSON M., LEAN J., SMART P.A., *Improving control through effective performance measurement in SMEs*, in *Production Planning & Control*, 12/8, 2001, pp. 804-813.
- ITTNER C.D., LARCKER D.F., *Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications*, in *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, 1998, pp. 205-238.
- JARVIS R., CURRAN J., KITCHING J., LIGHTFOOT G., *The use of quantitative and qualitative criteria in the measurement of performance in small firms*, in *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 7/2, 2000, pp. 123-133.
- JENSEN M.C., MECKLING W.H., *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, *Journal of financial economics*, Vol. 3, N.4, 1976, 305-360.
- JOHNSON H. T., KAPLAN R. S., *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, Torino, 1989. Titolo originale *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard business school press, Boston, 1987.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., *The balanced scorecard – measures that drive performance*, *Harvard Business Review*, 70 (1 January/February), 1992, 71-9.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, 1996, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- KAPLAN R. S., NORTON D.P. (a cura di BUBBIO A.), *Balanced Scorecard. Tradurre la strategia in azione*, Isedi, Torino, 2000.
- KASANEN E., LUKKA K., SIITONEN A., *The Constructive Approach in Management Accounting Research*, *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1993, Vol. 5, 243-264.

- KEENAN, M.G., *Accounting choice, market failure, and regulation Consolidated accounting adoption in New Zealand, 1946-1957*. Pacific Accounting Review. Vol. 23 Issue 2, 2011, p101-121.
- LÄNSILUOTO A., JÄRVENPÄÄ M., *Greening the balanced scorecard*,. Business Horizons, Vol. 53 Issue 4, 2010, p385-395.
- LEBAS M., EUSKE K., *A conceptual and operational delineation of performance*, in NEELY A., *Business performance measurement*, Cambridge University Press, 2002.
- LYNCH R.L., CROSS K.F., *Measures up – The essential guide to measuring business performance*; London; Mandarin, 1991.
- LYNCH R.L., CROSS K.F., *Migliorare la performance Aziendale*, Franco Angeli, Milano, 1992.
- MALINA M.A., NØRREKLIT H.S.O., SELTO F., *Relations Among Measures, Climate of Control, and Performance Measurement Models*, Contemporary Accounting Research Vol. 24 No. 3, 2007, pp. 935-82.
- MANCINI D., *Le condizioni di efficacia dei sistemi di controllo aziendale*, Giapichelli, Torino, 2005.
- MARASCA S., *Mappe manageriali e indicatori di performance. Un'integrazione virtuosa*, Performance & Management, 1/2011.
- MARCH J.G., *A Primer on Decision Making. How Decisions Happen*, The Free Press, New York, 1994.
- MARCHI L., *I sistemi informativi aziendali*, Milano, Giuffrè, 2003.
- MARCHINI I., *Il governo della piccola impresa, Vol. I – Le basi delle conoscenze*, Aspi/Ins-Edit, Genova, 2000 .
- MARCHINI I., *Il governo dell'impresa. Vol II – La gestione strategica*, Aspi/Ins-Edit, Genova, 1995.
- MARCHINI I., *Il governo della piccola impresa, Vol. III – La gestione delle funzioni*, Aspi/Ins-Edit, Genova, 1998.
- MCADAM R.; MOFFETT S.; HAZLETT S.A.; SHEVLIN M., *Developing a model of innovation implementation for UK SMEs: A path analysis and explanatory case analysis*. International Small Business Journal. Jun2010, Vol. 28 Issue 3, p195-214.
- MEYER M., VICKERS J., *Performance comparisons and dynamic incentives*, Journal of economic management, 105 (3), 1997, 547-81.
- MILLER D., TOULOUSE J.M., *Chief Executive personality, corporate strategy and structure in small firms*, Management Science, n. 11, 1986.
- MINTZBERG H., *Structure in Fives. Designing effective organizations*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1983.

- NEELY A., ADAMS C., KENNERLEY M., *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*, Pearson Education 2002.
- NIU, NAN; JIN, MINGZHOU; CHENG, JING-RU C., *A case study of exploiting enterprise resource planning requirements*. *Enterprise Information Systems*. May2011, Vol. 5 Issue 2, p183-206.
- NONAKA I., KONNO N., *The concept of 'ba': building a foundation for knowledge creation*, *California Management Review*, Vol. 40 No. 3, 1998, pp. 40-54.
- OUCHI W.G., *Theory Z: How American business can meet the Japanese challenge*; Reading, MA: Addison-Wesley, 1981.
- OYEGOKE A., *The constructive research approach in project management research*, *International Journal of Managing Projects in Business*, Vol. 4, 2011, pp.573 – 595.
- PATTARIN A.; PATTARAWAN P.; *Descriptive case study of the use of non cash and informal compensation in Thailand*. *Research & Practice in Human Resource Management*. Dec2008, Vol. 16 Issue 2, p62-80.
- PERERA S., BAKER P., *Performance Measurement Practices in Small and Medium Size Manufacturing Enterprises in Australia*, in *Small Enterprise Research*, 15/2, 2007, pp. 10-30.
- PEZET A., *The history of the French tableau de bord (1885–1975): evidence from the archives*, *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 19, No. 2, 2009, 103–125
- PINI M., *Politiche di bilancio*, Milano, Etaslibri, 1991.
- POZZOLI, S., *I fattori critici di successo*, Cedam, Milano, 1996.
- PRENDERGAST C., *The provision of incentives in firms*, *Journal of economic literature*, 37 (March), 1999, 7-63.
- PRETI P., *L'organizzazione della piccola impresa*, Egea, Milano, 1991.
- QI, CONG; CHAU, PATRICK Y.K., *Relationship, contract and IT outsourcing success: Evidence from two descriptive case studies*. *Decision Support Systems*. Nov2012, Vol. 53 Issue 4, p859-869.
- QUAGLI A., *Introduzione allo studio della conoscenza in economia aziendale*, Milano, Giuffrè, 1995.
- RICCABONI A., *Il controllo di gestione: obiettivi, attori e strumenti*, in: MARASCA S., MARCHI L., RICCABONI A. (a cura di), *Controllo di gestione. Metodologie e strumenti*, Knowità, Arezzo, 2009.

- ROWE C., *Analysing management decision-making: further thoughts after the Bradford studies*. Journal of Management Studies. Jan1989, Vol. 26 Issue 1, p29-46.
- SELZNICK P., *TVA and the grass roots*. Berkley, CA; University of California Press, 1949.
- SLAGMULDER R., *Using management control systems to achieve alignment between strategic investment decisions and strategy*. Management Accounting Research. Mar1997, Vol. 8 Issue 1, p103-139.
- SNOWDEN D., *Stories from the frontier*, Emergence: Complexity & Organization, Vol. 7 Nos. 3-4 2005 pp. 155-165.
- SOUSA S., ASPINWALL E., *Development of a performance measurement framework for SMEs*, in Total Quality Management, 21/5, May 2010, pp. 475-501.
- SURENDRA N.; DENTON J.W., *Facilitating reflective information systems practice: an exploratory case study*. Review of Business Research. 2009, Vol. 9 Issue 3, p166-172.
- SVEIBY K.E., *Measuring Intangibles and Intellectual Capital - An Emerging First Standard*, 1998, Internet version. Disponibile sul sito: www.sveiby.com.
- SVEIBY K.E., *Methods for Measuring Intangible Assets*, 2001, Internet Version Disponibile sul sito: www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm.
- TURNER T.J., BITITCI U.S., NUDURUPATI S.S., *Implementation and impact of performance measures in two SMEs in Central Scotland*, in Production Planning & Control, 16/2, March 2005, pp. 135-151.
- YIN R., *Case study research: design and methods*, 3rd edition, Sage, Thousand Oaks, 2003.
- YULONG LI, *ERP adoption in Chinese small enterprise: an exploratory case study*. Journal of Manufacturing Technology Management. May2011, Vol. 22 Issue 4, 489-505.