



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea
magistrale
in Amministrazione,
finanza e controllo

Tesi di Laurea

Gli strumenti tradizionali e non del controllo di gestione nelle associazioni di rappresentanza

Relatore

Ch. Prof. Marco Fasan

Laureando

Johan Steven Sabogal Gonzalez
Matricola 838387

Anno Accademico

2019 / 2020

*“A mia madre che con la sua forza ha reso
questo possibile.*

*A mio padre che con la sua saggezza mi ha reso
l'uomo che sono oggi.*

*A mio fratello che nonostante sia il più giovane
spesso è lui a darmi l'esempio e illuminarmi la
strada.”*

Indice

INTRODUZIONE.....	5
-CAPITOLO I- LE ASSOCIAZIONI DI RAPPRESENTANZA	7
1.1 Definizione e profilo giuridico.....	7
1.2 Funzioni e attività.....	9
1.2.1 La rappresentanza degli interessi	10
1.2.2 L'erogazione di servizi	11
1.2.3 Promozione di politiche economiche (para imprenditoriali)	13
1.3 Organigramma	14
1.3.1 Organi.....	14
1.3.2 Articolazione gerarchica	16
1.3.3 Altri Enti.....	18
1.3.4 Il Sistema.....	20
1.4 Fonti di finanziamento	20
CAPITOLO II CONTROLLO DI GESTIONE NELLE ASSOCIAZIONI DI RAPPRESENTANZA	22
2.1 Controllo di gestione.....	22
2.2 Implicazioni del controllo negli enti non profit	23
2.3 Strumenti tradizionali.....	29
2.3.1 Contabilità generale	29
2.3.2 Contabilità analitica	34
2.3.3 Budget	37
2.3.4 Report aziendale.....	41
2.4 Importanza dei supportici informatici per il sistema di controllo.....	45
-CAPITOLO III- STRUMENTI NON TRADIZIONALI DEL CDG: LA BSC.....	46
3.1 Gli strumenti tradizionali non sono sufficienti	46
3.2 Attività intangibili	48
3.3 Strategia	50
3.4 La balanced scorecard.....	52
3.4.1 Prospettive.....	53
3.4.2 Ulteriori elementi	57
3.3.3 Relazioni e strategia	59
3.3.5 Processo di costruzione	61
3.3.7 Origine della BSC: il Tableau de board	63
3.3.6 Limiti.....	64
3.3.8 Diffusione BSC	65

CAPITOLO IV CASO AZIENDALE: PROGETTAZIONE BSC NELLA CNA DI VENEZIA.....	66
4.1 Presentazione della CNA Venezia Associazione.....	66
4.1.1 Storia.....	66
4.1.2 Mission, attività e valori.....	68
4.1.3 Organizzazione.....	70
4.2 Progettazione della balanced scorecard	77
4.2.1 Scelta tra sfera politica e sfera dei servizi.....	77
4.2.2 Inquadramento dell'ente	78
4.2.3 Controllo di gestione attuale	78
4.2.4 Strategia	80
4.2.5 Elaborazione delle prospettive rilevanti.....	81
4.2.6 Scelta dei FCS per ciascuna prospettiva	82
4.2.7 Mappa strategica	84
4.2.8 Attribuzione dei KPI a ciascun FCS	85
4.2.10 Action plan	89
4.2. 11 BSC Finale	90
CONCLUSIONE	92
BIBLIOGRAFIA	94
SITOGRAFIA	97

INTRODUZIONE

Tra gli attori del sistema socioeconomico e politico italiano le associazioni di rappresentanza rientrano tra i componenti più importanti. Queste infatti vengono chiamate a dialogare con le altre parti sociali (Governo, PA, aziende, ecc.) oppure con altre associazioni di rappresentanza in merito a questioni di importanza nazionale, regionale e provinciale. Si pensi solo al loro continuo intervento in merito alla recente crisi del Co-vid 19. Sempre con lo scopo di salvaguardare gli interessi del proprio settore. Per tale ragione gli studi su questi organismi sono stati svolti da un punto di vista prettamente organizzativo e politico più che aziendale. In realtà oltre a questo ruolo esse presentano un profilo incentrato sull'erogazione di servizi che supporta sia le funzioni di rappresentanza stesse che l'indipendenza finanziaria di tali enti. Sarà proprio sull'aspetto dei servizi che questo elaborato porrà la sua attenzione. Infatti, a tale fine l'argomento principale riguarderà il controllo di gestione e la sua utilità nel processo decisionale di questi enti. In particolare, questo elaborato vuole essere un piccolo contributo al momento delle associazioni di rappresentanza esponendo quelli che sono gli strumenti del controllo più idonei a garantire una buona gestione. Gestione intesa non solo come attenzione ai costi ma anche una produzione di qualità. In realtà si vedrà come gli strumenti che possono essere utilizzati in questi enti siano gli stessi di cui si avvalgono le aziende private. La loro applicazione dovrà però tenere conto degli aspetti caratteristici degli enti di rappresentanza. Non ci si limiterà però soltanto agli strumenti così detti tradizionali, ossia basati sul controllo di variabili prettamente economiche. Verrà posta l'attenzione su uno strumento qui chiamato forse impropriamente non tradizionale. Con questo termine si vuole solo indicare la differenza netta tra questo modello e quelli a cui sono normalmente abituati gli addetti ai lavori. Tale strumento si trova a metà tra il controllo e la strategia che secondo lo scrivente può rivelarsi un'ottima risorsa per la conduzione di queste particolari organizzazioni. Lo strumento in questione è una *Balanced Scorecard*. Sebbene le associazioni di rappresentanza si occupino di diverse settori molto eterogenei tra di loro può essere trovato un criterio di unitarietà di analisi nel raggiungimento degli scopi economici e non economici per il quale i ragionamenti svolti da di questo componimento possono essere applicati a qualunque tipo di questi enti.

L'elaborato dunque si struttura in quattro capitoli nei quali inizialmente viene esposto quelli che sono gli enti di rappresentanza, di cosa si occupano e la loro struttura organizzativa.

Successivamente verrà introdotto l'aspetto del controllo di gestione dove verrà posta attenzione

sugli aspetti da tenere in conto quando si implementa un sistema di controllo. Dopo di che sarà descritti gli strumenti chiamati tradizionali. Sono strumenti abbastanza conosciuti il cui approfondimento sarà molto pratico senza soffermarsi su tutti i dettagli teorici. In seguito, verrà esposto quello che è il metodo di controllo più innovativo ossia la *Balanced Scorecard* o scheda di valutazione bilanciata. In tale frangente verrà analizzato in cosa consiste e quali sono i vantaggi derivanti dalla sua applicazione. L'avvento di internet comporta il rischio di rendere superflui questi enti giacché potenzialmente può soddisfare molti dei bisogni degli associati. Per tale ragione si necessita di strumenti di controllo che dedichino attenzione anche alla qualità dell'offerta fornita. Per finire viene esposto un caso aziendale. In particolare, si tratta della progettazione di una *Balanced Scorecard* all'interno della CNA Venezia servizi s.r.l. ente strumentale il cui compito è quello di sostenere la struttura sindacale della CNA Associazione della città metropolitana di Venezia. Dopo aver descritto l'ente si procede a esporre brevemente l'utilizzo degli strumenti tradizionali per poi concentrarsi sul processo di elaborazione della scheda di valutazione bilanciata. Tale elaborazione sarà di carattere prettamente teorico. Infatti, lo scopo è quello di dare un esempio concreto delle possibilità che si aprono attraverso la sua progettazione. Quindi riassumendo si vuole rispondere alla domanda chi sono le associazioni di rappresentanza, che strumenti hanno a disposizione per effettuare un controllo efficace e per finire se ne dà una dimostrazione empirica.

-CAPITOLO I- LE ASSOCIAZIONI DI RAPPRESENTANZA

1.1 Definizione e profilo giuridico

Per associazioni di rappresentanza si intendono le associazioni che rappresentano e tutelano gli interessi di una specifica categoria produttiva o professionale. Queste organizzazioni sono anche denominate associazioni di categoria o organizzazioni sindacali. Quando si parla di enti sindacali nell'immaginario collettivo si hanno in mente per lo più enti che rappresentano gli interessi dei lavoratori subordinati, in realtà tali organizzazioni esistono per tutelare tutti i possibili gruppi economici, dall'imprenditore che si occupa di noleggiare auto alla tutela dell'investimento e del risparmio, ma più in generale la rappresentanza degli interessi può essere suddivisa in due macrocategorie, una è stata nominata poco anzi e sono le organizzazioni che tutelano i lavoratori subordinati, le quali vengono comunemente chiamate sindacati, poi ci sono le associazioni di rappresentanza datoriali ovvero quelle che raggruppano i datori di lavoro, queste a loro volta possono dividersi in tre categorie, ossia le organizzazioni imprenditoriali, le organizzazioni delle PMI e le organizzazioni dei lavoratori autonomi¹. In Italia e più generalmente in qualunque nazione, esse ricoprono un ruolo fondamentale nel tessuto socioeconomico del Paese stesso, poiché svolgono un ruolo di aggregatore tra tutte le classi interessate affinché possano essere messi in risalto quali sono le problematiche e le difficoltà latenti o meno e i bisogni di tali classi di soggetti economici. Una volta identificati i bisogni sarà poi l'associazione di rappresentanza a far pressione sui decisori pubblici, talvolta privati², in modo che gli interessi delle categorie rappresentate vengano protetti. Quindi in sostanza questi enti fungono da mediatore tra le istituzioni di vertice e i soggetti appartenenti ad un certo gruppo economico che singolarmente troverebbero difficoltà a dialogare e far rispettare le proprie esigenze nei confronti delle grandi organizzazioni pubbliche e private. In Italia le associazioni di rappresentanza risultano essere molto numerose e molto diverse tra di loro. Ad ogni modo le finalità e le modalità con le quali i risultati vengono perseguiti risultano simili per tutte le tipologie di associazioni di categoria, la differenza sta nei soggetti a cui sono indirizzati i benefici derivanti dal ruolo dell'organizzazione sindacale. Le funzioni e le attività di tale organizzazione verrà approfondita nei capitoli successivi.

¹ I lavoratori autonomi di solito fanno parte delle stesse associazioni che rappresentano le PMI. Infatti, un lavoratore autonomo può anche avere collaboratori pagati da lui.

² Ad esempio, quando i vari sindacati insieme al Governo italiano hanno trattato con la multinazionale "ArcelorMittal" affinché rispettasse l'accordo riguardante l'Ilva.

In questo capitolo viene delineato il profilo giuridico delle associazioni di rappresentanza. Come suggerisce il nome stesso esse sono delle associazioni, ossia degli enti composti da una pluralità di individui che perseguono uno scopo di carattere non economico, in capo ai partecipanti, per il tramite dell'organizzazione o in virtù di essa. Si tratta di una delle forme di aggregazione disciplinate dalla legge italiana. In particolare, all'art. 2 della Costituzione italiana vengono garantiti i diritti dell'uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali. Poi all'art. 18 viene enunciato il principio di libertà di associazione e più specificamente tale libertà viene ribadita in campo politico all' art. 49 e in campo sindacale all'art. 39. Sempre nell'art. 18 però viene sottolineato il divieto di creare associazioni segrete e quelle che perseguono scopi politici mediante organizzazioni di carattere militare³. Nel Codice civile, abbreviato c.c.⁴, tali organizzazioni sono regolamentate nel libro primo al titolo II al capo II negli articoli che vanno dal 14 al 42. Nei siffatti articoli si fa riferimento a due tipologie di associazioni quelle riconosciute e quelle non riconosciute. La differenza essenziale tra queste due categorie di enti si traduce nel fatto che le associazioni riconosciute possiedono la personalità giuridica mentre quelle non riconosciute no. Non possedere la personalità giuridica comporta l'assenza di un'autonomia patrimoniale perfetta, quindi il patrimonio dell'associazione non è nettamente separato da quello degli amministratori o di coloro che agiscono per nome dell'associazione. Questa attualmente rappresenta la sostanziale differenza tra le due tipologie di associazione dato che negli anni le divergenze tra questi due enti si sono lentamente appiattite. Questo è collegato al fatto che la maggioranza delle associazioni in Italia prediligono la forma di associazione non riconosciuta tra cui anche importanti attori del sistema economico italiano come i partiti politici e per l'appunto le organizzazioni sindacali. Tale scelta è auspicabile visto che la procedura per vedersi riconosciuta la personalità giuridica è dispendiosa sia dal punto di vista del tempo che dal punto di vista economico. Inoltre, nelle associazioni non riconosciute viene lasciato più margine agli accordi degli associati e sussistono meno vincoli dal punto di vista legale. In virtù di ciò d'ora in poi quando si parla di associazioni si fa riferimento solo alle associazioni non riconosciute.

Come accennato in precedenza ora non esistono disuguaglianze tra le associazioni riconosciute e quelle non riconosciute nella sostanza. Entrambe hanno origine da un contatto plurilaterale con comunione di scopo e sono costituite da un gruppo di persone fisiche che cercano di raggiungere un obiettivo comune di carattere individuale. Di fatto attualmente il riconoscimento non dà luogo a grandi differenze e non influisce sul fatto che l'associazione non riconosciuta sia considerata come soggetto di diritto. Infatti, esse possiedono capacità processuale, negoziale e un fondo comune

³ Per approfondimenti cfr. Cost.

⁴ Citato come (REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262)

autonomo. Se a questo si somma il fatto che è libera da eventuali controlli dell'autorità governativa e iscrizioni in appositi registri risulta più chiaro i motivi per i quali le associazioni di rappresentanza adottino questa tipologia di organizzazione.

Una differenza di natura formale si trova nella forma del contratto che deve avere l'associazione. Mentre le associazioni riconosciute hanno l'obbligo di redigere l'atto costitutivo come atto pubblico non esistono formalità descritte dalla legge per la formazione del contratto di una associazione non riconosciuta. In linea teorica il contratto può essere concluso anche in via orale sebbene nella realtà quasi nessuna associazione segua questa via. Per gli enti non riconosciuti non sussiste nemmeno l'obbligo di redigere uno statuto purché nell'atto costitutivo sussistano elementi in grado di chiarire il funzionamento e il contenuto dell'associazione stessa. In linea generale la legge prevede che nell'atto costitutivo o nello statuto di un'associazione non riconosciuta siano indicati lo scopo, le condizioni di ammissione dei nuovi associati e le regole sull'ordinamento interno e sulla amministrazione. Al di là degli obblighi imposti dalla legislazione pressa poco tutte le associazioni di categoria possiedono uno statuto in cui vengono ben definite oltre le proprie finalità, gli organi interni, le procedure di ammissione anche la missione, la visione e i valori dell'organizzazione.

1.2 Funzioni e attività

Come segnalato nel precedente capitolo le organizzazioni sindacali possono avere come oggetto di rappresentanza qualsiasi attività produttiva, come l'agricoltura o il commercio, e qualsiasi attività professionale, come gli imprenditori o gli artigiani. Possono essere raggruppate anche in base alla dimensione delle aziende rappresentate, grande industria o PMI⁵. Di conseguenza le associazioni di rappresentanza esistenti in Italia sono molto numerose sia per la diversità di settori e di professioni esistenti sia perché all'interno di una stessa categoria economica sussistono due o più associazioni sindacali alle quali è possibile affiliarsi. Per fare un esempio un imprenditore agricolo che si occupa dell'allevamento di cavalli può scegliere di aderire tra l'ANAC, l'ANACAAD, l'ANACT, l'ANAPCO e l'UNPCPS⁶. Da una parte questa elevata concorrenza porta ad un teorico vantaggio per gli associati, poiché ciascuna associazione deve cercare di offrire il miglior servizio possibile affinché la soddisfazione dei membri sia elevata e inoltre un'associazione può essere più adatta per specifiche esigenze della singola impresa all'interno di un settore, vedasi l'esempio precedente delle

⁵ Piccola media industria

⁶ ANAC (Associazione nazionale allevatori Cavalli Purosangue); ANACAAD (Associazione nazionale allevatori Cavalli Anglo-Arabo e derivati); ANACT (Associazione nazionale allevatori del cavallo trotatore); ANAPCO (Associazione nazionale allevatori e proprietari cavallo a ostacoli); UNPCPS(Unione nazionale proprietari cavalli purosangue).

associazioni dei cavalli che sono distinte in base alla tipologia di cavallo. Come vedremo in seguito però questa frammentazione va ad intaccare una delle principali funzioni delle associazioni di categoria ossia la rappresentanza degli interessi nei confronti dei decisori pubblici dato che la forza contrattuale nei confronti di questi ultimi sarà minore.

Tra gli enti di rappresentanza esistono delle differenze in merito alla struttura e soprattutto agli obiettivi perseguiti, questi ultimi infatti vengono fissati in base alle specifiche esigenze dei propri associati. Dette differenze sono anche legate a caratteristiche contingenti di natura storica o attinenti alla natura del territorio in cui si trova ad operare ciascuna associazione sindacale. Ciò nonostante le funzioni svolte dalle suddette associazioni alla base sono simili tra di loro e possono essere suddivise in macrocategorie. A tal proposito è fondamentale il contributo del professor Zan (Zan, 1992, p. 59-69) che suddivide tali funzioni in tre tipologie.

1. Una funzione di rappresentanza degli interessi
2. Una funzione di erogazione di servizi
3. Una funzione di promozione di politiche economiche

1.2.1 La rappresentanza degli interessi

“La rappresentanza degli interessi costituisce la ragione stessa d'esistere di una qualsiasi associazione di categoria nonché il motivo originario e principale della sua fondazione” (ivi, pag.59). Detta rappresentanza è l'obiettivo verso il quale tutte le azioni intraprese dall'organizzazione devono essere rivolte. Ciò trova conferma nello statuto delle associazioni di categoria più influenti in Italia⁷ nel quale suddetta rappresentanza viene definita come scopo principale dell'attività e viene indicata come oggetto sociale nell'atto costitutivo. Questa funzione può essere suddivisa in tre diverse dimensioni fondamentali interconnesse tra di loro ossia:

a) l'identificazione degli interessi dove l'associazione sceglie la propria identità e quali siano le priorità per l'istituzione, questo aspetto è fondamentale dato che *“l'identità rappresenta la principale risorsa dell'associazione spendibile sul mercato politico” (ivi pag. 62).* Quindi è il principale strumento attraverso il quale raccogliere adesioni e attirare nuovi iscritti. Da sottolineare il fatto che gli interessi tutelati da queste organizzazioni sono sempre interessi specifici e non di portata generale, ovvero andranno a beneficiare solo un gruppo della comunità.

⁷ Ci si riferisce in particolare a CNA, Confartigianato, Confindustria, Coldiretti, Confapi, Confcommercio, Confesercenti, Confagricoltura e la Cia. (Fonte: Ricerca svolta da Spazio RP citata da www.ferpi.it)

b) la ricerca di legittimazione dove una volta definite quali sono le parti che si vogliono rappresentare l'associazione deve far sì che gli interessi dei propri associati vengono riconosciuti socialmente e quindi legittimati (ibidem). Detto riconoscimento sarà più alto quanto più numerosi siano gli associati iscritti all'organizzazione poiché più sono gli iscritti più saranno le risorse messe a disposizione per l'organizzazione e allo stesso modo il potere contrattuale di questa ultima nei confronti dei decisori pubblici sarà più alto. Per tale motivo la frammentazione delle associazioni in tante categorie può compromettere questa dimensione. La legittimazione può arrivare da diverse fonti come la legislatura statale, ad esempio leggi che riconoscono i legami cooperativi, oppure dall'approvazione dell'opinione pubblica circa alcune iniziative promosse dall'ente. La ricerca di legittimazione inoltre *“è un'altra delle risorse fondamentali dell'associazione strettamente connessa all'identità”* (ivi pag. 63). Poiché a parità di identità un soggetto deciderà di iscriversi all'organizzazione in grado di far prevalere con più forza i propri interessi.

c) La ricerca di condizioni favorevoli per i propri associati rappresenta *“un'ulteriore risorsa in grado di rafforzare sia l'identità sia che la legittimazione, consentendo l'erogazione di interventi selettivi ai propri associati”* (ibidem). Quindi l'associazione grazie alla legittimazione riconosciuta cercherà di fare pressione sui decisori politici e pubblici per ottenere benefici ai propri iscritti.

Come appena illustrato la funzione di rappresentanza è ciò che sta alla base di qualunque associazione di categoria e senza la quale non avrebbe ragione di esistere. Infatti, è bene sottolineare il fatto che tale funzione è collettiva quindi va a favore di tutti i membri dell'organizzazione a prescindere dal fatto che sia stata sollecitata esplicitamente tale funzione. Tale criterio di collettività non si applica alle due restanti funzioni.

1.2.2 L'erogazione di servizi

Le associazioni di categoria sono nate allo scopo di rappresentare gli interessi dei propri associati con il passare tempo però a questa funzione se ne è aggiunta un'altra ovvero quella di erogazione di servizi, questo dovuto a due ragioni. Innanzitutto, i dirigenti delle organizzazioni sindacali si sono resi conto che l'aggregazione di diversi soggetti in un unico gruppo poteva essere utilizzato non soltanto per far accrescere il loro peso politico ma poteva essere sfruttato attraverso le economie di scala⁸ nella produzione di servizi, quindi riuscire ad offrire delle prestazioni con un prezzo qualità

⁸ Economia di scala: Riduzione del costo unitario per la produzione di un bene/prestazione all'aumentare del volume

inferiore ai concorrenti⁹. Il secondo motivo è legato alle ragioni di rappresentanza elencate nel paragrafo precedente. Infatti, certi servizi sono finalizzati ad agevolare tale funzione, ne sono un esempio l'assistenza relativa alle pratiche di infortuni sul lavoro o di pensione, oppure le consulenze prestate per crisi di settore o solo a titolo informativo. Codesti servizi sono definiti “servizi sindacali” perché attinenti alla funzione di tutele degli interessi collettivi. Accanto a questi però le associazioni di categoria mettono a disposizione un'altra serie di servizi come la tenuta della contabilità, delle paghe o la consulenza relativa agli adempimenti fiscali. Tali servizi sono definiti servizi non sindacali oppure “servizi di adempimento” poiché collegati agli adempimenti obbligatori prescritti dalla legge per le imprese. Da evidenziare che siffatti servizi sono offerti anche da professionisti autonomi e società specializzate. Allora perché l'associato sceglie di affidarsi ad un'associazione che in realtà è nata con altri scopi diversi dal prestare servizi di tipo consulenziale, invece di una figura come ad esempio il commercialista il quale è un esperto in tali materie? Le ragioni sono diverse ma principalmente si tratta della fiducia che l'aderente ripone nell'organizzazione. Se l'associazione è nata con lo scopo di rappresentare gli interessi degli associati di conseguenza agirà anche con lo scopo di portare i benefici maggiori a questi ultimi. Inoltre, le associazioni sindacali sono senza scopo di lucro per cui non hanno nessun guadagno nel compiere atti di manipolazione o di natura opportunistica nei confronti dei loro iscritti. A tutto ciò si aggiunge il fatto che *“esistono elementi di consuetudine, comodità, praticità nel recarsi nella sede dell'associazione per soddisfare nello stesso luogo e nello stesso tempo bisogni diversi”* (ivi, pag. 65). Al di là dei vantaggi che l'offerta di tali servizi porta ai membri dell'ente sindacale bisogna sottolineare i benefici che fornisce all'organizzazione stessa. Infatti, mettere a disposizione tali prestazioni contribuisce a consolidare il rapporto tra l'associazione e i suoi membri. Significa mettere a disposizione un'attrattiva in più per coloro che vogliono iscriversi ad un'associazione di categoria. Infine, rappresentano un modo per generare entrate monetarie utili agli scopi dell'organizzazione.

Per tali motivi attualmente gli enti di categoria si sono focalizzati più sulla produzione di servizi che non sull'attività di rappresentanza. Sebbene tale funzione rimanga ancora il principale obiettivo di tutte le organizzazioni non è più così centrale come lo era all'inizio della loro fondazione. Questo è dovuto al fatto che a partire degli anni Ottanta è calato a mano a mano quello spirito di

prodotto.

⁹ Per le associazioni di rappresentanza i concorrenti principali sono gli studi professionali e altre società di rappresentanza e servizi.

appartenenza politica che contraddistingueva le associazioni di categoria¹⁰. Se inizialmente l'erogazione di servizi costituiva una funzione complementare delle organizzazioni sindacali oggi si può affermare che rappresentano il fulcro dell'esistenza di tali enti. Attualmente costituiscono la vera ragione per il quale un soggetto sceglie di far parte di un ente sindacale. Tanto è vero che la maggior parte delle associazioni sceglie di erogare questi servizi tramite una forma societaria di capitali (generalmente una S.r.l), affiancandola all'associazione istituzionale, dando vita ad una propria e vera società di servizi. Di interesse sono anche i prezzi ai quali vengono forniti tali prestazioni. Alcuni sono erogati senza il bisogno di nessun corrispettivo a cambio, generalmente si tratta dei servizi sindacali, i quali possono essere utilizzati da tutti i possessori della tessera sindacale¹¹. Altri sono somministrati a prezzi politici. Mentre altri vengono forniti a prezzo di mercato, ed è su questi ultimi dove l'associazione deve curarsi di offrire un rapporto qualità/prezzo adeguato pena la perdita di nuovi e vecchi associati. Infine, va sottolineato il fatto che tali servizi non rappresentano una funzione collettiva, come specificato nel paragrafo precedente, ma vengono erogati a fronte di una specifica richiesta dell'associato.

1.2.3 Promozione di politiche economiche (para imprenditoriali)

Oltre alla rappresentanza e all'erogazione di servizi si aggiunge una terza funzione nata in anni più recenti ossia la promozione di politiche economiche con la quale l'ente sindacale *“si configura come elemento promotore e propositivo di una politica economica volta a modificare, nel concreto, le modalità di svolgimento del lavoro dei propri associati”* (ivi pag. 68). In questo caso l'organizzazione va a rispondere ad un bisogno latente presente nei suoi membri. Attraverso la sua rete di informazione e di conoscenze del settore le associazioni spesso sono in grado di allestire piani di sviluppo per migliorare e accrescere determinati ambiti produttivi. L'associazione può anche promuovere l'aggregazione di alcune imprese in un unico centro al fine di renderli più competitivi. Suddetta funzione però ancora una volta non risponde ad un criterio di collettività poiché tali iniziative andranno a favorire solo certe imprese o lavoratori che esercitano la loro attività nel settore oggetto dell'iniziativa. Quindi è compito dell'associazione analizzare e capire quali siano i progetti, più consoni alle esigenze del momento, da implementare. Questo è ancora più rilevante se si pensa che spesso per tali piani vengono utilizzate risorse appartenenti all'organizzazione, esponendosi al rischio imprenditoriale, quindi utili in linea teorica a tutti gli associati. Opportuno ad ogni modo sottolineare che la funzione di promozione viene svolta per lo

¹⁰ Fonte personale

¹¹ Il documento che certifica l'appartenenza all'ente. Il socio la riceve in cambio di una quota associativa annuale

più dalle associazioni di categoria tutelanti le PMI e i lavoratori autonomi dove tale finalità risulta necessaria per garantire la continuità di tali soggetti. Diverso è il caso delle organizzazioni a rappresentanza puramente imprenditoriale dove la libera concorrenza è una variabile fondamentale per garantire la massima efficienza di ciascuna impresa associata¹² quindi le iniziative sono limitate più a piani sociali che non economici.

1.3 Organigramma

Come accennato nel paragrafo precedente le funzioni e le attività delle associazioni di categoria sono innumerevoli e molto variegate. Ugualmente complesso risulta il loro organigramma associativo, esso risulta fortemente articolato e composto da enti strutturalmente astrusi come gli enti bilaterali. Nei seguenti paragrafi verrà per ciò esposto in sede separata prima tutti gli organi che compongono l'organizzazione e successivamente verrà spiegato quale sia il loro ordine gerarchico e come avvenga il processo decisionale.

1.3.1 Organi

Per cominciare a dipingere un quadro di come sia composta un'associazione sindacale bisogna innanzitutto ricordare la sua natura giuridica ovvero quella dell'associazione. Come in qualunque associazione l'organizzazione di categoria configura al suo interno degli elementi essenziali ossia:

- **l'assemblea dei soci:** questa rappresenta il massimo organo deliberativo di qualunque associazione. Queste ultime infatti ottengono il loro potere dal basso quindi dagli associati. Sono loro che rappresentano il centro nevralgico di qualunque associazione. Ciò è conseguenza della natura volontaria di tali enti, come accennato nel primo paragrafo. Normalmente l'assemblea è composta da tutti gli associati iscritti all'organizzazione. Quando però parliamo di associazioni di categoria facciamo riferimento a enti che arrivano a contare migliaia di membri anche solo su base provinciale. Per tale motivo i componenti di ciascuna assemblea vengono scelti in base allo statuto di ciascuna associazione.
- **Direzione/Consiglio:** Il compito di tale strumento organizzativo è quello di elaborare la strategia e dare una rotta verso la quale deve dirigersi l'associazione. Dette direttive tengono

¹² Fonte personale

conto delle esigenze espresse dalle assemblee. Non potrebbe essere altrimenti dato che coloro che siedono al tavolo della direzione sono eletti a maggioranza proprio dall'assemblea dei soci.

- **Presidenza:** Questo organo ha il compito di mettere in esecuzione tutte le direttive trasmesse dalla direzione. La presidenza è composta dal suo presidente e dai vicepresidenti. Questi ultimi sono anche essi eletti dall'assemblea elettiva.
- **Direttore/Segretario:** Detto ruolo nasce in un momento storico successivo alla fondazione delle associazioni di categoria. Più precisamente quando la funzione di erogazione di servizi ha iniziato via via ad assumere un ruolo più rilevante rispetto alla funzione sindacale delle organizzazioni di categoria. Il direttore infatti è il responsabile della gestione di tali servizi. In sostanza, come vedremo nel prossimo paragrafo, egli è il preposto alla struttura societaria attraverso la quale si forniscono le prestazioni di servizi. Viene designato secondo statuto e nella maggior parte dei casi questo compito spetta alla direzione su proposta della presidenza.
- **Organo di controllo:** Ha il compito di vigilare sulle azioni e sull'operato dei dirigenti associativi, ossia in primo luogo la direzione e la presidenza. Esistono diversi elementi strutturali predisposti a tale compito. Tra questi si trova il consiglio di revisori che ha il compito di controllare i bilanci aziendali. Tale organo esiste laddove sussiste accanto all'apparato istituzionale anche l'apparato aziendale ossia l'impresa di servizi di cui parleremo nel prossimo paragrafo. Oltre al consiglio dei revisori, esiste il collegio sindacale, il collegio dei proverbi e altri organi preordinati dallo statuto. Infatti, alcune associazioni possiedono un collegio dei sindaci ma non dei revisori e viceversa. Questo dipende sempre dalle caratteristiche di ciascuna organizzazione sindacale.

Capire quali sono gli organi associativi appena esposti è di fondamentale importanza non solo perché rappresentano gli elementi principali di ogni grande struttura associativa ma anche perché questi stessi organi sono presenti nei diversi livelli territoriali in cui sono suddivise le organizzazioni sindacali. Inoltre, va specificato che ciascuna associazione può avere più organi rispetto a quelli appena illustrati, ad esempio la giunta esecutiva o la commissione finanziaria. Nel prossimo paragrafo verrà approfondito la questione territoriale e più in generale verrà esposto quali sia il sistema gerarchico e decisionale degli enti di rappresentanza.

1.3.2 Articolazione gerarchica

Le organizzazioni di rappresentanza sindacale, come già accennato, sono enti estremamente complessi e altrettanto è il loro sistema gerarchico. Per iniziare a comprenderlo bisogna partire dalla sua suddivisione geografica. Le associazioni di rappresentanza costituiscono organismi che operano a tutti i livelli territoriali partendo dal piano provinciale sino ad arrivare all'ambito europeo. Di seguito verranno descritti nel dettaglio come sono segmentati i diversi livelli degli enti di rappresentanza e quale sia il loro livello di autonomia economica, giuridica e decisionale.

Prima di iniziare a delineare i piani che compongono le associazioni di rappresentanza è bene sottolineare che in tali enti possono distinguersi due tipologie di modelli organizzativi (Zan 1992 pag. 41). Ossia il modello federativo e il modello di primo grado. *“Se si è scelto il modello federativo l'organismo superiore sarà composto automaticamente dai rappresentanti delle associazioni che statutariamente fanno parte della federazione senza ulteriori meccanismi elettorali”* (ivi pag. 42). Quindi se ad esempio un'associazione sceglie il suddetto modello significa che il suo organo regionale sarà composto dai rappresentanti di tutti gli organi provinciali all'interno di quella regione senza ricorrere a ulteriori votazioni. Con il modello di primo grado invece *“tutte le associazioni a qualsiasi livello sono organismi di primo grado e vengono eletti direttamente dalle rispettive constituencies¹³ composte da semplici associati nel corso dei rispettivi congressi”* (ivi pag. 42). Ovvero ad ogni livello associativo viene effettuata una votazione tra i membri dell'associativo per eleggere i rappresentanti.

- **Livello provinciale:** Questo raffigura il più basso livello nella scala gerarchica delle associazioni di rappresentanza ma come sottolineato nei paragrafi precedenti, le istituzioni sindacali prendono la loro forza dal basso ossia dai membri che aderiscono all'organizzazione. Ecco che la sede provinciale di un'associazione di categoria si configura come il fulcro di tali organismi. Infatti, siffatta sede detiene la funzione vitale per le associazioni sindacali ossia quella della raccolta delle tessere e accettazione delle adesioni da parti di tutti coloro che vogliono essere membri delle suddette associazioni. Di conseguenza ha anche il compito di attrarre il maggior numero possibile di associati. Per adempiere al meglio a tale mansione le organizzazioni provinciali si occupano di attività promozionali mirate a coinvolgere il più possibile le imprese e i lavoratori presenti nel

¹³ Constituencies: Circoscrizioni elettorali

territorio di competenza. Inoltre, si occupa della rappresentanza degli interessi attraverso i rapporti e la stipula di contratti sindacali con le organizzazioni pubbliche e private e gli altri enti a livello locale come i comuni e le province. Fornisce i servizi sia sindacali che di adempimento a cui si è fatto riferimento nel paragrafo 2. Gli organi che la compongono sono quelli sopra descritti ossia l'assemblea, la presidenza con il suo presidente, il consiglio direzionale e l'organo di controllo. In alcuni casi qualora la provincia di riferimento sia troppo estesa in termini geografici o in termini di popolazione l'ente provinciale è a sua volta suddiviso in cosiddetti "mandamenti". Questi ultimi possiedono a loro volta un'assemblea elettiva che nomina un direttore e un presidente i quali poi andranno a comporre parte della direzione provinciale. Tale sistema permette l'associazione di essere pienamente consapevole delle necessità e delle urgenze dei propri associati poiché ogni presidente di ciascun mandamento può riportare suddette questioni all'interno della direzione.

- **Livello regionale:** Le sedi regionali hanno i medesimi compiti delle circoscrizioni provinciali per quanto attiene i compiti di rappresentanza. Ovvero essi si occupano di perseguire gli interessi dei propri associati sia in materia istituzionale sia in materia contrattuale, davanti alle organizzazioni pubbliche e private che hanno competenza nel territorio regionale come la giunta regionale e gli assessorati regionali. Per quanto attiene l'erogazione di servizi non essendo le strutture regionali a stretto contatto con gli associati si incaricano di fornire prestazioni alle sedi provinciali, invero si tratta di promuovere le iniziative portate avanti dalle provincie come corsi di formazione o servizi commerciali come la promozione di bandi. Le sezioni regionali possono possedere o meno un'assemblea a seconda del modello organizzativo scelto (federativo o di primo grado), mentre hanno sempre un organo direzionale, un organo di controllo e uno o più presidenti.
- **Livello nazionale:** A questo grado di associazione la rappresentanza assume un ruolo nettamente predominante rispetto all'erogazione dei servizi. Primo perché si è troppo distanti dall'associato per permettere un'efficace analisi dei bisogni e la relativa applicazione di soluzioni, quindi queste ultime si limitano ad essere da supporto agli organismi più bassi, in particolare all'organo provinciale. Secondo perché in questo ambito le negoziazioni sono molto più lunghe ed elaborate dato che l'importanza dei decisori istituzionali con cui si devono discutere le trattative, in primis il Governo e i suoi ministeri. A livello di organigramma i suoi organi rimangono simili a quelli della sede regionale.

Quindi come si può desumere man mano che si sale di livello aumentano i compiti di rappresentanza e diminuiscono quelli di erogazione di servizi. Infatti, le prestazioni di consulenza, tenute paghe e tenuta contabilità possono essere forniti solo se si è in stretto contatto con gli associati quindi questa tipologia di offerta spetta solo alle sedi provinciali.

Per quanto attiene al piano di autonomia che intercorre tra questi tre livelli occorre puntualizzare che *“tutte le articolazioni per livelli delle associazioni, sono a loro volta organismi sovrani che traggono la loro sovranità dalle rispettive constituencies e mai, in alcun modo sono delle articolazioni periferiche, funzionalmente e gerarchicamente subordinate alle unità di grado superiore”* (ivi pag. 41). Quindi ogni piano in cui è suddiviso l'organizzazione sindacale è completamente indipendente rispetto alle altre strutture sia finanziariamente sia per quanto attiene le decisioni in qualunque ambito. Ad esempio, l'ente provinciale può decidere di promuovere un certo tipo di settore produttivo all'interno del suo territorio di competenza senza consultare l'organo regionale.

Come detto a inizio paragrafo il ruolo delle associazioni di categoria arriva fino a livello europeo. La rappresentanza su questo piano avviene sotto un'organizzazione aggregata tra le diverse associazioni di rappresentanza dei diversi stati europei che hanno come associati la stessa tipologia di membri. Per far un esempio concreto l'organizzazione Business Europe (*Confederation of European Business*) comprende tutte le associazioni imprenditoriali degli stati europei che decidono di aderire, come Confindustria in Italia. Negli organismi di rappresentanza europei possono aderire più associazioni di rappresentanza per ciascuna nazione, quindi enti che si trovano in un regime di concorrenza all'interno del territorio nazionale diventano alleati a livello europeo. Un esempio concreto è quello della Cna e di Confartigianato, queste due organizzazioni in Italia rappresentano gli interessi delle PMI e degli artigiani, sono due realtà distinte che operano a favore degli stessi soggetti ma entrambe fanno parte dell'UEAPME (European Association of Craft, Small and Medium-Sized Enterprises).

1.3.3 Altri Enti

La complessità delle associazioni di rappresentanza non è solo legata ai suoi livelli territoriali spesso e volentieri le associazioni di categoria si trovano a collaborare con altri organismi o addirittura a creare altre forme organizzative per perseguire e raggiungere nel migliore dei modi i propri obiettivi. Le strutture con cui collabora sono numerose e dipende dai soggetti rappresentati ma principalmente si possono distinguere in:

- enti bilaterali: *“Sono organismi paritetici, ossia associazioni tra sindacati e organizzazioni imprenditoriali senza scopo di lucro. Diversi sono i settori di intervento dell'ente bilaterale: dalla formazione e l'aggiornamento professionale per lavoratori e imprenditori, allo sviluppo dell'occupazione, alla tutela sociale”* (sito CISL)¹⁴. Quindi si tratta di organizzazioni composte da due o più associazioni di rappresentanza dei datori di lavoro da una parte e dall'altra associazioni dei prestatori di lavoro. Tali enti spesso nascono da una contrattazione collettiva¹⁵ tra queste due tipologie di associazioni per conseguire benefici che siano favorevoli per entrambe le parti.
- patronato e CAF: Sono entrambi istituti che possono essere adottati dalle associazioni di rappresentanza per fornire servizi ai singoli cittadini. Il primo si configura come un centro per assistenza soprattutto in materia previdenziale e sanitaria mentre il secondo indica un centro di assistenza fiscale quindi fornisce consulenze e servizi in merito a tale area. Da specificare che le suddette istituzioni si rivolgono alle persone fisiche quindi sono prevalentemente presenti nelle associazioni dei lavoratori subordinati e in quelle degli artigiani.
- società di formazione: Società istituite dalle associazioni di rappresentanza al fine di favorire il processo di innovazione e l'apprendimento di argomenti che risultano necessari per sviluppare l'attività d'impresa e non solo. Essi si rivolgono agli imprenditori, lavoratori, disoccupati e inoccupati, talvolta anche se non associati, che vogliono rafforzare la propria competitività. Normalmente operano attraverso diverse sedi regionali o provinciali.
- società di servizi: Come già accennato nel paragrafo due una delle funzioni fondamentali delle associazioni di rappresentanza è l'erogazione di servizi, la forma attraverso quale questi servizi vengono erogati cambia da organizzazione in organizzazione, c'è chi si affida a società esterne o chi stipula convenzioni con studi professionali. La maggior parte delle organizzazioni però decide di creare una propria struttura attraverso la costituzione di una società di capitali, solitamente una S.r.l. con un proprio assetto organizzativo e il cui preposto è il Direttore. La scelta di una struttura assestante per l'erogazione di servizi viene attuata per varie ragioni, innanzitutto per motivi fiscali ossia l'obbligo di fatturazione per le

¹⁴ (<https://www.cisl.it/grandi-temi/bilateralita/881-cos-e-un-ente-bilaterale.html>, s.d.)

¹⁵ Contratti scaturiti da rapporti tra enti sindacali ed enti datoriali

prestazioni di servizi che sono soggette a iva ; per ragioni gestionali ad esempio fornire prestazioni come la tenuta della contabilità necessita di attrezzature, personale qualificato, controlli, flussi informativi differenti rispetto alle funzioni di rappresentanza; infine una ragione prettamente economica ovvero avendo un capitale separato rispetto a quello dell'associazione la struttura addetta ai servizi può fallire senza che gli associati o chi ne è rappresentante debba rispondere per eventuali debiti non saldati. Come verrà illustrato i servizi prestati dalle associazioni costituiscono la principale fonte di redditività di tali enti quindi è quanto meno auspicabile se non logico che la loro distribuzione debba avvenire su una struttura appositamente creata per la loro erogazione.

1.3.4 Il Sistema

Per concludere va specificato come l'associato una volta iscritto in un'associazione di rappresentanza, in particolare quelle più strutturate, entra a far parte di un vero proprio sistema di rete composto da tutti gli enti e organi sopra descritti più altre associazioni settoriali all'interno dell'organizzazione stessa e le altre imprese già iscritte a tale sistema. Quindi l'ente funge da intermediario tra tutti i soggetti appartenenti a tale sistema al fine di offrire un'assistenza integrata e una condivisione più agevolata delle problematiche e delle relative soluzioni. Ad esempio, un'impresa che entra a far parte di Confindustria entra in contatto con associazioni di territorio, federazioni di settore, rappresentanze di settore e rappresentanze internazionali.¹⁶

1.4 Fonti di finanziamento

Le associazioni di rappresentanza svolgono innumerevoli attività, per fare queste attività necessitano di personale, di materiale, di infrastrutture e più in generale di tutti quelli strumenti e utili a svolgere i propri compiti e raggiungere i propri obiettivi istituzionali. In questo paragrafo si illustra quali sono le fonti di finanziamento usate dagli enti di rappresentanza al fine di acquisire e mantenere i mezzi necessari alla propria esistenza sul mercato. Le fonti di finanziamento di un ente sindacale possono essere suddivise in tre categorie¹⁷.

¹⁶ Sito Confindustria

¹⁷ Fonte personale

1. Corrispettivo per l'erogazione dei servizi: Esso rappresenta la fonte di guadagno principale per le associazioni di rappresentanza, infatti esso costituisce circa l'85 % delle entrate di tali enti. In particolare, i servizi di adempimento risultano i più richiesti dagli associati.
2. Entrate derivanti dalla tessera sindacale: Ossia la quota associativa che versa ciascun associato all'organizzazione per essere parte di essa. Agli albori della nascita di questi enti tale quota rappresentava l'unico provento percepito. Nel panorama attuale esso compone circa l'8% dei ricavi.
3. Contributi e voci residuali: I contributi a cui si fa riferimento possono provenire da enti bilaterali, soprattutto per attività di promozione, o da enti pubblici quando si partecipa e si vincono bandi e concorsi attinenti a meriti di natura economica, ad esempio la vittoria di un bando per l'innovazione tecnologica. Le altre voci residuali comprendono voci come gli affitti attivi o i risarcimenti danni. Questi due elementi formano la restante percentuale di entrate per le associazioni di rappresentanza.

Quindi le risorse ottenute dai servizi rappresentano la linfa vitale per queste strutture. Per tale motivo è necessario che la sua gestione avvenga in maniera ottimale. A tale proposito viene in soccorso il controllo di gestione come un mezzo per raggiungere gli obiettivi designati dall'organizzazione. Pertanto, nel prossimo capitolo si approfondiscono le implicazioni del controllo di gestione negli enti di rappresentanza. Gli strumenti utilizzati nel controllo tradizionale e si proporrà un modello per il controllo alternativo: quello della BSC.

CAPITOLO II CONTROLLO DI GESTIONE NELLE ASSOCIAZIONI DI RAPPRESENTANZA

2.1 Controllo di gestione

Le associazioni di rappresentanza costituiscono a tutti gli effetti degli attori del sistema economico e sociale¹⁸. Alla pari di una qualunque azienda privata tali enti “presentano problematiche gestionali di tipo: economico- finanziario, sociale e tecnico-operativo” (Giusepponi, 2009, p. 287). Al fine di trovare un equilibrio nella propria gestione risulta necessario dotarsi di una struttura di controllo capace di verificare l’economicità stessa. La funzione del sistema di controllo è quella di verificare che gli obiettivi finalizzati ad ottenere tali equilibri definiti in sede di programmazione siano raggiunti e in caso contrario individuare le cause degli eventuali scostamenti e di conseguenza effettuare le azioni correttive. Dunque, funge da sistema informativo a supporto delle decisioni aziendali¹⁹. Grazie a questo gli enti di rappresentanza possono identificare responsabilità, finalità e modalità di gestione delle differenti attività in modo ragionato piuttosto che intuitivo²⁰. A seconda del livello di obiettivi da prendere e del loro orizzonte temporale si possono distinguere tre tipologie di controllo (Bronzetti, 2007, p. 113-116):

- controllo strategico: viene messo in atto dal vertice organizzativo per monitorare gli obiettivi a lungo termine (3-5 o 10 anni). Si configura come valutazione degli effetti prodotti dalla strategia aziendale. Quindi verifica in ogni momento se le finalità definite in sede di pianificazione strategica risultano in linea con i cambiamenti interni ed esterni all’organizzazione²¹;
- controllo direzionale: si tratta di un controllo di breve-medio periodo. Viene applicato dai preposti delle aree aziendali o dei centri di responsabilità. Essi si premurano di appurare se il livello delle risorse utilizzate coincide con quello programmato e allo stesso modo se gli obiettivi predefiniti dato un certo ammontare di risorse sono stati raggiunti;
- controllo operativo: con questo termine si intende propriamente il controllo di gestione. Impostato sul breve termine monitora le attività quotidiane. Si concentra sull’esecuzione di tali attività. Sono gli operatori di ciascun centro di responsabilità ad occuparsene.

¹⁸ (Propersi, 1999, p. 3)

¹⁹ (Bronzetti, 2007, p. 110)

²⁰ (ivi, p. 111)

²¹ (Dente & Vecchi, 1999, p. 7)

Il controllo di gestione, abbreviato CdG, risulta un mediatore tra il controllo operativo e quello direzionale. Infatti, la sua definizione viene riproposta in varie forme e risulta condizionato da interpretazioni soggettive²². Ma sostanzialmente può essere definito come l'insieme degli strumenti in grado di indirizzare i comportamenti e le azioni delle risorse umane (controllo operativo) e anche come il sistema che deve essere in grado di fornire ai dirigenti le informazioni ai *decision maker* per prendere le decisioni più adeguate al raggiungimento degli obiettivi (controllo direzionale) affinché siano coerenti con gli obiettivi programmati²³. Quindi il nocciolo del CdG è la guida al raggiungimento dei fini aziendali. Tali fini e le modalità con cui raggiungerli sono definiti in sede di pianificazione strategica (controllo strategico). Dunque, in questa sede vengono individuate le opportunità e le minacce provenienti dall'ambiente competitivo. Queste ultime però non possono essere prevedibili in modo certo e ordinato. Per tale ragione "la pianificazione strategica non può svolgersi secondo modelli predefiniti e ricorrenti, anzi ha carattere essenzialmente irregolare e per molti aspetti non sistematico" (Anthony & Young, 2002, p. 4). Questo in parte spiega perché non esistono strumenti *ad hoc* nel controllo strategico che si integrino alla perfezione con gli strumenti più tipici usati nel CdG. Il punto di forza di tali meccanismi infatti sta nel regolare ciclo con cui vengono utilizzati.

Prima di analizzare i suddetti strumenti bisogna porre l'accento sugli aspetti che caratterizzano le associazioni di rappresentanza. Bisogna ricordare che il CdG è nato in ambiti prettamente aziendalistici e la sua adeguata implementazione in enti diversi come le associazioni richiede tenere a mente queste caratteristiche. Le associazioni di rappresentanza infatti come già accennato presentano obiettivi diversi da quelli di lucro. Di fatto esse si configurano come enti non profit. Le implicazioni derivanti quindi da tale fatto vengono esposte nel paragrafo successivo.

2.2 Implicazioni del controllo negli enti non profit

L'obiettivo principale degli istituti di rappresentanza è costituito dal curare le necessità e supplire ai bisogni dei propri associati. Questo le rende di fatto delle associazioni senza scopo di lucro. Tali organismi non sono tutti uguali e possono essere suddivisi in categorie differenti a seconda del loro funzionamento, gli obiettivi e i metodi di produzione. In particolare, ne sono qui segnalate tre (Capaldo, 1995 cit. da Propersi, 1999 p. 28):

²² (Bubbio & altri, 2003, p. 11)

²³ (Mussari, 2001, p. 27)

- aziende autoproduttrici: si tratta di enti che mirano a soddisfare bisogni di soggetti predeterminati, i quali gestiscono anche, e rappresentano gli unici destinatari della produzione dell'organizzazione. Alla stessa stregua i soggetti destinatari coprono i costi con le proprie risorse. La produzione di questa classe di enti riguarda beni o servizi che non si trovano nel mercato poiché non sono convenienti da produrre;
- aziende erogatrici: queste organizzazioni indirizzano i propri sforzi a beneficio dell'intera collettività in cambio di nessun corrispettivo o di un contributo simbolico. La loro sostenibilità si basa su atti di liberalità provenienti da soggetti privati o anche dalla PA. Si tratta soprattutto di enti filantropici destinati a soggetti che vivono in condizioni disagiate;
- imprese sociali: tali enti producono beni e servizi che sono destinati al mercato con fini diversi dal profitto. Si tratta di soddisfare una domanda proveniente da soggetti economici deboli che non trova copertura da parte dello Stato. Queste organizzazioni si basano sul volontariato e contributi di liberalità.

Da sottolineare che queste non rappresentano una classificazione marcata. Anzi molte organizzazioni operano in una zona grigia nella quale risulta difficile fare una distinzione netta. Ne sono un esempio proprio le associazioni di rappresentanza. Nel contesto attuale infatti gli enti di categoria non presentano contributi derivanti dal volontariato e solo una piccola parte delle proprie entrate risulta costituita da atti di liberalità. Esse inoltre dovrebbero rivolgere le proprie attività soltanto per gli associati. Ma come sottolineano nel capitolo 1.2 esse operano anche attraverso società di servizi rivolte al mercato che operano sotto forma di società di capitali ma senza lo scopo del profitto. Infatti, a tale scopo risulta più consono ricordare un'ulteriore classificazione ossia tra: enti a erogazione pura e gli enti composti. I primi erogano soltanto l'attività istituzionale. Nel caso degli enti di categoria ci riferiamo alla rappresentanza degli interessi. Nel secondo caso invece queste organizzazioni si avvalgono di aziende strumentali per svolgere una funzione di produzione di beni o servizi utile a mantenere l'attività istituzionale. Le associazioni di rappresentanza formano parte di questa ultima classificazione.

Sebbene le finalità siano differenti rispetto agli enti di lucro²⁴ l'aspetto gestionale rimane inalterato. Infatti, questi enti alla stregua delle sue controparti lucrative si trovano a dover conseguire un fine con delle risorse limitate²⁵. Quindi deve “ricavare il massimo risultato con dati mezzi a disposizione (principio del massimo risultato) o il dato risultato con il minor impiego di mezzi disponibili

²⁴ Ossia quello del massimo profitto possibile

²⁵ (Propersi, 1999, p. 7)

(principio del minimo mezzo)” (Propersi, 1999, p. 8). In altre parole, significa che deve operare con economicità. Questo permette di perseguire meglio gli obiettivi di sociali dato che le risorse sono usufruite nel miglior modo possibile. Il concetto di economicità risulta legato a due componenti: quello dell’efficacia e quello dell’efficienza.

Efficacia: il concetto di efficacia risulta collegato al livello di raggiungimento dei risultati prefissati²⁶. Per quanto riguarda le aziende di lucro il risultato desiderato concerne il conseguimento di un risultato economico quindi la sua misurazione risulta tutto sommato semplice²⁷. Quando parliamo di aziende non profit la questione risulta più complessa poiché i fini non sono più misurabili quantitativamente. Infatti, lo scopo riguarda i bisogni degli utenti e in che modo e quanto essi sono soddisfatti dell’attività dell’associazione. L’efficacia deve essere espressione del valore che gli viene attribuito dagli utenti e dunque dall’utilità che deriva dalle prestazioni fornite. Ad esempio, si può cercare di rapportare il numero di utenti che si intende soddisfare con un servizio con il numero potenziale di utenti che altrettanto necessitano di quel servizio. Riuscire a misurare obiettivi non monetari risulta più complicato, ancora di più negli enti non profit i quali presentano caratteristiche che ne rendono più complesso il controllo, come verrà illustrato a breve. Per riuscire in tale compito vengono segnalate due soluzioni dal dottor Marcello (Marcello, 2006, p. 300):

- identificare aree in cui intervenire: a tal fine dopo uno studio dettagliato delle attività che vogliono essere studiate si procede ad un’azione di *benchmarking* con altri enti profit o non profit che svolgono funzioni simili e attraverso il raffronto si cerca di individuare i loro punti di forza nelle aree di interesse per poi adattarle alla propria realtà;
- individuazione di un sistema di indicatori: trovare dei parametri da implementare nel sistema di controllo che esprimono il grado di raggiungimento delle finalità. Va quindi definito le politiche da attuare(strategia), gli indicatori da utilizzare e l’assegnazione delle responsabilità. Questo sistema di indicatori inizia ad avvicinarsi allo strumento che verrà più tardi approfondito ossia quello della BSC.

Dunque, indicatori e *benchmarking* sono due soluzioni che trovano approcci diversi. Mentre il primo si focalizza sullo studio della propria organizzazione, il secondo punta a studiare l’esterno. Questo ultimo punto esige quindi di avere informazioni su altri organismi che non sono sempre

²⁶ (Simons & Amigoni, 2007, p. 137)

²⁷ Si ricava facilmente grazie ai gestionali di contabilità generale

sono a disposizione. Mentre studiare l'ente dall'interno non solo può rivelarsi più semplice ma anche portare altri benefici come verrà esposto nel capitolo 3. L'efficacia comunque rimane un aspetto essenziale ma allo stesso tempo sfuggente date le sue caratteristiche non oggettive nelle associazioni di rappresentanza. Infatti, non solo devono essere misurati i risultati conseguiti *ex-post* ma bisogna anche calcolare gli obiettivi preventivi anche essi quindi di natura qualitativa.

Efficienza: con tale termine si indica il livello di risorse utilizzare per ottenere un preciso ammontare di output²⁸. L'efficienza fa riferimento alla produzione. Essa può essere sintetizzata come il miglior rapporto possibile tra i fattori produttivi impiegati e i servizi erogati. Nelle associazioni di rappresentanza i fattori produttivi consistono principalmente nel tempo impiegato dal personale per compiere la prestazione. Calcolare l'efficienza in termini di produttività nelle imprese di servizi risulta perciò più complesso poiché la standardizzazione è più difficile da ottenere rispetto alla produzione di beni²⁹. L'efficienza va perseguita per un'ottimizzazione delle risorse a disposizione affinché l'equilibrio economico sia garantito, almeno nel breve periodo³⁰. Ad ogni modo si può fare riferimento a due tipi di efficienza (Bronzetti, 2007, p. 52):

- efficienza interna: fa riferimento all'efficienza come appena descritta, ossia come la gestione ottimale delle risorse a disposizione;
- efficienza esterna: questa concerne l'aspetto collegato all'efficacia. In altre parole, se date le risorse a disposizione dell'azienda è stata in grado di ottenere l'output desiderato. Questo ultimo sono da intendersi come gli obiettivi programmati. Ancora una volta qui si pone il problema del calcolo dei risultati non economici che l'azienda vuole raggiungere.

Ecco che efficacia ed efficienza appaiono come concetti legati. In pratica non può essere raggiunta l'efficienza³¹ senza l'efficacia. Poiché se l'ente non è stato efficace e non ha conseguito i suoi fini non può nemmeno essere efficiente poiché l'output desiderato non è nemmeno stato raggiunto. Si può ragionare sul fatto che con i mezzi a disposizione i risultati raggiunti fossero i migliori possibili ma allora significa che la programmazione degli obiettivi non è stata perfetta poiché sono stati assegnati dei fini impossibili da ottenere già in partenza. Inoltre, questo legame risulta essenziale se si sottolinea come l'efficienza per ciascun fattore produttivo possa essere raggiunta semplicemente abbassando il loro costo di produzione³² di contro però ne risentirebbe l'efficacia poiché andrebbe a essere colpita la qualità. Al contrario una volta individuato uno standard di qualità adatto alle

²⁸ (ibidem)

²⁹ La durata di una prestazione dipende soprattutto dalle esigenze del cliente che la richiede. Dunque, la durata varia.

³⁰ (Propersi, 1999, p. 11)

³¹ Si intende a livello totale come azienda e non come singolo fattore produttivo

³² Ad esempio, dedicando meno dettaglio ad una consulenza, e quindi tempo, ma completandola lo stesso

esigenze degli utenti si può misurare l'efficienza assicurando che siano usate il minimo delle risorse per garantire l'efficacia stabilità.

I due concetti appena esposti risultano fondamentali per concedere un giudizio positivo alla gestione dell'organizzazione. Essere in grado di raggiungere una buona efficacia senza efficienza significa spreco di risorse, viceversa indica l'incapacità di raggiungere gli scopi istituzionali. Per tale ragione risulta necessario implementare tecniche di controllo in grado di misurare e cogliere tali aspetti. Per rendere più agevole tale implementazione bisogna ricordare le peculiarità degli enti non profit. Poco anzi si è detto che l'aspetto gestionale delle associazioni rimane simile agli enti di lucro nel perseguimento dell'economicità tuttavia presentano caratteristiche non indifferenti che influiscono nel processo di controllo e direzione.

Prima di tutto bisogna ricordare come nelle aziende non profit sia assente un mercato di riferimento con il quale confrontarsi per misurare i costi e i ricavi. Il rapporto tra questi due elementi risulta sufficiente per derivare l'economicità negli enti di lucro dove il risultato economico ottenuto rappresenta la sua misura. Negli enti non profit invece sussiste una sostanziale differenza. Non nei costi e nelle uscite poiché questi possono essere misurati agevolmente attraverso i sistemi contabili bensì nei ricavi. Infatti, questi ultimi non sempre sono presenti e quando lo sono, come nel caso delle associazioni di rappresentanza, essi sono rilevati come quantità e non come qualità delle prestazioni erogate³³. Questo porta ad una mancanza di un indicatore oggettivo che definisca la misura dei risultati ottenuti. Di conseguenza l'assegnazione di obiettivi unificanti ai diversi responsabili diviene più complessa. L'assenza di una misura di sintesi per l'economicità negli enti non profit rappresenta una delle difficoltà maggiori per lo sviluppo di un sistema di controllo. Un elemento di base dal quale partire può essere trovato nel rispetto del pareggio di bilancio. Esso non assicura la completa economicità ma quanto meno permette di sapere che la gestione avviene in maniera economicamente razionale. Quello appena descritto risulta la principale differenza tra gli enti for profit e gli enti non profit ma non è l'unica. Di seguito vengono schematizzate tali divergenze grazie al contributo del professor Propersi (Propersi, 1999, p. 63):

- nelle organizzazioni for profit i prezzi dei beni e servizi sono fissati con riferimento al mercato. Negli enti non profit essi sono funzione diretta dei costi in quanto devono permettere ai ricavi conseguiti di coprire le spese sostenute;
- negli enti non profit non è possibile identificare una figura imprenditoriale in quanto non ci sono apportatori di capitali³⁴. Per tale ragione sono essenziali le capacità gestionali dei

³³ (Propersi, 1999, p. 60)

³⁴ In quanto tale gli utili non sono mai distribuiti

preposti alla loro direzione. Occorre dotarsi di esperti non soltanto in materie tecniche ma soprattutto con competenze manageriali e soprattutto la loro scelta non deve avvenire su basi politiche bensì meritocratiche;

- gli enti senza scopo di lucro presentano maggiori vincoli nella formulazione delle strategie e degli obiettivi. Queste spesso vengono già definite nello statuto e cambiarle se possibile si presenta come un processo lento;
- le imprese di lucro hanno sempre rappresentato il punto di riferimento per l'analisi aziendale. Solo negli ultimi anni si è assistito ad un'evoluzione degli strumenti di controllo a disposizione degli enti non profit i quali tuttora appaiono inadeguati in alcune organizzazioni;
- l'etica dei comportamenti e i valori sociali dei collaboratori dovrebbe avere un peso più rilevante negli enti senza scopo di lucro³⁵.

Infine, va ricordato come le associazioni di rappresentanza siano degli enti composti che utilizzano società parallele per supportare l'attività statutaria. Questi organismi paralleli nella quasi totalità dei casi formano delle società di servizi per erogare prestazioni ai propri associati. A tal fine vanno quindi ricordati quali sono le peculiarità di tali organizzazioni alla fine del controllo. A differenza della produzione di beni tangibili, i servizi non possono essere immagazzinati nel caso di poca domanda facendo così sprecare potenzialità strutturale. La qualità dei servizi non può essere verificata a priori ma solo dopo la sua erogazione. Inoltre, tale valutazione comporta un maggiore grado di soggettività³⁶. La quantificazione degli stessi risulta meno agevole rispetto a quella dei beni tangibili. Le imprese di servizi poi comprendono un'alta intensità di lavoro che rende maggiormente difficoltoso il controllo rispetto a quello delle macchine in cui il capitale utilizzato per unità di output risulta elevato³⁷.

Le ragioni appena esposte evidenziano perché enti come le associazioni di categoria devono prestare ulteriore attenzione ai sistemi di controllo. Controllo dei costi, comunicazione tra responsabili, definizione di obiettivi, raggiungimento dell'efficacia e l'efficienza sono tutti elementi per i quali non risulta più sufficiente avvalersi semplicemente di un bilancio preventivo e uno consuntivo per svolgere un'adeguata gestione economica e garantire un servizio adeguato.

³⁵ Si usa il condizionale poiché questo aspetto spesso può essere irrilevante soprattutto se viene a mancare la componente del volontariato

³⁶ Un bene tangibile risulta facile da esaminare, un servizio comporta troppe variabili che rendono difficoltoso dare un giudizio oggettivo

³⁷ (Propersi, 1999, p. 64)

2.3 Strumenti tradizionali

Per poter avere dunque tutte le informazioni necessarie per costruire una solida base di controllo sono necessari degli strumenti operativi che permettano di registrare, immagazzinare e sintetizzare tutti i dati a disposizione. Per fare questo l'associazione può ricorrere agli stessi strumenti utilizzati dalle imprese private. In particolare, si fa riferimento alle seguenti tipologie di strumenti (Bronzetti, 2007, p. 119):

- contabilità generale;
- la contabilità analitica;
- il budget;
- il report.

Questi rappresentano gli strumenti principali del controllo tradizionale. Con il termine tradizionale si intende il fatto che tali metodi risalgono a metà degli anni Settanta e da allora la quasi totalità delle aziende ha procurato di adottarli all'interno della propria struttura. Tali strumenti si presentano come mezzi validi per analizzare l'efficienza di un'organizzazione poiché si basano quasi esclusivamente su dati quantitativi. Come verrà esposto nel capitolo tre però questo rappresenta a sua volta un limite che va mitigato. Sebbene nati nelle imprese for profit questi meccanismi possono essere implementati con successo anche negli enti senza scopo di lucro come gli enti di rappresentanza. Ciò nonostante il loro utilizzo va adeguato alle specifiche caratteristiche di tali organismi. Conoscerli e saperli usare al meglio rappresenta una buona base di partenza per la costruzione di un sistema di controllo funzionale. Di seguito vengono esposti.

2.3.1 Contabilità generale

Abbreviata Co.ge si tratta di un sistema di scritture e rilevazioni contabili mediante il quale registrare gli atti svolti dall'azienda attraverso un criterio cronologico e sistematico al fine di ottenere una quantificazione del patrimonio di funzionamento e del risultato economico³⁸. Le registrazioni avvengono con riferimento ad un periodo amministrativo che usualmente corrisponde all'anno solare. I dati rilevati vengono considerati secondo un criterio economico e un criterio finanziario³⁹. Il primo fa riferimento ai ricavi, costi e le variazioni di patrimonio netto mentre il secondo agli incassi i pagamenti di denaro e le variazioni tra crediti e debiti. Esso rileva le informazioni inserite in base alla loro natura⁴⁰. Le rilevazioni vengono ordinate secondo il metodo della partita doppia. Tale metodo

³⁸ (Mussari, 2001, p. 178)

³⁹ (Bronzetti, 2007, p. 119)

⁴⁰ Ossia in base al tipo di processo produttivo che ha generato la rilevazione (es: vendita, acquisto, manodopera ecc.)

consiste nell'analisi di una registrazione sotto i due criteri prima menzionati economico e finanziario⁴¹. Attraverso l'analisi di queste informazioni vengono predisposti i documenti relativi alla gestione aziendale e a delinearne il suo andamento. La Co.ge si manifesta come un modello (Ferraro, 2015, p. 8) :

- obbligatorio: imposto dal c.c. italiano⁴² e da normative fiscali;
- sistematico: rappresenta un gruppo ordinato di scritture complesse;
- formale: deve trovare collocazione in documenti ufficiali;
- consuntivo: registra atti della gestione passata;
- cronologico: rileva le singole scritture secondo un ordine temporale progressivo;
- collaudato: segue procedure dettate dalla dottrina e dalla prassi contabile.

Grazie a queste caratteristiche la Co.ge si dimostra uno strumento di gestione affidabile attraverso raccogliere i dati in modo ordinato e preciso. Dall'altra parte la sua rigidità allo stesso tempo risulta poco efficace per un contesto continuamente dinamico come quello attuale. Sicuramente però esso rappresenta la base dalla quale prendere spunto per qualunque attività di controllo. Per svolgere la propria funzione informativa la Co.ge a sua volta utilizza degli strumenti (Ferraro, 2015):

- la prima nota: si tratta del documento in cui vengono registrati tutti gli atti di gestione in ordine di data seguendo i documenti operativi di base (fatture, contratti, ecc.);
- il libro mastro: obbligatorio per legge. Si configura come l'insieme dei conti utilizzati durante l'esercizio. Risulta impostato seguendo con aderenza il piano dei conti;
- il libro giornale: corrisponde ai fatti di gestione svolti durante l'esercizio descritti in modo dettagliato. Anche questo è obbligatorio;
- il bilancio di verifica: prospetto nel quale si può intravedere la correttezza della partita doppia e verificare i saldi dei conti allo stato attuale anche in forma grezza.

Si tratta dunque di vari registri obbligatori per legge che l'azienda deve tenere per controllare le operazioni quotidiane. Oltre ai suddetti documenti esistono altri due elementi che compongono la Co.ge ossia il piano dei conti e al bilancio di esercizio, data la loro rilevanza sono qui oggetto di un approfondimento.

⁴¹ Per approfondimenti cfr. (Ferraro, 2015, p. 12-14)

⁴² REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262

2.3.1.1 Piano dei conti

Si configura come il principale componente per la realizzazione di un valido sistema informativo aziendale. Esso deve essere creato tenendo in considerazione gli elementi salienti riguardanti le attività dell'impresa e della sua mission⁴³. La sua importanza è dovuta dalla funzione di garanzia che tale elemento rappresenta. Infatti “assicura che la conduzione della gestione aziendale risponda ad ogni livello della struttura organizzativa ed in ogni processo interno” (Bronzetti, 2007, p. 121). Il piano risulta composto dall'insieme dei conti utilizzati per la rilevazione delle scritture appartenenti al sistema contabile aziendale. Tali conti possono riguardare sia importi monetari che valori fisici. Per registrare le eventuali variazioni ciascun conto deve essere composto da due sezioni, una a sinistra il dare e quella a destra l'avere. I conti poi possono essere di tipologia differente a seconda del criterio con cui si vogliono classificare⁴⁴. La quantità e la denominazione dei conti sono lasciate alla libera scelta dalla legge. Esistono soltanto dei vincoli di natura fiscale. Per tale ragione l'organizzazione del piano dei conti può essere adattata alle esigenze esclusive di ciascuna associazione di rappresentanza. In tal modo si agevola la correttezza della collocazione dei fatti aziendali nelle scritture. In questo modo viene semplificata anche la funzione di controllo.

2.3.1.2 Bilancio di esercizio

Questo elemento si configura come il risultato finale della contabilità generale. Nasce dalla disposizione sistematica delle voci registrate nella Co.ge dopo le scritture di assestamento⁴⁵. Esso delinea la situazione economica, finanziaria e patrimoniale nonché il risultato economico ottenuto durante il periodo amministrativo. Esso rappresenta una sintesi della gestione aziendale attraverso le poste contabili contenute in esso. Il bilancio svolge due importanti funzioni, quella informativa e quella di controllo. La prima riguarda tutti i soggetti esterni che hanno un qualche interesse nella continuazione della vita aziendale (possono essere investitori, donatori, finanziatori, la PA ecc.). La seconda risulta utile per coloro che conducono l'azienda. Infatti, attraverso il controllo del bilancio gli amministratori possono constatare se ci sono stati degli scostamenti rispetto agli obiettivi definiti prima del periodo amministrativo. Nel caso siano stati commessi degli errori essi possono rendersene conto e applicare soluzioni per migliorare la performance futura. In sostanza risulta utile sia per gli stakeholders interni che per quelli esterni. Il bilancio di esercizio poi può essere confrontato con altre

⁴³ (Bronzetti, 2007, p. 121)

⁴⁴Per approfondimenti cfr. (Ferraro, 2015, p. 10-11)

⁴⁵ Sono le scritture (di completamento, integrazione, rettifica e ammortamento) atte a trasformare i valori di conto in voci di bilancio.

imprese dalle caratteristiche simili in modo da creare un benchmark, dunque un punto di riferimento per indirizzare i traguardi futuri. Inoltre, il paragone può essere effettuato tra i bilanci aziendali di anni diversi per permettere di trarre conclusioni utili al miglioramento dell'impresa. Per tali ragioni risulta fondamentale che il bilancio sia redatto seguendo principi omogenei. Non a caso il bilancio di esercizio è un documento obbligatorio per legge⁴⁶. Sebbene alcuni pochi enti ne siano esclusi, le associazioni di rappresentanza che utilizzano società di capitali strumentali hanno l'obbligo di redigerlo. Esso deve essere composto da⁴⁷ :

- lo stato patrimoniale: in questo prospetto viene esposto il patrimonio di funzionamento dell'azienda ottenuto dall'inventario⁴⁸. Segue lo schema definito dall'art. 2424 del c.c. nel quale vengono evidenziati gli impieghi (immobilizzazioni e attivo circolante) e le fonti (mezzi propri e di terzi) del capitale;
- il conto economico: qui vengono rilevati i componenti positivi e negativi di reddito che si sono verificati durante il periodo amministrativo. Il suo contenuto è descritto dall'art 2425 del c.c. Il risultato economico dell'esercizio deriva dalla differenza tra i suddetti componenti;
- il rendiconto finanziario: definito dall'art. 2425-ter del c.c. riguarda l'esposizione delle disponibilità liquide dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio e di quello precedente. Può essere calcolato con due metodi quello diretto e quello indiretto⁴⁹;
- la Nota integrativa: si tratta non più di un prospetto a forma di schema ma di commenti scritti dagli amministratori per favorire la comprensione e la chiarezza delle poste inerenti agli schemi dello stato patrimoniale e il conto economico. Il contenuto della nota viene definito dall'art. 2427 del c.c.

Oltre ad assicurare lo stesso schema per le imprese di medio- grandi dimensioni⁵⁰ la legge definisce i criteri che devono sovrastare le iscrizioni inserite nel bilancio. In particolare, nell'art. 2423 del c.c. viene esplicitato come il bilancio debba essere iscritto in modo chiaro, corretto e veritiero. Con chiaro si intende facilmente comprensibile a qualunque persona possieda nozioni di contabilità. La verità e la correttezza si indica per il comportamento degli amministratori che devono agire in buona fede cercando di dare una rappresentazione più vicina al vero possibile nonostante in alcune poste contabili la definizione oggettiva da annotare in bilancio sia quasi impossibile da definire. Inoltre, l'art.2423-bis del c.c. enuncia i principi che devono essere osservati durante la redazione del bilancio, ossia:

⁴⁶ Art. 2423 (REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262).

⁴⁷ Qui si fa riferimento agli enti di rappresentanza che non hanno l'obbligo di utilizzare i principi IAS/IFRS

⁴⁸ Per approfondimenti cfr. art. 2217 (REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262)

⁴⁹ Per approfondimenti cfr. OIC 10

⁵⁰ Le imprese con bilancio abbreviato e le microimprese sono esonerate da tali obblighi.

- continuità: le valutazioni delle poste di bilancio vanno effettuate con il presupposto che l'azienda continui ad operare nel tempo. Ossia non in ottica di liquidazione;
- prudenza: significa iscrivere in bilancio i componenti positivi solo se realizzati effettivamente alla chiusura di esercizio. Al contrario ogni perdita e onere vanno contabilizzati anche se incerti e presunti;
- costanza: i criteri di valutazione⁵¹ delle poste devono essere mantenuti da un esercizio all'altro. Sono ammesse deroghe purché giustificate nella nota integrativa;
- separazione: se in una singola trovano corrispondenza due o più elementi eterogenei, ciascuno di quelli elementi va valutato secondo il proprio criterio di valutazione;
- competenza: gli oneri e i ricavi vanno indicati se la loro manifestazione economica rientra nel periodo di esercizio a prescindere dalla data di pagamento o di incasso;
- prevalenza della sostanza sulla forma: la sostanza operativa del contratto ha la precedenza sul suo aspetto formale per quanto riguarda la sua rappresentazione in bilancio⁵².

Le disposizioni di legge mirano ad aumentare la credibilità e la trasparenza dei documenti contabili offerti dall'azienda agli stakeholders esterni. Allo stesso tempo però la struttura con la quale devono essere presentate le informazioni in bilancio rischia di non soddisfare le esigenze di controllo necessarie per ottenere un quadro più completo sulle dinamiche aziendali. Per tale motivo si può ricorrere all'analisi di bilancio. Con questo termine si intende il processo logico che partendo dai dati di bilancio rielabora, misura e calcola nuove misure di sintesi utili al fine di dare un giudizio su precisi sviluppi aziendali⁵³. Dunque, il primo passo per effettuare un'analisi di bilancio è quello di "ricomporre i dati di bilancio sulla base di regole precise e definite in funzione della lettura che di quei dati si vuole fare" (Cigna, 2019, p. 8). In tal modo si ottengono informazioni aggregate con significato superiore rispetto allo schema previsto dal c.c. La riclassificazione può riguardare sia le voci dello stato patrimoniale che quelle del conto economico (Cigna, 2019, p. 10-42)

- per lo SP si distinguono la riclassificazione funzionale (funzione impieghi e fonti) e quella finanziaria (criterio temporale);
- per il CE l'analisi riguarda soprattutto i costi sostenuti. I metodi più utilizzati sono quelli a costo del venduto (criterio destinazione), a margine di contribuzione (differenza fissi e variabili), a valore aggiunto (interni ed esterni).

Una volta convertito il bilancio l'analisi può essere svolta attraverso due modalità. L'analisi per

⁵¹ Per approfondimenti cfr. art. 2426 (REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262)

⁵² Esistono delle controversie su tale principio. Per approfondire cfr. Facchini, 2016 p. 9-12.

⁵³ (Cigna, 2019, p. 3)

indicatori e l'analisi per flussi. Gli indicatori sono informazioni utili a comprendere ulteriormente qualunque grandezza aziendale. Si ottengono dal confronto tra due o più grandezze. Nello specifico si parla di margini(aggregati), margini(delta) o indici(rapporto)⁵⁴. Gli indicatori sono molti, i più conosciuti probabilmente sono quelli inerenti alla redditività come il ROE e il ROI. Ogni organizzazione secondo le proprie caratteristiche deve individuare gli indicatori che più si ritengono opportuni. L'analisi dei flussi invece si concentra sul fabbisogno di liquidità dell'impresa e in particolare sulla sua qualità, misura e modalità di copertura. Dunque, l'oggetto di tale studio risulta essere il rendiconto finanziario. Il prospetto demandato a evidenziare il cash flow dell'organizzazione. L'analisi di bilancio può essere sfruttata sia dai soggetti interni sia dai soggetti esterni per ricavarne gli elementi ritenuti più significativi.

La contabilità generale dunque costituisce l'elemento base del controllo di gestione. Rappresenta un contenitore di dati aziendali punto di partenza di qualunque decisione aziendale dalla quale poi nasce il bilancio di esercizio. Le sue caratteristiche, i metodi e l'integrazione rimangono invariati negli enti di categoria rispetto alle aziende private. La sua obbligatorietà risulta utile quando si tratta di effettuare confronti con altri bilanci. La struttura rigida però può minare la rilevanza di alcune informazioni. A tale scopo l'organizzazione necessita di uno strumento contabile che permetta un coordinamento più personalizzato e più approfondito della propria struttura organizzativa. Questo strumento è la contabilità analitica.

2.3.2 Contabilità analitica

Abbreviata Co.an. la contabilità analitica o contabilità gestionale rappresenta un sistema di rilevazione contabile in cui è possibile rilevare analiticamente i costi e i ricavi che compongono una qualunque tipologia di oggetto. L'oggetto di riferimento può essere qualsiasi cosa (un processo, un'attività, un prodotto, ecc.).⁵⁵ La Co.an. risulta estremamente legata alla Co.ge. poiché questa ultima rappresenta la base dati necessaria per rielaborazione gestionale. Nonostante questo, le due classi di contabilità presentano obiettivi differenti. La Co.ge mira a determinare il reddito di periodo. La Co.an. invece stabilisce il risultato economico di un particolare oggetto⁵⁶. Questo permette uno studio molto più approfondito delle dinamiche aziendali poiché gli oggetti possono essere disaggregati più minuziosamente in modo da ricavare ulteriori informazioni. Grazie a tale analisi la Co.an. permette di rispondere accuratamente a domande essenziali per un efficiente

⁵⁴ (ivi p.44)

⁵⁵ (Bronzetti, 2007, p. 156)

⁵⁶ (Giusepponi, 2009, p. 459)

gestione aziendale⁵⁷. Il punto di partenza per ogni decisione aziendale risulta sempre il costo poiché senza il costo non possiamo determinare il prezzo⁵⁸ e di conseguenza neanche i ricavi. Per tale motivo la Co.an viene utilizzata principalmente sull'individuazione e allocazione puntuale (per quanto possibile) dei costi aziendali. Infatti, la contabilità gestionale segnala i costi in base alla destinazione ossia la posizione interna all'azienda che assorbe effettivamente quei costi. Questi ultimi possono essere di vario tipo a seconda del criterio con cui sono valutati. Classificarli risulta preliminare per comprendere la struttura dei costi che compongono l'organizzazione. Senza entrare nel dettaglio delle categorie di costo⁵⁹ si segnalano soltanto due tipologie di costi la cui corretta allocazione risulta più complessa rispetto alle altre: i costi indiretti e i costi comuni. Queste due tipologie di costi non sono imputabili ad un unico oggetto (indiretti) o ad un'unica area di produzione (comuni). Per riuscire a distribuirli in modo corretto si necessita di una base di ripartizione che può essere su base unica o su base multipla. Ossia una o più quantità di riferimento che risultano proporzionalmente relazionati a tutti i costi comuni in modo da distribuirli equamente secondo le quantità consumate⁶⁰. Per riuscire in un'adeguata allocazione dei costi l'azienda deve valutare due elementi. Il primo riguarda la scelta della configurazione di costo e il secondo attiene ai centri di responsabilità, abbreviato CdR.

La configurazione di costo riguarda il metodo con il quale vengono attribuiti i costi. Se ne segnalano i tre (Giusepponi, 2009, p. 464-467):

- costi speciali (direct costing): questo approccio si basa sulla differenza tra costi variabili e costi fissi. In particolare, ad ogni oggetto vengono attribuiti soltanto i costi variabili mentre quelli fissi sono da considerarsi costi di periodo che vanno remunerati attraverso il margine di contribuzione. Ovvero la differenza tra il prezzo e i costi variabili. Di conseguenza i costi fissi verranno semplicemente dedotti dal risultato economico finale⁶¹;
- costo pieno (full costing): in questo caso vengono considerati tutte le tipologie di costo. Questo metodo si fonda sulla distinzione tra i costi diretti e quelli indiretti e sull'imputazione nei CdR. In tale modo è possibile stabilire il rendimento che deriva da ciascun oggetto;
- ABC (Activity based costing): si tratta di un approccio innovativo rispetto ai precedenti due. Qui vengono considerati sia i costi diretti sia quelli indiretti per la produzione di specifiche

⁵⁷ Ad esempio, a quale prezzo vendere un prodotto, quanta materia prima è necessaria, quanto costa effettivamente.

⁵⁸ Risulta possibile guardando i concorrenti magari ma non sarebbe efficace quanto una stima puntuale.

⁵⁹ Per approfondimenti cfr. (Anthony & Young, 2002)

⁶⁰ (Bronzetti, 2007, p. 165)

⁶¹ A titolo di completezza esiste anche il direct costing evoluto che considera imputabile anche i costi fissi diretti.

attività (es. raccolta fondi). Consiste nella scomposizione dei centri di costo in attività elementari nelle quali vengono individuate i generatori di costo (cost driver) che costituiscono il motivo dell'insorgere di tali costi. In tale modo si calcola il consumo del centro di costo per ciascuna attività⁶².

Quale sia il metodo migliore dipende dalle caratteristiche di ciascuna realtà. Certamente il direct costing risulta più semplice da calcolare ma meno preciso rispetto al metodo dei costi pieni. L'ABC può funzionare se esiste una logica per centri di attività. Dipende appunto dalla forma che assume l'organizzazione aziendale. Per tale motivo ai fini del controllo risulta fondamentale la suddivisione in CdR.

2.3.2.1 Centri di responsabilità

Per aumentare la funzionalità del controllo risulta conveniente suddividere l'impresa in singole sub-unità aziendali in base ai criteri ritenuti più idonei secondo le caratteristiche aziendali⁶³. Queste divisioni sono definite centri di responsabilità economica. Per ciascuna di queste unità si nomina un dipendente (generalmente manager di funzione o area) che sarà responsabile degli obiettivi assegnati in termini di output per quella determinata unità aziendale. La responsabilizzazione nel controllo di gestione risulta fondamentale per la sua adeguata accettazione. Infatti, i risultati devono essere imputati a qualche soggetto all'interno dell'organizzazione. Sia per comprendere le ragioni che hanno portato al raggiungimento o meno degli obiettivi sia per incentivare o disincentivare le azioni che le hanno conseguite. Le tipologie di CdR sono numerose perché variano non solo in base al settore, ma al tipo di struttura organizzativa⁶⁴. Tra questi si trovano i centri di costo. Ossia le unità organizzative in cui i costi sostenuti per alimentare il processo produttivo vengono aggregati. Il supervisore del centro qui deve focalizzarsi sul consumo delle risorse. I centri di costo poi possono essere suddivisi in centri di costo produttivi, di servizi e funzionali. I centri produttivi sono anche chiamati finali poiché hanno ad oggetto tutte le risorse necessarie per creare un prodotto o servizio e l'attribuzione dei suoi costi sono facilmente individuabili (es. l'area assemblaggio). I centri di servizi e di funzione invece costituiscono centri intermedi poiché essi partecipano all'attività di altri CdR (es. amministrazione, pulizie) quindi i loro costi non sono immediatamente allocabili. Per tale ragione dopo aver individuato i costi dei centri finali si procede a calcolare il costo per ciascun

⁶² Per approfondire (Giusepponi, 2009, p. 467-469)

⁶³ Ad esempio, si possono dividere in tipologia di attività, fase di produzione, criterio geografico ecc.

⁶⁴ Normalmente si fa riferimento ai centri di costo, di ricavo, di profitto, di spesa di investimento. Per approfondimento cfr. (Merchant, Stede, & Zoni, Sistemi di controllo di gestione: misure di performance, valutazione e incentivi, 2014, p. 121-124)

centro intermedio e successivamente si distribuisce a seconda della base di ripartizione scelta nei centri finali. Questo è il metodo usato per allocare i costi col metodo dei costi pieni.⁶⁵

La Co.an si presenta dunque uno strumento fondamentale per il processo decisionale. Riesce a collegare i centri divisionali con gli obiettivi prefissati. Fornisce le informazioni determinanti per la scelta di prezzi, investimenti, *make or buy*, ecc.⁶⁶. Una contabilità gestionale efficace quindi dipende dai fattori di struttura organizzativa e gli scopi che essa deve chiamare a svolgere. Il grado di profondità dipenderà quindi dalle necessità informative che hanno i dirigenti. Si deduce quindi che la Co.an. è facoltativa e rappresenta uno strumento di controllo interno all'azienda. A differenza della Co.ge che rappresenta il mezzo principale per l'analisi degli stakeholders esterni. Per garantire un buon funzionamento ad ogni modo è necessario un'integrazione corretta tra le due contabilità a prescindere dal sistema di collegamento usato.⁶⁷ La Co.an inoltre può essere usata non solo come strumento consuntivo ma anche preventivo. Infatti, le informazioni da essa rilevate possono essere utilizzate per creare un benchmark per gli obiettivi futuri e ipotizzare dei costi standard. Ossia dei "costi misurati ex-ante in modo rigoroso, sulla base di parametri tecnici che si riferiscono a condizioni produttive ideali" (Ricco, 2014, p. 28). Questi costi stanno alla base per la costruzione del prossimo strumento di controllo esaminato ossia il budget.

2.3.3 Budget

Più correttamente a questo documento ci si riferisce col termine budget operativo, per brevità d'ora in poi budget, e si configura come l'ultimo tassello dei cicli di pianificazione,. I cicli di pianificazione si suddividono in tre processi gerarchici e sequenziali (Merchant, Stede, & Zoni, 2014, p. 139-140):

- la pianificazione strategica⁶⁸: in questa fase vengono identificati gli obiettivi e i fabbisogni necessari all'impresa per raggiungerli in un'ottica di medio lungo termine (5-10 anni);
- la programmazione finanziaria (o capital budgeting): qui i vengono concepiti i piani di azione a medio termine (1-5 anni) per raggiungere le finalità (predisposte in sede strategica);
- budget operativo: oggetto di questo paragrafo.

Il budget viene qui approfondito a dispetto degli altri due fasi innanzitutto perché rappresenta uno dei meccanismi di controllo più diffuso e formalizzato nelle imprese⁶⁹. Inoltre, i cicli di

⁶⁵ (Giusepponi, 2009, p. 464)

⁶⁶ Grazie all'approccio dei costi differenziali (Bronzetti, 2007, p. 170)

⁶⁷ (Bartoli, 2004)

⁶⁸ In questa sede prende forma la strategia dell'impresa di cui si farà cenno nel capitolo 3.3

⁶⁹ (Merchant, Stede, & Zoni., 2013, p. 140)

pianificazione risultano nettamente scissi solo nelle grandi strutture aziendali. Nelle piccole organizzazioni, come appunto le sedi provinciali delle associazioni di rappresentanza, il processo di pianificazione, programmazione e budgeting usualmente viene effettuato in un iter unico con cadenza annuale⁷⁰.

Spesso risulta composto dai documenti di bilancio previsionali⁷¹. Il budget identifica gli obiettivi futuri a breve termine (1 anno) che l'organizzazione deve conseguire nell'esercizio successivo in coordinamento con i piani strategici. Gli obiettivi sono fissati in termini quantitativi e monetari. Dunque, il budget si configura non soltanto come un mezzo di controllo con il quale verificare se i risultati preventivamente fissati sono stati raggiunti ma anche uno strumento di programmazione aziendale che funge da guida per il management e i centri di responsabilità nelle azioni da effettuare per raggiungere una performance soddisfacente⁷². In tal modo dunque il budget si configura anche come mezzo di incentivazione per il personale poiché li condiziona se non per ottenere una ricompensa⁷³ almeno per evitare le conseguenze negative⁷⁴ del non raggiungimento dei traguardi fissati. Tali obiettivi ad ogni modo devono tenere conto che la sfida imposta deve essere stimolante ma allo stesso tempo raggiungibile, inoltre il coinvolgimento dei responsabili nella fissazione di tali scopi aumenta la probabilità che essi possano raggiungerli⁷⁵. I sub-obiettivi assegnati a ciascun centro devono essere coerenti e concorrenti. *“Coerenti in quanto non devono confliggere tra di loro e concorrenti in quanto, insieme, contribuiscono alla realizzazione dell'obiettivo comune”* (Bronzetti, 2007, p. 174). Sebbene copra un anno questo documento può essere suddiviso in più sottoperiodi per esigenze interne normalmente a cadenza mensile o trimestrale. Questo permette di segnalare tempestivamente gli scostamenti e agire di conseguenza. Nella struttura del budget si deve rispecchiare perfettamente la struttura dell'azienda divisa nei centri di responsabilità con i relativi gestori. A ciascun centro vengono assegnate delle risorse in base al fabbisogno necessario stabilito in sede di programmazione. Per redigere un budget efficace è necessario conoscere le dinamiche e i processi che contraddistinguono l'azienda. Per tale ragione risulta ancora preferibile coinvolgere i responsabili di ciascuna area. Per delineare meglio alcuni aspetti di gestione l'azienda può stilare un budget per ciascuno di questi elementi. Ad esempio, può essere redatto un budget degli investimenti oppure per le vendite⁷⁶. Una volta elaborati quanti prospetti necessari essi vanno poi a confluire in un unico documento denominato master budget o budget generale.

⁷⁰ (ibidem)

⁷¹ SP e CE economico previsionali con le rispettive voci

⁷² (Bronzetti, 2007, p. 172)

⁷³ Possono essere monetarie (es. bonus) o non monetarie (es. ferie extra)

⁷⁴ Richiami verbali, reputazione compromessa ecc.

⁷⁵ (Merchant, Stede, & Zoni, 2014, p. 144)

⁷⁶ Per approfondimenti su tutti i tipi di budget cfr. (Bronzetti, 2007, p. 179-190)

Per la realizzazione del budget risulta necessario definire delle linee guida tra coloro che sono chiamati a comporlo. Esse si configurano come “*norme di attuazione dei piani strategici e indicazioni utili sulla base delle quali viene stilato il piano di azione e, conseguentemente vengono preventivati i valori per il futuro*” (Zoni, 2013, p. 312) . Il processo formale del budget può essere affrontato stilando un calendario di budget attraverso il quale vengono stabiliti i partecipanti, i tempi, le attività da svolgere e i risultati da ottenere per ciascuna fase di elaborazione⁷⁷. Nelle grandi organizzazioni viene predisposto un comitato di budget. Nelle piccole realtà come quella delle associazioni di rappresentanza redigerlo solitamente è compito del preposto con la collaborazione del capo amministrativo. Inizialmente possono essere eseguite delle bozze. Una volta constatata la fattibilità tecnica ed economica può essere realizzata la versione definitiva. Tutti questi fattori influenzano la durata del processo che normalmente risulta di tre o quattro mesi per avere una versione stabile.

Tra le scelte più importanti da effettuare si trova quella della configurazione del budget. Si delineano qui due tipologie di scelte principali:

- il budget a base zero (*Zero based budget*): attraverso questo prospetto le decisioni in merito alle attività da effettuare e le spese da tagliare vengono effettuate *ex-novo*. Ossia senza considerare l’andamento degli anni passati. Risulta ideale quando nell’impresa c’è una prevalenza di costi discrezionali⁷⁸. La sua preparazione richiede tempistiche più lunghe e maggiore impegno da parte dei soggetti coinvolti nella sua redazione⁷⁹;
- il budget incrementale: questa è la forma più tradizionale con cui viene eseguito il budget. Parte dalla base del budget fatto in precedenza e attraverso un’analisi a consuntivo verifica se ci sono stati degli aumenti o delle diminuzioni dei livelli di attività (assunzioni, investimenti, ecc.) o dei costi per ciascuna voce. In base a questi poi vengono fissati i nuovi parametri. Questo risulta l’approccio più utilizzato nelle aziende esso infatti richiede meno tempo avendo già una base di partenza ma allo stesso tempo si trascina le eventuali lacune degli anni passati.

Una volta definito il budget bisogna pensare al suo processo di aggiornamento periodico attraverso il quale modificare se necessario le decisioni stabilite precedentemente. Il processo di revisione del budget si configura in tre metodi (Zoni, 2013, p. 310):

⁷⁷ (Zoni, 2013, p. 310)

⁷⁸ Quindi non obiettivamente quantificabili

⁷⁹ Per approfondimenti cfr. (Mussari, 2001, p. 316)

- budget flessibile: in questo caso tutti per tutti i valori influenzati dai volumi vengono ipotizzati diversi scenari⁸⁰. In tal modo si fanno delle ipotesi preventive da confrontare poi con lo scenario effettivamente realizzato a consuntivo. Per tali ragioni rappresenta un metodo molto applicato nelle aziende.
- *revised budget*: si tratta di un vero e proprio rimodellamento del master budget. Viene rivisto completamente in ogni sua componente. Per tale ragione richiede più impegno e tempo rispetto a quello flessibile.
- budget scorrevole: in tale metodo si ricorre ad una revisione continua. Infatti, una volta che il periodo di riferimento termina si procede immediatamente ad elaborare quello successivo⁸¹.

L'utilizzo di questi metodi viene delineato dalla professoressa Zoni. “Le aziende italiane di medie dimensioni contemplano, in media, una revisione di budget da effettuare nei primi mesi del periodo di budget, applicano il budget flessibile nell’analisi degli scostamenti, ma non utilizzano, nella stragrande maggioranza dei casi, il budget scorrevole” (Stamerra; Zoni 2006 cit. Zoni, 2013 p. 311). Da sottolineare però che la revisione del budget avviene raramente negli enti non profit. Prima di tutto per mancanza di personale e di tempo. Inoltre, basandosi sulla credenza di un ambiente stabile e poco dinamica i dirigenti sono poco propensi a spenderci risorse⁸². Il budget pur essendo uno strumento valido per il coordinamento della gestione aziendale non risulta privo di critiche da parte dei professionisti⁸³. Esso infatti risulta costoso dal punto di vista del tempo da investire. La sua mancanza di revisione può mettere a repentaglio il conseguimento degli obiettivi per i responsabili. Questo può influire sulla loro motivazione personale e conseguentemente sulla performance. Inoltre, la costante focalizzazione sulle finalità monetarie può portare ad uno scollegamento della strategia. Per tali ragioni sono proposti a modelli alternativi al budget. Tra questi spicca l’approccio *Beyond Budgeting*⁸⁴ (Oltre il budgeting). Senza entrare nel merito si indica solo che si configura come un modello senza schemi rigidi e più flessibile rispetto al budget tradizionale. Nonostante le critiche il budget risulta come già espresso uno degli strumenti più diffusi a livello manageriale. Questo perché presenta dei vantaggi. Esso è in grado di simulare le ipotesi di gestione inoltre può guidare, valutare, coordinare, formare e responsabilizzare i dipendenti. Ma soprattutto il successo del budget è dovuto alla sua assimilazione nella cultura aziendale odierna. Praticamente ogni dipendente di qualunque settore, di qualunque paese

⁸⁰ Ad esempio, ipotizzo che 100 clienti usufruiranno della contabilità questo trimestre piuttosto che 150 o 200 ecc.

⁸¹ Se è mensile si ricorre a sviluppare il mese successivo, è trimestrale il trimestre e così via.

⁸² (Bronzetti, 2007, p. 176)

⁸³ (Merchant, Stede, & Zoni, 2014, p. 151)

⁸⁴ Per approfondimenti cfr. (Hope & Fraser, 2003)

comprende il significato di budget e del suo funzionamento. Per tale motivo risulta difficile pensare di farne a meno e introdurre metodi totalmente nuovi. Nonostante questo, chi scrive pensa che con un approccio ben studiato, già testato empiricamente e funzionale un cambiamento in meglio risulta sempre possibile.

Per concludere si vuole ricordare che le informazioni e i dati ricavati dall'analisi consuntiva del budget vanno riportati e sintetizzati in un apposito prospetto. Tale prospetto prende il nome di report aziendale il quale rappresenta lo strumento di seguito esposto.

2.3.4 Report aziendale

Il report aziendale si configura come un documento utilizzato per comunicare le informazioni all'interno e all'esterno dell'impresa. Esso ha la funzione di trasmettere i risultati conseguiti e permette di analizzare gli eventuali scostamenti con gli obiettivi fissati in sede di programmazione. Esso deve riuscire ad evidenziare un confronto sia nel tempo che nello spazio oltre che l'identificazione dei cambiamenti nel contesto interno ed esterno⁸⁵. Segnalare delle tendenze temporali o punti di riferimento in aziende simili risulta importante poiché permettono di evidenziare i punti di forza e di debolezza dell'organizzazione ma essi devono sempre essere ancorati alla programmazione interna per permettere una valutazione di gestione corretta. A seconda del loro scopo possono essere individuate tre tipologie di report (Serpelloni & Simeoni, 2002, p. 347):

- di conoscenza: questi documenti hanno il compito di diffondere le conoscenze generali tra responsabili all'interno dell'organizzazione attraverso prospetti non standardizzati. Le informazioni possono riguardare il contesto aziendale o altre informazioni non per forza attinenti all'attività specifica di ciascun responsabile. Questo tipo di report può essere:
 - di routine: ossia report con dati standard, caratteristiche periodiche che viene distribuito con scadenze periodiche e prefissate;
 - di approfondimento: tali documenti vengono elaborati solo su specifiche richieste da parte di soggetti predeterminati⁸⁶ e contengono informazioni dettagliate e analitiche,
 - ad hoc: vengono predisposti solo su questioni o problematiche precise. Presenta un modello non strutturato con dati non standard ma raccolti appositamente;

⁸⁵ (Giusepponi, 2009, p. 531)

⁸⁶ Sia interni che esterni

- di controllo: tali documenti presentano informazioni inerenti ai parametri sui quali i capi di aree e attività sono responsabilizzati. Risultano dunque molto più specifici rispetto a quelli di conoscenza pur mantenendo una struttura standardizzata;
- decisionali: in questo caso i report risultano strettamente collegati a una o più decisioni da prendere e forniscono soltanto i dati contingenti a tale questione.

Il report quindi rappresenta un mezzo fondamentale nel processo decisionale dei *manager*. Infatti, questi ultimi hanno sempre più bisogno di informazioni di qualità. Questo significa che non va inserito nel report ogni singolo dato trovato. Solo quei dati che si ritengono cruciali per il processo decisionale dovrebbero essere immessi nel documento. Ossia che presentano un grado di strumentalità idoneo a tal fini. Dunque, va effettuata una riflessione sui contenuti ed evitare un approccio “butta tutto dentro”⁸⁷. Attraverso questi documenti viene richiamata l’attenzione dei responsabili, i quali devono riuscire a identificare le variabili che presentano delle preoccupazioni e ad applicare le eventuali azioni correttive.

L’aggregazione di tutti i report in un sistema organico costituisce dunque il sistema di reporting. Tale sistema deve essere costruito tenendo conto delle caratteristiche aziendali quali il settore di riferimento, la struttura organizzativa, l’attività svolta e la struttura tecnico-contabile⁸⁸. Con questa ultima in particolare devono risultare collegamenti ben definiti e marcati poiché i report tradizionali sono prevalentemente formati da misure quantitativo-monetarie. Tali dati sono centrali nella funzione del controllo poiché eliminano la vaghezza e l’approssimazione delle informazioni. Allo stesso tempo però non risultano esaustivi nel definire tutti gli aspetti di gestione⁸⁹ legati alla creazione di valore aziendale. Per tale motivo occorre usare misure extra-contabili o ricorrere all’elasticità del linguaggio verbale se necessario⁹⁰. Se risulta opportuno i report possono essere composti anche da grafici, tabelle o altre forme espositive.

In quanto attiene alla struttura organizzativa i rapporti informativi devono essere tarati in accordo ai livelli gerarchici in modo da aumentarne la sua utilità. In particolare, possono essere individuati due tipi di reporting (Bronzetti, 2007, p. 196):

- reporting strategico direzionale: sono le informazioni rivolte al top management. Esse in generale devono avere un carattere sintetico e allo stesso tempo generale che permetta all’alta direzione di avere un ampio panorama sullo stato attuale dell’aziendale e

⁸⁷ (ivi. P.536)

⁸⁸ (Bronzetti, 2007, p. 193)

⁸⁹ In primis degli elementi intangibili

⁹⁰ (Giusepponi, 2009, p. 536)

sull'effettività delle strategie. Presentano un alto grado di aggregazione che si concentra quasi esclusivamente su misure monetarie e contabili;

- reporting operativo: si tratta dei documenti destinati a ciascuna area operativa e ai suoi responsabili. I dati qui raggiungono un carattere molto più approfondito e specifico riguardo i differenti elementi. Questi tipi di report vengono rilasciati più frequentemente rispetto alle loro controparti direzionali. Oltre le misure finanziarie vengono inseriti anche dati tecnici, qualitativi ed extracontabili.

Quindi i report non sono sempre uguali. Essi non cambiano solo in base al tipo di area di riferimento come pare scontato ma anche lo spessore delle informazioni. Più si scende nella scala gerarchica e più tali documenti diventano specifici e approfonditi.

Un report ideale od ogni modo deve contenere delle caratteristiche che ne aumentano l'efficacia e l'utilità aziendale. Tali proprietà vengono di seguito esposte grazie al contributo di (Serpelloni & Simeoni, 2002, p. 351-352):

- tempestività: questo forse rappresenta la caratteristica più importante nella trasmissione delle informazioni. Un rapporto accurato nei minimi dettagli, pulito, chiaro ma perennemente in ritardo risulta un report inutile. Prendere delle decisioni su dei dati non perfetti ma tempestivi risulta molto più importante che il contrario⁹¹. Nel primo caso quantomeno il decisore ha una base su cui fare affidamento. Nel secondo caso nel momento del bisogno non ci si può basare su niente. Per tale ragione il *just-in time* deve essere la priorità assoluta;
- rilevanza: come già detto devono essere incluse soltanto quelle informazioni che presentano utilità;
- controllabilità: i destinatari delle informazioni dovrebbero essere in grado di azionare le leve per correggere gli eventuali errori. Portare un report a chi non possiede potere, autorità o capacità di incidere in esso si traduce in uno sforzo inutile;
- selettività: in accordo con la rilevanza va fatta una selezione dei dati in base alla loro criticità;
- attendibilità: i dati devono essere accurati e provenire da fonti attendibili. Se possibile colui che immette le informazioni nel documento dovrebbe fornire la motivazione di tale scelta;

⁹¹ Sempre che non ci siano dei dati evidentemente fuorvianti che possono portare a decisioni errate

- **comprensibilità:** le informazioni immesse devono risultare chiare nella lettura e avere un filo logico. Vanno evitate le ridondanze e la densità. I riferimenti agevolmente indicati. Inoltre, gli eventuali grafici e tabelle devono portare a delle evidenze facilmente intuibili;
- **confrontabilità:** come già espresso i dati devono essere predisposti in modo tale da permettere il confronto con report passati e con documenti di imprese appartenenti allo stesso settore. Ma ancora più determinante devono essere confrontabili con i documenti interni all'azienda. Nello specifico al budget operativo poiché da questo confronto nasce l'analisi che è in grado di determinare l'efficacia ottenuta dall'azienda fino a quel momento;
- **bilanciamento:** si tratta di conciliare le stime puntuali con la rapidità di consegna;
- **flessibilità:** i report devono essere sempre pronti anche in caso di esigenze informative improvvise tenendo a mente il bilanciamento prima espresso.
- **frequenza:** la frequenza ideale per la presentazione dei report dovrebbe essere quella continua solo in tal modo si possono monitorare ed effettuare gli aggiustamenti tempestivamente. Per ragioni di risorse questo non risulta sempre possibile pertanto occorre ricordare ancora una volta il *trade-off* tra accuratezza dei dati e tempestività.

Un report che non presenti gli elementi appena nominati è da considerarsi poco efficace poiché la sua utilità risulta minore a quella che ci si aspetta. Per quanto attiene al processo di costruzione del sistema di reporting esso trova il suo primo tassello nel confronto tra il budget operativo e i risultati consuntivi dove vengono identificati gli scostamenti globali sia per quanto riguarda i dati elementari che gli indicatori di *performance*⁹². Successivamente gli scostamenti globali vengono disaggregati per identificare gli scostamenti elementari ai quali verrà attribuita una responsabilità nei vari livelli gerarchici dell'organizzazione. Infine, si individuano le eventuali azioni correttive da adottare⁹³. Si conclude affermando che anche se questo elemento è stato esposto come strumento isolato in realtà tutti anche tutti gli strumenti prima esposti possono essere prospetti di report. Infatti, la Co.ge genera il report per eccellenza dei soggetti esterni all'azienda ossia il già illustrato bilancio di esercizio. La Co.an può fornire report sui differenti CdR stampandoli direttamente dalla struttura informatica- gestionale. Infine, il documento di budget, come già accennato, attraverso la collocazione di una colonna in cui immettere adiacente ai risultati programmati diventa lo strumento principale per delineare l'analisi degli scostamenti. Questo grado di interconnessione tra tutti gli strumenti non deve sorprendere poiché formano le fondamenta di ciascun sistema di controllo di gestione. Insieme creano un circolo continuo di verifica-programmazione e controllo.

⁹² Riferiti al livello di raggiungimento degli obiettivi preventivi

⁹³ (Bronzetti, 2007, p. 198-199)

2.4 Importanza dei supporti informatici per il sistema di controllo

Tutti gli strumenti appena esposti si basano dunque sulla gestione di dati e informazioni che risulta necessario organizzare, analizzare e conservare per permettere di prendere decisioni a breve e lungo termine. La gestione di tali informazioni nel mondo attuale avviene attraverso il supporto di sistemi informatici contabili che permettono di semplificare le funzioni di controllo e ridurre i costi.

Attraverso essi risulta possibile conservare tutte le informazioni in unico posto. Dunque, i dati vengono inseriti nell'apposito sistema dove vengono preservati nella memoria di tale programma e possono essere richiamati in qualunque momento sia necessario attraverso la loro ricerca. Infatti, sono in questi sistemi che attualmente trovano collocazione il piano dei conti riguardante la Co.ge e i centri di costi attinenti alla Co.an. Pertanto, le risorse necessarie a controllare una notevole mole di dati vede ridursi grazie all'apporto della tecnologia. Altro fattore importante è la diminuzione di possibili errori umani infatti le informazioni non devono più essere trascritte da una parte all'altra ma vengono tutte salvate all'interno del software. Inoltre, agevola la condivisione delle informazioni infatti chiunque vi abbia accesso vedrà sempre le stesse informazioni. I vantaggi dei sistemi informatici potrebbero continuare a lungo ma va oltre gli scopi di questo elaborato. La presenza di un sistema informativo contabile oramai trova spesso luogo all'interno di un sistema integrato gestionale o ERP (*Enterprise Resource Planning*). Esso si riferisce ad un insieme di applicazioni riguardanti ogni area dell'organizzazione e permette di gestire in tempo reale le informazioni come un unico meccanismo centralizzato dove i dati immessi vengono distribuiti di volta in volta nei vari settori del business⁹⁴. Certamente le informazioni relative alle due contabilità saranno custodite in tali sistemi. Esistono applicativi appositi o all'interno di alcuni ERP in grado di contribuire alla realizzazione del budget e dei report aziendali ma per essi può risultare sufficiente anche l'utilizzo di un foglio elettronico⁹⁵.

Si conclude dicendo come gli strumenti appena evidenziati presentano il fulcro di qualunque organizzazione per il controllo. Essi però presentano delle disfunzionalità legati soprattutto al calcolo di fattori intangibili o non quantificabili. Per tale motivo nel prossimo capitolo si esporrà un modello di controllo molto efficace che si rivela utile a colmare le mancanze lasciate dai suddetti strumenti. Tale modello però non vuole essere proposto come un'alternativa netta agli strumenti sopra esposti bensì come una integrazione per certi versi necessaria per aumentare l'efficacia nel raggiungimento degli scopi da parte delle associazioni di rappresentanza.

⁹⁴ Per approfondimenti (Quagli, 2005)

⁹⁵ Software che agevola il calcolo di una grande quantità di dati

-CAPITOLO III- STRUMENTI NON TRADIZIONALI DEL CDG: LA BSC

3.1 Gli strumenti tradizionali non sono sufficienti

Gli strumenti delineati nel capitolo precedente rappresentano tutt'ora una valida risorsa per le funzioni del controllo di un'azienda. Essi però raggiungono la loro massima validità in contesti esterni statici e facilmente prevedibili. Infatti, con l'aumentare della complessità ambientale essi rischiano di rimanere scollegati da quelli che sono i veri obiettivi dell'azienda. Nel contesto attuale per la maggior parte delle organizzazioni tali finalità corrispondono alla soddisfazione del cliente. Gli strumenti tradizionali restano però legati ad una forte componente contabile che non permette di recepire fattori che sono essenziali per la creazione di valore da offrire al consumatore. In particolare, i sistemi tradizionali gli vengono mosse critiche riguardanti i seguenti temi.

Crescita dipendenti: l'utilizzo degli strumenti tradizionali non agevola la crescita dei dipendenti. Questi ultimi sono obbligati a seguire le direttive emanate dai responsabili che a loro volta hanno ricevuto gli ordini dai vertici aziendali. Di conseguenza sono soltanto gli organi di governance ad accrescere le loro conoscenze. In sostanza risulta uno scarso coinvolgimento delle risorse operative presenti in azienda. Dunque, mette in evidenza un sistema nel quale prevale la costrizione a scapito della comunicazione. Con un metodo tradizionale solo i vertici conoscono gli obiettivi reali e il processo decisionale che ha portato a tali scelte di fatto trascurando le risorse ai più bassi livelli, le quali attraverso l'attività quotidiana potrebbero riuscire a cogliere i cambiamenti più rapidamente rispetto ai livelli più alti. Un approccio tale in un mondo dove i consumatori sono sempre più esigenti risulta poco efficace. Per riuscire a soddisfare le innumerevoli richieste degli utenti è necessaria la partecipazione di tutti i livelli organizzativi. Solo in questo modo si può abbracciare l'ottica del cambiamento continuo⁹⁶.

Legame ricavi costi: gli strumenti tradizionali si focalizzano prevalentemente sui costi poiché presuppongono un facile legame tra i ricavi e i processi di produzione. Prima dell'avvento della globalizzazione le variabili necessarie per stabilire una relazione causa-effetto tra i due fattori erano pochi. Nel panorama attuale però questo legame risulta nuvoloso e raramente univoco. Questo perché ormai le determinanti atte ad una strategia efficace si trovano in tutte le funzioni aziendali le

⁹⁶ Sannino, Tendenze evolutive nei principi e negli strumenti del controllo di gestione 2002

quali contribuiscono tutte insieme a formare un'offerta di valore adeguata al mercato.

Valore e strategia: una volta era sufficiente stabilire una strategia e allinearsi costantemente ad essa nel caso di scostamenti. Attualmente però questo rappresenta un indice di poca lungimiranza da parte della governance. Nel mercato contemporaneo per riuscire a garantire la coerenza tra le azioni dell'azienda e la strategia risulta necessario ammettere la revisione della strategia stessa⁹⁷. Per riuscire in tale compito è indispensabile una corretta analisi dell'ambiente economico e un'analisi delle forze interne. A tale scopo risulta utile implementare indici che siano in grado di fornire segnali circa l'effettiva attuazione della strategia.

Indicatori non adeguati: gli indicatori quantitativo monetari non catturano soddisfano completamente le esigenze informative si necessitano anche indici di tipo qualitativo e fisico. Per riuscire nel tentativo di attirare gli utenti di un determinato mercato è necessario offrire dei beni e servizi che possiedono delle funzionalità che a sua volta soddisfano i bisogni del suddetto mercato. Quindi risulta opportuno individuare quei drivers che collegano le attività dell'impresa alle necessità del mercato di riferimento. Questo appare evidente se si ricorda che sono i clienti all'interno del mercato a conferire un valore ai beni e servizi prodotti dall'impresa. La nozione di valore però contiene al suo interno un elemento di soggettività che non può essere sottovalutato. Riuscire a dare una risposta alla suddetta questione non è semplice poiché stabilire l'univoca relazione tra le singole risorse impiegate e la creazione di valore, inteso come funzionalità del prodotto/servizio, è tutt'altro che intuibile e di immediata identificazione. Diventa dunque fondamentale capire come vengono predisposti le attività e i processi che si verificano da input(risorse) ad output(funzionalità).” *Con il termine attività viene inteso il processo cognitivo degli attori che consiste nella formalizzazione delle conoscenze*” (P. Lorino 1995). Di conseguenza la rappresentazione di tali attività non è più statica bensì dinamica poiché ha come variabili il soggetto che le concepisce, la specificità delle medesime e le continue modifiche apportate a queste ultime. Infatti, P. Riva scrive per tale motivo “*è necessario garantire un sistema di controllo basato sulle transazioni, ossia di movimenti di risorse; sulla loro allocazione e distribuzione e sugli scambi con l'esterno*” (Riva, 2001).

Riassumendo quindi la variabilità delle determinanti del valore, l'allargamento degli orizzonti e lo scarso coinvolgimento dei dipendenti evidenzia il perché un modello di controllo di gestione basato unicamente sulle misure finanziarie non è più adatto ad affrontare le dinamiche di mercato attuali.

⁹⁷ Sannino 2002

Se le attività non sono universali bensì specifiche allora lo diventano anche gli indicatori che devono essere adattati a ciascuna realtà aziendale in base alle sue particolari caratteristiche. Di conseguenza vanno implementati nuove misure che affianchino gli indicatori finanziari. Gli indicatori scelti devono tenere conto che il fine è quello di anticipare il giudizio di valore che viene fornito dai potenziali clienti. Dunque, vanno inseriti in un contesto strategico nel quale valutare come raggiungere l'obiettivo aziendale. Queste nuove misure di performance vanno quindi affiancate alle tradizionali misure di valore, ossia quelle quantitativo-monetari. Infatti, mentre queste ultime si concentrano su una visione consuntiva le nuove misure di prestazione *“rappresentano quella parte del sistema di informazioni che focalizzano l'analisi sul futuro: esse sono considerate misure forward looking o orientate al futuro”* (P. Riva, 2001). Anche se finora il riferimento è stato verso il contesto aziendalistico le stesse implicazioni riguardano le associazioni di rappresentanza. Esse si trovano in netta competizione con un player invisibile vale a dire la rete di dati. Grazie ad internet ogni giorno nascono nuove professioni e ne scompaiono delle altre. Gli enti di categoria devono prestare la massima attenzione a tali fattori. Senza contare il fatto di dover offrire sempre servizi più adatti e di qualità agli associati dato che la rete, attraverso sempre nuove piattaforme a prezzi accessibili, l'offerta di potrebbe un giorno rischiare di far scomparire le stesse associazioni. Da qui il bisogno di utilizzare modelli alternativi al controllo tradizionale.

Prima di cominciare con la descrizione dello strumento gestionale conosciuto come Balanced Scorecard si ritiene di dover brevemente approfondire due argomenti di primaria importanza per le organizzazioni che operano nei tempi attuali. Questi sono le attività intangibili e la strategia.

3.2 Attività intangibili

Ogni organizzazione aziendale necessita di mezzi o attività per riuscire a raggiungere i propri obiettivi. Con il termine attività si intendono le risorse controllate dall'azienda come conseguenza di passate transazioni o investimenti dal quale ci si aspetta benefici economici futuri⁹⁸. Queste risorse possono essere materiali quindi tangibili oppure immateriali dunque intangibili. In dottrina risultano differenti definizioni di attività intangibile a seconda dell'area che le si voglia far ricoprire⁹⁹. Una formulazione esaustiva risulta essere quella in cui si suddivide le attività immateriali in tre categorie: beni, risorse e condizioni immateriali¹⁰⁰. I beni immateriali risultano

⁹⁸ (Vidrascu, 2013, p. 42)

⁹⁹ (Giuliani, 2017, p. 19)

¹⁰⁰ (Ferraris Franceschi, 1995 citato da Giuliani, 2017 p. 20)

come fattori produttivi facilmente identificabili ai quali è possibile attribuire un valore monetario, ne sono uno esempio i brevetti e i marchi. Le risorse immateriali incidono sul risultato, sono quantificabili in termini monetari e sono accessibili durante il processo produttivo. Infine, le condizioni materiali rappresentano elementi aziendali non rientranti nella sfera dei fattori produttivi ma che identificano caratteristiche esclusive dell'organizzazione, ad esempio la cultura aziendale e non trovano corrispondenza in indicatori monetari bensì in quelli qualitativi. Al di là delle definizioni più rilevante risultano i tratti comuni che contraddistinguono le risorse intangibili. Essi sono¹⁰¹:

- la dualità: possono essere usate sia come input che come output. Nel primo caso vengono utilizzate nel processo produttivo come input e attraverso l'applicazione si genera ulteriore attività intangibile che accompagnerà il completamento del prodotto finito.
- la difficoltà di accumulo: l'acquisizione di risorse immateriali di solito non avviene tramite acquisizione bensì tramite investimenti interni all'organizzazione. Di conseguenza la sua produzione può avvenire solo nel lungo termine.
- multidimensionalità: le risorse intangibili possedute possono essere introdotti in diversi reparti aziendali.

Queste caratteristiche rendono le risorse intangibili un fattore determinante per il conseguimento e mantenimento della leadership all'interno del proprio mercato di riferimento. La sua funzione polivalente può permettere risparmio di tempi e costi all'interno di tutte le divisioni aziendali, il fatto che sia un processo a lungo termine garantisce a chi lo possiede un vantaggio competitivo sulla concorrenza e il suo dualismo incrementa sia la qualità dei processi che dei beni e servizi prodotti. Oltre ai suddetti fattori l'interesse per le attività intangibili è aumentato per altri due motivi (Giuliani,2017 pag.9):

- Motivo legato al mercato reale: il cambiamento dei gusti nei consumatori che oggi richiedono beni e servizi sempre più performanti, rendendo di fatto la domanda molto volatile.
- Motivo legato al mercato finanziario: netto divario tra il patrimonio contabile dell'azienda e il suo valore di mercato. Al quale poi si affiancano reati di natura contabile e frodi nell'intento di gonfiare a piacimento le attività intangibili.

¹⁰¹ (Itami,1987; Roos e Roos, 1997 citati da ibidem)

Le risorse immateriali sono un fattore intrinseco nell'attività di azienda. Esse sussistono dall'alba dei tempi poiché ogni tentativo di miglioramento porta con sé la conoscenza che rappresenta l'attività intangibile per eccellenza insieme alla fiducia che raffigura la risorsa necessaria per coltivare delle relazioni sane e durevoli. Per tali motivi risulta necessario trovare la giusta dimensione per le attività intangibili. La sua corretta gestione può rappresentare la vittoria di un'organizzazione mentre la sua mancanza può decretarne il suo fallimento. A tal fine è necessario impostare dei modelli di controllo che possano misurare e delineare i fattori immateriali poiché *“non si può gestire ciò che non si può misurare”* (Peter Drucker).

3.3 Strategia

Quello della strategia è un concetto che va oltre i confini dell'ambito d'impresa. Infatti, la parola nasce nel contesto militare e letteralmente significa *“arte del condottiero dell'esercito”*¹⁰². Nel campo aziendale invece sono state proposte diverse definizioni per tale termine in particolare si segnala quella di Andrews *“La strategia aziendale è il modello di decisioni con il quale un'impresa determina i propri obiettivi, formula le politiche e i piani per raggiungerli, definisce in quali business operare, quale organizzazione intende costruire, la natura dei vantaggi economici e non economici che intende dare ai propri azionisti, ai collaboratori, ai clienti e alle comunità locali”* (Andrews & David, 1987). In pratica si tratta di elaborare un piano a lungo termine, in media tale pianificazione riguarda un orizzonte temporale di 5-10 anni, dove si evidenziano le finalità dell'impresa e le modalità attraverso le quali raggiungere tali scopi. Per costruire una buona strategia esistono differenti scuole di pensiero al riguardo su quali siano i migliori fattori su cui basarsi¹⁰³. Ad ogni modo tutti gli autori concordano sul fatto che la strategia deve essere basata sull'analisi dell'ambiente esterno e delle risorse a disposizione dell'azienda. Solo in tal modo l'azienda può comprendere quali siano gli elementi che possono favorire o al contrario contrastare il raggiungimento degli obiettivi.¹⁰⁴

Con riferimento alle associazioni di rappresentanza nella costruzione di una strategia efficace bisogna tenere in mente due concetti: quello di mission e quello di stakeholders (Costa & Ramus, 2010, p. 4). In particolare:

¹⁰² Henry George, and Robert Scott. A Greek English Lexicon. At the University Press, 1850.

¹⁰³ Per approfondimenti cfr. (Ricciardi, in corso di pubblicazione)

¹⁰⁴ A tal proposito esistono strumenti strategici come la SWOT Analysis e le 5 forze di Porter.

- la mission fa riferimento alla missione istituzionale dell'organizzazione ossia la ragione essenziale per la quale è stata costruito l'ente¹⁰⁵. Essa gioca un ruolo essenziale nell'identità culturale dei dipendenti poiché *“costituisce un atteggiamento mentale e cioè una filosofia e prassi gestionale ispirata a criteri di miglioramento continuo di responsabilizzazione e coinvolgimento di tutta la struttura organizzativa e non solo di omogenea applicazione di metodologie sia tecniche manageriali”* (Corio, 2006, p. 7). Negli enti senza scopo di lucro la mission acquista un valore ancora più significativo. Mentre un'azienda a scopo di lucro persegue anche rendimenti di capitale l'essenza degli enti non profit viene tutta racchiusa nella sua mission. Per tale ragione possono essere definiti come organizzazioni *“mission oriented”*¹⁰⁶. Da questo deriva una minore libertà di azione per la conduzione della strategia. Tutti gli obiettivi e le decisioni risultano vincolati a tale aspetto. Una mission valida deve essere semplice, orientata al lungo termine e facile da comprendere e comunicare. Accanto alla mission l'istituzione può avere una vision o visione. Si tratta dello scenario futuro che l'organizzazione punta a sviluppare. Alla stregua della missione costituisce un valido elemento per rafforzare l'immagine e la cultura aziendale.
- gli stakeholders: le associazioni di categoria devono avere un modello organizzativo di tipo *multi-stakeholders*¹⁰⁷. In assenza di una vera proprietà i benefici che derivano dall'attività associativa devono ricadere su tutti i portatori di interesse dato che il fine implicito degli enti è quello di aumentare il benessere collettivo. Dovuto a questo l'organizzazione deve prendere in considerazione il coinvolgimento e l'ascolto delle controparti nella presa di decisioni. Soprattutto deve considerare i bisogni e le aspettative nel momento di elaborare la propria strategia.

Bisogna tenere in mente questi due elementi quando si parla di controllo negli enti di rappresentanza altrimenti si rischia di verificare se in modo corretto ma su qualcosa che non è congruo con le finalità dell'associazione. La strategia dunque gioca un ruolo fondamentale nel successo dell'azienda. Rappresenta il seme attraverso la quale far crescere la propria organizzazione. Ma alla stregua di una pianta, che per germogliare deve avere acqua e sole anche la strategia deve essere accompagnata da interventi congrui. Per verificare se tali azioni stanno

¹⁰⁵ (Niven, 2003, p. 105)

¹⁰⁶ (Costa & Ramus, 2010, p. 4)

¹⁰⁷ (ibidem)

andando verso la direzione voluta si necessitano strumenti capaci di cogliere appieno il valore che vuole creare la strategia.

3.4 La balanced scorecard

Per trovare una soluzione alle lacune lasciate dagli strumenti di controllo tradizionali alcuni autori sostengono e propongono nuovi modelli che sono in grado di combinare sia misure di performance e misure di valore, quindi integrando alle misure puramente quantitative anche misure qualitative. Riuscire a combinare tali indicatori è essenziale poiché le misure finanziarie presentano il pregio di essere oggettivamente valutabili e apprezzabili da parte degli *stakeholders* esterni mentre le misure non finanziarie sono indicatori soggettivi che collaborano al processo decisionale all'interno dell'impresa. Si tratta di strumenti che mirano ad analizzare il complesso totale delle attività aziendali partendo dalla strategia e dagli obiettivi dell'organizzazione combinando indicatori qualitativi, quantitativi, *lagging e leading*¹⁰⁸.

Tra gli strumenti che riescono nello scopo di permettere un controllo di gestione adatto al panorama economico attuale la *Balanced Scorecard* (Scheda di valutazione bilanciata), abbreviato BSC, rientra tra quelli più diffusi¹⁰⁹. Teorizzato da Kaplan e Norton (Kaplan & Norton, "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance.", 1992) questo modello si presenta come una combinazione di quelli che sono i fattori determinanti per il successo dell'azienda individuati nella formulazione della strategia. L'intenzione degli autori era quella di fornire un mezzo di navigazione che permettesse di avere una visione completa dell'organizzazione. Non a caso Kaplan e Norton raffrontano tale strumento al cruscotto di un aereo. Le leve individuate nella BSC devono far muovere nella direzione voluta l'azienda alla stregua dei comandi della cabina di pilotaggio che permettono di condurre agevolmente l'aereo.

Come accennato il punto di partenza del modello deve essere quello della strategia. Infatti, lo scopo principale della BSC è quello di trasformare le linee guida dettate dall'organizzazione in veri e propri indicatori che permettano di applicare e controllare tali principi in modo da conseguire i traguardi desiderati. A tale proposito gli autori esplicitano tale concetto come segue: i risultati desiderati possono essere ottenuti attraverso la somma di tre diversi componenti. La descrizione della strategia, la misurazione della strategia e la gestione della strategia¹¹⁰.

¹⁰⁸ Indicatori lagging: parametri che seguono la tendenza. Ossia indagano sugli effetti di un'azione; Indicatori leading: misure che studiano le cause di un fenomeno.

¹⁰⁹ (Bubbio, 2004, p. 2)

¹¹⁰ (Kaplan & altri, 2004)

Per riuscire in tale intento viene individuata la mission aziendale attraverso un processo top down¹¹¹ nel quale vengono identificati gli obiettivi. Successivamente il modello individua quattro prospettive attraverso le quali i manager possono avere un'immagine completa della realtà aziendale e nel quale verranno inserite le finalità ricercate. Tali prospettive nascono dalle domande che l'organizzazione stessa deve porsi nel momento in cui realizza il suo piano strategico¹¹². In particolare, le domande e le prospettive vengono esposte di seguito.

3.4.1 Prospettive

Prospettiva apprendimento e crescita: questa prospettiva fa riferimento alla capacità dell'azienda di cercare e trovare processi e prodotti sempre migliori che permettano all'azienda di migliorare continuamente la propria offerta. La domanda da farsi è come possiamo continuare a migliorarci e creare valore per i nostri clienti. In questa dimensione vengono individuate le determinanti per la creazione di un vantaggio competitivo a lungo termine. Nel contesto attuale le determinanti per il successo cambiano continuamente ecco perché è fondamentale monitorare e misurare il grado di innovazione della propria organizzazione. La composizione di questo profilo si basa quasi esclusivamente sugli asset intangibili. In particolare, possono essere individuati tre tipi di risorse (Soria, 2019, p. 61):

- il capitale umano: l'insieme delle abilità, competenze e conoscenze possedute dai dipendenti o dai collaboratori operanti all'interno dell'azienda.
- il capitale informativo: formato dalla infrastruttura tecnologica, dalle reti, dai database, dai sistemi gestionali e dal sistema informativo in generale. Risulta essenziale per i rapporti con i clienti. Si necessitano informazioni accurate, rapide e recenti per rispondere al meglio alle esigenze di questi ultimi.
- il capitale organizzativo: composto dall'abilità di lavorare in gruppo, dallo stile di leadership e dalla cultura aziendale.

Dunque, il fattore umano gioca un ruolo fondamentale nell'innovazione e la crescita a lungo termine dell'impresa. Se i dipendenti remano nella stessa direzione voluta dalla strategia le probabilità di raggiungere gli obiettivi aumenta notevolmente. Per raggiungere tale risultato torna utile tenere conto di tre aspetti riguardanti il fattore umano (ivi p. 62):

¹¹¹ (Kaplan & Norton, 1993)

¹¹² (Kaplan & Norton, 1992)

- la soddisfazione: rappresenta il presupposto per rendere più performanti i lavoratori. Si può aumentare in differenti maniere attraverso incentivi monetari o non monetari, riconoscimento esplicito del lavoro svolto o coinvolgimento nella presa di decisioni.
- la produttività: esprime la capacità di produrre output con delle risorse umane a disposizione. Risulta influenzata da varie determinanti come appunto la soddisfazione, la motivazione e la capacità di base dei dipendenti.
- la fedeltà: considera le risorse umane come un investimento a lungo termine. Si tratta di aumentare le probabilità di tenere i prospecti più talentuosi e capaci all'interno dell'impresa. Questo si rafforza attraverso il tentativo di sviluppare le loro competenze e costruire un'adeguata capacità di apprendimento.

Dunque, il modello con questa prospettiva pone l'enfasi sull'importanza che ricoprono le risorse umane e le capacità tecnologiche. Se l'azienda riesce a migliorare queste due componenti attraverso l'investimento in formazione e in ricerca sviluppo sarà in grado di apportare miglioramenti all'intera organizzazione poiché le risorse intangibili, come già accennato, possono beneficiare tutti i settori aziendali. Grazie a questo quindi sarà possibile migliorare i processi e offrire ai clienti beni e servizi sempre più efficaci.

Prospettiva dei processi interni: in questo scenario sono analizzati i processi interni critici, ossia l'insieme di attività che hanno una ripercussione maggiore nella soddisfazione del cliente¹¹³. La domanda alla quale risponde è in cosa dobbiamo eccellere per creare valore ai nostri clienti.

Dunque, in questa dimensione avviene l'analisi della catena del valore in termini operativi. Infatti *“il modello BSC propone una classificazione dei processi in tre categorie che vogliono rappresentare una generica catena del valore: processi di innovazione, operativi, post-vendita”* (Riva, 2001):

- processi di innovazione: qui si rileva l'idoneità dell'azienda a innovare, ovvero l'abilità di creare nuove conoscenze affinché possa soddisfare meglio le richieste dei clienti. Il controllo da esercitare risulta più complesso poiché non è possibile stabilire a priori la relazione tra gli input utilizzati e gli obiettivi conseguiti.

¹¹³ (Kaplan & Norton, 1992)

- processi operativi: si tratta di analizzare i processi e le attività che garantiscono la creazione di funzionalità da offrire ai clienti. Per lo più si tratta di identificare misure basate sul tempo e la qualità.
- processi post-vendita: in questa categoria si fa riferimento ai processi inerenti alla gestione dei rapporti con il cliente. In particolare, tutte quelle attività finalizzate al mantenimento dei propri utenti. Lo scopo deve essere quello di instaurare un rapporto di alleanza tra azienda e clienti.

In sostanza la prospettiva dei processi interni comprende tutte quelle attività mirate alla fidelizzazione del cliente e pertanto al raggiungimento degli obiettivi economici. Infine, occorre ricordare che i processi divergono dalle funzioni poiché i primi sono trasversali ai secondi. Le funzioni supportano i processi ma non sono riconosciute come tali.

Prospettiva clienti: per riuscire ad applicare una strategia corretta è necessario identificare chi sono i clienti dell'impresa e come questa ultima intende fornire valore ai suoi utenti. In questa parte del modello ci si focalizza quindi sulle determinanti decisionali riguardanti il mercato di riferimento. In particolare, si fa riferimento a due tipi di indicatori. Gli indicatori di base e gli indicatori di proposizione al cliente¹¹⁴.

Le determinanti di base risultano funzionali in qualunque ambito aziendale a prescindere dalle proprietà dell'offerta come ad esempio la quota di mercato. Da soli però tali indicatori risultano insufficienti per riuscire ad ottenere informazioni rilevanti riguardo la soddisfazione del mercato di riferimento. Per tale motivo gli si devono affiancare misure indirizzate verso la *customer satisfaction*. Sono due le tipologie di indicatori riconosciuti dalla dottrina:

- indicatori field: si tratta di parametri ottenuti attraverso indagini empiriche. Si occupano di indagare le cause che hanno condotto verso la soddisfazione del cliente.
- indicatori desk: queste misure possono essere ottenute attraverso l'utilizzo di un database clienti e rilevano la qualità dei clienti soddisfatti. Vale a dire quei parametri che indagano se tali clienti poi rimangono affezionati all'impresa oppure no.

Le seconde determinanti, ossia quelle di proposizione al cliente, hanno l'obiettivo di definire che

¹¹⁴ (Riva, 2001)

tipo di percezione hanno i clienti verso l'offerta aziendale. In altre parole, come giudicano il valore fornito a loro dall'impresa. Per riuscire in tale compito risulta necessario descrivere gli elementi che contraddistinguono la percezione del cliente. Tali elementi sono:

- le caratteristiche del prodotto o servizio: questi sono il prezzo; la qualità percepita e le sue funzionalità.
- la relazione con il cliente: qui si identificano tutte quelle attività che rappresentano la conclusione della catena del valore come la consegna dei beni ordinati prestando particolare attenzione ai tempi di svolgimento.
- l'immagine: ossia tutti gli elementi che indirizzano l'acquirente verso la selezione di specifici prodotti.

In sostanza attraverso l'uso dei suddetti indicatori questa prospettiva risponde alla domanda chi sono i nostri clienti e come ci vedono. Per riuscire a rispondere al meglio a questa sfida si sottolinea ancora una volta l'importanza di un sistema informativo adatto a contenere e trovare tali determinanti.

Prospettiva finanziaria: attraverso questa prospettiva ci si chiede come viene vista l'impresa dagli apportatori di capitale e quali sono gli indicatori economico finanziari che l'azienda è chiamata a perseguire per soddisfarli. Sebbene non rappresenti una dimensione strettamente strategica analizzare la prospettiva finanziaria risulta essenziale poiché permette di verificare se i piani strategici stanno conducendo ai risultati desiderati. Elaborare un piano a lungo termine non garantire il successo¹¹⁵ per tale motivo risulta fondamentale elaborare dei parametri contabili che identifichino se i miglioramenti ottenuti nelle precedenti prospettive producono risultati concreti. In tal maniera si rende esplicito l'impatto ottenuto attraverso la corretta applicazione della strategia. In sostanza si deve verificare che le azioni intraprese abbiano apportato un miglioramento dei ricavi o una riduzione dei costi. Nonostante questa dimensione sia basata sulla costruzione degli indici tipici del controllo tradizionale essa si presenta necessaria per costruire un interno quadro di riferimento. Seppure con i loro limiti gli indicatori finanziari rimangono utili parametri di sintesi. Una sintesi che può essere analizzata facilmente dagli operatori del mercato che possono solo basarsi su misure esterne all'impresa. Il loro utilizzo all'interno della BSC permette di trarne i benefici di sintesi senza focalizzarsi esclusivamente in un orizzonte a breve termine. Per scegliere le determinanti da

¹¹⁵ (Kaplan & Norton, 1992)

riportare in questa prospettiva bisogna tenere conto della fase di vita in cui si trova l'azienda.

Vengono segnalate in particolare tre fasi¹¹⁶:

- di sviluppo: si focalizza su indicatori per la crescita (aumento fatturato, percentuale vendite, ecc.)
- di mantenimento: attenzione su misure tradizionali (ROI, redditività clienti, ecc.)
- di disinvestimento controllato: interesse per i parametri riguardanti i flussi di cassa (FCFE; Rendiconto finanziario; ecc.)

La dimensione economica mira quindi a collegare gli indicatori derivanti dalle altre prospettive con i risultati economico finanziari in modo da guidare sia l'azienda sia i soggetti esterni ad essa.

Sebbene queste quattro siano le prospettive base introdotte dagli autori essi comunque sottolineano che tali dimensioni non rappresentano una camicia di forza. Non esiste una BSC standard adatta a qualunque tipo di azienda. Ogni organizzazione deve studiare i propri punti di forza e di debolezza e in base a tali risultati adattare la loro BSC. Quindi possono aumentare, diminuire o cambiare le prospettive a seconda delle proprie esigenze.¹¹⁷

3.4.2 Ulteriori elementi

Secondo gli autori le prospettive risultano interconnesse tra di loro. Attraverso il conseguimento del successo in ogni dimensione si potranno raggiungere gli obiettivi generali dell'organizzazione. Le prospettive vanno interpretate come un sistema. Tale sistema si basa su una logica consequenziale definita. In sintesi si intende dire che le misure finanziarie sono l'ultimo step da raggiungere per l'azienda, ma il successo economico può arrivare soltanto se esiste un gruppo di clienti soddisfatto disposto a spendere in tale impresa, tale soddisfazione può essere raggiunta se i processi interni all'organizzazione sono funzionali e creano a valore ai consumatori e tale valore può essere ottenuto solo attraverso le conoscenze e le informazioni derivanti da una ricerca e apprendimento continuo. Si è detto che lo scopo della BSC risulta quello di indirizzare l'organizzazione all'applicazione della strategia. Per riuscire in tale compito è necessario applicare in ciascuna prospettiva degli indicatori che siano in grado di fornire informazioni rilevanti a tale scopo. Più precisamente per ciascuna prospettiva vanno evidenziati i seguenti parametri:

¹¹⁶ (R.Kaplan & D.Norton, 2003)

¹¹⁷ (Kaplan & Norton, 1997)

- FCS: ovvero i fattori critici di successo sono definiti come “*il numero limitato di aree, su cui l’azienda deve focalizzare il raggiungimento di risultati positivi per assicurare all’azienda un rendimento competitivo positivo*” (Bullen & Rockart, 1981 cit. da Castellano, pag. 3). Essi agevolano la realizzazione di uno schema strategico attraverso un modello razionale. Le fonti da cui ricavare tali determinanti sono¹¹⁸: i fattori ambientali; struttura del settore; fattori temporali; posizionamento geografico; strategia competitiva. Esistono due metodi con i quali identificare correttamente i FCS¹¹⁹:
 - i metodi qualitativi: possono essere interviste o sondaggi. I primi riguardano colloqui e interviste con i manager per individuare le variabili chiave. I secondi si riferiscono a questionari su un campione di imprese dai quali estrapolare i dati ricercati.
 - i metodi quantitativi: attengono a metodi basati sui dati a disposizione. In particolare, hanno ad oggetto l’analisi di sensitività, di bilancio, di variabilità e elasticità. Tali elementi possono essere individuati analizzando i mezzi finanziari a disposizione; le attività funzionali più rilevanti; gli scostamenti nei risultati finanziari.
- KPI: i *key performance indicators* (indicatori chiave di performance) si riferiscono alle misure strategiche e quantificabili che riflettono i FCS dell’impresa¹²⁰. Ogni misura agevola la rilevazione del progresso fatto per ciascun obiettivo e dovrebbe essere basata su criteri che permettano ulteriori analisi¹²¹. Le tipologie di indicatori possono essere di ogni tipo interni, esterni, quantitativi, qualitativi, financial, *leading*, *lagging*, *di input*, *di output*, *di outcome* e di attività¹²². Risulta importante però che all’interno della BSC la ponderazione degli indicatori risulti equilibrata per riflettere al meglio le caratteristiche aziendali.
- Target: si tratta del livello di performance che ogni KPI mira a raggiungere. L’orizzonte temporale indicato per tale target risulta fondamentale perché esso rappresenta il momento nel quale avviene la misurazione e il confronto tra il risultato effettivo e l’obiettivo di target
- Piano d’azione: esprime in termini operativi i metodi attraverso i quali si intendono raggiungere gli obiettivi di target prefissati.

¹¹⁸ (Pozzoli, 1996 citato da Castellano, p. 4)

¹¹⁹ (Castellano, p. 6-8)

¹²⁰ (Nekrashevych & Kovrigo., 2019, p. 108)

¹²¹ (Arash & Mahbod, 2007, p. 228)

¹²² Per approfondimenti cfr. con (Niven, 2003, p. 230)

3.3.3 Relazioni e strategia

Attraverso questi elementi dunque la BSC si configura come uno strumento in grado di dare una visione completa dell'organizzazione. In questo modo i manager possono avere sotto controllo le differenti aree di business in unico strumento. Tale aspetto comporta il beneficio di poter verificare come le azioni intraprese in una certa area colpiscono le altre aree.

Questa analisi è possibile individuando le relazioni causa- effetto che si creano tra gli obiettivi strategici nelle diverse prospettive. Esplicitare tali legami risulta essenziale per l'applicazione della strategia e la creazione di valore. Per adempiere a questo compito gli autori della BSC identificano nelle mappe strategiche lo strumento ideale¹²³. Tale soluzione si configura come un diagramma nel quale vengono inserite le prospettive di riferimento con i rispettivi sub obiettivi e con una serie di frecce si precisa il collegamento tra un obiettivo e l'altro. In questo modo la strategia viene descritta in modo semplice e chiaro. Per tali ragioni le mappe strategiche si rivelano un ottimo strumento per diffondere la strategia all'interno dell'organizzazione. Uno degli scopi principali della BSC infatti è quello di promuovere il piano strategico. In questo modo tutti i dipendenti, dal livello più alto a quello più basso, possono essere consapevoli di quali sono le finalità ricercate dall'impresa. Di conseguenza sanno cosa devono fare e come possono contribuire alla realizzazione dei piani strategici. Per agevolare ulteriormente l'implementazione della strategia gli autori propongono un metodo chiamato *Strategy-Focused Organization*, abbreviato SFO, composto da cinque principi (Kaplan & altri, 2001).

1. Tradurre la strategia in piani operativi: si tratta di trasformare la strategia in processi da intraprendere per raggiungere le finalità da essa descritte.
2. Allineare l'organizzazione alla strategia: significa focalizzare tutte le risorse a disposizione nell'attuazione della strategia.
3. Fare della strategia il lavoro quotidiano di ciascuno all'interno dell'organizzazione: coinvolgere i dipendenti e farli capire che il loro contributo è indispensabile per la buona riuscita dei piani strategici.
4. Fare della strategia un processo continuo: attraverso il monitoraggio e il controllo si ottengono dei feedback utili per adattare la strategia al contesto competitivo.
5. Mobilizzare il cambiamento attraverso la leadership degli executive: la leadership risulta fondamentale per mantenere la strategia. Coloro che sono al comando devono sapere come smuovere la propria organizzazione verso l'azione.

¹²³ (Kaplan & altri, 2004)

Riuscire ad allineare le azioni delle proprie risorse umane con gli obiettivi dell'organizzazione è uno dei principali vantaggi della BSC poiché ogni valida strategia risulta nulla se gli interventi per metterla in atto non vengono eseguite¹²⁴. A tal proposito gli autori dicono *“la BSC è uno strumento rivoluzionario per muovere le persone verso il pieno assolvimento della mission, attraverso la focalizzazione delle energie, le abilità e le conoscenze specifiche di ogni risorsa umana verso la riuscita degli obiettivi strategici a lungo termine”* (Kaplan & Norton, 1996). Focalizzare le energie dunque è necessario per la buona riuscita dei piani aziendali. Per tale ragione bisogna scegliere con cura gli indicatori da monitorare. Sebbene non esista una regola precisa per il numero degli indicatori da utilizzare gli autori raccomandano che questi non dovrebbero essere più di quindici o venti. Troppe misure rischiano di rendere il modello troppo complesso e di conseguenza confondere gli operatori chiamati ad agire. L'alta direzione dovrebbe considerare solo quei fattori che sono cruciali per la buona riuscita della strategia. Oltre a salvaguardare le forze questo agevola la semplicità con la quale può essere comunicata la strategia agli altri.¹²⁵

3.3.4 La BSC nelle associazioni di rappresentanza

Come già accennato per permettere alla BSC di raggiungere il massimo potenziale le prospettive, gli obiettivi e gli indicatori devono essere tutti adattati alle caratteristiche dell'organizzazione in cui la si vuole inserire. La BSC è stata concepita nell'ottica di un'azienda a scopo di lucro. Nulla però vieta che essa possa essere adottata da enti diversi dalle imprese private. Nel caso specifico anche le associazioni di rappresentanza possono usufruire di questo strumento. Risulta chiaro che gli elementi caratterizzanti tali organismi comportamento dei cambiamenti da effettuare nel modello¹²⁶. Prima di tutto cambia la gerarchia tra la prospettiva finanziaria e quella dei clienti. Gli enti di rappresentanza hanno come obiettivo primario quello della soddisfazione dei propri rappresentati. Fornire il supporto e i servizi necessari ai propri beneficiari costituisce la mission attraverso la quale identificare le altre prospettive. La dimensione finanziaria per canto suo mantiene la sua importanza non come obiettivo da massimizzare ma come vincolo da rispettare. Le prestazioni offerte dall'organizzazione non possono essere offerte senza delle risorse finanziarie a disposizione. Per tale motivo risulta necessario misurare e monitorare le performance economiche con le quali conseguire la miglior efficienza possibile. Mentre rimangono fondamentali invariati gli obiettivi dei processi interni così come quelli della prospettiva della crescita e l'apprendimento rispetto agli enti

¹²⁴ (Vega & Jacome, 2019, p. 19)

¹²⁵ (Kaplan & Norton, Putting the balanced scorecard to work, 1993)

¹²⁶ (Niven, 2003, p. 31)

profit. Nei primi si dovrà identificare quelle attività che permettono di rendere un servizio sempre più efficace. Nei secondi rimangono fondamentali gli aspetti legati al fattore umano, ai sistemi informativi e al capitale organizzativo.

Ulteriore aspetto riguarda la natura *multi-stakeholders* delle associazioni di rappresentanza. Esse per loro natura si trovano a dialogare continuamente con una pluralità di soggetti¹²⁷. Inoltre, a sua volta racchiudendo al suo interno associati operanti in contesti, attività, e mercati diversi. Entrambi questi aspetti interagiscono con il normale rapporto causa-effetto ipotizzato dalla BSC. A causa del coinvolgimento di fattori che possono influenzare così tanti soggetti e così tante attività la relazione non risulta sempre lineare tra le prospettive¹²⁸. Attività mirate a centrare un determinato obiettivo spesso finiscono per colpire altre aree differenti¹²⁹. Per quanto riguarda tutti gli altri aspetti essenziali legati alla BSC di cui è già stato discusso (l'utilizzo degli indicatori, della mappa strategica, gli obiettivi, ecc.) rimangono i medesimi.

3.3.5 Processo di costruzione

Per quanto riguarda la realizzazione concreta della BSC all'interno dell'organizzazione come detto dagli autori anche in questo caso non è previsto un percorso obbligatorio da svolgere. Bensì ciascuna azienda deve adoperarsi per cercare il percorso più efficace per costruirla. Kaplan e Norton ne offrono un esempio concreto con l'azienda "Rockwater"¹³⁰. Ad ogni modo possono essere identificate delle fasi comuni che forniscono una guida alla sua implementazione (Perotti, 2012, p. 84-89):

1. progettazione logica: in primo luogo viene designato un responsabile di progetto¹³¹ il quale assieme ai top manager o coloro che sono preposti ai massimi livelli decisionali dell'impresa, individuano la mission dell'azienda. Nel caso l'organizzazione sia molto ampia va scelto il perimetro di applicazione della BSC. Successivamente tale missione deve essere convertita in obiettivi definiti e misurabili. Questi ultimi vengono rappresentati in una mappa strategica attraverso la quale mostrare la strategia e delineare le relazioni causa-effetto presenti in essa.
2. costruzione del consenso: in questa fase entrano in gioco i responsabili di area e di funzione. Tramite l'utilizzo di interviste e colloqui i promotori definiscono insieme a questi ultimi gli

¹²⁷ Clienti, enti locali, enti collaboratori, altre associazioni, altri parti sociali.

¹²⁸ (Niven, 2003, p. 38)

¹²⁹ In realtà questo aspetto risulta anche nelle aziende profit e costituisce una delle critiche alla BSC.

¹³⁰ (Kaplan & Norton, Putting the balanced scorecard to work, 1993, p. 7)

¹³¹ Possono essere uno o più dipendenti interni, consulenti o società di consulenza esterni.

aspetti caratteristici dell'organizzazione che presentano un impatto chiave nella strategia aziendale. Inoltre, vengono selezionati coloro che saranno responsabili di ciascuno di questi elementi. Oltre la raccolta di informazioni questo stadio risulta fondamentale per coinvolgere il personale operativo, sviluppare il lavoro di squadra e applicare una visione multidisciplinare. Grazie a queste attività è possibile creare un ambiente condiviso e armonico, favorire la responsabilizzazione, la motivazione e lo spirito di iniziativa tutti elementi essenziali per ottenere la massima efficacia della BSC.

3. scelta e progettazione delle misure: a questo punto attraverso discussioni e riunioni vengono scelti gli indicatori chiave in cui trasformare gli obiettivi strategici. Altrettanto vengono definiti in maniera condivisa i target che ciascun obiettivo dovrà raggiungere. Allo stesso modo vengono individuati i legami che si vengono a creare tra le diverse prospettive e le misure selezionate. In questo step è necessario ricordare che gli indicatori selezionati potrebbero non bastare per presentare l'intera complessità organizzativa. Per tale motivo il processo con il quale si definiscono gli indicatori risultano più rilevanti di questi ultimi. Infatti, è durante la valutazione delle attività che si possono estrarre le informazioni utili al processo di miglioramento dell'organizzazione.
4. elaborazione del Piano di Attuazione: giunti a questo punto ciascun responsabile dovrà elaborare gli interventi operativi finalizzati al raggiungimento dei risultati prescelti. Con tale criterio poi vanno selezionate le risorse finanziarie e umane da inserire nel budget annuale. Una volta definito le misure e i piani di azione risulta necessario elaborare un modello di report dove potrà essere seguita l'effettiva esecuzione della strategia nonché la sua validità al fine di ottenere dei feedback rapidi che permettano l'aggiustamento e il miglioramento continuo.

Per effettuare una solida implementazione quindi si necessita di adeguati sistemi informativi. Attraverso essi infatti gli indicatori selezionati possono essere aggregati e disaggregati per ottenere informazioni più complete¹³². Inoltre, può essere creato un sistema integrato nel quale unire le criticità individuate nella BCS con gli strumenti di controllo tradizionale come il budget e il report.

Nell'elaborare la scheda di valutazione ci possono essere degli elementi a cui prestare attenzione poiché compromettono l'adeguata implementazione del modello e possono creare delle conseguenze negative come ad esempio (Vega & Jacome, 2019, p. 16-17):

¹³² (Soria, 2019, p. 63)

- La mancanza di equilibrio tra le diverse tipologie di misure (input e output; finanziarie e qualitative fisiche) può portare a una disfunzione della misurazione. Dato che i responsabili esigono misure pertinenti, precise e opportune.
- La determinazione di obiettivi dalle aspettative troppo alte o al contrario troppo basse può scoraggiare le risorse umane dall'adempiere alle proprie operazioni.
- Non riuscire ad allineare alla strategia nelle aree necessarie tutti i soggetti coinvolti può portare ad una mancanza di sinergia provocando uno spreco di sforzi e risorse nella gestione organizzativa.
- L'impegno del top management deve essere concreto poiché la mancanza di leadership può portare ad un fallimento dell'implementazione.

Quindi un'applicazione poco coordinata e imprecisa può risultare inutile alimentando uno spreco di risorse. Peggio ancora può creare confusione all'interno dell'organizzazione portando una situazione peggiore di quella antecedente alla sua implementazione. Per tali ragioni si raccomanda un attento studio e presa di coscienza prima di lanciarsi in tale impresa.

3.3.7 Origine della BSC: il Tableau de board

Sebbene innovativa la BSC ha un suo antenato: il Tableau de board. Letteralmente tradotto in "cruscotto", così come l'autista controlla continuamente gli indicatori di condizione del veicolo per raggiungere la sua destinazione, anche questo strumento cerca di ricreare un vero e proprio mezzo di guida strategico per il top management affine agli obiettivi aziendali siano compiuti. Di stampo francese, l'origine di questo modello risale intorno agli anni 30¹³³. Il tableau si presenta come una guida direzionale che cerca di stabilire le relazioni causa- effetto delle decisioni messe in atto in ogni area dell'organizzazione attraverso l'utilizzo e la combinazione sia di indicatori finanziari sia di indicatori non finanziari. La formulazione di questo strumento prevede che il top management una volta fissati gli obiettivi globali aziendali proceda nella suddivisione di tali finalità in altrettanti sub-obiettivi assegnati a ciascun centro di responsabilità all'interno dell'impresa, una volta fissati ciascun responsabile con il supporto dell'alta direzione procede ad analizzare e approfondire gli elementi determinanti per raggiungere gli obiettivi e creare degli action plan attinenti ad essi, a ciascun obiettivo deve essere definito almeno un indicatore. Una volta individuati si procede a creare un tableau de bord per ogni area e alla fine ciascun "cruscotto" verrà aggregato in unico tableau che permetta al top management di monitorare costantemente la performance aziendale.

¹³³ Malo, 1995 citato da (Pezet, 2009, p. 1)

“Tale strumento si dimostra maggiormente efficace laddove il management faccia proprio uno stile direzionale fortemente partecipativo nonché ricorra largamente alla delega decisionale” (Sannino, 2002 p. 138) giacché il processo di costruzione del Tableau richiede il contributo di ciascun responsabile. In sostanza alla stregua della BSC questo strumento favorisce la diffusione della strategia e della vision aziendale in tutta l'organizzazione. I due strumenti inoltre presentano altre similitudini, infatti anche esso utilizza i FCS, i KPI e gli action plan, fa uso di indicatori leading e lagging e come sottolineato poco anzi è strumento di comunicazione e diffusione della strategia. La sostanziale differenza che separa queste due tecniche di controllo risiede nel fatto che mentre la BSC presenta uno schema pur modificabile ma definito il Tableau de board lascia letteralmente l'iniziativa ai dirigenti che possono fissare e gestire come meglio credono le finalità aziendali¹³⁴Questo ha fatto sì che il Tableau sia stato utilizzato e implementato in modalità differenti all'interno delle aziende. Alcuni dirigenti ad esempio lo utilizzano come semplice strumento di report, in altri casi è stato utilizzato come elemento di supporto all'intero di un più ampio sistema di controllo.

In sostanza la BSC non è uno strumento completamente nuovo, infatti Bubbio specifica che le sue origini risiedono in tre diverse scuole di pensiero ((Bubbio, 2004, p. 7):

- “scuola della qualità con la sua metrica e l’attenzione posta sul cliente”
- “scuola dei Non Financial Indicators, diventati poi Key Performance Indicators”
- “scuola dell’analisi dinamica dei sistemi”

3.3.6 Limiti

Finora si è parlato della BSC come uno degli strumenti di management più efficaci e più adatti al contesto competitivo attuale rispetto ai soli metodi tradizionale esaltandone i pregi. Infatti, essa permette una efficace condivisione della strategia, l’allineamento ad essa, l’identificazione di fattori intangibili, sintesi di operatività, ottimizza uso del sistema informativo e agevola il controllo¹³⁵.

Questo però non significa che rappresenti un modello perfetto. Come precedentemente accennato può creare dei danni se applicata scorrettamente. Questo non è l’unica precauzione da tenere in conto. Altri limiti sono stati evidenziati nel modello BSC. Tra i principali risultano (Soria, 2019, p. 62-63):

- Sebbene gli indicatori siano indirizzati verso soggetti esterni come i clienti manca completamente la visione riguardo il contesto esterno. Ad esempio rilevazioni su dati

¹³⁴ (Bourguignon, Malleret, & Nørreklit., 2001, p. 10-11)

¹³⁵ (Vega & Jacome, 2019, p. 16)

macroeconomici, sui concorrenti o legislativi. Per tale motivo è utile affiancare strumenti di analisi esterni in fase di costruzione e revisione della strategia.

- Favorire la gestione e la valutazione della performance senza considerare una congrua analisi del rischio. Questo è un elemento tipico di tutti gli strumenti di gestione di performance. Finora non sono state trovate delle soluzioni.
- Impossibilità di riassumere l'intera complessità aziendale nelle quattro prospettive classiche. Questo è un limite più per coloro che implementano il modello piuttosto che un limite teorico. Se si rende conto che quattro non sono sufficienti nulla vieta di aggiungerne delle altre o modificare quelle preesistenti
- Il visone multi-stakeholder può risultare preponderante verso alcuni soggetti piuttosto che su altri. Altro limite soggettivo di chi è chiamato all'utilizzo.
- Rapporti causa- effetto non sono lineari. Tendono a essere circolari e non sempre risultano collegati nel tempo e nello spazio. Rimane compito dei responsabili BSC comunicare in modo coerente per evitare atteggiamenti indesiderati nel personale.

Nonostante questi limiti artificiali o intrinseci la BSC rimane uno strumento valido per il controllo di gestione. Se implementata correttamente può garantire il successo dell'impresa sia breve sia a lungo.

3.3.8 Diffusione BSC

Si vuole concludere questo capitolo con l'accento ai dati di diffusione della BSC in Italia. Attualmente non sono stati effettuati sondaggi che permettano una vera e propria analisi dell'uso della BSC né nelle associazioni di rappresentanza né nelle PMI. Per quanto concerne le grandi aziende però si può fare riferimento alla ricerca del professor Bubbio (Bubbio, 2004). In sostanza su un campione di 250 imprese delle quali 106 rispondenti solo il 27% di queste utilizza effettivamente una BSC o degli indicatori che si ispirano ad essa. La maggior parte appartengono al mondo della GDO e dei servizi. Risulta un dato basso rispetto al resto del mondo ma ci si augura che la tendenza possa cambiare perché la BSC rappresentalo strumento, come esposto, uno strumento strategico e di controllo adeguato in un mondo nel quale non si può improvvisare. I suoi vantaggi verranno illustrati nel prossimo capitolo attraverso la sua progettazione in un ente di rappresentanza provinciale.

CAPITOLO IV CASO AZIENDALE: PROGETTAZIONE BSC NELLA CNA DI VENEZIA

In questo capitolo viene presentato il caso aziendale di questo elaborato. Esso consiste nella costruzione di una BSC all'interno di una associazione di rappresentanza. Si tratta della CNA di Venezia un'associazione datoriale per le PMI che opera nell'omonima città metropolitana. La BSC viene progettata solo a livello teorico attraverso interviste con i preposti alla guida dell'associazione. Attraverso delle domande e ragionamenti si giunge ad elementi che varrebbe la pena considerare nella funzione di controllo. La scheda bilanciata poi verrà sintetizzata in un apposito foglio elettronico nel quale saranno esposti i differenti parametri di tale strumento. Inizialmente dunque verrà fatta una presentazione su questo ente. In particolare, si farà breve menzione della sua storia, della sua mission, le funzioni e la struttura gerarchica. Successivamente si procederà alla costruzione della BSC innanzitutto partendo dalla strategia dell'associazione e in seguito verranno identificati tutti gli elementi utili a costruire un quadro di riferimento.

4.1 Presentazione della CNA Venezia Associazione

4.1.1 Storia

La Confederazione Nazionale dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa, abbreviato CNA, nasce nel 1946 a Bologna come ente che vuole aggregare in un'unica organizzazione gli artigiani e le piccole medie imprese presenti nel territorio al fine di tutelare i propri diritti nei confronti delle alte parti sociali. Come altre associazioni di rappresentanza nate nel dopoguerra la CNA nasce su iniziativa dei partiti politici, in particolare dei partiti politici di sinistra (socialisti, comunisti ecc.). Non sorprende quindi che l'influenza delle forze politiche rimanga alta nelle alte sfere dirigenziali delle associazioni di rappresentanza almeno fino all'inizio degli anni Ottanta¹³⁶. Ad ogni modo la CNA pianta le sue radici nella provincia di Venezia (oggi città metropolitana) nel 1970. Precisamente il 5 ottobre del suddetto anno nel centro storico del capoluogo veneziano nasce la "Sap Sindacato Artigiano". Con questo nome viene registrata la CNA provinciale di Venezia. Il cambio di denominazione in CNA in realtà non compare in nessun documento formale ma già dal 1973 il nome CNA di Venezia comincia a comparire nel libro matricola dei dipendenti. Il 1973 inoltre rappresenta un anno fondamentale nella storia dell'associazione di categoria veneziana. Questo principalmente per due motivi. In primis vengono istituiti i mandamenti (Mirano, San Donà,

¹³⁶ Fonte personale

Marghera, Portogruaro, Jesolo, Chioggia e Caorle) ossia le sedi dell'associazione dislocate all'interno del territorio veneziano che costituiscono insieme alla sede centrale del centro storico l'organizzazione provinciale di Venezia. In secondo luogo, è l'anno dell'entrata in vigore del D.P.R. N. 633 DEL 1973 ossia quello dell'introduzione dell'IVA. Questo porta la necessità agli enti di rappresentanza di introdurre servizi di adempimento da offrire ai propri associati, principalmente servizi di contabilità e servizi fiscali. Inizialmente l'associazione veneziana fornisce tali prestazioni attraverso la stessa struttura usata per le questioni di rappresentanza ma a mano a mano che la richiesta di tali servizi continua crescere diventa necessario creare una struttura apposita per la gestione di tali prestazioni. Ecco che nasce la CNA Venezia servizi s.r.l. una società di capitali a tutti gli effetti con partita iva propria, autonoma completamente quindi dalla sua controparte di rappresentanza ossia quella che oggi è la CNA Venezia Associazione Metropolitana. I servizi quindi vengono erogati sotto questa nuova veste per gestire e controllare meglio le proprie prestazioni. Inizialmente si decide di affidare a ciascun mandamento l'incarico di condurre le proprie funzioni aziendali in autonomia. Questo è stato possibile grazie la creazione di appositi consorzi di servizi attraverso i quali ciascuna unità provinciale dirigeva e offriva i servizi agli associati presenti sul territorio. Questo sistema però si è rivelato non adeguato e poco fruttuoso generando molti debiti all'interno dell'organizzazione. Per questo motivo dalla fine degli anni Novanta si è deciso di centralizzare l'intera struttura dei servizi nella sede di Marghera permettendo un maggiore controllo delle attività. I consorzi autonomi sono stati chiusi, a parte poche eccezioni, e la sede di Marghera è diventata la sede provinciale della CNA Associazione di Venezia e della sede de CNA Venezia servizi s.r.l. Nel frattempo verso gli inizi degli anni Ottanta l'influenza dei partiti politici nelle associazioni di categoria è andato scemando. Se prima erano le associazioni a necessitare della presenza dei partiti all'interno del proprio assetto le parti si sono diametralmente invertite e ora le associazioni di rappresentanza sono diventate un veicolo che può, ma non deve, aiutare le forze politiche. Nonostante questo, molte associazioni di rappresentanza, inclusa la CNA di Venezia, vengono comunemente associati a particolari forze politiche. La CNA ad ogni modo è un organismo del tutto indipendente e cerca di dissociarsi dall'idea di appartenere ad un certo partito politico. Con l'aumento dei servizi e la diminuzione della partecipazione politica si configura un nuovo scenario per la CNA. Dove sono più le prestazioni fornite dei servizi più che la rappresentanza stessa a garantire la soddisfazione dei propri associati. Questo è quindi il contesto attuale nel quale la CNA sia come associazione sia come società di capitali si trova ad affrontare.

4.1.2 Mission, attività e valori

Gli scopi verso i quali sono dirette le attività dell'associazione li troviamo direttamente nel suo statuto. La CNA di Venezia si pone come due obiettivi il primo è quello di tutelare, rappresentare e agevolare lo sviluppo delle micro, piccole e medie imprese e più in generale di tutti gli artigiani, lavoratori autonomi, pensionati e altre forme associate al mondo delle piccole medie imprese. Il secondo riguarda la stipulazione di accordi e contratti sindacali a livello metropolitano sulle materie eventualmente demandate da CNA nazionale o CNA regionale¹³⁷.

La sua missione si configura quindi in tre punti fondamentali:

1. la rappresentanza e tutela degli interessi;
2. la promozione economia delle imprese;
3. la predisposizione e l'erogazione di servizi all'impresa.

Nello specifico l'associazione veneziana si pone degli obiettivi precisi per perseguire e conseguire i punti di missione appena affermati:

1. riduzione della pressione fiscale- Federalismo e semplificazione burocratica;
2. Sostegno al credito per le Piccole imprese;
3. Sostegno alla qualità ed all'innovazione, alla ricerca, alla cooperazione tra le P.M.I.;
4. Formazione professionale ed imprenditoriale;
5. Sostegno al passaggio generazionale nelle P.M.I.;
6. Promozione commerciale, internazionalizzazione;
7. Una politica del lavoro più flessibile e "concertata", per ridurre il peso fiscale del costo del lavoro e creare più posti di lavoro qualificati.

Le finalità ricercate dalla CNA di Venezia si presentano quindi molto eterogenee. La capacità di raggiungere tali propositi comporta di conseguenza una quantità molto vasta di attività e funzioni che vengono svolte dall'associazione. Di seguito ne vengono elencate le principali:

- organizzare ricerche, convegni, seminari di studio su temi economici e sociali di interesse generale;
- promuovere e organizzare servizi di consulenza, assistenza e informazione alle imprese e agli imprenditori associati;

¹³⁷ (<https://www.ve.cna.it/statuto/>, s.d.)

- favorire lo sviluppo e la tutela dell'assistenza sociale a favore degli imprenditori, dei loro familiari ed addetti;
- sostenere iniziative mirate alla qualificazione e all'aggiornamento professionale degli imprenditori, dei loro addetti e degli operatori del sistema CNA;
- promuovere accordi di carattere economico e attuare iniziative finalizzate allo sviluppo delle imprese attraverso il potenziamento della loro produttività e l'agevolazione nella collazione delle loro merci sui mercati;
- costituire strutture organizzative e di servizio al fine di intraprendere operazioni finanziarie, economiche e immobiliari a favore degli associati;
- identificare i bisogni degli associati nella relazione con il mercato, nella gestione dell'impresa e con l'ambiente territoriale allo scopo di progettare e migliorare i servizi di consulenza ed assistenza, le iniziative di rappresentanza e le azioni di qualificazione e sviluppo delle imprese;
- definire e attuare politiche finanziarie in sintonia con quelle del sistema CNA all'interno del territorio di competenza;
- garantire la rappresentanza dei diversi settori, espressi dai Mestieri, dell'area Metropolitana negli organi dell'Associazione. Così come quella dei pensionati;
- espletare ogni altra funzione conferita dalla legge o deliberata dai propri organi dirigenti;
- concludere accordi e assumere obbligazioni dotati di rilevanza patrimoniale.

L'insieme di queste attività dunque coinvolge numerosi attori economici. Dagli altri parti sociali al governo. Per tali motivi vengono istituiti strutture e organizzazioni apposite per lo svolgimento di alcune attività come i consorzi o i patronati. Interagire con tanti soggetti richiede la conoscenza e l'informazione su diversa competenza ma forse l'aspetto che più conta quando si parla di associazioni sono gli ideali che stanno base delle sue decisioni. La CNA infatti "sostiene i valori dell'imprenditorialità, del lavoro, dell'occupazione, della competizione, della collaborazione e della solidarietà e si ispira ai principi di progresso, democrazia e libero mercato" (Chi siamo, sito CNA). Sebbene possa ritenersi un aspetto banale, le credenze e i valori giocano un ruolo fondamentale nella cultura aziendale che a sua volta può rilevarsi essenziale per l'aumento della performance dei dipendenti. Questo ultimo aspetto, come sottolineato nel capitolo precedente, sta alla base di una equilibrata e sana crescita aziendale.

4.1.3 Organizzazione

La CNA di Venezia, alla stregua di altre associazioni di rappresentanza, fa parte di un sistema organizzativo. Come spiegato nel capitolo uno si tratta di un meccanismo di coordinamento attraverso il quale tutti gli aderenti si compromettono in sostanza a seguire le medesime politiche associative o quanto meno che non siano antitetiche tra di loro. Il sistema CNA è suddiviso su tre livelli confederali. Questi sono la CNA Nazionale, le CNA regionali e le associazioni territoriali ossia tutte gli enti che trovano luogo nelle province o comunque zone geografiche diverse dalle regioni. La CNA di Venezia rientra in questa ultima categoria. Nonostante sussista una gerarchia tra i livelli suddetti che vede la CNA Nazionale al primo posto la CNA di Venezia conserva una propria autonomia giuridica, economica, finanziari e patrimoniale. Tale indipendenza si riscontra ulteriormente nella possibilità lasciata all'associazione di poter recedere dal sistema sempre e quando sussista una maggioranza tra l'assemblea e gli associati. Accanto ai tre livelli confederali si trovano altri raggruppamenti di interesse, come i Mestieri e le Unioni CNA, e insieme formano il sistema confederale. Appartenere al sistema consente all'associato di usufruire di tutte le attività che vengono intrapresi nei diversi livelli della confederazione. Quindi ad esempio se un'impresa risulta iscritta alla CNA di Venezia potrà usufruire di un corso di formazione per i propri dipendenti predisposto dalla CNA Regionale. La CNA di Venezia attualmente utilizza tre tipi di struttura/società per gestire la propria attività. In primo luogo, c'è la CNA Associazione Metropolitana di Venezia che costituisce quello che è il cuore dell'organizzazione ossia la struttura addebita al compito della rappresentanza; in seguito troviamo la CNA Venezia Servizi s.r.l. che si configura come l'ente a carico di erogare i differenti servizi agli associati; infine c'è Assimpresa Venezia ossia un'associazione responsabile di offrire altre poche tipologie di servizi. (ricorda il tesseramento e sistema di adesione).

4.1.3.1 Organi

Per quanto riguarda gli organi che compongono la governance della CNA di Venezia essi sono: l'Assemblea, la Direzione, la Presidenza, Il Presidente, il Collegio dei Revisori dei Conti, il Collegio dei Garanti.

Assemblea: Rappresenta il più alto organo deliberativo dell'associazione veneziana. Trai suoi compiti rientrano la scelta delle linee di programma, di indirizzo e di strategia politica della CNA Associazione Metropolitana; l'approvazione del bilancio consuntivo della CNA Associazione; approvare lo Statuto ed il Regolamento interno; deliberare sui punti all'ordine del giorno ed

esaminare l'andamento della CNA Associazione e delle strutture collegate.

Fanno parte dell'assemblea i Presidenti e i Vice presidenti dei diversi reparti mandamentali ; i Portavoce e Presidenti di tutti i raggruppamenti di interesse; un gruppo di titolari di aziende, anche pensionati, eletti nelle assemblee dei mandamenti ogni quattro anni; due pensionati scelti da CNA Pensionati; una percentuale di proprietari di imprese eletti dall'organizzazione dei Mestieri; Presidenti di società collegate iscritti alla CNA Associazione di Venezia e infine partecipano senza diritto di voto il Collegio dei Garanti e i Revisori dei Conti.

L'assemblea resta in carica per quattro anni ed effettua una seduta perlomeno una volta l'anno. Essa può essere convocata dalla Presidenza o da almeno un terzo dei suoi componenti per propositi specifici. Le delibere sono considerate valide in prima convocazione se è presente la maggioranza assoluta dei componenti con una maggioranza assoluta dei componenti. In seconda convocazione invece la presenza deve essere del 25% dei componenti e la maggioranza assoluta dei presenti. Ogni quattro anni l'Assemblea è convocata per deliberare sull'elezione e il numero dei membri della Direzione Metropolitana; eleggere il Presidente Metropolitano, i Vicepresidenti, i componenti del Collegio dei Revisori dei Conti, il Collegio dei Garanti ed eventuali Presidenti onorari. Tutte le suddette delibere sono valide se è almeno presente la metà più uno degli aventi diritto.

Direzione Metropolitana: Si tratta di fatto dell'organo richiamato a pianificare e programmare le attività dell'associazione. Infatti essa ha il compito di nominare il Segretario Metropolitano, figura essenziale per la guida della struttura addebita ai servizi; predisporre le linee di programmazione della politica sindacale ed organizzativa della CNA Associazione di Venezia; delibera il Piano Strategico pluriennale della CNA Metropolitana; delibera per quanto concerne le iniziative di sviluppo economico, le azioni di rappresentanza e l'utilizzo dei servizi occorrenti al conseguimento dei fini statutari; esercita la supervisione e il controllo sulle attività delle società ed Enti partecipati o promossi; decide per quanto riguarda l'acquisto e la vendita di beni immobili; valuta su suggerimento del Segretario Metropolitano i licenziamenti, le assunzioni e l'inquadramento contrattuale dei funzionari; formula indicazioni e criteri per la definizione delle tariffe inerenti alle prestazioni e i servizi; determina l'importo delle quote associative che dli associati devono erogare a favore dell'associazione annualmente; trasmette all'Assemblea il bilancio consuntivo e approva il bilancio preventivo, individuando gli obiettivi e il budget richiesto per raggiungerli e le sue possibili variazioni. Molte altre sono le funzioni della Direzione ma sono state descritte le funzioni principali inerenti agli scopi di questo elaborato.

La direzione viene rinnovata ogni quattro anni. Essa può essere convocata sia dalla Presidenza che ne decreta l'ordine del giorno sia da almeno un terzo dei componenti per questioni specifiche.

I componenti della Direzione Metropolitana se non disposto diversamente dall'assemblea sono il Presidente Metropolitan e i Vice- Presidenti; il Presidente della CNA pensionati; i Presenti dei mandamenti; i Presidenti degli altri gruppi di interesse; i Presidenti delle organizzazioni promosse dall'Associazione; i membri di organi gerarchici superiori come ad esempio le assemblee regionale o nazionale; inoltre ne fanno parte alcuni imprenditori e imprenditrici che risultano iscritti alla CNA scelti dall'Assemblea Metropolitana.

Presidenza Metropolitana: Costituisce l'organo collegiale di rappresentanza istituzionale della CNA Associazione. Tra le sue funzioni rientrano la deliberazione su ogni atto di ordinaria amministrazione della CNA Associazione di Venezia; proporre la nomina del Segretario Metropolitan alla Direzione; proporre e adottare il Piano Strategico poliennale della CNA Metropolitana proposto alla Direzione; promuovere l'attività politica della CNA Associazione; svolgere la funzione di rappresentanza politica, istituzionale e sociale nei confini della Città Metropolitana di Venezia; convocare l'Assemblea e la Direzione e decretarne l'ordine del giorno; infine può svolgere alcuni compiti delegati dalla Direzione .

La Presidenza è un organo collegiale che viene rieletto ogni quattro anni. Fanno parte di questo organo il Presidente Metropolitan e i Vicepresidenti. A ciascuna riunione partecipa anche il Direttore Metropolitan ma soltanto con voto consultivo.

Presidente Metropolitan: Rappresenta la carica più alta all'intero della Presidenza Metropolitana. Esso ha il potere di convocare la Presidenza fissandone l'Ordine del Giorno; possiede la rappresentanza politica della CNA Metropolitana; detiene potere di impulso e vigila sul buon andamento dell' Associazione CNA Venezia; rappresenta e esprime la sintesi del sistema CNA Associazione Metropolitana di Venezia delineandone le caratteristiche nelle sedi istituzionali e pubbliche; fa le veci del rappresentante legale della CNA Metropolitana in giudizio ;può concludere accordi e sottoscrivere obbligazioni di rilevanza patrimoniale nei confronti di terzi.

Come gli altri organi il Presidente rimane in carica per quattro anni, può essere rieletto ma non può esercitare per più di due mandati pieni e consecutivi. Esso è eletto tra gli imprenditori e imprenditrici iscritti alla CNA Associazione di Venezia che fanno parte dell'Assemblea. In sua assenza ne prende le veci il Vicepresidente vicario.

Segretario Metropolitan: Si tratta della figura preposta a garantire il buon funzionamento della struttura che eroga i servizi della CNA Associazione. Per lo più consiste in un soggetto con ampie capacità amministrative e di management. Il Segretario dunque vigila su tutte le aree e le funzioni

della struttura con piena autonomia operativa; presenta alla Presidenza il Piano Strategico poliennale ; è responsabile dell'esecuzione delle decisioni e le delibere approvate dagli organi metropolitani; partecipa alla definizione delle politiche associative e ne è il responsabile per la loro esecuzione; assiste il Presidente e la Presidenza nella rappresentanza politica della CNA Associazione; prende parte a tutte le riunioni degli organi della CNA Associazione con voto consultivo; possiede la facoltà di delegare alcune funzioni ai propri collaboratori formando una Direzione Operativa; obbligo di verificare l'adeguatezza dello svolgimento dei compiti delegati; possiede competenza esclusiva e non delegabile nello stabilire e risolvere i rapporti di lavoro con il personale, ad eccezione dei funzionari; infine suggerisce alla Direzione l'inquadramento contrattuale dei funzionari. Quindi si configura come il responsabile di tutto il management, il personale amministrativo e tecnico e dei quadri i quali rispondo direttamente a esso. Il Segretario non presenta un limite di tempo per il suo mandato in quanto rappresenta a tutti gli effetti un dipendente dell'associazione. Tuttavia, risulta nominato dalla Direzione su consiglio della Presidenza.

Collegio dei Revisori dei Conti: La sua funzione è quella di verificare la correttezza delle poste contabili inerenti alla gestione finanziaria ed economia della CNA di Venezia. Inoltre, presenta la relazione sul Bilancio consuntivo in questione.

Esso è formato da tre membri effettivi e due supplenti, i quali non devono fare parte di altri organi dell'Associazione. Rimane in carica quattro anni ed è prescelto dall'Assemblea Metropolitana.

Collegio dei Garanti: Si tratta dell'organo di garanzia, giudica imparzialmente su qualunque conflitto nato all'interno della CNA Associazione di Venezia seguendo la corretta applicazione ed interpretazione dei regolamenti dello Statuto Confederale e di quello Metropolitano.

Il Collegio dei Garanti è formato da tre membri effettivi e due supplenti, resta in carica durante quattro anni. Ciascun associato può ricorrere al Collegio e in caso di controversia può ricorrere in appello davanti al Collegio Nazionale dei Garanti. Alla stregua dei revisori i suoi membri non possono ricoprire nessun ruolo all'interno del sistema CNA al fine di garantirne l'equità.

4.1.3.2 Sezioni mandamentali

Il sistema CNA come detto comprende le associazioni territoriali come la CNA Associazione di Venezia. Essa a sua volta può essere suddivisa in differenti segmenti lungo il territorio. Questi segmenti corrispondono solitamente ad una area geografica che ricopre un comune o due e più comuni insieme. Tali aree sono chiamate sezioni mandamentali o mandamenti. Già nominati nel

paragrafo uno di questo capitolo i mandamenti sono l'articolazione più importante del sistema poiché è attraverso questi che l'associato partecipa direttamente alla vita associativa della CNA. Oltre che promuovere l'aggregazione associativa sul territorio le sezioni mandamentali devono attuare la prerogativa fondamentale per la vita dell'associazione ossia quello di individuare i bisogni di ciascuna impresa o soggetto membri del sistema. L'identificazione delle necessità con i relativi piani di azione per soddisfarle e la diffusione delle informazioni garantite dal sistema CNA costituiscono le sue migliori armi per conquistare i futuri associati. Attraverso questi l'associazione definisce la rappresentanza e le attività in sede locale. Quindi i mandamenti offrono alla CNA la possibilità di interagire più da vicino con la comunità e gli associati lì presenti, anche coloro che non hanno l'opportunità di raggiungere direttamente l'ente territoriale provinciale.

Ogni mandamento possiede anche esso un proprio Direttivo, un proprio Presidente e una propria Assemblea. Questa ultima è composta da tutti gli associati iscritti alla medesima sezione. Ogni quattro anni elegge, secondo le disposizioni emanate dalla Direzione Metropolitana, il Direttivo e il Presidente di sezione. L'Assemblea, attraverso l'analisi della situazione associativa, può suggerire orientamenti alla Presidenza Metropolitana. Di regola l'Assemblea mandamentale è convocata dal Direttivo del proprio mandamento oppure dalla Presidenza Metropolitana.

Il Direttivo mandamentale, assieme al Responsabile di sezione, contribuisce al conseguimento degli obiettivi di bilancio e sindacali proposti dalla Direzione Metropolitana. Esso infatti definisce i propri standard di servizi e di tesseramento annuale. Per l'adempimento di tali scopi può richiedere una somma a bilancio quantificata dalla Direzione Metropolitana. Una volta raggiunti gli obiettivi prefissati può richiedere di nuovo alla Direzione Metropolita un'altra somma destinata agli investimenti promozionali.

Il Presidente mandamentale è preposto al raggiungimento degli scopi e dei fini della CNA nella sezione mandamentale, ha il ruolo di rappresentanza presso le istituzioni locali e controlla l'esecuzione a livello locale degli atti deliberati dagli organi metropolitani.

4.1.3.3 Mestieri

Un'ulteriore articolazione nel sistema CNA è data dai Mestieri. "I Mestieri rappresentano la sintesi delle specialità di bisogni e proposte rispetto alle esigenze verticale delle imprese" (Statuto CNA Venezia art. 21). In pratica consiste nell'aggregazione di tutti gli associati iscritti al sistema CNA appartenenti ad una medesima categoria professione o attività economica. Le categorie dei Mestieri

sono definite dalla Direzione nazionale della CNA. Essi compongono le Unioni a livello regionale. A livello locale poi è la Direzione di Venezia a deliberare l'introduzione dei Mestieri più significativi presenti nel territorio che procedono ad organizzarsi. Essi costituiscono una propria assemblea che viene chiamata dal Presidente Metropolitano, ogni quattro anni, ad eleggere sia i propri Portavoce di Mestiere sia il proprio Comitato Direttivo e allo stesso tempo i componenti dell'Assemblea Metropolitana. I Mestieri hanno potere di rappresentanza esterno tramite decisione del Presidente Metropolitano che conferisce ai propri Portavoce delega in materia di interessi degli associati nei confini della professione stessa; per l'amministrazione delle relazioni sindacali e la conclusione di accordi territoriali nell'ambito del mestiere stesso e infine per la definizione ed esecuzione di politiche di promozione economia di mestiere.

Altre articolazioni

Oltre alle suddette relazioni possono formare parte dell'organizzazione tutti quei raggruppamenti di interesse che sono ammessi dalla Nazionale. Ossia aggregazione di associati con omogeneità di interessi e scopi specifici comuni. Ciascun raggruppamento può eleggere un Presidente che entra di diritto a far parte sia della Direzione Metropolitana sia dell'Assemblea Metropolitana. Da sottolineare la presenza di due raggruppamenti riconosciuti dallo Statuto della CNA Venezia:

1. CNA Pensionati che con la collaborazione della CNA Associazione di Venezia promuove gli interessi dei pensionati garantendo sostegni organizzativi in ambito di autonomia politica e finanziaria.
2. CNA Professioni la quale persegue gli interessi delle Associazioni professionali che rispettano i presupposti di cui all'art. 26. D.lgs. 206/2007.

4.1.2.3 Altri enti e società collegate

Come detto nel paragrafo due la CNA Associazione di Venezia svolge innumerevoli attività. Per riuscire al meglio nelle sue performance essa stringe alleanze con altri enti, società, cooperative e consorzi. Alcuni di queste organizzazioni ricoprono un ruolo fondamentale all'interno dell'offerta di servizi presentata dall'associazione di rappresentanza veneziana. Le principali sono:

- Sviluppo Artigiano: Si tratta di una società consortile cooperativa di garanzia di fidi, il cui scopo è quello di favorire l'accesso al credito per le imprese attraverso finanziamenti agevolati per investimenti, contributi a fondo perduto, liquidità aziendale e altri servizi.
- ECIPA s.c.a.r.l.: Altra società consortile che si occupa di fornire formazione professionale e imprenditoriale per le PMI e le imprese artigiane. Inoltre, eroga servizi di ricerca e selezione e di supporto alla ricollocazione professionale.

- CRAAV s.c.a.r.l.: Consorzio degli autotrasportatori veneti. Il suo scopo è quello di rendere competitivi le piccole medie aziende nei confronti delle grandi organizzazioni di autotrasporto grazie alla riduzione dei costi di gestione.
- Epasa -Itaco: Si tratta del patronato della CNA che assiste i propri associati nella richiesta di assegni familiari, agevolazioni dello stato e più in generale di tutti i servizi previdenziali. Esso collabora anche con il CAF della CNA per adempiere al meglio ai suoi obiettivi.
- EDILCASSA VENETO: Consiste in un ente bilaterale paritetico nato dopo la fusione delle differenti casse edili artigiane del Veneto per apportare benefici sia ai datori di lavoro sia ai dipendenti del settore edilizio.
- Consorzio SE.ART. s.c.a.r.l.: Società consortile utilizzata allo scopo di erogare altre tipologie di servizi per gli associati presenti nella zona nordorientale della provincia.

Oltre a questi enti esterni, come detto all'inizio del paragrafo la CNA utilizza tre diversi tipi di struttura. Uno è la CNA Associazione Metropolitana le cui funzioni e organi sono già stati descritti. Tra queste funzioni troviamo l'organizzazione dei servizi. Molti di questi servizi però non possono sempre essere offerti direttamente dalla struttura associativa per ragioni di natura gestionale, legale e fiscale. Duque la governance della CNA Venezia ha deciso di istituire due enti affinché tali servizi possano essere resi in modo regolare ed efficiente. Tali enti sono:

1. CNA Venezia servizi s.r.l. che si occupa di fornire tutti i servizi di adempimento necessari all'impresa e servizi di consulenza. In particolare, la società offre prestazioni per assolvere agli obblighi fiscali. Servizi di consulenza in merito a studi di settore e analisi economico-finanziarie. Tramite il consorzio offre opportunità di credito e finanziamenti. Grazie al patronato eroga servizi di assistenza previdenziali. Fornisce servizi di formazione e corsi grazie anche all'istituzione di fondi appositi per questo scopo. Cura e assiste le aziende in materia di sicurezza (delle macchine, dell'organizzazione e delle strutture) e di ambiente (emissioni gassose, rifiuti e analisi). Più in generale offre quei servizi soggetti a IVA che non possono essere forniti dalla CNA Associazione. Inoltre, i servizi forniti da questa società possono essere erogati anche a coloro che non sono iscritti nel sistema.
2. Assimpresa Venezia è un'associazione che fornisce tutti i servizi legati alla consulenza del lavoro incluso quelle delle paghe. Le prestazioni offerte da essa però possono essere usufruiti soltanto dagli associati.

4.2 Progettazione della balanced scorecard

4.2.1 Scelta tra sfera politica e sfera dei servizi

Ora che è stata fatta una presentazione generale dell'associazione può essere introdotto quello che è il vero obiettivo di questa ricerca ossia l'introduzione di una Balance Scorecard all'interno dell'associazione veneziana. Dall'esposizione appena fatta quindi si comprende che la CNA di Venezia alla stregua di altre associazioni di rappresentanza suddivide la sua attività in due fronti quello classico della rappresentanza politica e quello della prestazione dei servizi. Dato che queste due tipologie di funzionamento presentano caratteristiche diverse di conseguenza lo sono anche le variabili che massimizzano i risultati ottenuti dai due elementi. Ecco perché si rende necessario costruire una BSC apposita per ciascun ambito. In questo elaborato si è deciso di riprodurre una scheda bilanciata inerente soltanto alla sfera dei servizi. I motivi sono principalmente tre:

1. Come già accennato nel contesto attuale delle associazioni di rappresentanza la natura di appartenenza politica è diminuita fino a quasi scomparire. Se da un lato questo ha portato una maggiore indipendenza da parte dell'associazione dall'altro si è perso quel sentimento e quel valore che contraddistingueva appartenere ad un'associazione di rappresentanza. Basti pensare che inizialmente coloro che operavano all'interno dell'ente lo facevano su base volontaria. Non esiste più questa per così dire "passione". Farne parte non presenta più prerogativa simbolica per coloro che vogliono partecipare alla vita dei propri partiti. Venendo a mancare lo spirito di appartenenza ecco che il vantaggio di appartenere ad un ente di rappresentanza deriva solo dai servizi che può offrire. Inoltre, con l'aumento delle reti informatiche il ruolo da intermediario delle associazioni di rappresentanza sta via via scemando. Prima era impensabile che una piccola azienda con due dipendenti riuscisse a mettersi in contatto con le più alte sfere del governo ora con i collegamenti virtuali e le differenti piattaforme presenti nella rete questo è diventato una realtà. Anche in questo per riuscire a supplire a questa perdita di importanza nelle realtà aziendali la CNA deve cercare di ottimizzare le prestazioni offerte ai propri associati poiché sono questi a costituire l'ago della bilancia tra la scelta di aderire o meno al sistema. Se i servizi erogati sono in linea con le esigenze attuali degli associati allora le adesioni non possono che aumentare.
2. I servizi rappresentano la fonte finanziaria primaria dell'associazione. Grazie ai servizi offerti l'organizzazione è in grado di sostenere i costi di struttura generati sia dalla stessa società erogatrice di servizi sia dell'ente sindacale.

3. Il numero di informazioni richieste per elaborare una adeguata strategia e in seguito un'appropriata misurazione per la sfera politica si rivela molto elevato e al di fuori delle capacità di risorse dello scrivente. Basti pensare alla moltitudine di soggetti coinvolti in tali processi come si evince dallo statuto. Proporre delle linee guida oggettive per una funzione politica non è semplice e immediato. Sussistono troppe variabili in gioco dai fattori macroeconomici del paese alle questioni locali. Detto ciò lo scrivente non deduce che sia impossibile ma soltanto che il tempo e il lavoro necessario di una sola persona forse non è sufficiente per riuscire a coordinare un progetto di tale portata. Inoltre, le decisioni strategiche in merito alle scelte politiche vengono sempre decise dall'ente nazionale e la CNA Venezia non potrà che adeguarsi.

In conclusione, quindi la BSC di questo elaborato ha come soggetto le prestazioni di servizi della CNA di Venezia. In particolare, quelli forniti dalla CNA Venezia Servizi s.r.l.

4.2.2 Inquadramento dell'ente

La CNA Servizi di Venezia può essere definita una piccola impresa dato che il suo fatturato risulta inferiore ai dieci milioni. In particolare, esso si attesta sui due milioni. Il personale assunto ammonta a 35 addetti includendo quelli della sede provinciale e dei tutti i mandamenti. Il suo codice ATECO è 69.20.13 dunque si occupa di servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi. Infine, si ricorda che seppur giuridicamente sia una società di capitali essa non distribuisce mai utili in quanto strumentale all'attività non profit dell'associazione CNA Venezia.

4.2.3 Controllo di gestione attuale

Ai fini di questo elaborato si ritiene utile accennare al sistema di programmazione e controllo attuale presente nell'associazione. A livello politico ha luogo il piano strategico poliennale redatto dagli organi sopra elencati, il quale ha un orizzonte temporale di cinque anni e viene rivisto almeno una volta l'anno. Questo piano però riguarda le scelte sindacali più che le scelte dei servizi. La strategia politica infatti pare da ben più alto ossia dall'organismo nazionale della CNA al quale tutte le associazioni territoriali devono attenersi adattandolo al proprio contesto locale. La strategia riguardante i servizi invece viene intrapresa dal Segretario della CNA Venezia servizi s.r.l. che raffigura a tutti gli effetti un dipendente della società stessa ed è chiamato ad amministrarla e gestirla con la massima diligenza e professionalità. Per questa ragione la figura del Segretario

Metropolitano deve avere conoscenze manageriali e di gestione. La CNA Venezia servizi non possiede un vero e proprio ufficio di controllo di gestione. Il ruolo di controllo viene svolto sia dal Segretario stesso che dal direttore dell'amministrazione. In particolare, esso si basa sull'elaborazione di tre documenti.

Innanzitutto, il bilancio di esercizio composto dallo stato patrimoniale e il conto economico i quali vengono proposti seguendo gli schemi descritti dal c.c. rispettivamente all'art. 2424 e 2425. Esso viene alimentato dalla contabilità generale obbligatoria e poi redatto dall'ufficio amministrativo della sede provinciale. Inizialmente vengono generati i bilanci riguardanti le tre strutture per poi essere elaborato in unico bilancio consolidato.

In secondo luogo, viene redatto un budget operativo con un arco temporale di un anno. Esso si prospetta come un documento che presenta i ricavi e i costi di conto economico suddivisi per un criterio di origine. Nel budget vengono evidenziate i dati ottenuti nell'esercizio passato per poi fare un confronto con i risultati a consuntivo dell'anno corrente. Accanto poi viene definita la proiezione dei numeri che ci si aspetta alla fine dell'anno in cui viene preparato il budget.

Infine, vengono prodotti grazie alla collaborazione del centro elaborazione dati della società dei report con cadenza semestrale. In questi prospetti vengono individuati degli indici che riassumono l'andamento della società. Essi sono indicati per ciascun centro di responsabilità che compone l'azienda. Tali centri sono rappresentati da ciascun mandamento in cui è suddivisa l'impresa. I mandamenti sono sette quindi altrettanti sono i CdR. La scelta di tale struttura organizzativa risiede nel fatto che si vuole dare la stessa importanza a tutti i servizi erogati da ciascuna sezione mandamentale e rilevare come questi ultimi contribuiscono al fatturato totale dell'azienda. Questa scelta è stata presa con l'intenzione di dare la stessa importanza a tutti i servizi e dunque rilevare in che modo ogni mandamento contribuisce o meno al fatturato dell'azienda. Gli indici presenti in questo prospetto richiamano l'attenzione sul livello dei ricavi e i costi. In particolare, i ricavi concernono: i ricavi totali raggiunti dai servizi più importanti; i ricavi per addetto per ciascun servizio e i ricavi medi per ditta. Mentre dal lato costi vengono evidenziati i costi diretti e i costi del personale per ciascun CdR. Inoltre, viene evidenziato il margine lordo e il margine per ricavo. Per ciascun dato poi viene evidenziato lo scostamento percentuale rispetto all'anno scorso.

Dunque, l'assetto del controllo di gestione utilizza gli strumenti esposti nel capitolo due. Non si presenta molto complesso, anzi risulta piuttosto semplice. Non essendoci poi un vero controller spesso e volentieri i report non vengono forniti con le tempistiche necessarie. Gli elementi tenuti sotto controllo poi risultano senz'altro utili ma sono focalizzati soltanto sugli aspetti finanziari dunque sulla sola efficienza. Lo scopo di introdurre una BSC quindi è quello di progettare uno strumento che si concentri anche sugli aspetti legati all'efficacia ovvero quelli legati alla

soddisfazione degli associati. Ancora più importante però risulta la possibilità di diffondere la strategia e gli intenti della società ai suoi collaboratori i quali possono focalizzarsi sui punti di forza individuati dal responsabile portando così un miglioramento di tutta la società a livello globale. Se sono gli stessi dipendenti a controllare i propri risultati e ad allinearli alle aspettative del responsabile i risultati diventeranno più facile da controllare per il Segretario dato che gli stessi collaboratori possono soccorrerlo in questo compito.

4.2.4 Strategia

Lo scopo principale di una Balance Scorecard è quello di riuscire a collegare la strategia con dei fattori chiave che siano in grado di trasformare il piano strategico in realtà. Monitorando queste variabili il management potrà capire se le azioni intraprese stanno andando nella direzione voluto. Pertanto, il primo passo da compiere per l'adozione della scheda di valutazione bilanciata è quello di identificare la strategia che l'associazione vuole intraprendere.

L'obiettivo principale della CNA di Venezia come quello di qualunque associazione è quello di aumentare il numero dei propri associati e diminuire l'ammontare delle disdette. Come già detto nel primo capitolo essi costituiscono la base di potere di ciascuna associazione di rappresentanza. Più sono gli iscritti più rilevanza acquisisce l'organizzazione. L'approccio con il quale l'associazione veneziana intende raggiungere questo traguardo è quello di mettere al centro i servizi. Essi oggi costituiscono la componente di forza delle associazioni di rappresentanza. Più sono utili tali prestazioni alle aziende più aumenta la loro attrazione e di conseguenza creano un incentivo a aderire al sistema CNA. L'offerta di tali servizi va fatta secondo una visione di economicità. Infatti, è grazie ai ricavi derivanti dai servizi che la CNA può mantenere una propria indipendenza economica. La strategia dunque si basa su due fronti: l'aumento dell'efficacia e dell'efficienza dei servizi già esistenti e la ricerca di nuove opportunità fornite dal mercato. Su questo ultimo punto la società ha sempre avuto grande impegno e interesse nel cercare di esplorare nuovi mercati e nuove occasioni da sfruttare per rendere servizi più innovativi alle aziende associate. Servizi meno focalizzati sulle osservanze amministrative e più sulla creazione di valore. Infatti, i funzionari della società hanno ben presente che in futuro grazie al crescere delle innovazioni tecnologiche molte delle prestazioni inerenti agli adempimenti fiscali e contabili potranno subire un calo e per questo si impegna ad avere servizi che possano aiutare a crescere i soggetti associati. Attualmente però sono i servizi "classici" ad apportare la maggior parte dei ricavi. Attività legate alla pianificazione e alla consulenza rimangono ancora nell'ombra. Questo in parte è dovuto alla mancanza di cultura aziendale presente nelle aziende appartenenti all'associazione. Si tratta per lo più di microimprese

che pensano soprattutto a mantenere i costi bassi piuttosto che investire e far crescere la propria organizzazione. Alla luce di questo fatto la CNA Venezia Servizi si trova a sua volta restia a introdurre forze commerciali più consistenti nella promozione di servizi legati alla creazione di valore. Dunque, la BSC si focalizzerà soprattutto sull'obiettivo di rinforzare i servizi erogati in generale aumentandone l'efficacia mantenendo l'efficienza.

4.2.5 Elaborazione delle prospettive rilevanti

Una volta identificata qual è la strategia generale possono essere definite le prospettive che saranno messe in risalto nella BSC per la CNA Venezia Servizi. Il modello di Kaplan e Norton evidenzia quattro dimensioni: economica-finanziaria, dei clienti, dei processi e dell'apprendimento. Questo schema come già accennato nel capitolo due non è rigido, anzi l'adeguamento a ciascuna realtà organizzativa è vivamente consigliato dai suoi creatori. Seguendo il contributo della professor Fasan ora verrà fatta una scelta sulle possibili configurazioni che avrà la presente scheda di valutazione.

In primo luogo, può essere definita una prospettiva per coloro che costituiscono i beneficiari finali dell'operato dell'associazione. In questo caso essi corrispondono quindi alle imprese e gli artigiani associati all'organizzazione. Sono a questi che si rivolgono le attività dell'ente associativo. Si noti che questa prospettiva sostituisce quella più classica di clienti nella concezione originale del modello di BSC. Il cliente si avvale di un servizio dando in cambio un corrispettivo. Invece gli associati usufruiscono di consulenze, formazione e altri servizi con il solo pagamento della tessera associativa. Oppure se tali servizi richiedono un contributo extra sono comunque erogati a prezzi inferiori rispetto a quelli di mercato. Qui dunque prenderà luogo l'analisi di quelli elementi che apportano un beneficio agli associati e al come aumentarne il richiamo all'interno della CNA. Come seconda prospettiva viene evidenziata quella proposta dal modello tradizionale ossia quella sui processi interni. Dunque, si focalizzerà su quelle varianti in grado di apportare un miglioramento nel processo di produzione del servizio per aumentarne la qualità e di conseguenza l'efficacia.

In seguito, viene definita la prospettiva della crescita e l'apprendimento dei propri dipendenti. Qui viene definita la forma attraverso la quale l'associazione cerca di aumentare e accrescere le competenze dei propri dipendenti. In particolare, attraverso l'uso di corsi e seminari regolari. Le abilità intraprese poi diventeranno uno strumento attraverso il quale aumentare l'efficacia e l'efficienza dei processi interni. Inoltre, si darà importanza a come essi percepiscono l'ambiente di lavoro.

L'ultima prospettiva è quella riguardante la sfera economico finanziaria. Quali sono i risultati monetari che deve raggiungere l'associazione. Certamente lo scopo sarà ottenere quantomeno il pareggio di bilancio per rendere sostenibile la propria struttura. In più si darà rilievo a elementi riguardanti la liquidità aziendale che costituisce una delle cause maggiori di fallimento delle aziende. Ma più in generale possono essere tenuti come riferimento gli indici già elaborati nel report per il controllo di gestione.

4.2.6 Scelta dei FCS per ciascuna prospettiva

L'individuazione dei fattori critici di successo è avvenuta attraverso il dialogo e la consultazione con il Segretario Metropolitano e il Responsabile amministrativo. Attraverso l'analisi delle caratteristiche dell'associazione e il contesto territoriale in cui opera si è giunto alle seguenti conclusioni.

Per la prospettiva degli associati ossia i beneficiari finali l'aspetto fondamentale è quello di comprendere effettivamente quali sono i bisogni espressi o non espliciti dei propri membri. Attuare qualunque iniziativa senza conoscere queste necessità significa rischiare di sprecare risorse per qualcosa che verrà percepito come inutile o nei peggiori casi controproducente. Dunque, un primo FCS sarà sicuramente l'individuazione dei bisogni degli associati questo a sua volta può essere raggiunto attraverso un'adeguata presenza territoriale sia attraverso sistemi informativi che monitorano tali necessità. Altro aspetto sul quale lavorare è quello dell'immagine istituzionale. La parola CNA deve essere sinonima di "il meglio per artigiani e PMI". Gli associati devono essere consapevoli che l'ente veneziano cercherà sempre di venire incontro alle loro esigenze, offrire una prestazione ottimale e aiutarli nella loro conduzione aziendale attraverso dei servizi ottimali. Non basta però esserlo, i membri devono saperlo devono rendersi conto che avranno sempre qualcuno pronto ad aiutarli e a coprirgli le spalle. Si tratta soprattutto di fare operazioni di marketing. Tale elemento richiede di porre l'attenzione sulle opinioni e le valutazioni fatte dagli utenti. Questo può essere conseguito attraverso un servizio postvendita che segua gli associati anche dopo che il servizio è stato utilizzato. Inoltre, possono essere fatte analisi sulle fonti di informazione per comprendere cosa pensano i membri del servizio reso dalla CNA. Quindi valutazioni sui siti inerenti, social network e altre piattaforme maggiormente usate dagli artigiani e le PMI. Infine, focalizzarsi sul fattore più scontato ma anche il più centrale, ossia la qualità dei servizi. Una volta che gli aderenti sono consapevoli che i servizi offerti dalla società sono in linea con le loro esigenze non rimane che erogare prestazioni di qualità. Ancora una volta dunque risulta necessario

monitorare i feedback degli associati in merito a tali prestazioni oltre a parametri di efficienza ed efficacia legati a questi ultimi. Per servizi di qualità si intende che siano in grado di rispondere completamente e tempestivamente alle richieste degli iscritti.

Nei processi interni è fondamentale fornire ai dipendenti le risorse e gli strumenti adeguati a svolgere al meglio le proprie mansioni. Non soltanto sul piano materiale, quindi dispositivi all'avanguardia ed efficienti ma anche a livello di informazioni sempre corrette e aggiornate. Entra in gioco quindi un altro fattore essenziale ovvero quello riguardante l'integrazione tecnologica. Se la tecnologia a livello di software e di piattaforme è presente, buona e in costante aggiornamento all'interno dell'associazione essa costituisce non solo un FCS per la giusta implementazione della strategia ma anche un vantaggio competitivo nei confronti delle altre associazioni. Molte operazioni potrebbero essere automatizzate come ad esempio la compilazione di report oppure rese più efficienti come l'utilizzo di piattaforme webinar per i corsi o servizi chat per l'assistenza. Questo concederebbe il tempo agli operatori di occuparsi più a fondo delle problematiche che richiedono l'utilizzo dell'intelletto umano. A questo punto interviene il terzo punto critico ossia le capacità relazionali dei dipendenti. Queste giocano un ruolo fondamentale nel processo di erogazione dei servizi, infatti se il dipendente è un buon comunicatore e soprattutto un buon ascoltatore egli può individuare i veri nodi che si nascondono dietro le problematiche presentate dagli associati, riducendo così i tempi e quindi i costi per la loro risoluzione. Soprattutto però è la fiducia che riescono a trasmettere gli operatori ai potenziali membri che diventa una risorsa vitale per la continuità dell'organizzazione, sempre merito delle buone capacità comunicative¹³⁸.

Per quanto concerne la prospettiva dei dipendenti risulta indispensabile l'allestimento di corsi di formazione per gli operatori della struttura associativa. In particolare, quelli che riguardano i continui cambiamenti delle normative e quelli riguardanti nuove opportunità di mercato. Questo è una variabile cruciale per permettere al dipendente di erogare un servizio più efficace grazie alle nuove competenze acquisite. Altrettanto fondamentale però è contare su una motivazione alta da parte dei collaboratori. Questa può essere raggiunta attraverso l'introduzione di incentivi sia monetari (es: provvigioni di vendita) sia non monetari (es: giorno di ferie extra) nel tentativo di allineare gli obiettivi dell'associazione con quelli dei dipendenti stessi. Altrettanto valido si può rivelare il coinvolgimento dei dipendenti da parte dei dirigenti nel processo decisionale concernente il loro ambito di attività.

¹³⁸ Potrebbe sembrare che questo vada in contraddizione con l'automatizzazione ma il tempo potrebbe essere dedicato alle richieste che necessitano assistenza più approfondita e gestire quelle più standard attraverso il canale chat,

Nella sfera economico finanziaria va delineata innanzitutto la ricerca della sostenibilità economica e finanziaria. Quindi è necessario che i ricavi possano quantomeno coprire i costi necessari a sostenere l'organizzazione e le entrate e le uscite siano ben bilanciate per non permettere mai all'associazione di rimanere senza flussi di cassa vitali per l'attività. Essenziale diventa anche misurare la redditività di ciascun CdR, vale a dire di ogni sezione mandamentale, tale metodo contribuisce a comprendere se l'andamento positivo o negativo è attribuibile ad una sola sezione o a tutta l'organizzazione e porvi eventualmente rimedio. Inoltre, va tenuto sotto osservazione il contributo di ciascun addetto in termini di costi e di ricavi.

4.2.7 Mappa strategica

Ora che sono stati individuati gli FCS per ciascuna prospettiva può essere disegnata una mappa strategica. Essa si ribadisce ha la funzione di evidenziare le relazioni causa- effetto tra le varie prospettive. L'elaborazione fatta per la CNA Venezia Servizi (Figura 4.2.7) riflette le prospettive evidenziate nel paragrafo precedente e il modo in cui sono collegate tra di loro. In questo prospetto vengono dunque evidenziati tutti i fattori che permettono di raggiungere lo scopo strategico dell'associazione ossia soddisfare gli associati attuali cercando di attrarre ulteriori utenti. Ogni determinante costituisce un punto focale da monitorare dandogli la stessa importanza a ciascuna anche alla dimensione finanziaria. Normalmente la dimensione economica dovrebbe essere considerata un semplice input negli enti non profit dato che la loro sostenibilità si basa per lo più su contributi statali e liberali. Questo però non è il caso della CNA che deve porsi come scopo quello di garantirsi autonomamente un equilibrio economico. Alla stregua di equivoci bisogna ricordare come le considerazioni definite nella mappa strategica sono frutto di ragionamenti logici piuttosto che di formule matematiche esatte. Tali ragionamenti derivano dalle aspettative di coloro che l'hanno redatta in base alle analisi effettuate. Infatti, le dimensioni e i legami rappresentati potrebbero dimostrarsi insufficienti per adempiere alla strategia definita nel breve o nel lungo termine. Per tale motivo si ritiene necessario testare se le riflessioni espresse nella mappa strategica risultano valide anche empiricamente. Potrebbe rivelarsi necessario aggiungere delle ulteriori prospettive o cambiare i FCS scelti. Di conseguenza il monitoraggio costante diventa essenziale sia in ottica di controllo sia di gestione delle dimensioni predisposte. Ulteriore obiettivo dato alla mappa strategica è quello di comunicare in modo chiaro la strategia anche al resto dell'organizzazione. Per evitare fraintendimenti che possono derivare da una errata interpretazione del prospetto fatto si descrive qui brevemente l'idea che sta alla base.

In pratica le risorse economiche vanno sfruttate per potenziare quei fattori presente nella prospettiva

dei dipendenti e dei processi affinché queste ultime permettano di raggiungere gli obiettivi legati alla sfera dei beneficiari. Che a loro volta però devono concretizzarsi in introiti in grado di garantire la sostenibilità finanziaria. Dunque, è in questo ultimo punto dove lo schema delle associazioni di rappresentanza si differenzia dagli altri enti *mission oriented*. Essa attraverso l'erogazione di servizi più ottimali deve curarsi dell'equilibrio economico.

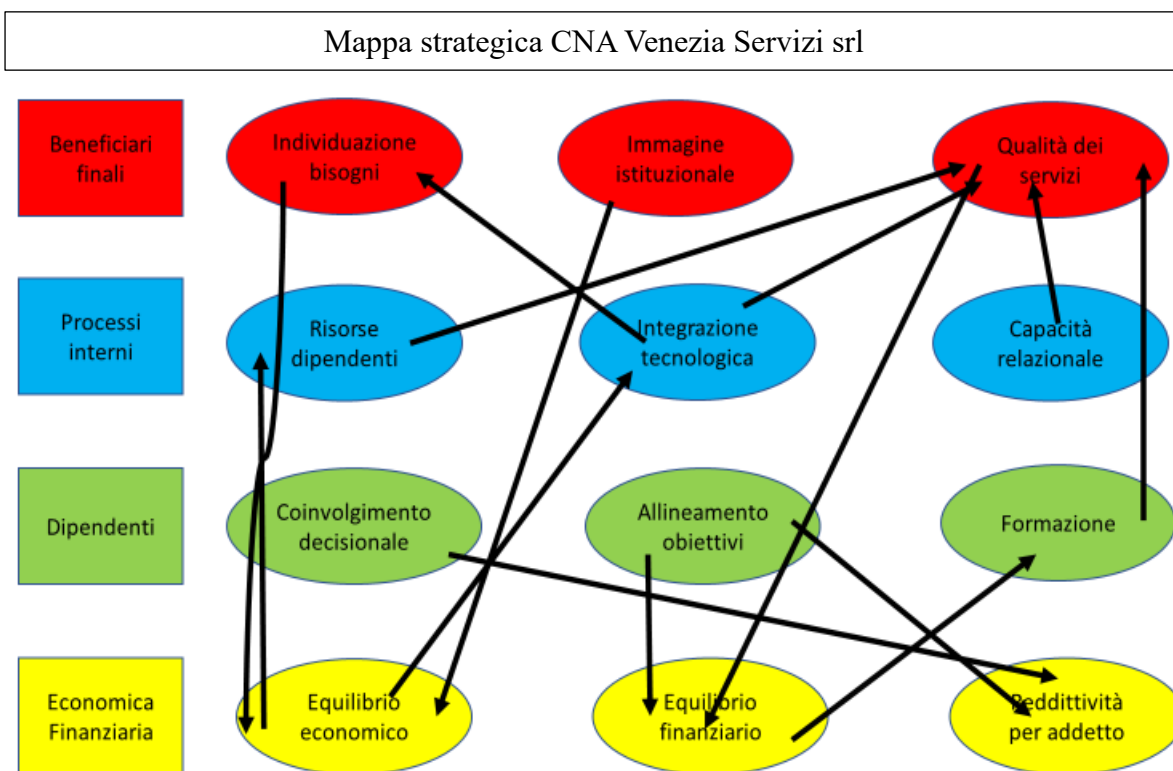


Figura 4.2.7

Si conclude ricordando che spesso le relazioni causa-effetto non sono sempre di natura lineare. Essi sono anche circolari dove gli obiettivi si influenzano a vicenda. Per ragioni di esposizione e facilità di comprensione si è deciso di esporre i legami soltanto in maniera lineare in quanto si rammenta l'organizzazione non ha mai usato un approccio di questo tipo e complicarlo ulteriormente potrebbe portare al suo fallimento.

4.2.8 Attribuzione dei KPI a ciascun FCS

Ora che sono stati i legami tra i fattori che garantiscono le intenzioni di perseguire e mettere in atto la strategia si procede all'individuazione degli specifici elementi che consentano di monitorare l'effettivo raggiungimento degli obiettivi sopra descritti. In particolare, vengono identificati due

KPI per ciascun obiettivo.

Prospettiva beneficiari finali: per quanto riguarda l'identificazione dei bisogni va specificato che ci sono due strade quella tradizionale e quella che si affida di più alla tecnologia. Nel primo caso per capire le esigenze dei propri associati possono essere organizzati incontri, seminari e altre forme di colloquio attraverso i quali i beneficiari possono comunicare con l'associazione ed esprimere i propri bisogni. Quindi in sostanza vengono monitorati quei fattori che evidenziano il tempo che l'organizzazione dedica ai propri utenti. Più specificamente nella BSC si fa riferimento al tempo di apertura al pubblico e il numero di incontri organizzati. Nel secondo caso può essere sfruttato un gestionale apposito per seguire i clienti più specificamente si tratta di un customer relationship management o CRM. Questo strumento permette di delineare più approfonditamente le iterazioni con i propri utenti e attraverso l'analisi dei dati inseriti permette di creare un profilo personalizzato per ciascuno di essi. Attraverso questo strumento dunque andrebbero tenuti sotto osservazione i report generati da tale software.

Il secondo obiettivo riguarda la reputazione dell'impresa. Per avere un'idea di quelle che sono le opinioni degli associati ma anche più in generale della comunità possono essere monitorati il numero dei commenti negativi seminati nelle pagine web riguardanti l'associazione o anche le reazioni in merito a banner e pubblicità fatte da questa ultima. Inoltre, il numero delle disdette spontanee¹³⁹ può essere visto come un indice di gradimento dell'immagine associativa.

Per completare questa prospettiva vanno analizzati gli elementi che permettono di aumentare la qualità dei servizi. A tale fine devono essere monitorati i feedback dell'impresa in particolare modo i riscontri negativi per essere consapevoli delle aree di miglioramento. Tali feedback possono essere raccolti con metodi sia analogici sia tecnologici. Inoltre, può essere importante sapere il tempo medio di erogazione di ciascun servizio. Questo ultimo indicatore può essere difficoltoso da calcolare ma successivamente verranno esposti delle azioni concrete per arrivare ad un risultato analogo.

Prospettiva dei processi interni: per controllare se i dipendenti possiedono gli strumenti adeguati sia in termini di informazioni che di materiali va monitorato il numero di errori che questi ultimi commettono. Questo risulta possibile attraverso la verifica del numero di lamentele eventualmente espresse e del numero dei contenziosi sollevati.

Per quanto attiene all'integrazione tecnologica vanno tenuti in considerazione il numero degli aggiornamenti al gestionale dell'impresa. Inoltre, anche la quantità di corsi forniti ai dipendenti con

¹³⁹ Ossia quelle derivanti da volontà esplicita di recedere e non in caso di chiusura aziendale o altre motivazioni

oggetto competenze informatiche risulta di grande utilità poiché le nuove tecnologie sono sprecate se nessuno è in grado di usarle.

La capacità relazionale risulta un obiettivo difficile sia da quantificare e ancora di più da controllare. Essa indica l'abilità di instaurare relazioni positive in un dato contesto. Quindi può essere preso in considerazione il numero di clienti che ritornano ad usufruire il servizio. Inoltre, un eventuale feedback sulla prestazione soggettiva¹⁴⁰ aiuterebbe molto a migliorare questo obiettivo.

Prospettiva dei dipendenti: la questione attinente ai corsi di aggiornamento e formazione risulta agevolmente risolta attraverso la considerazione del numero stesso dei corsi. In aggiunta può essere utile riuscire ad avere i *feedback* dei dipendenti stessi.

Con riferimento agli incentivi non risulta utile calcolare il numero di incentivi erogati quanto se i risultati per ottenerli sono stati raggiunti. In particolare, si fa riferimento agli obiettivi economici assegnati ai preposti di ogni CdR. Altro indicatore di motivazione può essere dato dal numero di assenze fatte dal personale.

Per valutare poi il coinvolgimento decisionale possono essere monitorati il numero degli eventuali suggerimenti dati dai dipendenti e inoltre il numero di riunioni di gruppo.

Prospettiva economico-finanziaria: nella prospettiva finanziaria possono essere tenuti in considerazione gli indici esposti nel report di controllo di gestione attuale precedentemente esposto più un focus sull'equilibrio finanziario.

Dunque, per quanto riguarda l'equilibrio economico vanno monitorati i ricavi e costi.

Per l'equilibrio finanziario risulta utile rilevare misure legate agli indici di liquidità aziendale quindi anche ai quozienti di rotazione del circolante.

Infine, va verificata la redditività e il costo per CdR e per ciascun addetto.

4.2.9 Identificazione dei target

A questo punto si procede ad indentificare un livello quantitativo espresso in percentuale o come numero interno che il KPI dovrebbe raggiungere per segnalare un campanello di allarme in senso positivo o negativo. L'orizzonte temporale si ritiene che debba essere un anno dato che si tratta della prima volta che viene usufruito di questo sistema¹⁴¹. Questo può avvenire in concomitanza con la

¹⁴⁰ Quindi incentrata sulla persona con cui si è interfacciata il cliente più che sul servizio stesso

¹⁴¹ Si tratta di una misura temporanea dato che idealmente il monitoraggio dovrebbe avvenire più frequentemente. Almeno mensilmente

redazione del budget ad esempio. Dunque, in base ai dati storici, alle tendenze passate e al confronto con altre strutture si esprimono di seguito si espongono i livelli di target. Ancora una volta si specifica che le considerazioni effettuate riguardano la fissazione di tali livelli risente della soggettività dei redattori. Dunque, in base alla descrizione fatta nel paragrafo precedente ora i KPI vengono segnalati seguendo una precisa numerazione per rendere più chiara l'esposizione:

1. numero di incontri: riuscire ad organizzare in totale ventiquattro incontri;
2. tempo di apertura al pubblico: almeno 40 settimane all'anno;
3. numero disdette spontanee: non superiore ai cinque percento;
4. percentuale commenti negativi: sul totale dei commenti non devono superare il venti percento;
5. numero di riscontri negativi: qui invece non dovrebbero superare il dieci percento del totale;
6. tempo medio di erogazione: in media deve rispettare un tempio medio standard stabilito ma attualmente indefinito;
7. numeri di lamentele/errori: non devono superare il dieci percento;
8. numero di contenziosi: l'ideale risulta lo zero per cento;
9. numero di aggiornamenti: almeno uno al mese;
10. numero di corsi con soggetto tecnologia: almeno uno ogni due mesi;
11. numero di clienti che tornano: almeno l'ottantacinque per cento
12. feedback associati:
13. numero corsi: almeno uno al mese
14. feedback dipendenti: positivi almeno il novanta percento
15. rispetto obiettivi economici programmati per CdR: raggiunti al cento percento
16. tasso di assenteismo: minore del dieci percento sulle ore totali
17. numero suggerimenti: un suggerimento per addetto
18. numero riunioni di gruppo: una al mese
19. ricavi per servizio: differenza rispetto all'anno scorso del due percento
20. costi per servizio: uguali all'anno scorso o minori
21. indice di liquidità: maggiore di uno
22. tempo medio incasso creditori: in media minore di novanta giorni
23. costo per addetto: minore o uguale rispetto all'esercizio precedente
24. redditività per addetto: maggiore o uguale rispetto all'esercizio precedente

I livelli qui esposti potrebbero subire modifiche o rivelarsi inadeguati. Solo un adeguato

monitoraggio e un'analisi di prova può assicurare una più corretta quantificazione.

4.2.10 Action plan

Per completare il quadro vengono esposti di seguito le azioni concrete con le quali verranno perseguiti gli obiettivi dichiarati e si cercherà di raggiungere un livello di performance superiore a quello fissato.

- l'organizzazione degli incontri deve essere programmata con anticipo e assicurando una buona diffusione della notizia; Se invece si procedesse all'acquisto di un supporto CRM¹⁴² potrebbero essere monitorati gli indici derivanti da tale gestionale; lo studio del tempo infine risulta agevolmente calcolabile anche solo controllando la timbratura dei cartellini ad esempio;
- per lo studio dell'immagine istituzionale possono essere usati algoritmi di ricerca sui siti web per individuare eventuali commenti negativi oppure effettuare inchieste telefoniche o via mail. Mentre il numero delle disdette risulta facilmente controllabile attraverso un apposito registro;
- calcolare il tempo medio di erogazione come accennato non risulta semplice. Ma possono essere usati dei riferimenti per guidare tale analisi. Da questo anno può essere iniziato un processo attraverso il quale monitorare l'inizio e la fine di un servizio poi l'anno prossimo calcolarlo nuovamente e successivamente confrontarli per analizzare se risultano scostamenti costanti. Altrimenti può essere chiesto ai clienti quanto tempo se pensano che i tempi in cui sono state eseguite le prestazioni siano risultati adeguati. Infine, si può agire studiando la concorrenza e creare un benchmark a tale fine;
- eventuali errori possono essere controllati attraverso un apposito prospetto mentre i contenziosi risultano palesemente evidenti all'amministrazione;
- il numero di aggiornamenti risulta facilmente individuabile dato che richiede un'autorizzazione da parte del responsabile informatico;
- l'organizzazione di corsi di formazione interna può essere delegata alle responsabili di tale area e a fine corso può essere distribuito un questionario di gradimento,
- in merito agli incentivi va effettuato il confronto con il valore aggiunto apportato dai dipendenti attraverso un apposito report;

¹⁴² Anche in cloud

- l'eventuale numero di suggerimenti può essere scritto dal direttore in un apposito registro allo stesso modo le riunioni sono facilmente programmabili e controllate;
- per quanto attiene agli indicatori finanziari alcuni vengono già controllati attraverso la costruzione di un apposito report per il controllo di gestione. Mentre per gli indici di liquidità va costruito un modello di rendiconto finanziario.

La messa in atto di tali piani può risultare più difficile per il controllo di alcuni indicatori che altri. Questo vale soprattutto per l'anno di introduzione della BSC giacché negli esercizi successivi si ha già una base di partenza dal quale iniziare l'analisi.

4.2. 11 BSC Finale

Dunque, il risultato finale della BSC si configura in un foglio excel (Figura 4.2.10) in cui vengono delineati tutti gli elementi prima esposti. La discussione per la sua elaborazione ha fatto scoprire punti interessanti sui quali l'associazione può lavorare. Senz'altro ha fatto ragionare su nuovi metodi innovativi per permettere di offrire un servizio più soddisfacente. Soprattutto però ha evidenziato quanto siano fondamentali i dipendenti. Infatti, è attraverso essi che gli obiettivi dei beneficiari possono essere raggiunti inoltre il loro contributo in termini economici diventa altrettanto importante per la sfera finanziaria. Questo forse è il principale beneficio della BSC. Costringere a chi ha il potere di controllo di ragionare, rivalutare e analizzare cosa è veramente importante e come poter raggiungerlo non solo su parametri facilmente quantificabili ma anche compiere uno sforzo in più per cogliere aspetti meno immediati ma altrettanto importanti. Come già accennato nel capitolo tre i suoi benefici sarebbero amplificati qualora si decidesse di far partecipare tutta l'organizzazione del come ci si è arrivati alle conclusioni inserite nella BSC. Inoltre, rendere espliciti i target degli indicatori importanti agevola a dare un senso di orientamento a tutti i soggetti coinvolti nel cercare di raggiungerli. Si ribadisce il fatto che la BSC non deve per forza sostituire gli altri strumenti del CdG. Anzi come dimostrato possono tornare utili nel facilitare il calcolo e l'individuazione di alcuni elementi chiave all'interno della scheda bilanciata. Si ricorda ad ogni modo che il progetto appena descritto costituisce solo il primo passaggio nell'adozione di una BSC. Esso necessita di essere integrato con la gestione aziendale per rendere automatico sia i rilevamenti dei dati sia per segnalare i campanelli di allarme. Si vuole poi specificare che l'orizzonte temporale di un anno non sarebbe l'ideale per controllare i KPI, come già accennato il monitoraggio dovrebbe essere più costante, almeno su base mensile. Le considerazioni fatte però tengono conto che nel caso di un'effettiva implementazione all'interno della CNA il processo sarebbe lento e non potrebbe fornire una

informativa continua inizialmente. Ancor una volta si ribadisce però che anche l'elaborato qui esposto è frutto anche di valutazioni soggettive. Per cui la validità delle assunzioni potrebbero cambiare nel tempo o rivelarsi inadeguate. Infatti, sono state pensati criteri alternativi a quelli esposti ma si è ritenuto più sensato includere quelli più facilmente implementabili. Si conclude ricordando come solo un impegno costante al monitoraggio delle misure qui evidenziate e del compimento dei piani di azione può portare a risultati concreti.

BSC VENEZIA SERVIZI SRL				
Prospettiva	FCS	KPI	Target	Action plan
BENEFICIARI FINALI	Soddisfazione dei bisogni/Presenza t	Numero di incontri aperti al pubblico	>=24	Medio
		Tempo di apertura al pubblico	40 sett.	Facile
	Immagine istituzionale	Commenti negativi	<=15%	Difficile
		Numero disdette	<=5%	Facile
	Qualità dei servizi	Tempo di erogazione medio	undef.	Difficile
		Feedback negativi	<=10%	Medio
PROCESSI INTERNI	Risorse dipendenti	Errori	<=10%	Medio
		Contenziosi	0	Facile
	Integrazione tecnologica	Numero aggiornamenti fisico	12	Facile
		Corsi sui nuovi programmi	6	Medio
	Capacità relazionale	Tasso di ritorno utenti	>=85%	Medio
		Feedback negativi	<=10%	Medio
DIPENDENTI	Coinvolgimento decisionale	Numero consigli dipendenti	12	Facile
		Numero riunioni	12	Facile
	Allineamento obiettivi	Risultati raggiunti da CdR	1	Facile
		Tasso di assenteismo	<10%	Facile
	Corsi/ Formazione	Numero di corsi	12	Facile
		Indice gradimento corsi	>=90%	Facile
ECONOMICA	Equilibrio economico	Costi per servizio	<ricavi	Facile
		Ricavi per servizio	>scorso a.	Facile
	Equilibrio finanziario	Indice di liquidità	>=1	Facile
		Giorni di credito ai clienti	<=90 gg.	Facile
	Redditività addetto	Ricavi per addetto	>scorso a.	Facile
		Costi per addetto	<scorso a.	Facile

Figura 4.2.10

CONCLUSIONE

Dunque, questa breve illustrazione del mondo delle associazioni di rappresentanza ha illustrato come le loro funzioni e le loro attività cambino a seconda dell'ente territoriale in cui si trovano ad operare. In particolare, come gli enti a livello provinciale rappresentino il nucleo portante di queste organizzazioni. A tale livello esse sono chiamate a soddisfare e attrarre gli attuali e potenziali associati attraverso l'offerta di vari servizi. Per tale ragione si può affermare senz'altro la necessità di possedere degli strumenti che consentano la miglior gestione possibile. Dove per miglior gestione si intende raggiungere la massima efficienza e la massima efficacia. Gli strumenti che vengono in soccorso sono quelli appartenenti al controllo di gestione. In questo elaborato si è fatto riferimento agli strumenti più conosciuti con i quali gli addetti ai lavori sono più familiarizzati. La loro breve spiegazione qui ha esposto i loro punti di forza e debolezza. Sicuramente essi rappresentano una risorsa valida per una buona gestione dell'efficienza economica dove viene dedicata una particolare attenzione ai costi. Inoltre, il loro utilizzo è fondamentale per fornire le informazioni necessarie a tutti gli *stakeholders* esterni. Questo però non appare sufficiente. Forse con un po' di miopia si può affermare che possono bastare per costituire un sistema di controllo all'interno delle organizzazioni private. Infatti, se si concorda che il risultato economico e i ricavi rivelino correttamente la creazione di valore che l'impresa apporta ai suoi clienti allora il controllo delle varianti che conducono a tale esito può ritenersi adeguato. Di certo non risulta appropriato per enti come le associazioni di rappresentanza dove il loro obiettivo si esprime più in termini qualitativi che quantitativi. Infatti, massimizzare le prestazioni dei servizi al dispetto del massimizzare i ricavi obbliga a focalizzarsi su obiettivi di natura non monetaria. Per tale ragione risulta necessario introdurre ulteriori modelli che agevolino il controllo di tali fini che integrandosi con gli strumenti tradizionali garantiscono il rispetto del vincolo economico e la soddisfazione degli associati. Qui viene proposto il modello della BSC poiché secondo lo scrivente rappresenta uno strumento valido per risolvere tali problematiche. Esso presenta tutti i vantaggi precedentemente illustrati in un'ottica di equilibrio tra misure quantitative e qualitative. Inoltre, a dispetto di altri metodi esso presenta una letteratura abbondante attraverso la quale gli incaricati degli enti di rappresentanza possono approfondire la questione al fine di adattarla più fedelmente possibile all'organizzazione. Il caso proposto voleva essere un piccolo esempio di come ragionare per arrivare a delle conclusioni concrete e individuare quei fattori anche non monetari che permettano il raggiungimento degli obiettivi. Si ribadisce che la dimostrazione proposta rappresenta il primo tassello di un mosaico che può risultare complesso da implementare. A seconda dello scrivente tale processo però vale la pena di essere messo in atto. Primo perché ne vale la sopravvivenza delle associazioni stesse. Infatti, il

mondo con internet si sta evolvendo sempre maggiormente e l'aumento delle infrastrutture informative sta comportando l'eliminazione di ogni forma di intermediazione. In secondo luogo, idealmente il fine di offrire il miglior servizio possibile agli utenti dovrebbe essere il desiderio di tali organizzazioni e per tale fine non ci si può unicamente basare sui costi. Bisogna avere il coraggio di trovare il modo di migliorare costantemente e non limitarsi a sopravvivere. Si conclude dicendo che forse la rete porterà la fine di tutti gli intermediari o forse no. Il futuro non si conosce ma sicuramente un approccio mirato a migliorare la *user experience* non può essere mai sbagliato.

BIBLIOGRAFIA

- Amigoni, & Vitali. (2003). *Misure multiple di performance*.
- Andrews, K. R., & David, D. K. (1987). *The concept of corporate strategy*.
- Anthony, R., & Young, D. (2002). *Non profit: il controllo di gestione*.
- Arash, S., & Mahbod, A. (2007). Prioritization of key performance indicators. *International Journal of Productivity and Performance Management* .
- Bartolacci, F. (s.d.). *La balanced scorecard*. Tratto da <http://docenti.unimc.it/>:
<http://docenti.unimc.it/francesca.bartolacci/teaching/2012/10476/files/balanced-scorecard>
- Bartoli, F. (2004). *Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese: dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*. Franco Angeli.
- Bocci, F. (2012). <https://www.performancemanagementreview.org/balanced-scorecard-i-concetti-base/>. Tratto da [performancemanagementreview.org](http://www.performancemanagementreview.org).
- Bourguignon, A., Malleret, V., & Nørreklit., H. (2001). *Balanced scorecard versus French tableau de bord: beyond dispute, a cultural and ideological perspective*.
- Bronzetti, G. (2007). *Le aziende non profit: un esame degli strumenti di controllo di gestione*.
- Brusa, L. (2009). *Analisi e contabilità dei costi*. Giuffrè.
- Bubbio, A. (2004). Il grado di diffusione della Balanced Scorecard nelle imprese italiane: i risultati di una ricerca. *Liuc Paper, serie economia aziendale*.
- Bullen, C., & Rockart, J. (1981). *A primer on critical success factors*.
- Castellano, N. (s.d.). *I fattori critici di successo nella valutazione delle performance aziendali*. Tratto da <http://docenti.unimc.it/nicola.castellano/teaching/2015/14787/files/03-i-fattori-critici-di-successo>
- Cerea, Dente, Gario, Giorgi, Matteucci, & Mittone. (1987). *Il controllo di gestione nella pubblica amministrazione: proposte per l'analisi delle politiche regionali*.
- Cigna, F. (2019). *Analisi di bilancio(ADB)*.
- Corio, G. (2006). La mission manageriale risorsa delle aziende. *Ceris-cnr*.
- Costa, E., & Ramus, T. (2010). Mission, strategie e valutazione delle performance delle aziende nonprofit in un approccio di stakeholder management. *Euricse*.
- Dente, B., & Vecchi, G. (1999). *La valutazione e il controllo strategico*.
- Fabbrini, G., & Musaiò, A. (2004). *Contabilità e bilancio. Fondamenti e disciplina*.

- Fasan, M. (2018). *Controllo di gestione e sostenibilità*.
- Ferraro, O. (2015). la contabilità generale. In G. F. Montrone, A. Ricciardi, & F. E. Rubino, *Economia aziendale. Vol I. I fondamenti della disciplina*.
- Giuliani, M. (2017). *Valutazione del capitale intellettuale*. Franco Angeli.
- Giusepponi, K. (2009). *Gestione e controllo delle amministrazioni pubbliche: strumenti operativi e percorsi di innovazione*.
- Kaplan, & altri, e. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Harvard Business Press.
- Kaplan, & altri, e. (2004). *Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*. Harvard business press.
- Kaplan, & Norton. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 71-79.
- Kaplan, & Norton. (1993). Putting the balanced scorecard to work. *HBR*.
- Kaplan, & Norton. (1996). *The BSC: Translating strategy into action*.
- Kaplan, & Norton. (1997). Why Does Business Need a Balanced Scorecard? *Journal of Strategic Performance Measurement*, 5-11.
- Kaplan, & Norton. (2008). "Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage.
- Kaplan, Norton, Bubbio, & Protasoni. (2006). *Allineamento strategico: come usare la balancscorecard per aumentare la competitività*.
- Lorino, P. (1995). *Conti e storie della performance*.
- Marcello, R. (2006). *La dimensione organizzativa del controllo di gestione*. Enti non profit.
- Merchant, K., Stede, W. V., & Zoni, L. (2014). *Sistemi di controllo di gestione: misure di performance, valutazione e incentivi*.
- Mussari, R. (2001). *Manuale operativo per il controllo di gestione*. Rubettino Editore.
- Nekrashevych, O. V., & Kovrigo., Y. M. (2019). Overview of key performance indicators. *Modeling, Control and Information Technologies: Proceedings of International scientific and practical conference*.
- Niven, P. (2003). *Balanced Scorecard – Step by Step for government and Nonprofit Agencies*.
- Olve, & Sjostrand. (2007). *Balanced Scorecard*.
- Perotti, L. (2012). Implementare la balanced scorecard in una azienda sanitaria. *Economia aziendale online*, 77-107.

- Pezet, A. (2009). The history of the French table of bord (1885-1975):. *Accounting, Business & Financial History* , 103-125.
- Pozzoli. (1996). *Fattori critici di successo*.
- Propersi, A. (1999). *Le aziende non profit: i caratteri, la gestione e il controllo*.
- Quintana, M. J. (2008). Los indicadores de gestión y el cuadro de mando en las entidades no lucrativas. *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, 227-252.
- R. Kaplan, & D. Norton. (2003). *Balanced scorecard tradurre la strategia in azione*.
- REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262 . (s.d.).
- Ricciardi, A. (in corso di pubblicazione). Evoluzione degli studi di strategia. In G. Fabbrini, & A. Montrone, *Economia aziendale. Aspetti evolutivi, letture e casi aziendali* (p. 1-20). Milano: Franco Angeli.
- Ricco, S. (2014). *L'analisi dei costi* .
- Riva, P. (2001). *Informazioni non finanziarie nel sistema di bilancio*.
- Sannino, G. (2002). *Tendenze evolutive nei principi negli strumenti del controllo di gestione*.
- Serpelloni, G., & Simeoni, E. (2002). I sistemi di reporting: principi e criteri di funzionamento. In G. Serpelloni, E. Simeoni, & L. Rampazzo, *Quality Management. Indicazioni per le aziende socio-sanitarie e il dipartimento delle dipendenze-Agosto* (p. 345-356).
- Simons, R., & Amigoni, F. (2007). *Sistemi di controllo e misure di performance*.
- Soria, D. (2019). La Balanced Scorecard nelle Associazioni di categoria: il caso assocostieri. *Controllo di gestione*, 53-64.
- Vega, V., & Jacome, D. (2019). *El balanced scorecard como herramienta de gestión organizacional*.
- Vidrascu, P. A. (2013). The complexity classification of intangible assets. *Hyperion Economic Journal*, 42-50.
- Zan, S. (1992). *Organizzazione e rappresentanza: le associazioni imprenditoriali e sindacali*. NIS, La Nuova Italia Scientifica.
- Zoni, L. (2013). La pianificazione strategica e il budget: aspetti metodologici. In A. Arcari, *Programmazione e controllo* (p. 299-334). McGraw Hill.

SITOGRAFIA

- <https://www.cisl.it/grandi-temi/bilateralita/881-cos-e-un-ente-bilaterale.html>. (s.d.). Tratto da www.cisl.it: <https://www.cisl.it/grandi-temi/bilateralita/881-cos-e-un-ente-bilaterale.html>
- https://www.simone.it/catalogo/v345_10.pdf. (s.d.). Tratto da www.simone.it: https://www.simone.it/catalogo/v345_10.pdf