



**UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”**

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management
Curriculum Amministrazione, Finanza e Controllo

**LA MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE
NELLE AZIENDE DELLA GRANDE
DISTRIBUZIONE ORGANIZZATA**

PERFORMANCE MEASUREMENT IN LARGE-SCALE
DISTRIBUTION COMPANIES

Relatore: Chiar.mo
Prof. Marco Gatti

Tesi di Laurea di:
Martina Almonti

Anno Accademico 2022 – 2023

INDICE

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO I - L'EVOLUZIONE DEI SISTEMI DI MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE	5
1.1 LA PERFORMANCE AZIENDALE	5
1.2 DAI MODELLI TRADIZIONALI AI MODELLI EVOLUTI DI MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE	12
1.2.1 L'evoluzione dell'orientamento strategico dell'impresa	16
1.2.2 I modelli tradizionali ed i loro limiti	19
1.3 I PERFORMANCE MEASUREMENT SYSTEMS	26
1.4 LA PROGETTAZIONE DEI PMS	31
1.5 I MODELLI DI PMS	38
1.5.1 La Piramide della Performance	39
1.5.2 Il Prisma della Performance	42
1.5.3 La Balanced Scorecard	43
CAPITOLO II - IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE NELLE AZIENDE DELLA GDO	53
2.1 LA GRANDE DISTRIBUZIONE ORGANIZZATA	53

2.1.1 Le diverse tipologie di distribuzione	54
2.1.2 La moderna distribuzione	59
2.1.3 Le aree chiave delle imprese di distribuzione	64
2.2 IL SISTEMA DI CONTROLLO NELLE AZIENDE DI DISTRIBUZIONE	66
2.2.1 La struttura organizzativa e i livelli del controllo	70
2.2.2 Il processo di controllo	77
2.3 GLI STRUMENTI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE	79
2.3.1 La contabilità generale	81
2.3.2 La contabilità analitica	83
2.3.3 Il budget	85
2.3.4 Il reporting per l'alta direzione	87
2.3.5 Il reporting per aree chiave	89
 CAPITOLO III - LA MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE NELLE IMPRESE DELLA GDO	 93
3.1 LE CARATTERISTICHE DELLA PERFORMANCE ED IL SISTEMA DI INDICATORI	93
3.1.1 La performance del punto vendita	94

3.1.2 La performance di prodotto	98
3.1.3 La performance di categoria	101
3.1.4 Il fenomeno della miopia manageriale	103
3.2 L'ALLINEAMENTO DEI RISULTATI ALLA STRATEGIA	104
3.3 LA BALANCED SCORECARD PER LE AZIENDE DELLA GDO: UNA PROPOSTA	111
3.3.1 La Balanced Scorecard aziendale	112
3.3.2 La Balanced Scorecard di canale	116
CONCLUSIONI	119
BIBLIOGRAFIA	123

INTRODUZIONE

L'elaborato si pone l'obiettivo di analizzare l'importanza dei sistemi di misurazione della performance all'interno delle imprese del settore della GDO.

I profondi mutamenti dei contesti competitivi nel settore distributivo, dovuti dalla crescente turbolenza, all'estrema dinamicità dei mercati e all'ascesa di nuovi fattori critici di successo, hanno portato gli operatori commerciali a rivedere le proprie strategie e a munirsi di strumenti di controllo sempre più efficaci e idonei a supportare i complessi processi decisionali.

Oggi i sistemi di misurazione della performance sono indispensabili nel processo di gestione delle imprese. Infatti, la conoscenza e la comprensione della performance consentono al management di comprendere le dinamiche aziendali, di verificare la coerenza tra la gestione e la strategia perseguita, di allineare i comportamenti dei soggetti aziendali verso gli obiettivi prefissati e di individuare prontamente eventuali azioni correttive da attuare.

Nonostante le evidenti motivazioni che spingono le imprese ad implementare efficaci sistemi di controllo, le imprese di distribuzione hanno tardato nell'introduzione di tali soluzioni o hanno limitato l'uso ai soli strumenti

tradizionali. Tale ritardo è riconducibile, in parte, alla lacuna a livello dottrinale che ha affrontato il tema degli strumenti evoluti tarandoli prevalentemente sulle logiche di funzionamento delle imprese industriali. Per queste ragioni, si rendono necessari opportuni adattamenti degli strumenti al fine di soddisfare le specifiche esigenze delle imprese commerciali della grande distribuzione organizzata.

L'elaborato si articola in quattro capitoli. Nel primo capitolo è proposta una panoramica della letteratura accademica inerente alle caratteristiche intrinseche della performance fino ad arrivare ad illustrare i diversi framework che gli studiosi hanno proposto nel corso del tempo al fine di rispondere alle richieste del mercato e, quindi, alle nuove esigenze di misurazione. Al fine di definire le motivazioni alla base della necessità di implementazione dei nuovi strumenti di misurazione della performance, sono stati evidenziati i limiti degli strumenti tradizionali ed è stata analizzata l'evoluzione degli orientamenti strategici in linea con le nuove esigenze di governance e controllo diffuse nel mondo delle imprese.

Il secondo capitolo, invece, si focalizza sulle caratteristiche del settore della Grande Distribuzione Organizzata (GDO) passando in rassegna le diverse formule distributive e associative utilizzate dalle imprese di distribuzione. Inoltre, vengono descritti i relativi sottosistemi che compongono il sistema controllo di gestione illustrando le differenti strutture organizzative adottate dalle imprese di distribuzione e le loro implicazioni sui livelli del controllo, le diverse fasi in cui

viene articolato il processo di controllo e, infine, gli strumenti di misurazione degli obiettivi e dei risultati conseguiti.

Infine, il terzo capitolo è incentrato sulle peculiarità della performance nelle imprese della GDO e sul relativo sistema di misure. L'obiettivo è quello di comprendere come in un settore in dinamica evoluzione, come quello della distribuzione, caratterizzato da una crescente turbolenza e dinamicità dei mercati, siano necessari strumenti di controllo strategico che permettano di individuare una chiave di lettura complessiva dell'impresa. A questo proposito, la Balanced Scorecard permette di ottenere diverse informazioni di rilevanza strategica e gestionale. La BSC, infatti è in grado di fornire informazioni sintetiche sull'andamento complessivo dell'impresa attraverso l'elaborazione di un set di indicatori multidimensionali. L'organizzazione di tali indicatori rende possibile l'individuazione dei nessi causa-effetto che li connotano al fine di determinare il percorso che la strategia deve rispettare. In questo modo, a differenza degli strumenti tradizionali, la BSC permette di collegare la strategia alla gestione operativa.

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE DEI SISTEMI DI MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE

1.1 LA PERFORMANCE AZIENDALE

La misurazione della performance aziendale è il processo attraverso il quale è possibile verificare il raggiungimento dei risultati attesi, individuati nella fase di definizione degli obiettivi¹. La misurazione della performance riguarda i risultati conseguiti attraverso i processi aziendali che sono la conseguenza di scelte strategiche che si concretizzano in decisioni operative circa i modi, i tempi e le risorse da impiegare. L'obiettivo della misurazione non è solo quello di valutare e interpretare i risultati conseguiti ma, non meno importante, quello di comunicare, orientare e allineare i comportamenti aziendali agli obiettivi².

¹ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p. 6.

² Cfr. N.L. BLEDSOE, R.W. INGRAM, *Customer Satisfaction Through Performance Evaluation*, *Journal of Cost Management*, Winter, 1997 e F. AMIGONI, *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, Giuffrè, Milano, 1979, p.36.

Prima di definire nel dettaglio il tema della misurazione della performance e le sue modalità, è necessario soffermarsi sul concetto stesso di performance.

La performance aziendale viene definita da Silvi come: “l’insieme dei risultati attesi o conseguiti delle prestazioni relative al corretto svolgimento dei processi organizzativi e gestionali finalizzati al raggiungimento dei suindicati risultati”³.

La dottrina individua e condivide una possibile classificazione del più generale termine performance, il quale viene scomposto in quattro tipologie di prestazioni: economico-finanziarie, competitive, sociali e ambientali⁴. Le prestazioni *economico-finanziarie*, misurabili attraverso indicatori contabili, riguardano la struttura patrimoniale e finanziaria e, pertanto, la capacità di remunerare in modo adeguato le risorse impiegate. La seconda tipologia di performance riguarda le prestazioni *competitive*, cioè la performance conseguita sul mercato in termini di posizione acquisita e rapporti di forza con i concorrenti. Le prestazioni *sociali* sono la conseguenza della fiducia e della soddisfazione riposta nell’azienda dagli stakeholders. In ultimo, le prestazioni *ambientali* rappresentano il grado di compatibilità ecologica dell’attività aziendale in termini di: eco-efficienza delle risorse utilizzate, rischio danno ambientale sopportato dall’impresa e risultati derivanti da iniziative di carattere ambientale⁵.

³ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p. 6.

⁴ Cfr. V. CODA, *L’orientamento strategico dell’impresa*, Utet, Torino, 1988.

⁵ Cfr. F. BERTI, *La Balanced Scorecard come strumento di misurazione dei fattori intangibili e della sostenibilità ambientale*, Economia Marche, vol. 37, 2018, p. 22.

In passato, alle performance diverse da quella economico-finanziaria veniva attribuito un ruolo secondario. Infatti, secondo l'approccio classico venivano impiegati quasi esclusivamente indicatori tecnico-contabili (misure monetarie) finalizzati alla misurazione dei costi. L'attenzione era, quindi, indirizzata sul solo raggiungimento della performance economico-finanziaria di breve periodo⁶. Questo presenta dei veri e propri limiti in quanto non è in grado di supportare, gestire e migliorare i processi decisionali a fronte dei grandi cambiamenti che, a partire dagli anni Ottanta, hanno modificato radicalmente le regole competitive e il funzionamento delle aziende⁷.

Un corretto sistema di misure dovrebbe, infatti, basarsi sulle fondamentali caratteristiche del nuovo contesto economico-competitivo, ossia⁸:

- *multidimensionalità delle variabili competitive*: la creazione di valore economico si basa su una pluralità di fattori critici di successo come, ad esempio, varietà, qualità, tempo e conoscenze che non possono essere misurati attraverso i tradizionali indicatori contabili;
- *tempestività*: sono necessari indicatori che permettano di misurare, in modo immediato, le cause alla base delle performance, data l'esigenza di tempi sempre più brevi di risposta delle imprese;

⁶ Cfr. R.N. ANTHONY, *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Etas, Milano, 1967.

⁷ Cfr. S. MARASCA (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011, p. 5.

⁸ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p. 1.

- *flessibilità*: si intende la capacità degli indicatori di misurare le interdipendenze, nel tempo e nello spazio, tra eventi endogeni/esogeni e risultati ottenuti;
- *miglioramento continuo*: implica l'emergere di nuove esigenze di misurazione che comportano il superamento dei tradizionali approcci di misurazione delle performance aziendali.

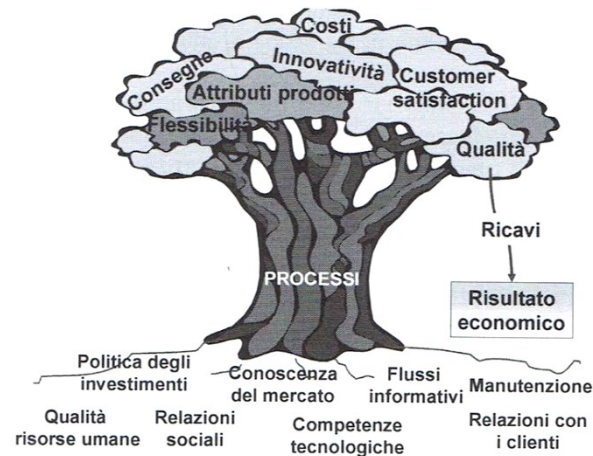
Individuare e monitorare i diversi “driver” che concorrono a spiegare la performance globale dell'impresa, fortemente correlati ad aspetti intangibili, hanno condotto le imprese ad ampliare le dimensioni di analisi dei sistemi di misurazione della performance⁹.

Tutti questi elementi hanno portato alla luce la complessità insita nel significato di performance aziendale che può essere rappresentata attraverso la metafora dell'albero di Lebas¹⁰.

⁹ Cfr. C. BUSCO, A. RICCABONI, A. SAVIOTTI (a cura di), *Governance, strategia e misurazione delle performance: le nuove frontiere della Balanced Scorecard: casi ed esperienze, governance integrata, mappe strategiche, beyond compliance, dirigente preposto, business intelligence*, Knowità, Arezzo, 2008, p. 29.

¹⁰ Cfr. M. LEBAS, *Performance measurement and performance management*, Atti del convegno AIDEA-Giovanni, *Management research in Europe: an accounting perspective*, Padova, 1995.

Figura 1.1 – L'albero della performance



Fonte: S. MARASCA (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011.

L'albero di Lebas viene scomposto in quattro parti¹¹:

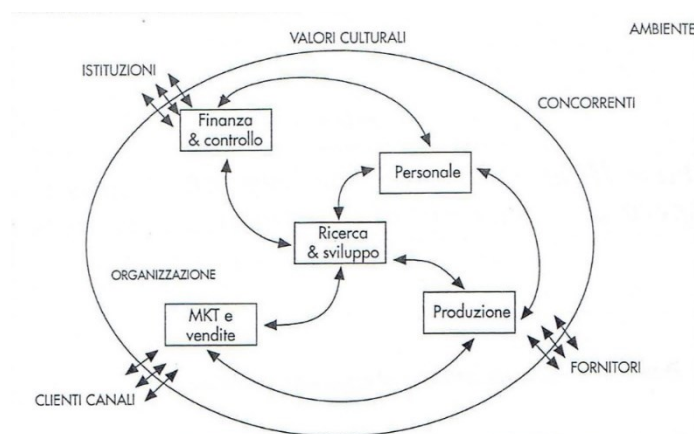
- frutto, rappresenta il risultato economico dell'impresa, ovvero l'effetto, dato dalla differenza tra costi e ricavi;
- chioma, rappresenta le molteplici variabili che influenzano i ricavi, cioè i costi;
- tronco, rappresenta, a sua volta, i processi necessari che generano i costi sopracitati;
- radici, sono le variabili intangibili "nascoste" che danno vita all'intero processo, cioè le determinanti soft della performance.

¹¹ Cfr. S. MARASCA (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011, p.7.

Oltre alla sua complessità, un'altra caratteristica cruciale ai fini dell'analisi, misurazione, gestione e miglioramento della performance aziendale è la sua *natura sistemica*. La performance globale, infatti, deriva da una pluralità di prestazioni parziali, distanti nel tempo e nello spazio, con il contributo di unità organizzative interne ed esterne all'azienda¹². È necessario, quindi, interpretare l'azienda come una “rete di scambi” nel quale occorre andare ad individuare¹³:

- le unità organizzative (interne ed esterne) coinvolte nel perseguimento della performance;
- le numerose relazioni complesse e circolari, spesso nascoste, tra le varie unità.

Figura 1.2 – L'azienda come rete di scambi



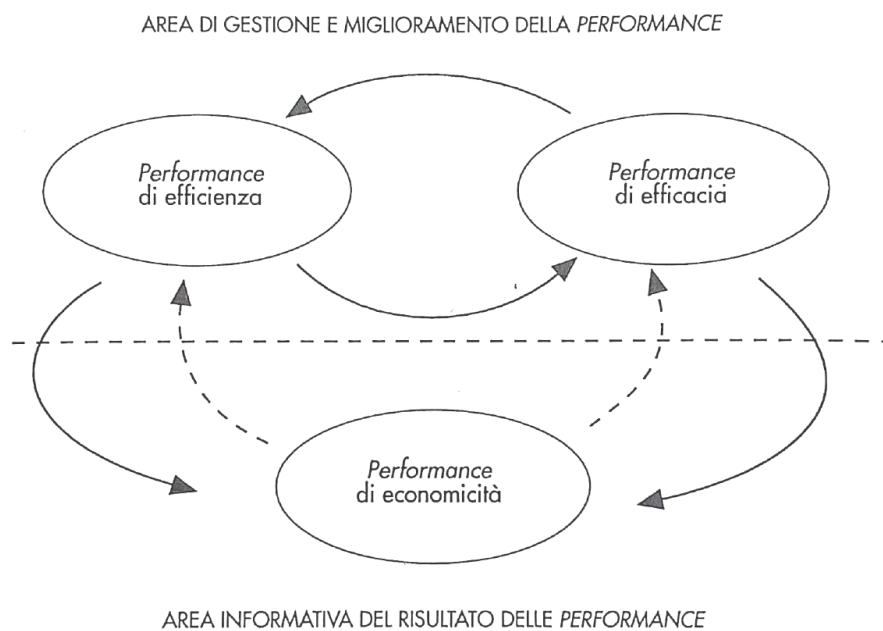
Fonte: R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995.

¹² Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p.109.

¹³ *Ivi* p.109

Il raggiungimento di una determinata performance di economicità è la conseguenza di questi scambi e della loro efficienza ed efficacia¹⁴. Inoltre, vi è una relazione biunivoca e interdipendente tra le prestazioni di efficacia ed efficienza. Questo fa in modo che l'efficienza di una o più funzioni, e dei loro servizi scambiati, determini l'efficacia delle stesse e delle altre funzioni ad esse collegate fino ad incidere sulla performance globale attesa¹⁵.

Figura 1.3 – Le determinanti della performance aziendale



Fonte: R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995.

¹⁴ Cfr. S. MARASCA (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011, p.11.

¹⁵ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p.44.

Le diverse performance e le rispettive misure, significativamente interdipendenti ed integrate, definiscono la progettazione del sistema di misurazione come un processo estremamente complesso e delicato. Infatti, tale progettazione deve far riferimento alle specificità aziendali, agli obiettivi perseguiti e alle esigenze di chi fa uso del sistema di misurazione della performance stesso¹⁶.

1.2 DAI MODELLI TRADIZIONALI AI MODELLI EVOLUTI DI MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE

Negli anni '70 e '80, i modelli di controllo utilizzati dalle imprese si fondavano essenzialmente su misure economico-finanziarie basate sul passato e con un forte orientamento verso l'interno. Questo perché i sistemi di misurazione delle prestazioni erano stati sviluppati nell'era industriale, cioè in contesti caratterizzati da una elevata stabilità, dove la produzione era quella di massa e, quindi, l'efficienza riguardava esclusivamente il breve periodo¹⁷. I sistemi di controllo erano sviluppati da aziende come General Electric, General Motors, DuPont e Matsushita con lo scopo di effettuare il controllo sull'allocazione del capitale

¹⁶ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p.44.

¹⁷ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995.

finanziario e fisico¹⁸. I modelli di misurazione elaborati da queste aziende si basavano principalmente sui tradizionali indicatori contabili come, ad esempio, la nota “piramide DuPont”¹⁹, che non permetteva però di esprimere la posizione dell’azienda nel tempo e nello spazio competitivo e dava una scarsa considerazione delle determinanti operative e strategiche del successo competitivo di lungo periodo²⁰.

I profondi mutamenti dei contesti competitivi, dovuti dalla crescente turbolenza e dinamicità dei mercati e all’ascesa di nuovi fattori critici di successo, hanno posto in evidenza i limiti dei modelli di controllo tradizionali, i quali risultavano non essere più sufficienti a misurare e a spiegare la sempre più complessa performance aziendale²¹. Negli anni ‘80 quasi tutti i fondamenti teorici sono stati, quindi, messi in discussione. Johnson e Kaplan, attraverso il loro noto contributo dal titolo “Relevance Lost”²² del 1987, evidenziano le criticità dei tradizionali indicatori di

¹⁸ Cfr. H.T. JOHNSON, R.S. KAPLAN, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, ISEDI, Torino, 1989.

¹⁹ Cfr. A.D. CHANDLER, *The visible hand: The managerial revolution in American Business*, Harvard University Press, Cambridge, 1977.

²⁰ Cfr. C. BUSCO, A. RICCABONI, A. SAVIOTTI (a cura di), *Governance, strategia e misurazione delle performance: le nuove frontiere della Balanced Scorecard: casi ed esperienze, governance integrata, mappe strategiche, beyond compliance, dirigente preposto, business intelligence*, Knowità, Arezzo, 2008, p. 31.

²¹ Cfr. M. GATTI, *Balanced scorecard e cost management: riferimenti teorici e casi aziendali*, Esculapio, Bologna, 2011, p.5.

²² Cfr. H.T. JOHNSON, R.S. KAPLAN, *Relevance Lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.

performance interrogandosi sulla loro capacità di rispondere alle nuove e complesse esigenze dei mercati²³.

Le imprese sono state travolte da una radicale trasformazione che ha reso obsoleti molti dei presupposti della concorrenza dell'era industriale per far posto all'era dell'informazione che richiede nuove capacità competitive. Il nuovo ambiente competitivo, in cui le aziende sono chiamate ad operare nell'era dell'informazione, si basa su alcuni presupposti operativi²⁴:

- *funzioni incrociate*, non più specializzate come nell'era industriale ma un business trasversale alle tradizionali funzioni per ottenere i vantaggi della specializzazione funzionale ma con l'efficienza di un processo integrato;
- *rapporti con i clienti e fornitori*, non più dirette e di tipo frontale come nell'era industriale ma un sistema integrato che parte dal cliente a valle per arrivare a monte dai fornitori, con l'obiettivo di realizzare vantaggi in termini di costo, qualità e tempi;
- *segmentazione della clientela*, prodotti non più standardizzati come nell'era industriale ma personalizzati per i vari segmenti di clientela;

²³ Cfr. C. BUSCO, A. RICCABONI, A. SAVIOTTI (a cura di), *Governance, strategia e misurazione delle performance: le nuove frontiere della Balanced Scorecard: casi ed esperienze, governance integrata, mappe strategiche, beyond compliance, dirigente preposto, business intelligence*, Knowità, Arezzo, 2008, p. 31.

²⁴ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Balanced scorecard: tradurre la strategia in azione* (a cura di Alberto Bubbio), ISEDI, Torino, 2000, p 14.

- *scala globale*, i confini nazionali non rappresentano più una barriera nell'era dell'informazione e le imprese si trovano, quindi, a competere con le migliori nel mondo;
- *innovazione*, le imprese devono essere in grado di anticipare le future esigenze della clientela offrendo prodotti e servizi nuovi per ottenere un vantaggio competitivo nel lungo periodo;
- *lavoratori della conoscenza*, non più dipendenti con compiti nettamente divisi ma oggi ogni dipendente deve partecipare all'accrescimento del valore dell'impresa attraverso le proprie conoscenze trasversali, valorizzare le conoscenze è essenziale nell'era dell'informazione.

Questi cambiamenti impongono anche una profonda revisione dei sistemi di misurazione delle performance aziendali. L'impiego delle sole misure economico-finanziarie risulta inadeguato a guidare le imprese in quanto si tratta di indicatori che rilevano i risultati "in ritardo" e che non riescono ad intercettare ed a spiegare il valore creato o distrutto dalle azioni attuate dall'organizzazione²⁵.

In sintesi, in passato i sistemi di controllo dovevano rispondere ad esigenze ben diverse da quelle delle moderne organizzazioni, si focalizzavano infatti su: aspetti economici, volumi, management interno come unico interlocutore, breve periodo, separazione tra strategia di lungo termine e budget operativi di breve termine,

²⁵ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston, 1996 (trad. it. *Balanced Scorecard: tradurre la strategia in azione*, ISEDI, Torino, 2000, p.33).

monitoraggio delle sole dimensioni tradizionali ed enfasi sul passato (approccio feed-back). Al contrario, oggi le imprese si trovano a fronteggiare esigenze sempre più complesse dei mercati. Di conseguenza, occorre focalizzarsi su nuovi aspetti come: sistema bilanciato di misure (misure monetarie e non), attenzione alla creazione e monitoraggio del valore, forte attenzione all'azionista oltre che al management interno, lungo periodo, allineamento tra strategia a lungo termine e budget di breve termine, monitoraggio di uno spettro più ampio di dimensioni di controllo ed uso di modelli di controllo che permettano di individuare le variabili critiche dell'azienda e, quindi, di anticipare possibili risultati futuri (approccio feed-forward)²⁶.

1.2.1 L'evoluzione dell'orientamento strategico dell'impresa

Nell'ultimo secolo, come già accennato precedentemente, sono stati numerosi i cambiamenti che hanno interessato le imprese e questi sono andati inevitabilmente a modificare l'orientamento strategico delle stesse, cioè le modalità e le leve strategiche utilizzate dall'impresa per creare valore economico. Infatti, al crescere della complessità endogena ed esogena è possibile individuare tre fasi relative all'orientamento strategico delle imprese, a cui corrispondono modalità di

²⁶ Cfr. M. DE MARCO, V. SALVO, W. LANZANI (a cura di), *Balanced scorecard: dalla teoria alla pratica: metodi e strumenti per orientare le iniziative aziendali al raggiungimento dei risultati strategici*, F. Angeli, Milano, 1999, p.25.

misurazione sempre più differenziate e multidimensionali al crescere della complessità. Le tre fasi sono²⁷:

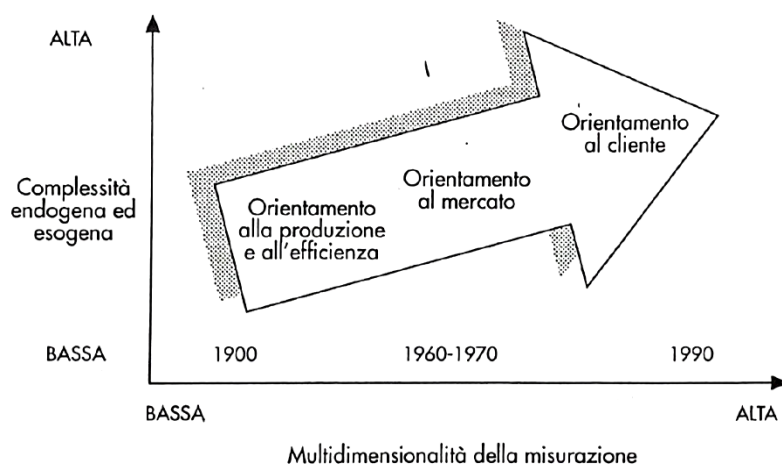
- *l'orientamento alla produzione e all'efficienza* che caratterizza le imprese degli anni '50-'60. In questi anni il mercato è stabile, i bisogni da soddisfare sono quelli primari e poco differenziati ed il prezzo è il principale elemento di competitività. Le imprese sono, quindi, focalizzate sulla produzione di grandi volumi altamente standardizzati che consentono di ottenere economie di scala e, quindi, la riduzione dei costi. Di conseguenza, vengono utilizzate misure di performance monetarie di tipo contabile e indicatori fisico-tecnici per poter permettere la verifica degli standard di economicità e produttività formulati;
- *l'orientamento al mercato* che caratterizza le imprese a partire dagli anni '60. In questi anni i mercati iniziano ad essere più saturi e con esigenze sempre più differenziate dove il prezzo non è più il principale elemento di competitività. Il focus non è più esclusivamente sull'efficienza produttiva ma anche sull'efficacia organizzativa, in termini di flessibilità, che permette alle imprese di aumentare la propria capacità di differenziazione e di innovazione. Tuttavia, le misure di performance utilizzate sono ancora

²⁷ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p. 15.

quelle di natura contabile ma il sistema di misurazione muta da strumento informativo e decisionale a strumento organizzativo;

- *l'orientamento al cliente* che caratterizza le imprese dei nostri giorni. I mercati sono contraddistinti da elevati livelli di complessità, turbolenza, instabilità e imprevedibilità che portano i cicli di vita del prodotto ad essere sempre più brevi. La strategia è, quindi, focalizzata sul cliente con l'obiettivo di cogliere anticipatamente i suoi bisogni e soddisfare le sue esigenze offrendo un prodotto o un servizio specifico sulle sue aspettative e preferenze. Il valore economico dell'azienda è correlato al valore che essa genera per il cliente in quanto il cliente soddisfatto riacquista volumi maggiori, è disposto a pagare un "premium price", rappresenta una barriera all'entrata per i concorrenti, promuove l'impresa attraverso il passaparola e genera costi di gestione inferiori per l'impresa in quanto sono già note le sue caratteristiche rispetto ai clienti potenziali. La strategia finalizzata alla creazione di valore economico per il cliente è caratterizzata da elevata multidimensionalità, i fattori critici non sono più, quindi, solo quelli legati all'efficienza ma soprattutto quelli di ordine qualitativo e intangibile. I nuovi fattori critici di successo, come la qualità, la rapidità, l'innovatività, la flessibilità e la soddisfazione del cliente devono essere misurati attraverso misure di performance integrate con indicatori fisico-quantitativi e qualitativi, non più solo indicatori contabili.

Figura 1.4 – L'evoluzione dell'orientamento strategico delle imprese



Fonte: R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995.

1.2.2 I modelli tradizionali ed i loro limiti

Prima di affrontare e approfondire l'argomento dei nuovi sistemi di controllo, è necessario partire dalla descrizione dei sistemi di controllo tradizionali che si fondano sull'analisi degli scostamenti, per andare a individuare nello specifico quali sono i limiti di tali modelli.

Le caratteristiche alla base dei sistemi di controllo tradizionali sono²⁸:

- l'esclusiva presenza dei soli indicatori economico-finanziari;

²⁸ Cfr. A. MARELLI, *Il sistema di reporting interno. Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell'alta direzione*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

- gli indicatori vengono confrontati con i valori standard attraverso l'analisi degli scostamenti;
- gli indicatori sono costanti nel tempo e nello spazio;
- stessi indicatori per ogni area gestionale.

Il sistema di reporting tradizionale mira a garantire ai manager informazioni sul grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali. Infatti, lo scostamento si genera dalla differenza tra i valori dei risultati effettivamente conseguiti e i valori degli obiettivi prefissati²⁹. Il confronto tra questi valori permette di andare ad individuare eventuali scostamenti che, superata una certa soglia di tolleranza, avviano meccanismi volti alla ricerca delle cause³⁰.

Il report tradizionale può essere articolato in report aziendale o report a livello di singolo centro di responsabilità, dove le informazioni restano di tipo reddituale ma muta il livello delle informazioni prodotte e comunicate e mutano anche i destinatari dei report, rispettivamente l'Alta Direzione per il report globale e i singoli manager per il report per centri di responsabilità³¹. Nella scomposizione

²⁹ Cfr. M. GATTI, *Il sistema di reporting interno fra tradizione e innovazione*, Angeli, Milano, 2020, p.76.

³⁰ Cfr. P. LIZZA, *Il controllo di gestione per l'analisi ed il miglioramento della performance aziendale*, Giuffrè, Milano, 2004, p.294.

³¹ Cfr. M. GATTI, *Il sistema di reporting interno fra tradizione e innovazione*, Angeli, Milano, 2020, p.80.

dello scostamento globale è possibile individuare tre tipologie di scostamenti elementari³²:

- *varianti produzione*, ovvero scostamenti di volumi di produzione effettivi rispetto i volumi preventivati nel budget;
- *varianti di mercato*, ovvero scostamenti di volumi di vendita, di prezzo e mix produttivo;
- *varianti di costi fissi*, ovvero scostamenti che vengono analizzati in termini di assorbimento. Infatti, ci sarà un sotto-assorbimento di costi fissi quando il volume di produzione effettivo è più basso di quello preventivato mentre ci sarà un sovra-assorbimento di costi fissi quando il volume di produzione effettivo è maggiore di quello preventivato.

Inoltre, all'analisi degli scostamenti sono state affiancate misure economico-reddituali come ROI (Return on Investment), ROE (Return on Equity), ROS (Return on Sales), tasso di crescita del fatturato, margine di contribuzione che hanno aumentato la capacità informativa del sistema di reporting tradizionale. Nonostante ciò, le informazioni prodotte sono rimaste, in ogni caso, circoscritte ad i soli indicatori di natura economico-finanziaria³³.

³² Cfr. A. CUGINI, *I sistemi di misurazione dei costi e di reporting*, CEDAM, Padova, 2004, p.125; e M. GATTI, *Il sistema di reporting interno fra tradizione e innovazione*, Angeli, Milano, 2020, p.82.

³³ Cfr. M. GATTI, *Il sistema di reporting interno fra tradizione e innovazione*, Angeli, Milano, 2020, p.93.

Il sistema di reporting tradizionale basato sull'analisi degli scostamenti e su misure economico-finanziarie, seppur ampiamente utilizzato, a fronte della sua sostanziale facilità di implementazione, presenta molteplici limiti ampiamente affrontati dalla letteratura di controllo di gestione, come:

- problematica della rilevanza degli scostamenti: è il manager ad essere chiamato a valutare l'entità e la significatività dello scostamento, sulla base del suo giudizio personale. Inoltre, i singoli scostamenti, positivi o negativi, non sono capaci di evidenziare quale sia stato il contributo alla loro generazione delle singole aree di business³⁴;
- incapacità di guidare e supportare i processi decisionali, ed eventuali azioni correttive, in quanto non è possibile identificare le cause alla base dei risultati stessi ed il focus è su risultati del passato piuttosto che sulle performance future³⁵;
- le misure economico-finanziarie incoraggiano i manager a prendere decisioni finalizzate alla massimizzazione dell'efficienza per conseguire performance di breve o brevissimo periodo a discapito della performance di lungo periodo³⁶;

³⁴ Cfr. M. GATTI, *Il sistema di reporting interno fra tradizione e innovazione*, Angeli, Milano, 2020, p.91.

³⁵ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995.

³⁶ Cfr. A. BHIMANI, A. CAGLIO, A. DITILLO, *Performance management. Controllo di gestione: modelli e strumenti per competere oggi*, EGEA, Milano, 2010, p.166.

- le misure economico-finanziarie sono influenzate dalle norme di bilancio e dalle scelte soggettive riguardanti l’allocazione dei costi indiretti³⁷;
- l’incapacità di riflettere la struttura strategica dell’organizzazione enfatizzando unicamente l’aspetto operativo³⁸. Le misure economico-finanziarie non permettono un collegamento tra risultati economici e la situazione competitiva dell’azienda sul piano della tempestività, qualità, libello di servizio, varietà e altro;
- la struttura del report tradizionale privilegia la dimensione verticale dell’impresa ma i dati aggregati riferiti alle aree aziendali non risultano idonei a far fronte alle moderne esigenze informative nelle imprese che adottano un approccio customer oriented³⁹;
- limitato orientamento di questi strumenti alle variabili critiche aziendali. Infatti, come già analizzato, il successo competitivo delle imprese dipende sempre più frequentemente da nuovi fattori critici di successo che non sono misurabili attraverso i tradizionali indicatori in quanto non riescono a captare le variabili critiche che sono alla base di tale orientamento come: qualità, tempestività e soddisfazione del cliente⁴⁰;

³⁷ Cfr. S. MARASCA (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011, p. 9.

³⁸ Cfr. M. GATTI, *Il sistema di reporting interno fra tradizione e innovazione*, Angeli, Milano, 2020, p.93.

³⁹ Cfr. A. CUGINI, *I sistemi di misurazione dei costi e di reporting*, CEDAM, Padova, 2004, p.120.

⁴⁰ Cfr. M. GATTI, *Il sistema di reporting interno fra tradizione e innovazione*, Angeli, Milano, 2020, p.99.

Questo tipo di orientamento spinge le imprese moderne a costruire un sistema di reporting che non privilegi più la dimensione verticale ma che sia orientato alla dimensione orizzontale della struttura organizzativa in modo da poter individuare i fenomeni trasversali che partecipano alla realizzazione di alti livelli di qualità e soddisfazione del cliente⁴¹. Conseguentemente è necessaria la costruzione di nuovi indicatori specifici, in aggiunta a quelli tradizionali, per guidare e supportare i processi aziendali⁴².

Figura 1.5 – Confronto tra reporting tradizionale e reporting orientato al cliente

Reporting tradizionale	Reporting orientato al cliente
Prevalenza di indicatori economico-finanziari di supporto al reporting esterno	Indicatori economico-finanziari integrati da driver/indicatori fisco/tecnici esplicitanti le cause di tali risultati
Indicatori confrontati con standard interni (analisi degli scostamenti)	Indicatori confrontati con valori obiettivo interni e con standard esterni (Benchmarking)
Indicatori assoluti e cristallizzati nel tempo e nello spazio	Indicatori relativi e strettamente legati alle iniziative strategiche intraprese
Indicatori indifferenziati su tutte le componenti organizzative (centri di responsabilità)	Indicatori che si basano su variabili e attività critiche, in quanto capaci di conferire all'azienda un vantaggio competitivo durevole

Fonte: A. MARELLI, *Il sistema di reporting interno. Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell'alta direzione*, Giuffrè Editore, Milano, 2000

⁴¹ Cfr. A. MARELLI, *Il sistema di reporting interno. Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell'alta direzione*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

⁴² Cfr. A. CUGINI, *I sistemi di misurazione dei costi e di reporting*, CEDAM, Padova, 2004, p.129.

La figura definisce, in sintesi, le principali differenze tra i sistemi tradizionali rispetto a quelli orientati al cliente. In via più generale, è possibile schematizzare le caratteristiche del reporting tradizionale rispetto al reporting innovativo⁴³.

Il reporting tradizionale si caratterizza per:

- orientamento ai risultati;
- confronto tra risultati e valori standard;
- indicatori economico-finanziari;
- non favorire adeguatamente il miglioramento continuo;
- focalizzazione sulle esigenze informative dei responsabili di medio-alto livello.

Nel reporting innovativo invece:

- orientamento alle cause;
- confronto tra risultati, standard e performance esterne;
- indicatori economico-finanziari e fisico-tecnici;
- favorisce il miglioramento continuo;
- riguarda tutti i dipendenti.

In conclusione, l'evoluzione di tali strumenti è la diretta conseguenza di una molteplicità di fattori, interni ed esterni, che hanno spinto le imprese a rinnovare il

⁴³ Cfr. P. LIZZA, *Il controllo di gestione per l'analisi ed il miglioramento della performance aziendale*, Giuffrè, Milano, 2004, p.292.

sistema di reporting in linea con le nuove esigenze informative legate ai nuovi fattori critici di successo.

1.3 I PERFORMANCE MEASUREMENT SYSTEMS

In risposta ai limiti mostrati dai modelli tradizionali di misurazione della performance, all'inizio degli anni '90 molti studiosi hanno sviluppato un crescente interesse verso i Performance Measurement Systems (PMS). A partire dal contributo di Johnson e Kaplan: "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting"⁴⁴ del 1987, si assiste allo sviluppo di un nuovo filone di studi basato sui PMS, definito da Eccles, con il suo lavoro intitolato "The Performance Measurement Manifesto"⁴⁵ del 1991, come l'inizio di una vera e propria Performance Measurement Revolution⁴⁶.

I PMS rappresentano una componente importante del sistema di controllo in quanto sono strumenti basati sull'utilizzo di indicatori multidimensionali, misure economico-finanziarie e non, che permettono di ottenere un sistema bilanciato in

⁴⁴ Cfr. H.T. JOHNSON, R.S. KAPLAN, *Relevance Lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.

⁴⁵ Cfr. R.G. ECCLES, *The performance measurement manifesto*, Harvard Business Review, 1991, p. 131-137.

⁴⁶ Cfr. S. MARASCA, C. CATTANEO (a cura di), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 260.

grado di rilevare e anticipare i fenomeni che vanno ad influenzare la performance aziendale⁴⁷.

A differenza dei sistemi di misurazione della performance tradizionali, i PMS si caratterizzano per alcuni elementi di innovatività di approccio al controllo delle performance. Infatti, i presupposti fondamentali su cui si basano i PMS sono sostanzialmente due⁴⁸:

- riconoscono la complessità che è alla base della performance in quanto è la conseguenza di una molteplicità di variabili, non sempre facilmente individuabili;
- riconoscono l'esistenza di una reciproca influenza tra strategia, azioni e misure. Le misure devono essere scelte sulla base delle specificità della strategia e delle conseguenti azioni per permettere, così, un efficace controllo di esse. Questo sta a significare che ci dovrà essere un cambiamento delle misure ogni qual volta le strategie vengono modificate. A loro volta, le misure influenzano le azioni e le strategie. Infatti, dai risultati ottenuti potrebbero generarsi azioni correttive che vanno a riorientare così la strategia. Per questo motivo, i PMS devono essere specifici per ogni impresa, cioè devono essere individuate misure diverse

⁴⁷ Cfr. S. MARASCA (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011, p. 9.

⁴⁸ Cfr. J.R. DIXON, A.J. NANNI, T.E. VOLLMANN, *The new performance challenge. Measuring operations for world-class competition*, Business One, Irwin, Homewood, 1990.

sulla base delle caratteristiche strategiche, operative, organizzative e esigenze delle singole imprese.

La principale funzione dei PMS è quella di verificare la coerenza tra la gestione e le prestazioni dell'organizzazione con la strategia perseguita in modo da poter prontamente individuare eventuali azioni correttive da attuare. Questa non è l'unica funzione. Infatti, i PMS hanno il compito di influenzare i comportamenti dei soggetti aziendali per ottenere azioni in linea con gli obiettivi prefissati⁴⁹.

Per rendere funzionali i PMS e, quindi, ottenere coerenza e allineamento, l'obiettivo è individuare le relazioni causa-effetto tra le performance globali e parziali (effetto) e le azioni alla loro base (cause), cioè, comprendere la performance, la quale dipende dall'efficacia ed efficienza degli scambi tra le diverse unità organizzative coinvolte nei processi⁵⁰.

Le caratteristiche dei PMS permettono ai modelli di misurazione della performance, rispetto ai tradizionali sistemi, di porsi su un piano differente in termini di completezza metodologica, innovatività e supporto alla gestione dell'organizzazione.

⁴⁹ Cfr. S. MARASCA, C. CATTANEO (a cura di), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 262.

⁵⁰ Cfr. S. MARASCA (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011, p. 11.

Le fondamentali caratteristiche dei PMS sono: multidimensionalità, bilanciamento, allineamento, coerenza, completezza, rilevanza, flessibilità, comprensibilità, tempestività, frequenza e attendibilità.

La *multidimensionalità* riflette la tipologia delle misure utilizzate nei sistemi di misurazione della performance. I PMS utilizzano in modo congiunto tre tipologie di misure⁵¹:

- quantitativo-monetarie, ovvero misure economico-finanziarie come costi, margini e flussi di cassa ottenibili dalla contabilità generale e analitica;
- quantitative non monetarie, ovvero indicatori fisico-tecnici e temporali come ad esempio quantità risorse impiegate, time to market e percentuale di scarti;
- qualitative, ovvero misure che definiscono un giudizio sul valore come la customer satisfaction e il clima aziendale.

Il *bilanciamento* è la diretta conseguenza dell'uso congiunto degli indicatori sopraelencati che permettono di ottenere un bilanciamento tra efficacia ed efficienza, breve e lungo periodo, prospettiva interna e prospettiva esterna⁵².

L'*allineamento* è una fondamentale caratteristica che rappresenta il legame tra strategia e gestione operativa. L'allineamento avviene attraverso la comunicazione

⁵¹ *Ivi* p. 9.

⁵² Cfr. S. MARASCA, C. CATTANEO (a cura di), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 262.

capillare delle idee portanti della strategia in modo da poter superare le barriere funzionali e ottenere, quindi, comportamenti coerenti con gli obiettivi prefissati⁵³.

La *coerenza* è una caratteristica cruciale in quanto definisce quali sono le giuste misure da utilizzare. Queste non devono essere individuate in modo casuale o riproducendo misure dei modelli proposti dalla letteratura, ma devono essere selezionate quelle misure che sono legate da un rapporto di causa-effetto alla performance globale, partendo dalle variabili critiche di successo⁵⁴.

La *completezza* definisce la varietà di misure da utilizzare in modo da inglobare nella misurazione tutte le variabili critiche per il raggiungimento della performance attesa⁵⁵.

La *rilevanza* definisce la capacità di individuare le sole misure ritenute utili volte a supportare la gestione e il perseguimento della performance.

La *flessibilità* attiene alla necessità di modificare e aggiornare i PMS al sorgere di nuove e diverse esigenze strategiche.

⁵³ Cfr. A. BUBBIO, *Attuazione della strategia e strumenti di pianificazione e controllo*, Controllo di Gestione, vol.3, 2006, p.7.

⁵⁴ Cfr. S. MARASCA (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011, p. 9.

⁵⁵ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p.76.

La *comprensibilità* è la capacità dei sistemi di PMS di essere facilmente compresi da tutti i membri nei vari livelli dell'organizzazione, così da permetterne la diffusione⁵⁶.

La *tempestività* sta nella capacità del sistema di fornire, il più velocemente possibile, informazioni che permettano l'attuazione di azioni correttive, mentre la *frequenza* è relativa alla cadenza della misurazione che deve essere definita sulla base delle specifiche esigenze dell'impresa.

Infine, l'*attendibilità* riguarda la capacità dei sistemi di utilizzare misure il più possibile rappresentative degli obiettivi di performance perseguiti⁵⁷.

1.4 LA PROGETTAZIONE DEI PMS

La natura sistemica, l'elevata complessità e varietà della performance sono le cause per le quali la progettazione dei PMS risulta essere un processo particolarmente delicato. È necessario definire un PMS unico e specifico che si basi sulle peculiarità delle singole imprese, cioè sulle specifiche caratteristiche ed esigenze. L'obiettivo della progettazione è, quindi, quello di identificare le relazioni causa-effetto alla

⁵⁶ Cfr. S. MARASCA, C. CATTANEO (a cura di), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 264.

⁵⁷ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p.77.

base delle performance globali e parziali per permettere di identificare un sistema di indicatori specifico per l'impresa⁵⁸.

Per poter comprendere la performance dell'impresa occorre individuare l'efficacia e l'efficienza degli scambi e le relazioni tra le unità organizzative coinvolte nei processi, volti al raggiungimento degli obiettivi di performance globale attesi⁵⁹.

Silvi, nel 1995, con il suo contributo "La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale"⁶⁰, propone un'impostazione per l'implementazione di un PMS. La metodologia di progettazione si articola idealmente in tre fasi: la definizione degli obiettivi strategici e di performance, la definizione del modello organizzativo che opera per conseguire la performance e la definizione del sistema di indicatori di performance.

La prima fase di *definizione degli obiettivi strategici e di performance* si articola a sua volta in una serie di step:

- esplicitare l'*orientamento strategico*, ovvero i valori e le modalità attraverso il quale l'impresa sceglie di competere con l'ambiente esterno⁶¹;
- identificare i *fattori critici di successo* (FCS), ovvero le variabili critiche, interne ed esterne, sulle quali l'impresa può agire per ottenere una

⁵⁸ Cfr. S. MARASCA (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011, p. 11.

⁵⁹ Cfr. R. SILVI, *La misurazione della performance: criteri di analisi e progettazione*, in M. BERGAMIN BARBATO (a cura di), *Il cost management*, Giuffrè, Milano, 1999.

⁶⁰ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995.

⁶¹ Cfr. V. CODA, *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 1988, p.25.

superiorità competitiva e, quindi, il conseguimento di elevati livelli di performance⁶². L'individuazione dei FCS è un vero e proprio elemento di innovatività in quanto consente all'impresa di focalizzarsi sulle sole attività che generano valore e, inoltre, permettono lo svolgimento di un controllo comportamentale ex-ante ⁶³;

- definizione degli *obiettivi strategici* che sono collegati all'orientamento strategico e ai FCS identificati in precedenza. Al fine di conseguire i suddetti obiettivi, questi vengono tradotti in specifiche azioni e progetti da intraprendere.

La seconda fase riguarda la *definizione del modello organizzativo che opera per conseguire la performance* che ha come obiettivo ultimo quello di valutare l'efficacia e l'efficienza delle relazioni esistenti tra le varie unità organizzative che contribuiscono alla realizzazione della performance globale. Infatti, più le unità organizzative saranno in grado di realizzare questi scambi in modo conforme alle esigenze, tanto più l'impresa riuscirà a produrre valore economico⁶⁴. In questa fase occorre:

⁶² Cfr. S. POZZOLI, *Fattori critici di successo. Un'analisi ai fini di strategia e controllo*, CEDAM, Firenze, 1996.

⁶³ Cfr. P. POPOLI, *La dimensione strategica del controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 96.

⁶⁴ Cfr. R.C.D. NACAMULLI, D. BOLDIZZONI, *Il marketing interno dei servizi del personale*, Sviluppo e Organizzazione, n. 136, 1993, p.25.

- identificare le unità organizzative rilevanti ai fini della performance. Si tratta di individuare quali sono le unità organizzative che risultano coinvolte nelle azioni e nei progetti intrapresi per il conseguimento dei prestabiliti obiettivi strategici;
- identificare le relazioni esistenti tra le unità organizzative in termini di scambio. Le unità organizzative, infatti, secondo la logica “cliente fornitore”, sono tra loro direttamente o indirettamente collegate attraverso lo scambio di servizi o prodotti finalizzati alla realizzazione delle azioni e dei progetti. L’obiettivo è di valutare le relazioni di scambio tra le unità organizzative in termini di criticità e qualità, cioè, valutare l’efficacia dei servizi scambiati. Per criticità si intende il livello di importanza che l’unità organizzativa cliente assegna ad un determinato servizio dell’unità organizzativa fornitore. La qualità è, invece, il livello di corrispondenza del servizio scambiato, viene valutata sulla base delle aspettative e desideri dell’unità organizzativa cliente in termini di: economicità, precisione, puntualità, completezza, tempestività, comprensibilità e attendibilità ⁶⁵;
- misurare l’efficienza degli scambi tra le unità organizzative. Viene, quindi, svolta un’analisi all’interno delle unità organizzative per comprendere in che modo sono state svolte le attività finalizzate all’erogazione del servizio.

⁶⁵ Cfr. S. MARASCA, C. CATTANEO (a cura di), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 271.

L'analisi risulta essere estremamente importante in quanto l'unità organizzativa potrebbe erogare un servizio in maniera efficace, cioè corrispondente alle esigenze dell'unità cliente ma, al tempo stesso, non essere efficiente al suo interno nello svolgimento delle attività in termini di risorse impiegate. Per effettuare la valutazione occorre individuare quali sono le attività svolte dall'unità organizzativa, successivamente individuare l'activity driver relativo alle attività ed infine individuare la misura che esprime la performance dell'attività in esame.

La terza ed ultima fase riguarda la *definizione del sistema di indicatori di performance* che, data la natura sistemica della performance, vengono divisi su due livelli per permettere l'individuazione delle relazioni causa-effetto. Il primo livello è costituito dagli indicatori globali di sintesi che hanno l'obiettivo di misurare i risultati complessivi dell'impresa attraverso una visione aziendale unitaria. Gli indicatori globali a loro volta si dividono in⁶⁶:

- indicatori di economicità, misurano i risultati economico-finanziari per poter segnalare la capacità, attuale e prospettica, dell'azienda di remunerare le risorse impiegate. Alcuni esempi sono: ROE, ROI, EDITDA, EVA, REIR, grado di indebitamento, liquidità;

⁶⁶ Cfr. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995, p. 137.

- indicatori strategici, misurano i fattori critici di successo (FCS) su cui si basano gli obiettivi strategici in modo da poter effettuare un'analisi dello stato di attuazione della strategia aziendale. Per quanto riguarda gli indicatori strategici, non ci sono esempi proposti come per quelli di economicità, ma gli stessi variano sulla base delle specificità degli obiettivi strategici stabiliti da ciascuna impresa.

Il secondo livello è costituito dagli indicatori intermedi analitici, i quali vengono individuati coerentemente agli indicatori globali. I legami causa-effetto tra gli indicatori globali e analitici non sempre sono di facile individuazione. Infatti, si potrebbero verificare casi in cui l'effetto globale atteso è la conseguenza di una pluralità di azioni. Risulta problematica anche la ricerca di una relazione tra le performance economico-finanziarie e indicatori qualitativi. In questi casi sono fondamentali le capacità interpretative del controller posto all'implementazione dei PMS. In sintesi, gli indicatori analitici o parziali hanno l'obiettivo di valutare i risultati delle attività (causa) svolte dalle singole unità organizzative per l'erogazione del servizio che contribuiscono alla formazione dei risultati globali (effetto). I diversi indicatori analitici utilizzati riguardano:

- l'efficacia delle relazioni, come già analizzato, riguarda la misurazione della qualità e conformità dei servizi erogati dall'unità fornitore alle esigenze dell'unità cliente. La misurazione può avvenire tramite indicatori percentuali di rapporto tra i servizi erogati in modo conforme ed il totale dei

- servizi erogati, oppure attraverso l'attribuzione di un giudizio del servizio ricevuto da parte dell'unità cliente;
- l'efficienza delle unità organizzative, riguardano la misurazione delle modalità attraverso le quali le unità organizzative impiegano le risorse per svolgere le attività al suo interno. Gli indicatori utilizzati possono essere di risultato (di attività), ovvero attraverso la misurazione degli output dell'unità, oppure indicatori di consumo (di efficienza) finalizzati alla misurazione delle risorse impiegate dalle unità per lo svolgimento delle proprie attività;
 - l'economicità, riguarda la misurazione del risultato economico in relazione con un determinato oggetto di costo.

Nell'implementazione e progettazione di efficaci PMS occorre fare attenzione ad alcune criticità derivanti dai modelli. Infatti, i PMS necessitano di una periodica valutazione della validità dei driver utilizzati che permette all'impresa di effettuare le opportune modifiche sulla base dei cambiamenti interni ed esterni come, ad esempio, il cambiamento dei FCS. Questa caratteristica di aggiornamento continuo potrebbe portare i PMS a perdere rilevanza nel tempo, in particolare se la cultura aziendale non è aperta al cambiamento⁶⁷.

⁶⁷ Cfr. M. AGLIATI, *Condizioni di efficacia delle misure non finanziarie nella valutazione delle prestazioni aziendali*, in F. AMIGONI, P. MIOLO VITALI (a cura di), *Misure multiple di performance*, Egea, Milano, 2003.

Un secondo motivo che potrebbe portare i PMS al fallimento è l'indisponibilità delle informazioni necessarie o che risultano non essere disponibili tempestivamente⁶⁸. Inoltre, se le informazioni sono disponibili ma risultano essere di difficile comprensione, fuorvianti o sono presenti pareri diversi sulle variabili da monitorare, questo può costituire una barriera per l'implementazione dei PMS⁶⁹.

Infine, un ulteriore aspetto critico dei PMS è quello che riguarda la possibile presenza di distorsioni comportamentali, cioè comportamenti dei soggetti che mirano all'ottimizzazione della performance parziale a svantaggio della performance globale⁷⁰.

Le capacità progettuali del management e la conoscenza dei processi è fondamentale per poter ottenere un PMS efficace e di successo.

1.5 I MODELLI DI PMS

Come già accennato nei paragrafi precedenti, i nuovi studi in materia di misurazione delle performance hanno condotto la letteratura a proporre numerosi metodologie o “framework” in grado di rispondere alle richieste del mercato e quindi delle nuove esigenze di misurazione. Tra i numerosi modelli proposti possiamo ricordare: la

⁶⁸ Cfr. K.T. STORMI, T. LAINE, T. KORHONEN, *Agile performance measurement system development: an answer to the need for adaptability?*, Journal of Accounting & Organizational Change, vol. 15, n. 2, 2019.

⁶⁹ Cfr. J. VAN CAMP, J. BRAET, *Taxonomizing performance measurement systems's failures*, International Journal of Productivity and Performance Management, vol. 65, n. 5, 2016.

⁷⁰ Cfr. U.S. BITITCI, K. MENDIBIL *et al.*, *Dynamics of performance measurement and organization culture*, Journal of Operations & Production Management, vol, 26, n. 12, 2006.

Piramide della Performance⁷¹, il framework “risultati-determinanti”⁷², il Macro Process Modell⁷³, il Tableau de Bord⁷⁴, il Prisma delle Performance⁷⁵, l’Integrated-PMS⁷⁶, l’approccio dei tre livelli della performance⁷⁷ e la Balanced Scorecard⁷⁸.

Tutti i modelli sono caratterizzati dalla presenza di nuove misure, non più esclusivamente economico-finanziarie ma anche non monetarie, cioè, qualitative e fisico-tecniche, per permettere una completa misurazione di tutte le variabili critiche che partecipano alla performance. Nei paragrafi che seguono saranno analizzati, nello specifico, i modelli che hanno ottenuto un maggior riscontro nell’ambito della letteratura specialistica e della prassi.

1.5.1 La Piramide della Performance

La Piramide della Performance o Piramide SMART (Strategic Measurement Analysis and Reporting Technique), proposta da Lynch e Cross, è un modello di

⁷¹ Cfr. R.L. LYNCH, K.F. CROSS, *Measure up! Yardsticks for continuous improvement*, Basil Blackwell Inc., Cambridge, 1991.

⁷² Cfr. L. FITZGERALD *et al.*, *Performance Measurement in Service Business*, Cima, Londra, 1991.

⁷³ Cfr. M.G. BROWN, *Keeping score: using the right metrics to drive world-class performance*, Quality Resources, New York, 1996.

⁷⁴ Cfr. M. LEBAS, *Managerial accounting in France: overview of past tradition and current practice*, European Accounting Review, vol. 3, n.3, 1994.

⁷⁵ Cfr. A. NELLY, C. ADAMS, P. CROWE, *The performance prism in practice*, Measuring Business Excellence, vol. 5, n. 6, 2001.

⁷⁶ Cfr. A.J. NANNI, R. DIXON, T.E. VOLMANN, *Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities*, Journal of Management Accounting Research, n. 4, Fall, 1992.

⁷⁷ Cfr. G. RUMMLER, A. BRACHE, *Migliorare la performance aziendale: tecniche per acquisire vantaggio competitivo affinando le modalità di gestione dell’organizzazione, dei processi e dei lavori*, Franco Angeli, Milano, 1996.

⁷⁸ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The Balanced Scorecard: Measures that drive performance*, Harvard Business Review, vol.70, n.1, 1992.

misurazione della performance che permette di collegare la strategia alle determinanti operative e di individuare il contributo di ciascun livello al raggiungimento degli obiettivi strategici. La piramide (Figura 1.6) è composta da quattro livelli ovvero direzione generale, unità di business, processi aziendali e reparti di lavorazione dove, per ogni livello, vengono definiti obiettivi e misure espressive dell'efficacia esterna e interna.

Gli obiettivi vengono definiti attraverso un processo a cascata dall'alto verso il basso, ovvero tramite l'approccio top-down. La vision, posta al vertice della piramide, viene tradotta in obiettivi strategici espressi in termini economico finanziari e di mercato per le unità di business nel secondo livello. Successivamente gli obiettivi definiti nel livello superiore vengono scomposti in indicatori specifici per i processi aziendali in termini di soddisfazione del cliente, flessibilità e produttività. Nell'ultimo livello, relativo alle unità operative, gli obiettivi sono riferiti alla qualità, alla consegna, al tempo di processo e allo spreco. Tali obiettivi sono a loro volta definiti a cascata e derivano, quindi, dagli obiettivi individuati nel livello superiore.

La definizione delle misure di performance avviene attraverso un approccio bottom-up, ovvero dal basso verso l'alto. Gli obiettivi possono essere monitorati attraverso indicatori come:

- ROI e quota di mercato assoluta e relativa per le unità di business;

- tasso di fedeltà clienti e n. di reclami per la soddisfazione del cliente, il customer lead time e rotazione delle scorte per la flessibilità, e n. output/input per la produttività;
- n. di prodotti senza difetti, % puntualità per la consegna, tempo di produzione del reparto e n. semilavorati finiti per le unità operative.

La definizione a cascata degli obiettivi e delle misure costituisce un punto di forza del modello in quanto permette di legare la vision dell'azienda agli obiettivi strategici e stimola gli individui dell'organizzazione verso un fine comune⁷⁹.

Figura 1.6 – La Piramide della Performance



Fonte: S. MARASCA, C. CATTANEO (a cura di), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino, 2021.

⁷⁹ Cfr. K.F. PUN, A.S. WHITE, *A performance measurement paradigm for integrating strategy formulation: A review of systems and frameworks*, International Journal of Management Reviews, vol. 7, n. 1, 2005.

1.5.2 Il Prisma della Performance

Il Prisma della Performance⁸⁰ è un modello di misurazione dei risultati caratterizzato dal ruolo centrale degli stakeholders dell'organizzazione. Tale approccio mira a sottolineare la non correttezza della definizione degli indicatori a partire dalla strategia. Al contrario, la prima cosa da considerare per la definizione delle misure di performance deve essere la soddisfazione ed il contributo degli stakeholders.

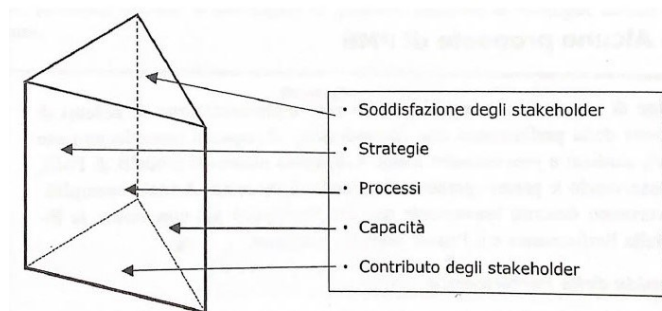
Le cinque facce del prisma identificano le dimensioni da considerare e le opportune domande guida per la definizione delle misure:

- soddisfazione degli stakeholders: chi sono i nostri stakeholders chiave e quali sono i loro obiettivi e bisogni?
- strategie: quali strategie occorre attuare per soddisfare le richieste degli stakeholders chiave?
- processi: quali sono i processi ritenuti critici per perseguire e migliorare la strategia?
- capacità: quali sono le capacità necessarie per eseguire tali processi?
- contributo degli stakeholders: quali contributi alla performance sono richiesti ai nostri stakeholders?

⁸⁰ Cfr. A. NELLY, C. ADAMS, P. CROWE, *The performance prism in practice*, Measuring Business Excellence, vol. 5, n. 6, 2001.

Il Prisma delle Performance, come la Piramide delle Performance, costituisce un ottimo spunto per la costruzione di modelli di misurazione della performance efficaci, ma in entrambi i casi questi modelli non definiscono e guidano l'impresa nel processo di definizione degli specifici indicatori al livello pratico⁸¹.

Figura 1.7 – Il Prisma della Performance



Fonte: S. MARASCA, C. CATTANEO (a cura di), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino, 2021.

1.5.3 La Balanced Scorecard

Nel 1990 attraverso lo studio “Measuring Performance in the Organisation of the Future”⁸² e, successivamente, nel 1992 con l’articolo pubblicato su Harvard Business Review intitolato “The Balanced Scorecard – Measures that Drive

⁸¹ Cfr. A.M. GHALAYINI, J.S. NOBLE, *The changing basis of performance measurement*, International Journal of Operations & Production Management, vol. 16, n. 8, 1996 e K.F. PUN, A.S. WHITE, *A performance measurement paradigm for integrating strategy formulation: A review of systems and frameworks*, International Journal of Management Reviews, vol. 7, n. 1, 2005.

⁸² Cfr. D.P. NORTON, R. KAPLAN, *Measuring Performance in the Organization of the Future*, Nolan Norton Institute, Lexington, 1991.

Performance”⁸³, Kaplan e Norton sottolineano i limiti dei sistemi tradizionali di misurazione della performance proponendo la Balanced Scorecard (BSC) come un nuovo strumento in grado di rispondere all’esigenza di espandere l’analisi e l’interpretazione dei risultati finalizzati al raggiungimento delle strategie aziendali. La BSC, suddivisa da Kaplan e Norton in quattro prospettive, è un cruscotto integrato di misure economico-finanziarie, qualitative e quantitative, definite a partire dalla strategia, dalla situazione concorrenziale e dalle competenze distintive. Inoltre, l’uso delle diverse prospettive, che costituiscono lo scheletro dello strumento, e la diversa natura degli indicatori permettono alla BSC di assumere il carattere di *multidimensionalità*.

La costruzione della BSC, e quindi di un efficace cruscotto di indicatori, deve essere realizzata a partire dalla visione dell’organizzazione, ovvero dalla strategia che evidenzia quali sono le azioni ritenute critiche per sostenere un vantaggio competitivo nel medio-lungo termine⁸⁴.

L’eterogeneità della natura degli indicatori presenti all’interno della BSC deriva dalla necessità di misurazione di molteplici driver che sono fonte di vantaggio competitivo di lungo periodo⁸⁵. Il cruscotto di indicatori, secondo Kaplan e Norton,

⁸³ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*, Harvard Business Review, vol. 70, n.1, 1992.

⁸⁴ Cfr. M. DE MARCO, V. SALVO, W. LANZANI (a cura di), *Balanced scorecard: dalla teoria alla pratica: metodi e strumenti per orientare le iniziative aziendali al raggiungimento dei risultati strategici*, F. Angeli, Milano, 1999, p.47.

⁸⁵ Cfr. C. BUSCO, A. RICCABONI, A. SAVIOTTI (a cura di), *Governance, strategia e misurazione delle performance: le nuove frontiere della Balanced Scorecard: casi ed esperienze, governance*

deve contenere pochi driver essenziali (15 - 20 indicatori) che consentano di rappresentare in modo sintetico la performance aziendale senza incorrere in una eccessiva produzione di informazioni che risulterebbe non idonea a supportare i processi decisionali strategici⁸⁶.

L'obiettivo della BSC, attraverso la sua multidimensionalità, non è solo quello di garantire un'idonea misurazione della performance ma, grazie all'*integrazione* tra i diversi indicatori, è anche di analizzare le relazioni di causa-effetto presenti tra le diverse misure e prospettive. Grazie all'analisi di queste relazioni causa-effetto è possibile individuare come i singoli indicatori si influenzino a vicenda e in che modo contribuiscano a generare risultati al livello di singola unità organizzativa, ed infine, a livello aziendale⁸⁷.

Un cruscotto di misure integrate e multidimensionali costituisce un vero e proprio punto di forza della BSC in quanto permette la costruzione di una scheda di valutazione *bilanciata* in termini di⁸⁸:

- misure interne ed esterne;
- misure finanziarie ed operative;

integrata, mappe strategiche, beyond compliance, dirigente preposto, business intelligence, Knowità, Arezzo, 2008, p. 44.

⁸⁶ Cfr. M. GATTI, *Balanced Scorecard e Cost Management. Riferimenti teorici e casi aziendali*, Esculapio, Bologna, 2011, p.6.

⁸⁷ *Ivi* p. 7.

⁸⁸ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The Balanced Scorecard, Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, Boston, 1996.

- misure diagnostiche, che mirano a segnalare fatti insoliti che necessitano di un intervento tempestivo, e misure strategiche che monitorano le variabili strategiche.

La BSC nasce inizialmente come mero strumento di misurazione multidimensionale della performance ma la sua evoluzione nel tempo l'ha portata ad essere un vero e proprio strumento di management in grado di supportare i processi decisionali strategici⁸⁹.

Le quattro prospettive definite da Kaplan e Norton sono la prospettiva economico-finanziaria, la prospettiva del cliente, la prospettiva interna e la prospettiva dell'innovazione e dell'apprendimento, queste permettono un equilibrio della BSC⁹⁰:

- tra obiettivi di breve, medio e lungo termine;
- tra indicatori esterni (stakeholder esterni) e indicatori interni (processi gestionali critici);
- tra risultati desiderati (lagging indicator) e le determinanti di questi risultati (leading indicator);
- misure oggettive e misure soggettive (flessibili).

⁸⁹ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The Balanced Scorecard: measures that drive performance*, Harvard Business Review, 1992, vol. 70, n.1, pp.61-66.

⁹⁰ Cfr. C. BUSCO, A. RICCABONI, A. SAVIOTTI (a cura di), *Governance, strategia e misurazione delle performance: le nuove frontiere della Balanced Scorecard: casi ed esperienze, governance integrata, mappe strategiche, beyond compliance, dirigente preposto, business intelligence*, Knowità, Arezzo, 2008, p. 44.

La *prospettiva del cliente* richiede all'impresa di calarsi nei panni del cliente per individuare ciò che è reputato critico per lo stesso. Le misure devono essere in grado di esprimere tutte le variabili critiche identificate in quanto la soddisfazione del cliente è fondamentale per il miglioramento della performance aziendale. Conseguentemente, non è possibile utilizzare indicatori standard ma gli stessi devono essere individuati sulla base delle specificità aziendali. In quest'ottica, Kaplan e Norton definiscono alcuni driver da monitorare che possono influenzare la soddisfazione del cliente, come⁹¹:

- *tempo*, dalla riduzione dei tempi di consegna al rispetto dei tempi delle consegne stesse;
- *qualità*, dalla spinta all'innovazione attraverso l'elaborazione di nuovi prodotti alla capacità di garantire un efficace servizio post-vendita;
- *prezzo*, può incidere in base al tipo di clientela servita e alla loro sensibilità al prezzo.

Alcuni esempi di misure possono essere: n. reclami, quota di mercato del segmento prescelto, tasso di acquisizione di nuovi clienti, valore resi/valore prodotti venduti, tasso di difettosità dei prodotti.

La *prospettiva interna* prevede il monitoraggio dei soli processi ritenuti critici, cioè dei processi in grado di generare maggiori livelli di performance economico-

⁹¹ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The Balanced Scorecard, Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, Boston, 1996.

finanziaria e di soddisfazione del cliente⁹². La definizione degli obiettivi e degli indicatori è vincolata dalla correlazione tra le prospettive, ovvero quelli individuati nella prospettiva del cliente vengono tradotti in obiettivi e misure volte a monitorare i processi critici e le competenze chiave. Gli indicatori, a loro volta, devono essere in grado di misurare l'efficacia e l'efficienza dei processi interni ritenuti critici⁹³.

Le misure possono essere di tipo monetario come, ad esempio, il valore delle rimanenze di materie prime/totale delle materie prime acquistate oppure indicatori quantitativi come il n. di interventi di assistenza.

La *prospettiva dell'innovazione e dell'apprendimento* mira a ricercare le modalità attraverso le quali è possibile continuare a generare valore nel lungo termine. Questa prospettiva risulta essere cruciale e, allo stesso tempo, la più complessa in quanto mira ad individuare i driver intangibili, ovvero gli elementi immateriali fonti di vantaggio competitivo, attraverso i quali è possibile creare valore nel lungo termine⁹⁴.

Kaplan e Norton individuano l'infrastruttura delle variabili che garantiscono la crescita ed il miglioramento sostenibile nel tempo per l'impresa, ovvero⁹⁵:

⁹² Cfr. M. GATTI, *Balanced Scorecard e Cost Management. Riferimenti teorici e casi aziendali*, Esculapio, Bologna, 2011, p.12.

⁹³ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The Balanced Scorecard, Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, Boston, 1996.

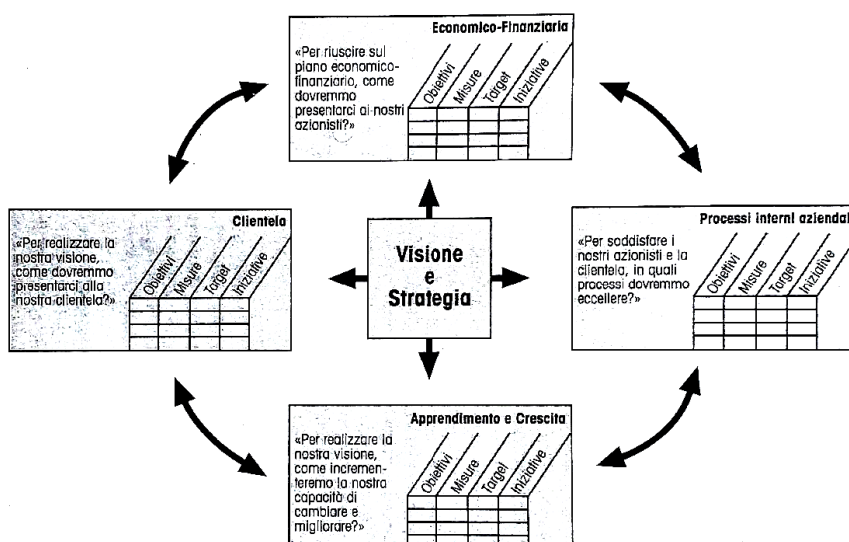
⁹⁴ Cfr. M.S. CHIUCCHI, *Sistemi di misurazione e di reporting del capitale intellettuale: criticità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2004.

⁹⁵ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The Balanced Scorecard, Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, Boston, 1996.

- la capacità del personale (competenze e conoscenze dei dipendenti);
- la capacità dei sistemi informativi (data-base, sistemi ERP, sistemi intranet);
- la motivazione, empowerment e allineamento (cultura organizzativa stili di leadership, team).

La *prospettiva economico finanziaria*, infine, mira a valutare, in sintesi, il valore generato dalle altre prospettive. Gli indicatori individuati nelle altre tre prospettive devono essere tradotti in valore economico per l'azionista, utilizzando ad esempio misure come: ROI, ROE, ROS, tasso di crescita dei ricavi, posizione finanziaria netta, EBITDA.

Figura 1.8 – Le quattro prospettive della Balanced Scorecard



Fonte: R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Balanced Scorecard. Tradurre la strategia in azione*, A. BUBBIO (a cura di), ISEDI, Torino, 2007.

La struttura della BSC definita da Kaplan e Norton, articolata nelle quattro prospettive appena descritte, potrebbe essere sufficiente per rappresentare al meglio la performance. Tuttavia, la struttura è flessibile e il management aziendale ha la possibilità di ampliare le prospettive. Le imprese, quindi, in base alle loro caratteristiche ed esigenze, possono aggiungere alla struttura nuove prospettive da monitorare nel caso in cui dovessero contribuire ad una migliore descrizione della strategia dell'impresa⁹⁶.

La BSC nasce inizialmente come mero strumento di misurazione della performance aziendale ma, nel corso del tempo, essa conosce delle fasi evolutive che hanno portato il modello a diventare un vero e proprio strumento di management strategico. La prima generazione della BSC, elaborata da Kaplan e Norton, prevedeva un insieme di indicatori, tra loro correlati e organizzati nelle quattro prospettive, finalizzati alla misurazione multidimensionale della performance.

La BSC di seconda generazione segna un vero e proprio punto di svolta nell'uso strumento in quanto la sua evoluzione è dettata dall'inserimento del concetto di "obiettivi strategici" all'interno delle quattro prospettive e del concetto di "causalità" tra le prospettive stesse. L'obiettivo di Kaplan e Norton, attraverso l'inserimento di tali concetti nel 1993, è quello di passare da uno strumento di

⁹⁶ Cfr. M. GATTI, *Balanced Scorecard e Cost Management. Riferimenti teorici e casi aziendali*, Esculapio, Bologna, 2011, p.6.

misurazione della performance ad uno strumento di management strategico di supporto all'implementazione della strategia aziendale.

La caratteristica che contraddistingue le BSC di terza generazione dalle precedenti è rappresentata dall'inserimento degli indicatori all'interno delle mappe strategiche. Le mappe strategiche hanno come obiettivo quello di rappresentare i legami causa-effetto, attraverso nodi e frecce, tra gli obiettivi e indicatori presenti all'interno delle diverse prospettive⁹⁷. Questo meccanismo permette la diffusione della strategia a tutti i livelli organizzativi e ne facilita la sua implementazione. Inoltre, grazie alle relazioni causa-effetto è possibile individuare anticipatamente gli effetti delle scelte strategiche.

Kaplan e Norton definiscono come, attraverso l'uso della BSC vista come strumento di management strategico, sia possibile perseguire cinque principi fondamentali⁹⁸:

- *tradurre la strategia in azione*: questo è possibile grazie all'introduzione della mappa strategica che definisce il percorso da seguire per raggiungere l'obiettivo di creazione di valore per clienti e azionisti;

⁹⁷ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Strategy Maps: Converting Intangible Assets Into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, 2004.

⁹⁸ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *The strategy Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2011.

- *allineare l'organizzazione alla strategia*: la BSC consente di abbattere il gap comunicativo tra le differenti unità organizzative consentendo lo sviluppo di sinergie e cooperazione verso obiettivi strategici comuni;
- *fare della strategia il lavoro quotidiano di ciascuno*: la BSC agevola la comprensione della strategia in modo che ogni singolo dipendente possa svolgere la propria attività e contribuirne al successo. Questo è realizzabile attraverso: comunicazione e istruzione della strategia, definizione degli obiettivi personali e di squadra, fissazione di sistemi di incentivazione e retribuzione;
- *fare della strategia un processo continuo*: la BSC, collegata alla mappa strategica, induce a: testare continuamente le correlazioni all'interno della mappa strategica, monitorare l'impatto delle discontinuità esterne, individuare possibili strategie emergenti;
- *mobilitare la leadership al cambiamento*: la BSC è uno strumento di management strategico che permette di motivare e innescare il cambiamento ottenendo così effetti positivi sulla performance aziendale.

CAPITOLO II

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

NELLE AZIENDE DELLA GDO

2.1 LA GRANDE DISTRIBUZIONE ORGANIZZATA

Prima di poter definire il sistema di controllo di gestione nelle imprese di distribuzione, è necessario soffermarsi sulle tipologie e sulle caratteristiche fondamentali di queste imprese.

L'impresa di distribuzione è un'azienda tipica di servizi. Essa si approvvigiona presso altre aziende (agricole e industriali) e trasferisce i beni all'utilizzatore (consumatore finale o ulteriore azienda) nei modi, nei tempi e in luoghi differenti rispetto a quelli offerti dall'impresa produttrice¹.

La sua funzione, quindi, non è solo quella relativa al trasferimento fisico dei beni ma anche quella di offrire una serie di vantaggi, ovvero una pluralità di servizi, che vanno a definire il proprio modo di operare. Il passaggio da impresa di distribuzione

¹ Cfr. S. POZZOLI, *Le imprese di grande distribuzione alimentare: criteri di analisi dei costi*, CEDAM, Padova, 1993, p. 5.

passiva, ovvero dalla sola attività di trasferimento merci, a impresa di distribuzione attiva, che comprende anche una combinazione variabile di servizi, ha reso le imprese maggiormente complesse in quanto mirano a soddisfare una domanda di servizi commerciali, distinta dalla domanda di beni, ma da essa derivata².

Il pacchetto di servizi offerti dalle imprese di distribuzione può essere distinto in servizi principali e periferici³. I servizi principali comprendono: il servizio di disponibilità dei beni, di assortimento e di prossimità. I servizi periferici risultano individuabili nei differenti momenti del processo di acquisto come ad esempio: informazioni che permettono l'identificazione dei punti vendita, parcheggi, segnalazione dei percorsi di viabilità interna agli esercizi distributivi, personale di supporto, garanzia prodotti, ecc.

Manovrando la composizione e l'intensità di questo pacchetto di servizi possono essere identificati differenti "prodotti commerciali" o "forme distributive" che sono, quindi, il risultato della combinazione tra beni intermediati e servizi offerti⁴.

2.1.1 Le diverse tipologie di distribuzione

Una prima classificazione, necessaria per la definizione delle diverse forme distributive, è tra imprese grossiste e imprese al dettaglio. Le imprese grossiste

² Cfr. C. BACCARANI, *Imprese commerciali e sistema distributivo: una visione economico-manageriale*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 5.

³ Cfr. R. NORMANN, *La gestione strategica dei servizi*, ETAS libri, Milano, 1985, p.56.

⁴ Cfr. A. SPRANZI, *La distribuzione commerciale*, Angeli, Milano, 1992, p. 15.

svolgono la propria attività di intermediazione con ulteriori imprese, offrendo loro servizi di raccolta, stoccaggio e conservazione dei beni. Le imprese al dettaglio, al contrario, offrono i loro servizi direttamente al consumatore finale⁵.

I prodotti commerciali, ovvero la combinazione prodotto/servizio, di entrambe le tipologie di imprese possono essere classificati sulla base di due elementi: il grado di complessità del processo di acquisto (banale e problematico) e il grado di ampiezza dell'assortimento (grocery e non grocery)⁶. La distribuzione grocery comprende beni ad uso corrente e di consumo non durevole che necessitano, quindi, di un elevato assortimento (imprese despecializzate). Al contrario, la distribuzione non grocery comprende prodotti con un processo di acquisto più o meno complesso e, quindi, risulta sufficiente un assortimento contenuto (imprese specializzate).

Nelle aziende di distribuzione al dettaglio, il grado di complessità del processo di acquisto può variare da banale (prodotti di uso corrente) a problematico (minore frequenza di acquisto) sulla base di una serie di driver, come⁷:

- ampiezza e profondità dell'assortimento;
- caratteristiche di vendita;
- localizzazione e dimensione del punto vendita;
- rotazione delle scorte.

⁵ Cfr. S. SCIARELLI, R. VONA, *Management della distribuzione*, McGraw-Hill Education, Milano 2014.

⁶ Cfr. S. SCIARELLI, R. VONA, *Management della distribuzione*, McGraw-Hill Education, Milano, 2014.

⁷ Cfr. A. DAYAN, R. SBRANA, *La distribuzione commerciale*, Giappichelli, Torino, 1994.

Come illustrato in figura, attraverso la combinazione di tutti questi parametri è possibile individuare diverse tipologie di imprese di distribuzione al dettaglio.

Figura 2.1 – Tipologie di imprese di distribuzione al dettaglio

PROCESSO DI ACQUISTO	Banale	<ul style="list-style-type: none"> • Ipermercato • Supermercato • Superette • <i>Hard Discount</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • Grandi superfici specializzate • Grande magazzino
	Problematico	<ul style="list-style-type: none"> • Dettaglio differenziato 	<ul style="list-style-type: none"> • Grande magazzino multi specializzato • Dettaglio focalizzato
		Dettaglio <i>grocery</i>	Dettaglio <i>non grocery</i>
		AMPIEZZA DELL'ASSORTIMENTO	

Fonte: A. BUBBIO *et al.*, *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsosa, Milano, 2011.

La *superette* ha una dimensione del punto vendita non maggiore di 400 mq. L'assortimento è, quindi, modesto e non dispone di un parcheggio. Per queste ragioni, la *superette* è il punto vendita che offre un maggiore servizio di prossimità (negozio a cui si rivolgono gli abitanti vicini)⁸.

Il *supermercato* ha una dimensione maggiore a 400 mq, l'assortimento è più ampio rispetto alle *superette* ed è dotato di ampio parcheggio. Queste caratteristiche permettono al *supermercato* di ampliare il proprio bacino di utenza⁹.

⁸ Cfr. E. SABBADIN, *La superette scudo Végé*, *Végé Ricerche*, n. 8, 1988.

⁹ Cfr. G. CUOMO, *Funzioni, strutture e strategie delle imprese commerciali complesse*, Cedam Padova, 1984.

Il *discount* si caratterizza per i suoi prezzi concorrenziali, dovuti dalla limitata combinazione di servizi offerti e dall'assortimento modesto ma non di marca¹⁰.

L'*ipermercato* è il punto vendita con la maggiore dimensione, assortimento, e gamma di servizi offerti (parcheggio, orario continuato, consegna a domicilio, finanziamenti, ecc.)¹¹.

Il *dettaglio differenziato*, con piccole dimensioni, offre una quantità limitata di beni ad uso corrente ma il servizio di assistenza e prossimità è elevato¹².

Le *grandi superfici specializzate* sono caratterizzate da un ampio assortimento che però riguarda unicamente specifiche categorie¹³.

Il *grande magazzino* e il *grande magazzino multi-specializzato* presentano caratteristiche simili a quelle del supermercato ma offrono beni di natura diversa, ovvero sono specializzati o multi-specializzati nel campo non-food¹⁴.

Infine, il *dettaglio focalizzato* ha un assortimento limitato ma elevata profondità rispetto ad una specifica categoria merceologica¹⁵.

I medesimi parametri utilizzati per analizzare le tipologie di imprese di distribuzione al dettaglio (complessità del processo di acquisto e grado di ampiezza

¹⁰ Cfr. E. COLLA, *I discount*, Etas Libri, Milano, 1994.

¹¹ Cfr. E. COLLA, *Gli ipermercati*, Etas Libri, Milano, 1992.

¹² Cfr. S. SCIARELLI, R. VONA, *Management della distribuzione*, McGraw-Hill Education, Milano 2014, p.41.

¹³ *Ivi* p. 42.

¹⁴ B. BERMAN, J.R. EVANS, *Retail Management*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1998.

¹⁵ Cfr. S. SCIARELLI, R. VONA, *Management della distribuzione*, McGraw-Hill Education, Milano 2014, p.50.

dell'assortimento) possono essere impiegati per individuare le tipologie di imprese di distribuzione all'ingrosso. Gli elementi che vanno a modificare la qualità e la quantità del pacchetto di servizi offerto da queste tipologie di imprese possono essere:

- ampiezza e profondità dell'assortimento;
- qualità servizio trasposto e stoccaggio;
- finanziamento;
- capacità di trasferimento delle informazioni verso l'alto e verso il basso.

Come illustrato in figura, attraverso la combinazione di tutti questi parametri, possiamo individuare diverse tipologie di imprese di distribuzione all'ingrosso.

Figura 2.2 – Tipologie di imprese di distribuzione all'ingrosso

PROCESSO DI ACQUISTO	Banale	Ingrosso di beni di consumo • tradizionale • <i>cash & carry</i>	Ingrosso specializzato <i>Esempi:</i> • prodotti farmaceutici • cartoleria • profumeria • giocattoli
	Problematico	Concessionari di beni di consumo • monomandatari • plurimandatari	Ingrosso focalizzato <i>Esempi:</i> • casalinghi tecnici • vernici, ferramenta, utensileria • abbigliamento, calzature • gioielli • articoli per confezionisti • articoli per parrucchieri
		Ingrosso <i>grocery</i>	Ingrosso <i>non grocery</i>
AMPIEZZA DELL'ASSORTIMENTO			

Fonte: A. BUBBIO *et al.*, *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ippsoa, Milano, 2011.

L'*ingrosso di beni di consumo* può essere suddiviso in *ingrosso tradizionale* e *cash&carry*. L'*ingrosso tradizionale* è composto da imprese di piccole dimensioni, mentre le imprese *cash&carry* operano in superfici maggiori ma hanno come obiettivo la standardizzazione tutte le attività (approvvigionamento, stoccaggio, trasporto, ecc.) e la riduzione dei servizi accessori per ottenere prezzi competitivi¹⁶. I *concessionari di beni di consumo* sono liberi professionisti o concessionari che svolgono la propria attività sulla base dell'incarico derivante dalle aziende produttrici¹⁷.

Infine, l'*ingrosso specializzato* offre servizi efficienti a costi contenuti, mentre l'*ingrosso focalizzato* offre servizi logistici innovativi e servizi commerciali¹⁸.

2.1.2 La moderna distribuzione

Dopo aver esaminato i differenti prodotti commerciali, risulta necessario soffermarsi sulle caratteristiche delle forme associative utilizzate dalle imprese di distribuzione. Queste aggregazioni hanno lo scopo di ottenere una serie di vantaggi attraverso la realizzazione di economie nello svolgimento delle attività critiche.

All'interno della grande distribuzione organizzata, o moderna distribuzione, si tende a distinguere tra *grande distribuzione (GD)* e *distribuzione organizzata*

¹⁶ Cfr. S. SCIARELLI, R. VONA, *Management della distribuzione*, McGraw-Hill Education, Milano 2014, p.71.

¹⁷ Cfr. A. BUBBIO *et al.*, *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011, p. 110.

¹⁸ *Ivi* p.111.

(DO)¹⁹. Questa distinzione ha come obiettivo quello di definire le diverse configurazioni dei gruppi strategici al loro interno e, soprattutto, di definire come tali esercizi distributivi siano tra loro messi in relazione, ovvero attraverso vincoli contrattuali o a titolo di proprietà.

La *grande distribuzione* (GD) comprende catene di imprese composte da svariati punti vendita, i quali dipendono dall'impresa al vertice sotto il profilo giuridico, funzionale e organizzativo²⁰. Gli esercizi distributivi sono quindi gestiti centralmente e posso svolgere esclusivamente funzioni operative.

Le imprese all'interno della grande distribuzione possono assumere la forma di:

- società a catena di tipo capitalistico: le imprese all'interno della catena rispondono ad una società lucrativa (di capitali) la quale è proprietaria dei vari punti vendita²¹;
- società a catena di tipo cooperativo: società di distribuzione commerciale di tipo non lucrativo dove, tra le imprese, esiste un rapporto reciproco e solidale al fine di tutelare il loro potere di acquisto²².

La grande distribuzione, in funzione al legame tra i molteplici punti vendita, permette di ottenere molteplici vantaggi. Le imprese, infatti, riescono ad ottenere

¹⁹ Cfr. F. FONTANA, *La moderna distribuzione: aspetti economico-aziendali delle imprese commerciali complesse*, Giuffrè, Milano, 1993, p. 129.

²⁰ Cfr. MINISTERO DELL'INDUSTRIA DEL COMMERCIO E DELL'ARTIGIANATO, *Caratteri strutturali del sistema distributivo italiano al 1° gennaio 1996*, p.28.

²¹ Cfr. X.J. STANTON, R. VARALDO, *Marketing*, Il Mulino, Bologna, 1986.

²² Cfr. A. SPRANZI (a cura di), *Problemi della imprenditorialità commerciale: esperienze a confronto*, Angeli, Milano, 1984, p. 97.

prezzi più bassi rispetto a quelli che avrebbero ottenuto singolarmente. Inoltre, posso essere istituiti lungo il territorio centri di distribuzione (Ce.Di.) che permettono la raccolta di tutti i prodotti acquistati per poi essere trasferiti ai singoli punti vendita della catena²³.

Nella *distribuzione organizzata* (DO) le alleanze tra le imprese possono essere²⁴:

- tra soli dettaglianti (aggregazioni di tipo orizzontale tra imprese dello stesso business), ovvero i *gruppi di acquisto*;
- tra grossisti e dettaglianti (aggregazioni di tipo verticale tra imprese posizionate nei diversi livelli del processo), ovvero le *unioni volontarie*.

In entrambi i casi, i punti vendita mantengono la propria autonomia imprenditoriale (patrimoniale e giuridica) ma gli aderenti sono tra loro legati attraverso un vincolo di natura contrattuale al fine di ottenere molteplici vantaggi grazie al coordinamento delle loro politiche commerciali²⁵.

I *gruppi di acquisto* hanno come scopo quello di coinvolgere più imprese dettaglianti per gestire in modo unitario gli acquisti e per svolgere altri compiti dai quali trarre beneficio²⁶.

²³ Cfr. G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008, p.32.

²⁴ Cfr. A. BUBBIO *et al.*, *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011, p. 109.

²⁵ Cfr. S. POZZOLI, *Le imprese di grande distribuzione alimentare: criteri di analisi dei costi*, CEDAM, Padova, 1993, p. 5.

²⁶ Cfr. G. LORENZONI, *I gruppi di acquisto fra dettaglianti. Modelli di sviluppo*, Pàtron, 1968, p.14.

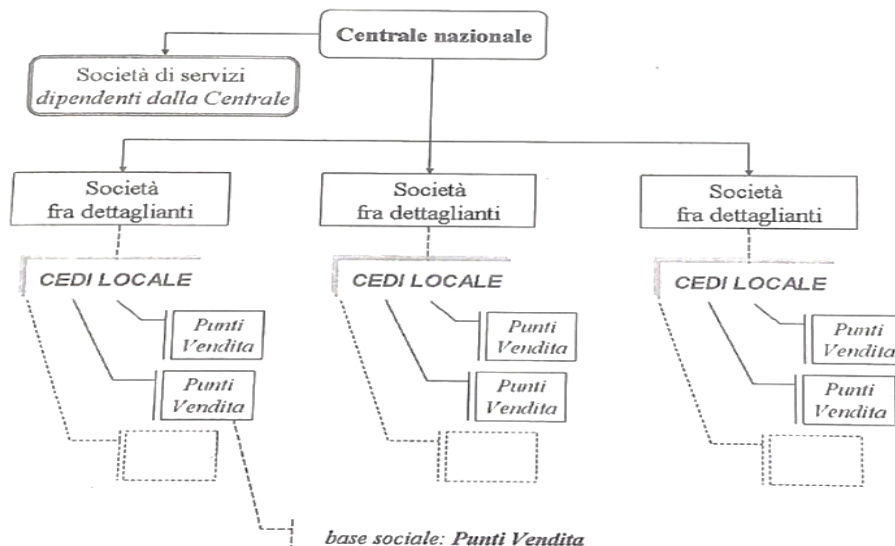
Il sistema organizzativo-gestionale dei gruppi di acquisto è strutturato su tre livelli: centrale nazionale, società fra dettaglianti con Ce.Di. locali e punti vendita. Nel primo livello, ovvero nella struttura centrale, viene svolta l'attività di coordinamento e controllo delle diverse associazioni fra dettaglianti. Sono, quindi, gli organi amministrativi e giuridici della struttura centrale che stabiliscono con i fornitori le condizioni di acquisto per conto degli associati. La struttura intermedia, ovvero le società fra dettaglianti, svolgono le funzioni di: approvvigionamento sulle direttive della centrale, immagazzinaggio e trasporto presso i punti vendita. Oltre a queste attività, le società intermedie svolgono servizi di marketing, finanziari ed amministrativi. In ultimo, alla base della struttura vi sono i punti vendita dislocati nel territorio²⁷.

Le imprese all'interno dei gruppi di acquisto possono assumere la forma di:

- associazioni tra dettaglianti (e/o grossisti) indipendenti: gli aderenti mantengono la propria autonomia patrimoniale e giuridica e sono legati contrattualmente;
- società a catena di tipo cooperativo.

²⁷ Cfr. G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008, p.38.

Figura 2.3 – Gruppi di acquisto



Fonte: G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008.

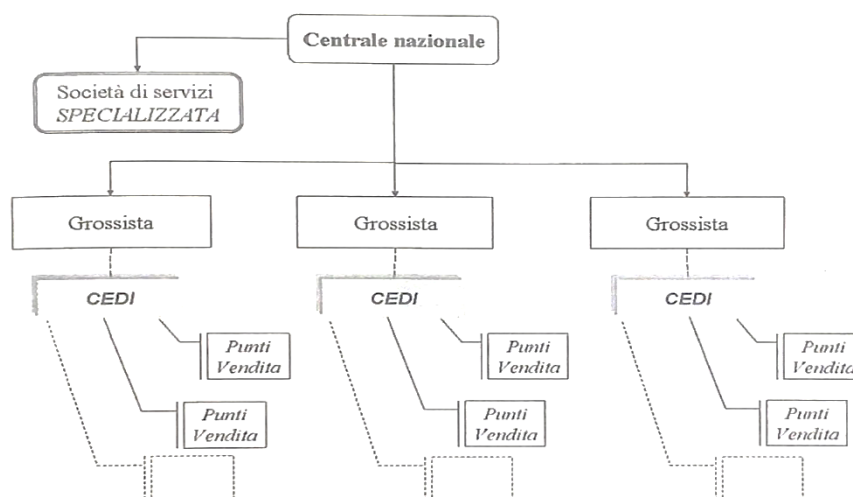
Le *unioni volontarie* si differenziano dai gruppi di acquisto per la possibile presenza di grossisti tra gli associati, mentre le motivazioni alla base della loro costituzione e il sistema organizzativo-gestionale risultano essere simili²⁸.

Nei tre livelli della struttura organizzativa-gestionale delle unioni volontarie troviamo: la struttura centrale, le imprese all'ingrosso titolari del Ce.Di e, infine, i punti vendita che possono essere legati al Ce.Di. contrattualmente o essere di proprietà dei grossisti. I servizi posti in essere dai grossisti sono sostanzialmente uguali a quelli proposti dalle società dettaglianti nei gruppi di acquisto²⁹.

²⁸ Cfr. G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008, p.39.

²⁹ Cfr. G. LUGLI, *Economia della distribuzione commerciale*, Giuffrè, Milano, 1976, p.61.

Figura 2.4 – Unioni volontarie



Fonte: G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008.

2.1.3 Le aree chiave delle imprese di distribuzione

La scelta degli strumenti e dei report necessari ai fini del controllo viene effettuata in funzione ai risultati e agli obiettivi da perseguire. Proprio per questo motivo, gli strumenti individuati hanno lo scopo di influenzare i loro destinatari affinché assumano comportamenti in linea con gli obiettivi dell'azienda³⁰.

Per fare in modo che questo avvenga, occorre conoscere quali sono i centri di responsabilità (aree chiave) nelle imprese di distribuzione e i loro principali processi operativi.

³⁰ Cfr. E. SANTESSO, P. FERRARESE, *Il controllo di gestione. Limiti e prospettive di sviluppo*, Isedi, Torino, 1990, p.75.

L'articolazione dei centri di responsabilità indica come questi vengono gestiti dalla contabilità direzionale e, nelle imprese della moderna distribuzione, sono³¹:

- la sede: al suo interno si trovano tanti centri di responsabilità quante sono le direzioni (es. direzione amministrazione, acquisti, pianificazione e controllo, marketing, ecc.), ovvero i centri di spesa;
- il centro distributivo (Ce.Di.): come la sede, anche il Ce.Di. è diviso in molteplici centri di responsabilità quante sono le direzioni di reparto (es. direzione centro distribuzione, gastronomia, non food, ecc.). Il Ce.Di è un elemento cardine delle imprese di distribuzione, infatti, nel Ce.Di. le merci vengono stoccate e preparate per il trasporto ai punti vendita. La localizzazione del Ce.Di. condiziona la distribuzione dei punti vendita nel territorio che si collocheranno, infatti, in un'area in prossimità del Ce.Di.;
- il punto vendita (PV): anch'esso viene articolato in direzioni di reparto e divisioni funzionali come le altre aree chiave. Il PV riveste un ruolo centrale in quanto, al suo interno, avviene l'incontro tra cliente e impresa e, quindi, sarà possibile misurare il grado di successo dell'impresa stessa.

³¹ Cfr. S. POZZOLI, *Le imprese di grande distribuzione alimentare: criteri di analisi dei costi*, CEDAM, Padova, 1993, p. 181.

2.2 IL SISTEMA DI CONTROLLO NELLE AZIENDE DI DISTRIBUZIONE

Le imprese di distribuzione, a seguito dei cambiamenti dei mercati e dei contesti competitivi, sono state caratterizzate da diverse fasi evolutive³². Inizialmente, l'obiettivo delle imprese di distribuzione era meramente quello della vendita dei beni prodotti dalle industrie. Questo perché il mercato era caratterizzato da una elevata domanda e da un livello di concorrenza moderato. Negli anni '60 il focus si sposta sulle esigenze del cliente. Vengono, quindi, inserite nella gestione della distribuzione nuove funzioni di marketing orientate all'obiettivo della customer satisfaction. Gli esperti di merchandising, inoltre, mirano a definire i migliori layout, modalità di esposizione, arredamenti accattivanti e promozioni convincenti. Negli anni '80 risulta sempre più evidente la necessità di definire una strategia orientata al lungo periodo e basata sulla segmentazione della clientela. La strategia necessita, inoltre, di un costante monitoraggio in quanto, al sorgere di nuove minacce e opportunità, occorre ridefinire gli obiettivi stabiliti in precedenza al fine di mantenere la propria posizione competitiva.

I profondi mutamenti dei contesti competitivi nel settore distributivo, dovuti dalla crescente turbolenza e dinamicità dei mercati e all'ascesa di nuovi fattori critici di successo, hanno portato gli operatori commerciali a rivedere le proprie strategie e a munirsi di strumenti di controllo efficaci.

³² Cfr. A.C. PELLICELLI, *Il controllo nelle imprese della grande distribuzione: dai metodi tradizionali al controllo degli intangibili*, A. Giuffrè, Milano, 1996, p. 91.

Le imprese di distribuzione, però, si sono mosse estremamente tardi rispetto altre imprese appartenenti a settori differenti. La diffusione tardiva dei sistemi di controllo all'interno delle imprese in esame può essere ricondotta a una serie di motivazioni da ricercare nel passato, quali³³:

- la dimensione delle imprese di distribuzione che era generalmente ridotta;
- la dottrina, nonostante sottolinei la possibilità di adattare i modelli alle singole esigenze delle imprese, definisce i sistemi di controllo sulle logiche di funzionamento e sulle caratteristiche delle imprese industriali. Modelli che risultano essere spesso non idonei alle imprese di servizi;
- grado di complessità minore delle imprese di distribuzione rispetto al grado di complessità delle imprese industriali.

A queste cause occorre aggiungere e sottolineare come la resistenza e il disinteresse mostrato da parte del management abbia contribuito a ritardare la diffusione dei sistemi di controllo, resistenza che deriva da un pregiudizio verso gli stessi³⁴.

La validità di alcune motivazioni elencate precedentemente è stata nel tempo messa in discussione. Oggi le imprese di distribuzione, nonostante la mancanza di processi di trasformazione al loro interno, non sono caratterizzate da una maggiore semplicità rispetto alle imprese industriali. Infatti, nell'era dell'informazione,

³³ Cfr. S. POZZOLI, *Analisi della competizione e indicatori di controllo: il sistema coop*, F. Angeli, Milano, 2000, p.15.

³⁴ Cfr. S. POZZOLI, *Le imprese di grande distribuzione alimentare: criteri di analisi dei costi*, CEDAM, Padova, 1993.

queste imprese fortemente orientate al servizio, sono contraddistinte da una rilevante criticità: l'erogazione del pacchetto di servizi è un'attività tutt'altro che semplice, proprio per questa ragione il tempo dello sviluppo "facile" è terminato³⁵.

La mancanza di strumenti di controllo coerenti con le caratteristiche strutturali delle imprese di distribuzione è stata recentemente avvertita come un forte punto di debolezza. Le imprese hanno sviluppato un nuovo interesse nel ricercare sistemi di controllo efficaci. Il problema, dunque, è cercare di individuare strumenti e metodologie in linea con lo specifico contesto in cui queste aziende operano.

Le caratteristiche delle imprese di distribuzione e le specifiche particolarità delle forme distributive precedentemente descritte, generano rilevanti implicazioni nella progettazione del sistema di controllo. Il modello di controllo che meglio si adatta a queste realtà deve essere basato coerentemente su strategie e modelli organizzativi adottati dalle singole imprese. Nonostante le notevoli similitudini, possono essere individuate talune differenze tra gli operatori della GD e quelli della DO ma non solo, infatti, nonostante il canale racchiuda formule distributive simili, vi sono alcune differenze sotto il punto di vista strategico.

Per queste ragioni, le specificità gestionali delle varie tipologie distributive porteranno le imprese ad adottare modelli di controllo diversi. È possibile, però, ipotizzare un modello generale di controllo per la realtà indagata attraverso

³⁵ Cfr. A. BUBBIO *et al.*, *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsosa, Milano, 2011, p. 101.

un'approssimata aggregazione delle imprese di distribuzione similari, in quanto, nonostante la presenza di differenze tra le forme distributive, gli aspetti comuni possono portare le imprese a adottare sistemi di controllo dalle caratteristiche simili. Inoltre, i modelli proposti in via generale possono essere applicati ad altre forme distributive dopo averli adattati alle specificità del singolo prodotto commerciale in esame³⁶.

Le strategie sono la diretta conseguenza dei fattori critici di successo derivanti dalle diverse tipologie di imprese di distribuzione che, a loro volta, si riflettono sul sistema di controllo in quanto individuano le attività/fattori ritenuti critici sui quali attivare l'attività di monitoraggio.³⁷

Le aziende di distribuzione moderna, caratterizzate da elevata complessità e orientate alla customer satisfaction, necessitano di un sistema di controllo articolato in tre sottosistemi³⁸:

- la struttura organizzativa del controllo (dimensione statica);
- i processi (dimensione dinamica);
- la struttura tecnico-contabile (dimensione statica).

³⁶ Cfr. S. MARASCA, *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989, p. 121.

³⁷ Cfr. A. BARRETTA, *La misurazione dei risultati gestionali d'impresa, di processo e di attività*, Cedam, Padova, 1999, p. 22.

³⁸ Cfr. G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbante*, Franco Angeli, Milano, 1989.

2.2.1 La struttura organizzativa e i livelli del controllo

Un primo momento fondamentale nella definizione del sistema di controllo è costituito dalla scomposizione degli obiettivi e delle responsabilità organizzative ed economiche in sub-obiettivi affidati ai singoli centri di responsabilità³⁹. Gli obiettivi assegnati possono essere di costo, di ricavo, di profitto o di investimento in base all'attività svolta dal singolo centro di responsabilità.

La struttura dei centri di responsabilità ricalca appieno il modello organizzativo reale delle imprese. Infatti, in presenza di modelli funzionali, i centri di responsabilità corrispondono alle funzioni mentre, nel caso di modelli divisionali, i centri di responsabilità coincidono con le singole divisioni⁴⁰.

Un primo contributo è stato quello di Mazur che, nel 1927, definisce il modello della struttura organizzativa per imprese di distribuzione. Il modello proposto suddivide la struttura organizzativa di queste imprese in quattro aree funzionali⁴¹: l'amministrazione e controllo, il marketing, il merchandising e la gestione dei punti vendita. Ad ogni funzione individuata corrispondono altrettante direzioni organizzate secondo la logica di linea, in particolare, al di sotto della sola direzione merchandising si collocano le funzioni di acquisto e di vendita affidate al buyer.

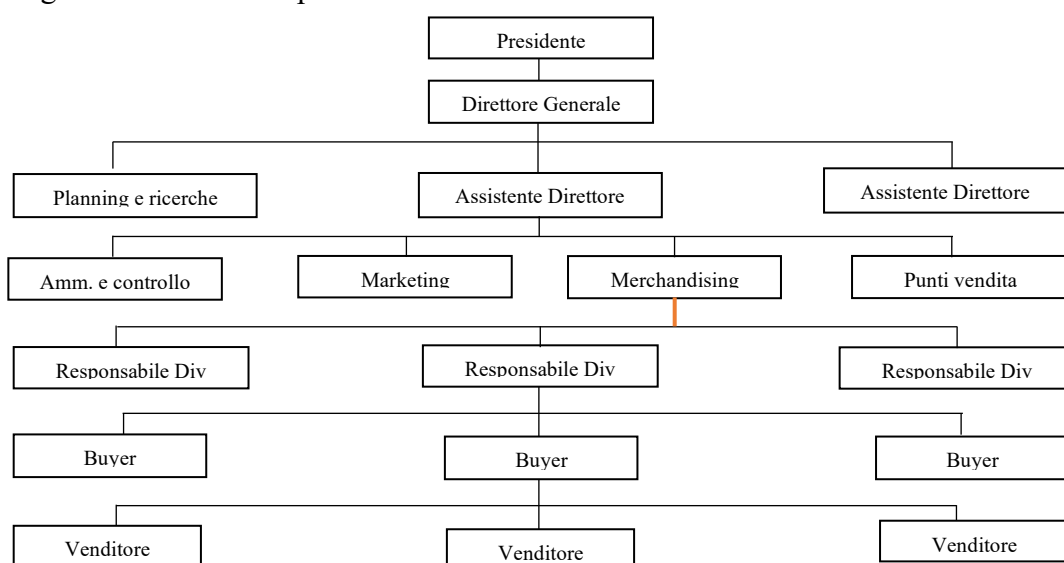
³⁹ Cfr. G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbante*, Franco Angeli, Milano, 1989, p.14.

⁴⁰ Cfr. G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008, p. 69.

⁴¹ Cfr. P. MAZUR, *Principles of organization applied to modern retailing*, Harper & Brothers, New York 1927.

Quindi, secondo il “Mazur plan”, l’intera struttura ruota intorno alla direzione merchandising ed il ruolo delle altre direzioni è esclusivamente quello di supporto⁴².

Figura 2.5 – Il Mazur plan



Fonte: S. POZZOLI, *Le imprese di grande distribuzione alimentare: criteri di analisi dei costi*, CEDAM, Padova, 1993.

Il modello proposto da Mazur, a causa della doppia funzione affidata al buyer (acquisti e vendite), risulta essere nella pratica applicabile alle sole imprese di ridotte dimensioni (limitato numero di punti vendita).

⁴² Cfr. M. MORGENSTEIN, H. STRONGIN, *Modern retailing. Management principles and practices*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1987.

A seguito dei profondi mutamenti dei contesti competitivi nel settore, crescente complessità e crescita dimensionale delle imprese di distribuzione, il modello proposto risulta essere inadeguato per rispondere alle esigenze delle suddette imprese⁴³.

Oltre alla struttura organizzativa impiegata all'interno dell'impresa, occorre sottolineare come la numerosità e l'ampiezza dei centri dipendano anche dalla presenza di criticità (per le quali sono richieste responsabilità ad hoc), dalla cultura dominante e dalle prerogative economiche.

Nel proporre una generale configurazione della struttura organizzativa del controllo delle imprese di distribuzione occorre, in primo luogo, analizzare i diversi livelli di delega decisionale delle imprese in esame, questi sono⁴⁴:

- direzione centrale: definisce le strategie di lungo termine e individua i fattori critici di successo. Nel caso di associazioni tra imprese autonome, la direzione centrale svolge semplicemente il compito di coordinamento tra le varie imprese. Al contrario, in presenza di società a catena, questo organo gode di una propria autonomia e costituisce un centro di investimento;

⁴³ Cfr. B. BERMANS, J.R. EVANS, *Retail management. A strategic approach*, The McMillan Co., New York, 1987.

⁴⁴ Cfr. P. BERTERO, *Il controllo di gestione nelle imprese di grande distribuzione*, Manuale di controllo di gestione, Il Sole 24 Ore Libri, Milano, 2000.

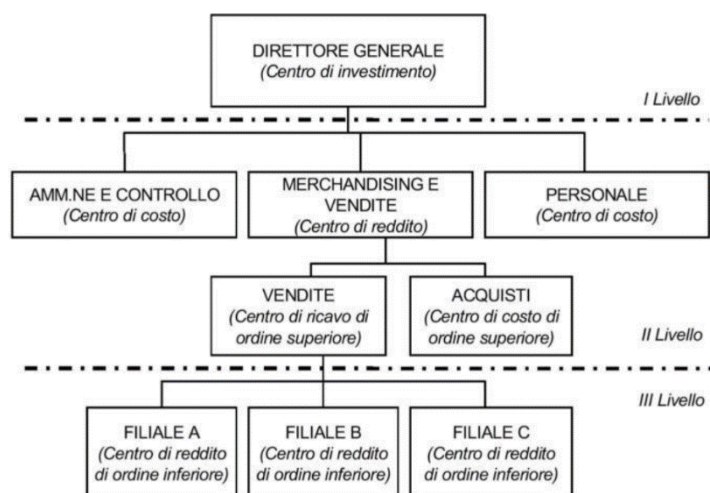
- direzione attività critiche e/o di supporto: costituiscono il livello intermedio e sono organi che possono essere caratterizzati da diversi gradi di autonomia e responsabilità;
- punti vendita: possono essere autonomi o meramente operativi con limitata responsabilità, questo dipende direttamente dal grado di interrelazioni con le altre imprese.

Le diverse forme distributive possono essere ricondotte a differenti configurazioni della struttura organizzativa del controllo in base alla tipologia di integrazione (presenza o meno dell'autonomia patrimoniale e giuridica) e al grado di stabilità delle relazioni.

Nelle *imprese integrate giuridicamente* (soc. a catena di tipo capitalistico) si constata la diffusione di una struttura di tipo funzionale. Nel modello funzionale, la direzione generale gode di una propria autonomia e costituisce un centro di investimento, ha inoltre il compito di definire le strategie di lungo termine per tutte le unità operative. In questo caso, le attività critiche sono centralizzate con lo scopo di ottenere benefici attraverso economie di scala e costituiscono centri di responsabilità di costo, ricavo o reddito di livello superiore. Infine, le filiali sono centri di reddito di livello inferiore e prive di autonomia⁴⁵.

⁴⁵ Cfr. F. GENNARI, *Il controllo di gestione nella governance delle imprese commerciali*, Franco Angeli, Milano, 2009, p. 148.

Figura 2.6 – Struttura organizzativa funzionale



Fonte: F. GENNARI, *Il controllo di gestione nella governance delle imprese commerciali*, Franco Angeli, Milano, 2009.

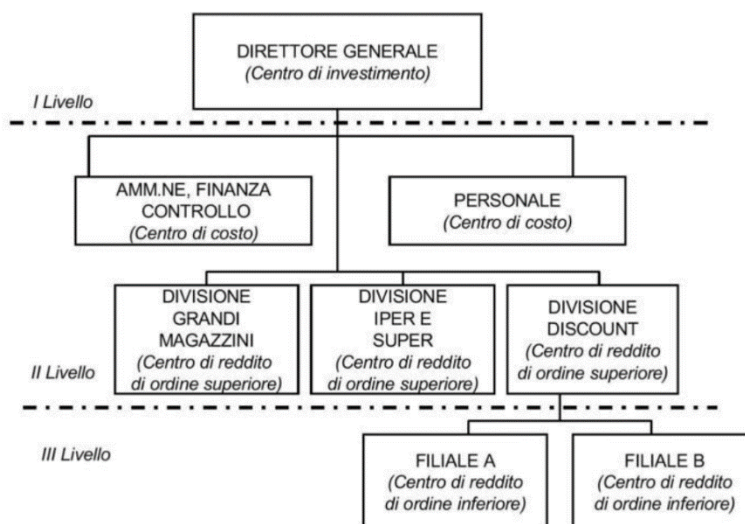
Una struttura organizzativa basata sul modello funzionale, se da un lato consente lo sfruttamento di economie di scala, dall'altro porta gli individui all'interno dell'impresa ad adottare comportamenti mirati al solo raggiungimento delle performance delle singole aree a discapito della performance aziendale complessiva⁴⁶. Al contrario, attraverso il decentramento delle funzioni, si ottiene una migliore compatibilità dell'offerta alle esigenze dei clienti.

A seguito dei profondi mutamenti dei contesti competitivi nel settore distributivo, si è assistito al passaggio dal modello funzionale a quello divisionale.

Il modello divisionale è strutturato sulle diverse forme distributive presenti e, di conseguenza, i centri di responsabilità seguono lo stesso schema.

⁴⁶ Cfr. R. FERRARIS FRANCESCHI (a cura di), *Pianificazione e controllo. Sistemi di management e logiche di funzionamento*, vol, 1, Giappichelli, Torino, 2007, p 121.

Figura 2.7 – Struttura organizzativa divisionale



Fonte: F. GENNARI, *Il controllo di gestione nella governance delle imprese commerciali*, Franco Angeli, Milano, 2009.

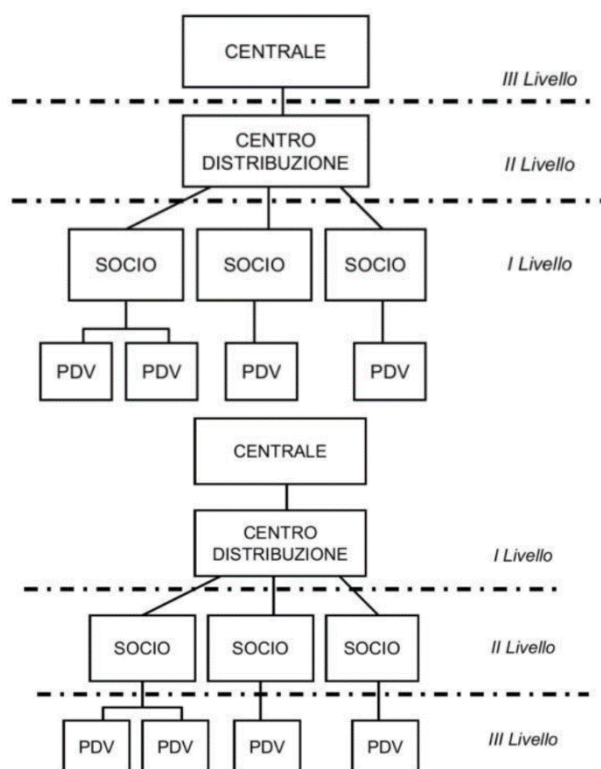
Nelle *imprese integrate operativamente* (soc. a catena di tipo cooperativo) i soci mantengono la propria autonomia giuridica e questo può causare, nelle prime fasi di sviluppo, un impedimento nella definizione di obiettivi comuni.

Nelle prime fasi di sviluppo, l'unità centrale (vertice della piramide della struttura) ed il centro di distribuzione, sono caratterizzati da responsabilità di livello inferiore in quanto le unità aziendali delegano esclusivamente attività ausiliari alla vendita (acquisti, magazzino e distribuzione).

Nelle fasi di maturità, invece, si assiste ad un progressivo aumento delle attività delegate alle unità poste al vertice della piramide. In questo modo, l'unità centrale

ed il centro di distribuzione si configurano come centri di responsabilità di livello superiore⁴⁷.

Figura 2.8 – Struttura organizzativa del controllo (fase iniziale e avanzata)



Fonte: F. GENNARI, *Il controllo di gestione nella governance delle imprese commerciali*, Franco Angeli, Milano, 2009.

Infine, nelle *imprese integrate contrattualmente* (associazioni tra dettaglianti indipendenti) l'affiliante definisce le strategie e svolge funzioni ritenute critiche come quelle di marketing, organizzative, logistiche e gestionali dell'affiliato.

⁴⁷ Cfr. A. SPRANZI, *La distribuzione commerciale*, Franco Angeli, Milano, 1991.

L'affiliato può, invece, disporre di maggiore o minore autonomia sulla base del diverso grado di integrazione presente. Esso può, quindi, costituire un centro di reddito/investimento o semplicemente un centro di ricavo quando anche l'attività d'assortimento è in capo all'affiliante⁴⁸.

L'istituzione del "category management" nelle imprese di distribuzione favorisce l'introduzione di una struttura organizzativa per processi che si caratterizza per essere trasversale alle diverse funzioni aziendali. I category manager svolgono attività, dall'acquisto alla vendita, inerenti ad una determinata categoria di prodotti. Essi, inoltre, costituiscono un centro di profitto di ordine superiore ed hanno il compito di amministrare e coordinare i centri di responsabilità di ordine inferiore che svolgono attività di acquisto, vendita, logistica, marketing, ecc.⁴⁹.

2.2.2 Il processo di controllo

Il processo di controllo è l'insieme delle fasi circolari volte ad allineare le azioni dei diversi manager con i risultati aziendali globali desiderati⁵⁰. Il processo prende avvio con la definizione degli obiettivi che permette di elaborare i programmi di

⁴⁸ Cfr. C. BACCARANI, *Imprese commerciali e sistema distributivo. Una visione economico-manageriale*, Giappichelli, Torino, 2005.

⁴⁹ Cfr. G. LUGLI, G. CRISTINI, *Category management*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.

⁵⁰ Cfr. G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbante*, Angeli, Milano, 1989, p.16.

attività per poi procedere con lo svolgimento delle attività programmate, la rilevazione dei risultati e l'attuazione di eventuali azioni correttive⁵¹.

Nella prima fase di individuazione degli obiettivi occorre assegnare, ai centri di responsabilità coinvolti nei programmi, gli obiettivi dell'impresa attraverso la loro scomposizione in obiettivi globali o parziali⁵².

La scomposizione degli obiettivi dell'impresa è un tema che assume particolare rilievo nelle imprese caratterizzate da forme di integrazione commerciale. Nelle imprese integrate giuridicamente, seguendo un approccio top-down per la definizione degli obiettivi, si ottengono obiettivi globali di programma unici in modo da assicurare unitarietà tra le diverse imprese. Ai singoli punti vendita vengono, quindi, assegnati i soli obiettivi parziali di programma. Nelle imprese integrate operativamente gli obiettivi vengono definiti autonomamente da ciascuna impresa nelle prime fasi di sviluppo mentre, nelle fasi più avanzate, vengono stabiliti dal vertice obiettivi comuni dove alle singole imprese autonome è concesso di definire obiettivi parziali di piano⁵³.

Successivamente all'esecuzione dei programmi posti in essere per la realizzazione degli obiettivi si osservano le fasi di rilevazione e misurazione dei risultati ottenuti a consuntivo o in corso d'opera.

⁵¹ Cfr. L. BRUSA, *L'amministrazione e il controllo*, Etas Libri, Milano, 1983.

⁵² Cfr. D.M. SALVIONI, *Il sistema di controllo della gestione*, Giuffrè, Milano, 1997, p.42.

⁵³ Cfr. F. GENNARI, *Il controllo di gestione nella governance delle imprese commerciali*, Franco Angeli, Milano, 2009, p. 176.

La rilevazione dei risultati a consuntivo (meccanismi di feed-back) si basa su scostamenti di efficacia delle attività aziendali, di efficacia gestionale e di efficienza che permettono di attivare azioni correttive su azioni o programmi futuri. La rilevazione dei risultati in corso d'opera (meccanismi di feed-forward) di basa sulla misurazione dei risultati realizzabili e permette, quindi, di attuare azioni correttive tempestive per allineare i risultati con obiettivi attesi⁵⁴.

Nelle imprese di distribuzione possono essere diverse le tempistiche adottate per la definizione degli obiettivi e la rilevazione dei risultati. La diversa tempistica adottata dalle imprese è la diretta conseguenza dell'ampiezza della loro struttura organizzativa. Le rilevazioni, infatti, possono essere stabilite secondo cadenze temporali comuni nelle imprese che presentano un'ampia struttura organizzativa al fine di ottenere misure globali dell'organizzazione⁵⁵.

2.3 GLI STRUMENTI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

Un momento fondamentale nella definizione del sistema di controllo è costituito dalla scelta degli strumenti da utilizzare. L'insieme degli strumenti volti a misurare obiettivi e risultati sono rappresentati dalla "contabilità direzionale"⁵⁶.

⁵⁴ Cfr. L. SELLERI, *Il budget d'esercizio*, Etas Libri, Milano, 1997.

⁵⁵ Cfr. F. GENNARI, *Il controllo di gestione nella governance delle imprese commerciali*, Franco Angeli, Milano, 2009, p. 178.

⁵⁶ Cfr. A. RIPARBELLI, *Gli attuali strumenti di ragioneria nelle imprese moderne*, Cursi, Pisa, 1970.

La contabilità direzionale permette la rilevazione a preventivo e a consuntivo dei risultati, il suo scopo è quello di supportare le decisioni e, inoltre, informare ed influenzare i comportamenti volti alla determinazione dei risultati (funzione comportamentale)⁵⁷.

È possibile suddividere gli strumenti di contabilità direzionale in quattro gruppi, all'interno dei quali viene effettuata la scelta degli strumenti da utilizzare tenendo in considerazione le singole specificità delle aziende in esame, e sono⁵⁸:

- contabilità generale e bilancio;
- contabilità analitica;
- budget;
- altri strumenti di controllo (analisi degli scostamenti, report e indicatori).

Gli strumenti utili che, in via generale, possono essere selezionati per realizzare un efficace sistema di controllo nelle imprese di distribuzione sono rappresentati in tabella.

⁵⁷ Cfr. S. POZZOLI, *Controllo e ruolo della "misurazione aziendale"*, Studi & Informazioni, n.4/93.

⁵⁸ Cfr. L. BRUSA, L. ZAMPROGNA, *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas Libri, Milano, 1991.

Figura 2.9 – Strumenti di controllo per le imprese di distribuzione

	A CONSUNTIVO	A PREVENTIVO
STRUMENTI DI SUPPORTO ALLE DECISIONI	Indicatori non monetari Balanced Scorecard	Budget
STRUMENTI DI SUPPORTO AL PROCESSO DI DETERMINAZIONE DEI RISULTATI	Contabilità generale Bilancio Contabilità analitica Reporting Analisi degli scostamenti	Budget

Fonte: A. BUBBIO *et al.*, *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011.

2.3.1 La contabilità generale

La contabilità generale e il bilancio sono strumenti di controllo che permettono di rilevare, a livello di azienda, i risultati a consuntivo⁵⁹. Nelle imprese di distribuzione questi strumenti possono delinearci come base di partenza, e non come strumento esaustivo, per lo sviluppo di riflessioni. I risultati economici, finanziari e patrimoniali d'azienda, infatti, non sono sufficienti per comprendere le cause che hanno condotto a quei risultati⁶⁰.

⁵⁹ Cfr. L. BRUSA, L. ZAMPROGNA, *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas Libri, Milano, 1991.

⁶⁰ Cfr. A.C. PELLICELLI, *Il controllo nelle imprese della grande distribuzione: dai metodi tradizionali al controllo degli intangibili*, A. Giuffrè, Milano, 1996, p. 99.

Le analisi possono essere condotte su: stato patrimoniale, conto economico, flussi finanziari e indicatori economico-finanziari. Lo scopo dell'analisi nelle imprese di distribuzione corrisponde allo scopo individuabile in ogni altri tipo di impresa.

L'analisi del conto economico può essere effettuata attraverso due modelli, ovvero, il margine di contribuzione e il conto economico a valore aggiunto.

Figura 2.10 – Conto economico a valore aggiunto per le imprese di distribuzione

A. Ricavi netti
B. Acquisto merci
C. Rimanenze (finali – iniziali)
D. Costo merci vendute (B-C)
E. Margine di intermediazione commerciale (A-D)
F. Costi servizi acquisti all'estero
G. Valore aggiunto (E-F)
H. Costi personale
I. Margine operativo lordo (G-H)
J. Ammortamenti
K. Accantonamenti
L. Reddito operativo di gestione caratteristica (I-J-K)

Fonte: A. BUBBIO et al., *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011.

Nell'ambito di questa tipologia di analisi, è necessario soffermarsi sul risultato ottenuto dal margine di intermediazione commerciale. Il margine esprime la capacità dell'impresa di distribuzione di acquistare e rivendere merci.

Nel caso di imprese di distribuzione all'ingrosso, il conto economico può essere riclassificato diversamente per ottenere la distinzione tra costi di acquisizione ed

evasione ordini. Infatti, questo tipo di analisi permette di individuare un eventuale costo eccessivo di acquisizione ordine, sinonimo di un orientamento al cliente rilevante ma discapito del servizio di evasione, o viceversa.

2.3.2 La contabilità analitica

La contabilità analitica, analogamente e quella generale, fonda l'analisi su risultati a consuntivo ma, in questo caso, essi riguardano specifici oggetti di calcolo e non l'azienda nel suo complesso⁶¹.

Le attività fondamentali svolte dalla contabilità analitica sono⁶²:

- la valutazione delle rimanenze;
- la generazione di informazioni analitiche relative alle singole aree dell'impresa;
- la misurazione dei costi.

In funzione all'analisi svolta, occorre prendere in esame le sole attività di generazione di informazioni analitiche e misurazione dei costi in quanto di pertinenza del controllo di gestione. Le due attività in esame differiscono per tipologia di output fornito e, per questo motivo, è necessario servirsi di metodologie idonee e coerenti con le esigenze informative delle due diverse attività. Di conseguenza, il sistema di

⁶¹ Cfr. A. BUBBIO et al., *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011.

⁶² Cfr. R.S. KAPLAN, *Un unico sistema di contabilità dei costi non è sufficiente*, in A. BUBBIO (a cura di), *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Unicopli, Milano, 1989.

contabilità analitica deve essere flessibile nell'utilizzo delle diverse metodologie di aggregazione dei costi.

Gli oggetti di calcolo della contabilità analitica, individuati sulla base di specifici fabbisogni informativi, possono essere: prodotto, cliente, attività, centri di responsabilità e aree strategiche d'affari⁶³.

Nelle imprese industriali il modello utilizzato dalla la contabilità analitica è, nella maggior parte dei casi, quello per centri di costo. Invece, nelle imprese di distribuzione, la contabilità analitica per centri di costo non consente di ottenere un buon grado di attendibilità nella misurazione del costo delle prestazioni. Al contrario, l'aggregazione dei costi per attività permette alle imprese in esame di misurare la performance del processo di erogazione del servizio, individuare il costo delle prestazioni e gestire i costi che generano valore per il cliente⁶⁴.

La scelta della metodologia di assegnazione dei costi agli oggetti di calcolo va effettuata sulla base della struttura di costo delle imprese in esame. Le imprese di distribuzione presentano elevati costi variabili generati dal costo per le merci e dai servizi offerti. Sulla base di queste considerazioni, la metodologia in linea con le specificità delle imprese in esame è il "Traceable Costing". Il "Traceable Costing" permette alle imprese di assegnare all'oggetto di costo alcuni costi fissi specifici⁶⁵.

⁶³ Cfr. Cfr. A. BUBBIO et al., *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011, p. 115.

⁶⁴ Cfr. A. CUGINI, *I sistemi di misurazione dei costi e di reporting*, CEDAM, Padova, 2004, p.94.

⁶⁵ Cfr. A. BUBBIO, *Dal "full costing" al "traceable costing"*, *Amministrazione & Finanza*, vol. 9, 1994, p. 378.

Ad esempio, nel caso in cui l'oggetto di costo sia costituito dal cliente, possono essere assegnati costi specifici (come imballi e trasporti speciali) derivanti dalle sue particolari richieste ed esigenze. Inoltre, applicando la metodologia del Traceable Costing all'Activity Based Costing è possibile imputare all'oggetto di costo: costi variabili, costi specifici, costi per attività specifiche e costi per attività comuni pervenendo, così, ad un'informazione di costo di prodotto attendibile ed affidabile per i processi decisionali aziendali.

2.3.3 Il budget

Il budget è uno strumento di controllo di gestione che, mediante la definizione di risultati economico-finanziari che l'impresa si prefissa di raggiungere in un determinato periodo, ha l'obiettivo di supportare la gestione aziendale e le relative decisioni manageriali⁶⁶.

Anche nel caso del budget, occorre determinare l'oggetto di costo sulla base delle specificità dell'impresa in esame. Una soluzione generale per le aziende di distribuzione è quella di identificare come oggetto di costo il punto vendita.

Il processo di determinazione prevede la redazione di più budgets (vendite, costi, produzione, investimenti e altre aree) inseriti all'interno dei budget di sintesi, ovvero budget economico, budget patrimoniale e budget finanziario⁶⁷.

⁶⁶ Cfr. U. BOCCHINO, *Controllo di gestione e budget*, Giuffrè, Milano, 1994.

⁶⁷ Cfr. P. LIZZA, *Il controllo di gestione per l'analisi ed il miglioramento della performance aziendale*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 248.

Nel caso delle imprese di distribuzione, il processo di determinazione del budget economico risulta essere semplificato data la mancanza del budget di produzione.

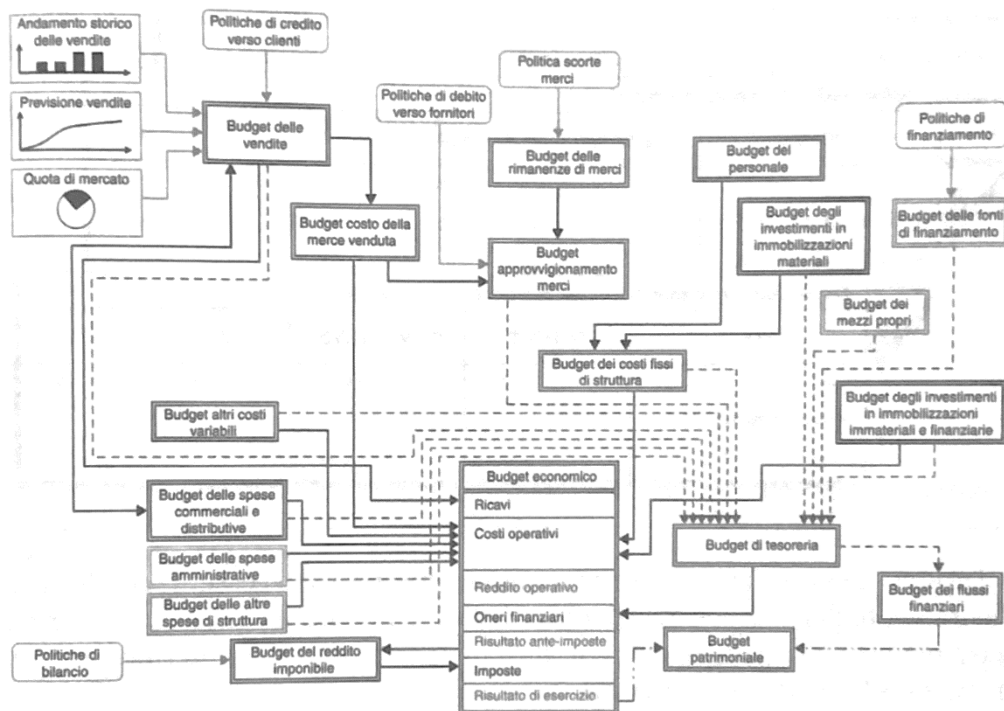
La determinazione del budget delle vendite delle imprese in esame non può basarsi sul prodotto ma, al contrario, occorre concentrarsi sul reparto o su una categoria di prodotti complementari. Attraverso le informazioni contenute nel budget delle vendite può essere determinato il budget degli approvvigionamenti che assume un ruolo centrale al posto del mancante budget di produzione.

Attraverso le informazioni contenute nei diversi budget è possibile procedere con il calcolo del margine di intermediazione commerciale e del margine di contribuzione. Nel caso in cui l'oggetto di calcolo scelto per l'analisi sia il punto vendita è possibile svolgere, utilizzando il margine di contribuzione (specifico o comune), la verifica della copertura dei costi specifici di ogni singolo punto vendita o dei costi fissi comuni aziendali. Infine, è possibile calcolare il reddito operativo attraverso una stima dei costi fissi aziendali.

Nel budget di tesoreria, in particolare nelle imprese di distribuzione a dettaglio, occorre stimare il valore della disponibilità di cassa. L'analisi viene effettuata sul numero delle transazioni del passato al fine di stimare eventuali situazioni di fabbisogno o eccedenza finanziaria.

Infine, attraverso il budget dei flussi finanziari e il budget economico, risulta possibile procedere con la definizione del budget patrimoniale.

Figura 2.11 – Il processo di elaborazione del budget delle imprese di distribuzione



Fonte: A. BUBBIO et al., *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011.

2.3.4 Il reporting per l'alta direzione

Il report è uno strumento di sintesi del controllo di gestione, il quale attraverso l'analisi degli scostamenti, ovvero le differenze tra le informazioni previsionali contenute nei budget e quelle a consuntivo derivanti dalla contabilità analitica, predisporre le informazioni necessarie a supportare il processo di determinazione dei risultati ⁶⁸.

⁶⁸ Cfr. G. BRUNI, *Contabilità per l'alta direzione. Il processo informativo funzionale alle decisioni di governo dell'impresa*, Etas Libri, Milano, 1990, p. 105.

L'analisi degli scostamenti ed i relativi report possono essere condotti su diversi livelli di analisi come: rete complessiva, canale, reparto o categoria merceologica, magazzino (Ce.Di.) e punto vendita (PV).

Il *report di rete complessiva* è un report sintetico basato su dati contabili. È, infatti, composto da un conto economico nel quale vengono confrontati periodicamente i valori derivanti dai singoli budget con i risultati conseguiti (a consuntivo) in modo tale da individuare il possibile scostamento. Nella costruzione del suddetto conto economico, quando l'impresa svolge l'attività di distribuzione per i propri PV ma anche per altre imprese, occorre distinguere tra fatturato del dettaglio e dell'ingrosso in quanto sono caratterizzati da diversa variabilità delle vendite⁶⁹.

Il *report di canale* analizza PV omogenei con lo scopo di individuare eventuali azioni correttive riguardanti la composizione del mix di canali di vendita.

Il *report di magazzino* è composto da una serie di indicatori fisico-tecnici nel caso in cui il Ce.Di. svolga attività di distribuzione ai propri PV. Quando invece il Ce.Di. svolge l'attività anche per altre imprese, il report è composto dal conto economico⁷⁰.

Il *report di reparto o categoria merceologica* può essere elaborato sulla base della tecnica del direct product profit oppure con schemi simili a quelli utilizzati nel report di vendita. Data la rilevante scarsità significativa nella ripartizione dei costi

⁶⁹ Cfr. S. POZZOLI, *Le imprese di grande distribuzione alimentare: criteri di analisi dei costi*, CEDAM, Padova, 1993, p.188.

⁷⁰ Cfr. J.G. BURCH, *Contabilità direzionale e controllo di gestione*, Egea, Milano, 2000.

diretti a livello di categoria o di reparto, le imprese possono articolare il report su parametri differenti come: vendite di reparto, margini lordi di vendita, giacenze e differenze di inventario⁷¹.

Il *report del punto vendita*, composto da un conto economico del singolo PV, rappresenta il fulcro del sistema di reporting per l'alta direzione⁷². Inoltre, è possibile mettere a confronto i valori dei report (fatturato, margine lordo di vendita e produttività) dei differenti PV.

Nelle imprese di distribuzione, però, l'utilizzo di questo strumento di controllo riscontra alcuni limiti. Le imprese in esame, rispetto alle imprese di produzione, non dispongono di informazioni dettagliate sul singolo prodotto, per questo l'analisi può essere svolta solo in termini generali non consentendo così la ricerca delle cause dei singoli scostamenti⁷³.

2.3.5 Il reporting per aree chiave

Oltre allo scopo informativo, gli strumenti di contabilità direzionale perseguono uno scopo comportamentale, ovvero quello di guidare le singole azioni affinché risultino in linea con gli obiettivi dell'impresa⁷⁴.

⁷¹ Cfr. S. POZZOLI, N. TOMASSINI, *Analisi dei costi e distribuzione commerciale*, Cedam, Padova, 2003, p. 72.

⁷² Cfr. C. MIO, *Il controllo di gestione della funzione vendita*, Etas Libri, Milano, 1990.

⁷³ Cfr. A. BUBBIO *et al.*, *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011, p. 202.

⁷⁴ Cfr. C. EMMANUEL, D. OTLEY, K. MERCHANT, *Accounting for management control*, Chapman and Hall, London, 1990.

Attraverso il sistema di reporting per i responsabili delle aree chiave vengono delineate le attività chiave e un numero limitato di parametri-obiettivo in modo tale da guidare e focalizzare l'operato dei destinatari⁷⁵.

La scelta dei suddetti parametri è un momento cruciale e tale scelta viene effettuata tra indicatori di vario genere, ovvero: di risultato finale o intermedi, di risultato atteso, economico-finanziari e fisico tecnici.

Occorre considerare come l'uso dei parametri-obiettivo porti con sé una criticità. Infatti, tali indicatori potrebbero indurre i destinatari a focalizzare la propria attività sulle sole performance dei parametri preposti a discapito della performance globale aziendale⁷⁶.

Nella predisposizione di tali report per imprese di distribuzione le figure selezionate possono essere: direttore di negozio, direttore del Ce.Di. e addetto acquisti.

Il *report per il direttore di negozio* è composto da una serie di parametri individuati sulla base delle attività chiave e si riferiscono⁷⁷:

- al fatturato: il parametro consiste nel target da raggiungere in termini di singola marca o referenza;

⁷⁵ Cfr. L. BRUSA, L. ZAMPROGNA, *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas Libri, Milano, 1991.

⁷⁶ Cfr. K.A. MERCHANT, *Control in business organization*, Ballinger Publishing Company, Cambridge, 1985.

⁷⁷ Cfr. S. POZZOLI, N. TOMASSINI, *Analisi dei costi e distribuzione commerciale*, Cedam, Padova, 2003, p. 171.

- alle giacenze: possono essere utilizzati indicatori economico-finanziari, come l'entità delle scorte sul fatturato di periodo, oppure il numero di giorni di giacenza nel magazzino del punto vendita per singola categoria merceologica;
- alle differenze inventariali: indicatore economico-finanziario del rapporto tra il valore dei prezzi di vendita delle differenze e il fatturato;
- alla qualità del servizio: utilizzo di rilevazioni sintomatiche come le rotture nello stock o scontrino medio;
- all'economicità della gestione del personale: indicatori relativi al peso del costo delle retribuzioni degli addetti.

Nel *report per il direttore del Ce.Di. (magazzino)* le attività chiave considerate per la definizione dei parametri-obiettivo sono⁷⁸:

- il ricevimento (check-in): l'attività può essere misurata sull'entità delle differenze inventariali attraverso il rapporto tra le stesse e il valore del movimentato, tutto in termini di prezzi di acquisto;
- l'efficienza nelle operazioni interne di gestione: misurata attraverso indicatori di produttività ed efficienza;
- la puntualità delle consegne: attraverso la misurazione in termini di numerosità dei ritardi si potrebbe incorrere in comportamenti indesiderati,

⁷⁸ Cfr. D. JESSOP, A. MORRISON, *Storage and control of stock*, Pitman, London, 1986.

può essere quindi utilizzato un indicatore che rapporta il numero di ordini evasi in ritardo e il numero di ordini ricevuti.

Il *report per l'addetto acquisti*, analogamente agli altri report, viene costruito sulla base delle sue attività chiave, ovvero⁷⁹:

- comprare al minor prezzo;
- acquistare referenze con buoni margini;
- assicurarsi che gli acquisti effettuati possano generare elevati flussi di cassa.

In questo caso i parametri-obiettivo utilizzati possono essere⁸⁰:

- rapporto tra il direct product profit complessivo e giacenza media;
- il gross margin return on inventory investimenti (GMROI) costituito dal rapporto tra il margine lordo di vendita complessivo e la giacenza media;
- giorni di giacenza media di ogni singola categoria merceologica.

⁷⁹ Cfr. S. POZZOLI, *Le imprese di grande distribuzione alimentare: criteri di analisi dei costi*, CEDAM, Padova, 1993, p.227.

⁸⁰ Cfr. R.M. ZIMMERMAN *et al*, *Retail accounting and financial control*, John Wiley & Sons, New York, 1990.

CAPITOLO III

LA MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE NELLE IMPRESE DELLA GDO

3.1 LE CARATTERISTICHE DELLA PERFORMANCE ED IL SISTEMA DI INDICATORI

L'analisi della performance aziendale è un'attività indispensabile in quanto permette un efficiente ed efficace gestione dell'impresa ma, al tempo stesso, complessa dal momento che l'individuazione delle cause da cui originano determinati risultati è un processo non sempre semplice. In particolare, nelle imprese di distribuzione questo processo risulta essere particolarmente articolato in quanto si tratta di imprese caratterizzate da processi operativi mutevoli di difficile comprensione¹.

Gli oggetti rispetto ai quali vengono effettuate le misurazioni della relative performance sono: il punto vendita (PV), il prodotto e la categoria. Nelle imprese

¹ Cfr. M. GRANETTO, G. MELONI, *Governare le performance della gdo*, Largo Consumo, vol. 32, 2012, p. 10.

di distribuzione i PV rappresentano le aree critiche da monitorare in quanto si tratta di unità organizzative terminali. Le differenti unità organizzative situate a monte della catena del valore erogano i loro servizi (output) in funzione alla soddisfazione dei consumatori, i quali entrano in contatto con l'impresa attraverso i PV². Inoltre, la performance del PV deriva dalla performance del prodotto e della categoria. Successivamente all'individuazione delle aree da sottoporre al controllo risulta necessario identificare cosa misurare e quali indicatori utilizzare.

3.1.1 La performance del punto vendita

Gli obiettivi della misurazione della performance del punto vendita (PV) sono essenzialmente due³:

- ottenere informazioni relative all'andamento delle sub-unità dell'impresa;
- valutare i responsabili.

Attraverso una struttura sintetica del conto economico del PV è possibile ottenere il Reddito Operativo (RO), ovvero la differenza tra il Margine Lordo di Vendita ed i costi operativi del PV. Nell'analisi della performance del PV, questo tipo di misurazione risulta essere scarsamente rappresentativa in quanto il RO attribuisce ai singoli PV quote di costi indiretti sostenuti in altre aree come la sede ed il Ce.Di..

² Cfr. S. CASTALDO, C. MAURI, *Store management. Il punto vendita come piattaforma relazionale*, Franco Angeli, Milano, 2008, p. 14.

³ Cfr. G. SANNINO, *Le strategie di "differenziazione" nei punti vendita della grande distribuzione grocery: riflessi sul controllo di gestione e sul relativo sistema di reports strategici*, Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale, vol. 104, 2004, p.53.

Per queste ragioni, il Margine Operativo (MO) risulta più idoneo ai fini dell'analisi in quanto è il risultato della differenza tra il Margine Lordo di Vendita ed i soli costi diretti di PV⁴.

Figura 3.1 – Margine Operativo di punto vendita

Ricavi di vendita
- Costo del venduto
= Margine Lordo di Vendita
- Costi diretti di punto vendita
= Margine Operativo

Fonte: G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008.

Nella suddetta analisi della performance possono essere utilizzate varie configurazioni del Return on Investment (ROI), ovvero il rapporto tra risultato operativo e capitale investito, in base alle singole esigenze informative ricercate.

Una prima configurazione del ROI è quella che vede al numeratore il Reddito Operativo (RO) e al denominatore il capitale investito. Il capitale investito viene determinato con la stessa logica del Reddito Operativo, ovvero, vengono presi in considerazione investimenti diretti ed indiretti al PV⁵.

⁴ Cfr. G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008, p.156.

⁵ Cfr. S. POZZOLI, *Analisi della competizione e indicatori di controllo. Il sistema Coop*, Franco Angeli, Milano, 1999, p. 181.

Al contrario, si può procedere al calcolo del ROI attraverso la stessa configurazione del Margine Operativo, in questo modo al denominatore vengono considerati i soli investimenti diretti di PV⁶.

Nelle imprese di distribuzione viene spesso utilizzata una particolare configurazione del ROI che permette la misurazione del rendimento delle giacenze, ovvero il Gross Margin Return on Inventory Investment (GMROI) o ROI merci⁷.

$$ROI\ merci = \frac{Margine\ lordo\ sulle\ vendite}{Magazzino\ medio}$$

Inoltre, gli indicatori impiegati per l'analisi possono essere utilizzati per comparare i singoli PV al fine di sostenere l'alta direzione nelle scelte strategiche riguardanti, ad esempio, le diverse formule distributive da conservare o la scelta dei mercati da servire. È importante effettuare tale comparazione tra PV omogenei al fine di ottenere informazioni utili allo scopo.

Nella valutazione del gestore del PV gli indicatori sopracitati possono essere impiegati nell'analisi solo nel caso in cui al gestore siano affidate tutte le leve decisionali che incidono sul reddito operativo e sul capitale investito. Nonostante i gestori dei punti vendita godano di una rilevante autonomia, è improbabile che ad

⁶ Cfr. R. SILVI, *Analisi di bilancio: la prospettiva manageriale*, McGraw-Hill, Milano, 2006, p. 80.

⁷ Cfr. G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008, p.161.

essi vengano affidate la totalità delle suddette leve. Infatti, una buona parte dei costi sostenuti dal PV sono generati da decisioni non riconducibili al gestore, ad esempio, la responsabilità del costo delle merci è da assegnare ai buyers.

Per queste ragioni le misure utilizzate per l'analisi devono essere individuate sulla base di una serie di considerazioni⁸:

- il ROI non può essere utilizzato per la valutazione del gestore del PV;
- l'eventuale uso del ROI prevede una preliminare eliminazione dal calcolo di tutte le variabili non influenzabili dal gestore;
- al MO possono essere ricondotti gli stessi limiti del RO, infatti, tra i costi diretti del PV è possibile individuare costi derivanti da decisioni non effettuate dal gestore come, ad esempio, il costo delle merci, del personale, gli ammortamenti, ecc.;
- anche nel caso del MO il suo eventuale uso deve prevedere l'eliminazione delle variabili estranee al gestore del PV. Tali variabili possono essere conservate nel calcolo nel caso in cui si voglia incitare il gestore ad accrescere l'efficienza sulle leve decisionali a lui affidate;
- in alternativa può essere utilizzato il Margine Lordo di Contribuzione che non tiene conto dei costi fissi generalmente non influenzabili dal gestore

⁸ Cfr. G. SANNINO, *Le strategie di "differenziazione" nei punti vendita della grande distribuzione grocery: riflessi sul controllo di gestione e sul relativo sistema di reports strategici*, Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale, vol. 104, 2004, p.56.

sebbene nel calcolo siano presenti i costi delle merci che, come già sottolineato, non rientrano tra variabili influenzabili dal gestore.

3.1.2 La performance di prodotto

La performance del punto vendita (PV) è indubbiamente influenzata da oggetti dalle dimensioni spaziali ridotte come, ad esempio, la categoria, il reparto merceologico ed il prodotto. Quando l'analisi viene condotta su oggetti di calcolo di dimensione ridotta aumenta l'incidenza dei costi indiretti e, conseguentemente, diminuisce l'affidabilità della valutazione.

Per questa ragione il solo Margine Lordo di Vendita rappresenta una misura oggettiva, a differenza del Reddito Operativo, il quale viene influenzato dai criteri di ripartizione dei costi indiretti. Una soluzione "parziale" è quella definita da Incollingo il quale propone il Margine Semilordo di Vendita (MSL) ottenuto portando in diminuzione al MLV un valore parziale di costi indiretti⁹. Ad esempio, si potrebbe portare in diminuzione del MLV il solo costo del personale in quanto facilmente attribuibile alle attività.

Con lo scopo di contenere i limiti derivanti dall'attribuzione dei costi e per permettere una valutazione maggiormente attendibile, una soluzione è rappresentata dall'utilizzo del Direct Product Profit (DPP). In questo caso il DPP

⁹ Cfr. A. INCOLLINGO, *Il report direzionale nelle imprese della grande distribuzione grocery*, Giappichelli, Torino, 2004, p. 135.

viene ricavato portando il Direct Product Cost (DPC) a diminuzione del Margine Lordo Rettificato di Vendita (margine lordo di vendita incrementato degli sconti e dei benefici sugli acquisti). Risulta, quindi, possibile calcolare il DPP per ogni singolo prodotto sottraendo ai ricavi di vendita i costi variabili sostenuti. I costi variabili rappresentano le risorse assorbite dal prodotto nel passaggio attraverso le diverse unità organizzative fino ad arrivare al PV, ovvero: costi di magazzinaggio, di trasporto e di PV. Con il DPP vengono esclusi i soli costi non riconducibili alle attività svolte per il transito del prodotto al PV¹⁰.

Nel DPP i driver attraverso i quali avviene l'attribuzione dei costi sono rappresentati dalle caratteristiche dei prodotti come: peso, volume, larghezza, rotazione, ecc. La scelta dei driver ricade sulle caratteristiche del prodotto in quanto sono queste che determinano il consumo di risorse nelle imprese di distribuzione.

A differenza dei tradizionali margini, attraverso il DPP è possibile ricavare informazioni utili alla valutazione, ad esempio, una bassa rotazione di prodotto porterà elevati oneri figurativi¹¹.

¹⁰ Cfr. S. POZZOLI, *La grande distribuzione alimentare. Criteri di analisi dei costi*, Cedam, Padova, 1993.

¹¹ Cfr. G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008, p.191.

Figura 3.2 – Il calcolo del DPP

Prezzo al dettaglio x Unità vendute
- Sconti in fattura
Prezzo netto di vendita x Unità vendute
- Costo unitario di acquisto x Unità vendute
= Margine Lordo di Vendita
+ Sconti e premi di fine anno
+ Quota sconti e premi di linea, ecc..
+ Sconti finanziari
+ Benefici finanziari per dilazioni di pagamento
= Margine Lordo Rettificato di Vendita
- Costi variabili di prodotto
<i>Costi di magazzino:</i>
Ricevimento e controllo
Stoccaggio
Selezione
Differenze inventariali
Preparazione carico
Costi di occupazione
Costo di giacenza
<i>Costo di trasporto</i>
<i>Costi di punto vendita:</i>
Ricevimento e selezione
Movimentazione a corsia
Prezzatura
Messa a scaffale
Check-out
Differenze inventariali
Costo di occupazione
Costo di giacenza
= Margine di contribuzione di prodotto (DPP)

Fonte: G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008.

L'utilità del DPP nelle decisioni strategiche delle imprese di distribuzione è ravvisabile, ad esempio, nella scelta dell'assortimento. Occorre, però, sottolineare come un DPP negativo, in alcuni casi, non possa portare all'eliminazione di un prodotto dall'assortimento in quanto è necessario valutare come il prodotto contribuisca ad aumentare il valore dell'offerta e l'attrattività verso i consumatori.

Inoltre, l'analisi dei costi in tutte le fasi di produzione del prodotto, dal magazzino al PV, permette al management di individuare eventuali inefficienze nel percorso¹².

3.1.3 La performance di categoria

Alcune formule distributive delle imprese di distribuzione, come ad esempio quelle della grande distribuzione grocery, hanno adottato modelli organizzativi incentrati sulle categorie. In questi casi le leve decisionali vengono ripartite tra gestori e category manager e, conseguentemente, la valutazione della loro performance diviene maggiormente complessa¹³.

Nella valutazione delle performance del category manager risulta necessario l'impiego di griglie di indicatori multidimensionali incentrate su cinque prospettive: vendite, redditività, marca commerciale, consumatore e logistica¹⁴.

¹² Cfr. A. INCOLLINGO, *Il report direzionale nelle imprese della grande distribuzione grocery*, Giappichelli, Torino, 2004, p. 143.

¹³ Cfr. G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008, p.203.

¹⁴ Cfr. A. PASTORE, *Category Management: l'impatto sui processi di pianificazione e controllo e sui sistemi informativi dell'impresa commerciale*, Trade Marketing, n. 67, 1997, p. 76.

Figura 3.2 – Griglia di indicatori di categoria

VENDITE	Vendite in valore assoluto
	Vendite per metro lineare/quadro
	Indicatore di categoria sul reparto
	Indicatore di categoria sul punto vendita
REDDITIVITA'	Margine lordo
	Margine lordo a valore
	Margine lordo per metro lineare/quadro
	DPP percentuale
	DPP a valore
	DPP per metro lineare/quadro
MARCA COMMERCIALE	Indicatore di vendite su categoria
	Margine lordo
	DPP
CONSUMATORE	Indice di soddisfazione (\10)
	Frequenza di acquisto
	Indice di fedeltà
LOGISTICA	Indice di rotazione
	Valore stock
	Livello di servizio
	GMROI

Fonte: G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008.

La scelta degli indicatori utilizzati per l'analisi della performance di categoria discende dalle politiche di marketing che l'impresa è intenzionata a realizzare e in relazione alle misure stabilite per le altre categorie.

3.1.4 Il fenomeno della miopia manageriale

Le informazioni ottenute da misure economico-finanziarie risultano utili per effettuare una lettura sintetica della gestione, ma questo non basta¹⁵. L'esclusivo impiego delle sole misure di stampo contabile, conseguenza di una "miopia manageriale" delle imprese, induce, infatti, le stesse a adottare comportamenti eccessivamente orientati al breve termine¹⁶.

La valutazione effettuata attraverso i soli indicatori economico-finanziari contribuisce ad accrescere condotte non lungimiranti in quanto, attraverso questi indicatori, non possono essere individuati gli effetti economico-finanziari delle decisioni che hanno un impatto differito nel tempo. In questo modo, i responsabili tenderanno a rinviare particolari decisioni a discapito della performance di medio e lungo termine. In particolare, con riferimento alle imprese in esame, i responsabili attueranno comportamenti finalizzati alla creazione del traffico nei PV e non comportamenti incentrati sulla fidelizzazione della clientela¹⁷.

Al fine di ridurre il problema della miopia manageriale e favorire, quindi, comportamenti finalizzati alla fidelizzazione della clientela (lungo termine) occorre affiancare alle misure contabili indicatori quantitativo-fisici e qualitativi. In questo

¹⁵ Cfr. R.L. LYNCH, K.F. CROSS, *Migliorare la performance aziendale*, Angeli, Milano, 1992.

¹⁶ Cfr. A. RICCABONI, *La misurazione della performance dei centri di profitto: critica agli strumenti tradizionali e nuovi orientamenti d'indagine*, Cedam, Padova, 1989.

¹⁷ Cfr. G. SANNINO, *Le strategie di "differenziazione" nei punti vendita della grande distribuzione grocery: riflessi sul controllo di gestione e sul relativo sistema di reports strategici*, *Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale*, vol. 104, 2004, p.56.

modo è possibile ottenere informazioni riguardanti l'andamento delle unità organizzative critiche, ovvero quelle impegnate nel perseguimento delle strategie di fidelizzazione, favorendo così l'attuazione di eventuali azioni correttive¹⁸.

La complessità dell'attività di misurazione della performance aumenta al venir meno della capacità delle misure contabili di mostrarsi utili allo scopo. Tale complessità è accentuata nelle imprese di distribuzione in quanto caratterizzate dall'immaterialità insita nei servizi offerti.

La scelta degli indicatori economico-finanziari, quantitativo-fisici e qualitativi deve avvenire sulla base delle caratteristiche della singola impresa: forma giuridica, condotte strategiche prescelte, mercato, articolazione canali, ecc¹⁹.

3.2 L'ALLINEAMENTO DEI RISULTATI ALLA STRATEGIA

L'obiettivo degli indicatori è quello di supportare l'alta direzione nella realizzazione delle strategie attraverso la valutazione dell'andamento delle aree aziendali in relazione ai fattori critici di successo²⁰. Il monitoraggio delle suddette aree permette di mantenere allineata la strategia in ogni momento anche attraverso

¹⁸ Cfr. L. BRUSA, L. ZAMPROGNA, *Pianificazione e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1991, p.182.

¹⁹ Cfr. J.R. DIXON, A.J. NANNI, T.E. VOLMANN, *The new performance challenge. Measuring operations for world class competition*, Business One Irwin, 1990.

²⁰ Cfr. L. BRUSA, L. ZAMPROGNA, *Pianificazione e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1991, p.182.

azioni correttive nei casi in cui essa non risulti allineata con i target stabiliti o a causa di mutamenti delle esigenze dei clienti²¹.

Data la complessità e la natura sistemica della performance, l'uso frammentato e scoordinato di un set di indicatori di varia natura non permette di individuare una chiave di lettura complessiva dell'impresa. Ad esempio, per ottenere una conoscenza completa dell'andamento del PV non è sufficiente svolgere un'analisi sul solo servizio finale di vendita. Al fine rispondere al meglio alle esigenze dei clienti e di ottenere, quindi, un miglioramento del complessivo servizio offerto occorre identificare le relazioni esistenti tra le diverse unità organizzative che contribuiscono alla creazione dell'output degli esercizi distributivi²².

Per questa ragione vi è la necessità di sistemi di controllo in grado organizzare tali indicatori in modo da permettere l'individuazione dei nessi causa-effetto che li connotano con l'obiettivo di determinare il percorso che la strategia deve rispettare²³.

Le imprese necessitano di nuove, diverse e rapide informazioni di rilevanza strategica e gestionale ma che risultino, al contempo, chiaramente interpretabili. A

²¹ Cfr. M.J. EPSTEIN, J.F. MANZONI, *The balanced scorecard and tableau de bord: Translating strategy into action*, Management Accounting, vol. 79, 1997, p. 31.

²² Cfr. G. SANNINO, *Le strategie di "differenziazione" nei punti vendita della grande distribuzione grocery: riflessi sul controllo di gestione e sul relativo sistema di reports strategici*, Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale, vol. 104, 2004, p.59.

²³ Cfr. C. BRUGNOLI, *Concezione sistemica dell'impresa e scelte aziendali*, Egea, Milano, 1996, p. 12.

fronte di queste numerose esigenze, un valido strumento di controllo utile a tale scopo proposto dagli studiosi è quello della Balanced Scorecard (BSC)²⁴.

A differenza dei tradizionali report, la BSC non individua singolarmente e in modo sordinato gli indicatori. La BSC è in grado di fornire informazioni sintetiche sull'andamento complessivo dell'impresa attraverso l'elaborazione un set di indicatori multidimensionali rappresentati in uno schema che descrive la strategia su almeno quattro prospettive: prospettiva economico-finanziaria, prospettiva interna, prospettiva del cliente e prospettiva di innovazione e apprendimento²⁵.

Un'altra importante differenza con il report tradizionale è la notevole propensione verso il mercato, infatti, il focus sulla strategia è l'elemento fondamentale per un'ideale implementazione della BSC²⁶. Inoltre, l'uso congiunto della BSC con la mappa strategica permette in individuare le relazioni causa-effetto tra le variabili strategiche nelle quattro prospettive. Le relazioni causa-effetto contenute nella mappa strategica permettono di disegnare il percorso seguito dalla strategia, in questo modo l'impresa potrà agire sugli indicatori di causa per ottenere gli effetti sugli indicatori successivi e, quindi, sulla performance finale²⁷.

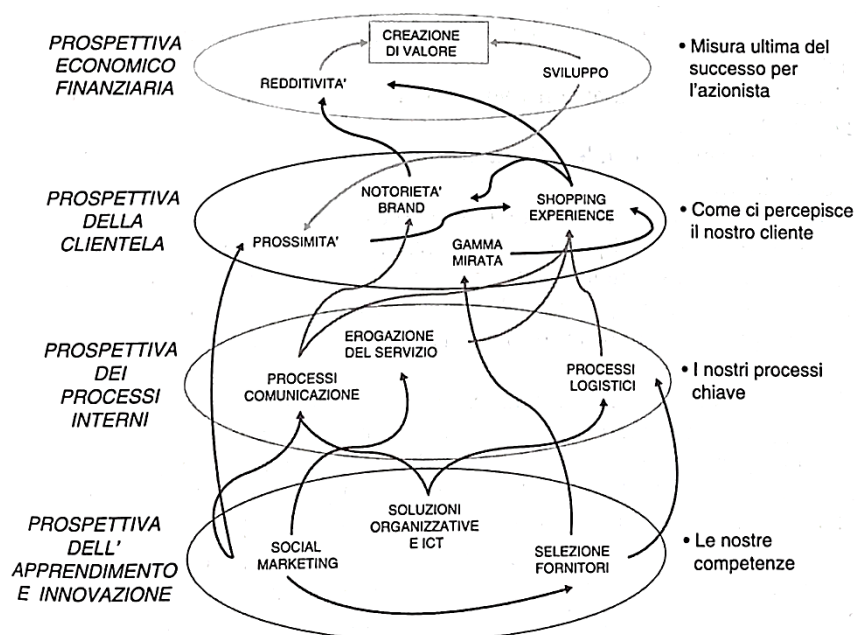
²⁴ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Putting the Balanced Scorecard to work*, Harvard Business Review, 1993.

²⁵ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Il "Balanced Scorecard". Indicatori per migliorare la performance*, Sistemi&Impresa, n. 1, 1994, p. 34.

²⁶ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Translating strategy into action. The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston, 1996, p. 44.

²⁷ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Having trouble with your strategy? Than map it*, Harvard Business Review, 2000, p.176.

Figura 3.3 – Mappa strategica nell’impresa di distribuzione



Fonte: A. BUBBIO et al., *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsosa, Milano, 2011.

Nella mappa strategica di un’impresa commerciale è possibile identificare²⁸:

- la *prospettiva economico finanziaria* composta da obiettivi finali di valore, sviluppo e redditività espressi in termini economici;
- la *prospettiva del cliente* composta dalle variabili critiche per il cliente ad esempio la shopping experience, la prossimità, la gamma prodotti, il brand, ecc.;

²⁸ Cfr. A. BUBBIO et al., *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsosa, Milano, 2011, p. 244.

- la *prospettiva interna* composta dai processi fondamentali per la realizzazione della strategia come, ad esempio, il processo logistico (centrale nelle imprese di distribuzione), i processi di comunicazione ed i servizi;
- la *prospettiva dell'apprendimento e innovazione* composta dalle variabili immateriali fondamentali per creare valore. I processi di innovazione permettono di individuare eventuali opportunità nel mercato mentre i processi di apprendimento comprendono le attività di sviluppo del capitale umano, informativo e organizzativo.

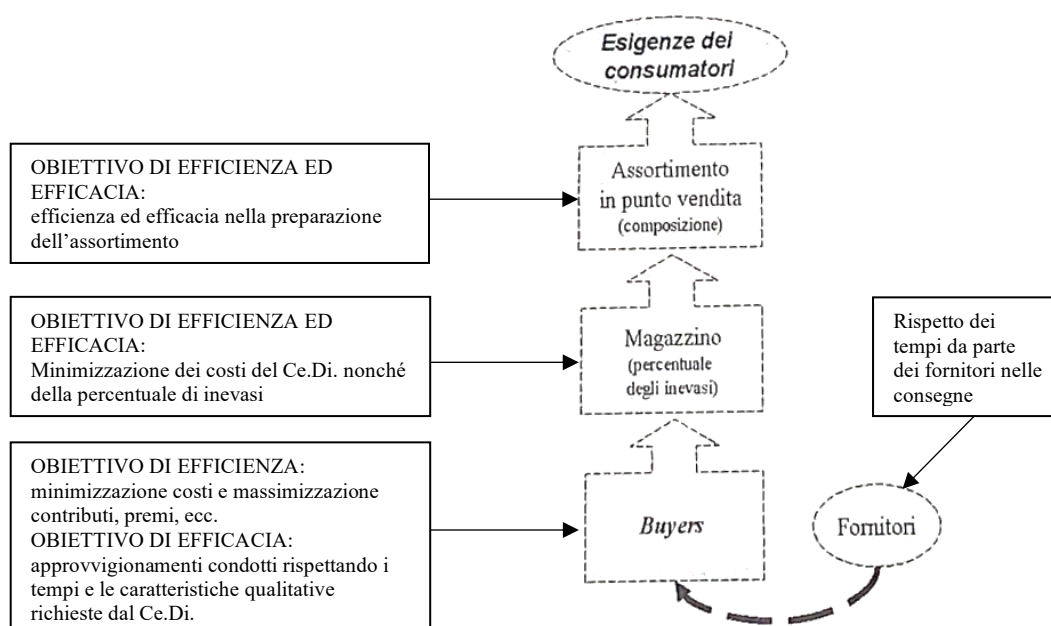
Quindi, la mappa strategica permette di individuare le attività, tra loro collegate, sulle quali intervenire per ottenere risultati finali migliori, in termini di efficienza ed efficacia.

Tutto questo sottolinea come l'analisi nelle imprese di distribuzione debba essere effettuata tenendo conto dei processi e delle attività che contribuiscono alla performance finale ma suddette attività non sono tutte situate ed individuabili all'interno del punto vendita.

Ad esempio, nel caso in cui si voglia svolgere l'analisi sulla qualità del servizio di assortimento offerto, occorre risalire al processo di appartenenza dello stesso. Si avrà, quindi, il coinvolgimento della logistica, dei buyers e, in primo luogo, dei fornitori. Una volta individuati i sub-processi è possibile controllare i rispettivi obiettivi di efficienza ed efficacia assegnati. Al fine di soddisfare le esigenze del

cliente attraverso l'assenza delle rotture di stock, occorre valutare il raggiungimento degli obiettivi di efficienza ed efficacia dei sub-processi appartenenti alla catena del valore.²⁹.

Figura 3.4 – Il processo del servizio di assortimento



Fonte: G. SANNINO, *Le strategie di "differenziazione" nei punti vendita della grande distribuzione grocery: riflessi sul controllo di gestione e sul relativo sistema di reports strategici*, Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale, vol. 104, 2004.

Quindi, l'uso continuativo della BSC nell'impresa permette di³⁰:

²⁹ Cfr. G. SANNINO, *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008, p.176.

³⁰ Cfr. A. BUBBIO et al., *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011, p. 233.

- correggere tempestivamente missione, obiettivi strategici e piani di azioni eventualmente non in linea con le esigenze di mercato;
- allineare il management con la missione e gli obiettivi strategici dell'impresa;
- monitorare in modo costante le variabili chiave che sono alla base del successo dell'impresa;
- utilizzare di un numero limitato di indicatori strategici per la valutazione ed il costante monitoraggio della performance ed evitare un overload informativo;
- focalizzare l'attenzione sulle risorse intangibili generatrici di valore nel lungo termine, leve decisive per il successo dell'impresa ma non rilevabili nel dato contabile.

Dunque, la BSC oltre ad essere uno strumento di misurazione della performance, può assumere anche la veste di strumento di gestione strategica. Quest'ultimo ruolo affidato alla BSC non è ottenibile automaticamente con il mero uso delle mappe strategiche ma, per assumere tale ruolo strategico, è necessario che l'impresa sia caratterizzata da una cultura organizzativa aperta al cambiamento³¹.

³¹ Cfr. S. MARASCA, C. CATTANEO (a cura di), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 305.

3.3 LA BALANCED SCORECARD PER LE AZIENDE DELLA GDO: UNA PROPOSTA

È evidente come non esista una Balanced Scorecard (BSC) unica e adattabile ad ogni tipologia di impresa: la sua progettazione, infatti, deve essere basata sulle specificità e sui fattori critici di successo di ogni impresa. Genericamente, i FCS di un'impresa di distribuzione possono essere rappresentati da³²:

- margini di vendita;
- rotazione delle scorte;
- gestione ottimizzata degli spazi di vendita;
- equilibrio dei costi di struttura.

Nel provare a definire un modello di BSC per le imprese di distribuzione occorre tenere in considerazione come le variabili contingenti, che determinano le specificità di configurazione dei sistemi di controllo, debbano essere “sacrificate” e adattate ad un modello utopistico³³.

Per proporre una generica BSC applicabile alle imprese di distribuzione, è necessario apportare necessari adeguamenti alla BSC teorizzata da Kaplan e Norton in quanto riferita ad una realtà monodivisionale³⁴.

³² Cfr. M.GATTI, M. NAPOLEONE, *Un approccio pratico al controllo di gestione nelle PMI della distribuzione organizzata*, Controllo di gestione, vol. 12, 2015, p. 40.

³³ Cfr. E. LUGLI, P.L. MARCHINI, *Il controllo di gestione in una realtà aziendale complessa: studio di un caso nella grande distribuzione cooperativa nazionale*, Budget, vol. 52, 2007, p. 37.

³⁴ Cfr. R.S. KAPLAN, D.P. NORTON, *Putting the balanced scorecard to work*, Harvard Business Review, 1993.

Nelle imprese di distribuzione, caratterizzate da più divisioni/canali come ad esempio supermercati e ipermercati, l'uso di una sola BSC a livello aziendale risulterebbe inadatta per rispondere alle specifiche esigenze informative. La motivazione di tale limite è individuabile nelle caratteristiche della performance aziendale in quanto essa è la risultante delle performance di diversi canali che, a loro volta, sono caratterizzate da trend nettamente diversi tra loro³⁵.

Per queste ragioni la BSC nelle imprese di distribuzione può essere articolata su due livelli: la BSC aziendale e la BSC di canale.

Nel processo di progettazione della BSC occorre, in primo luogo, individuare le KPA (aree critiche di performance) ed i relativi KPI identificando, inoltre, i collegamenti tra i vari KPI selezionati.

3.3.1 La Balanced Scorecard aziendale

Nell'individuare le aree critiche di performance, le quattro prospettive proposte da Kaplan e Norton risultano applicabili anche alla realtà delle imprese di distribuzione. Occorre, quindi, andare a definire un numero limitato di indicatori idonei da inserire nelle KPA.

³⁵ Cfr. S. POZZOLI, *Analisi della competizione e indicatori di controllo. Il sistema Coop*, Franco Angeli, Milano, 2000, p. 167.

Nella *prospettiva economico-finanziaria* gli indici che possono essere selezionati per l'analisi sono³⁶:

- il *fatturato*, rappresenta il primo sensore dell'andamento dell'impresa;
- il *tasso di inflazione interna*, permette di individuare le motivazioni di volume o di prezzo alla base dell'eventuale crescita di fatturato;
- il *marginale lordo di vendita*, permette di comprendere le cause alla base dei diversi andamenti del fatturato.

Nella *prospettiva di apprendimento e innovazione* l'obiettivo è quello di valutare gli investimenti effettuati in formazione e addestramento del personale. Nelle imprese di distribuzione questo tipo di valutazione risulta essere particolarmente rilevante in quanto, ad esempio, i neoassunti collocati nei PV di nuova apertura giocano un ruolo fondamentale. Per svolgere questo tipo di valutazione possono essere individuati³⁷:

- *nuovi investimenti in corso (non ancora performati)*, percentuale sul totale degli investimenti;
- *nuovi investimenti performati*, percentuale sul totale degli investimenti;
- *fatturato nuovi investimenti*, percentuale sul totale del fatturato (al fine di valutarne il successo);

³⁶ Cfr. S. POZZOLI, *Analisi della competizione e indicatori di controllo. Il sistema Coop*, Franco Angeli, Milano, 2000, p. 172.

³⁷ Cfr. S. POZZOLI, N. TOMASSINI, *Analisi dei costi e distribuzione commerciale*, Cedam, Padova, 2003, p. 153.

- *rapporto tra ore di formazione e monte ore aziendale.*

Nella *prospettiva del cliente* al livello di azienda, misure come il livello di gradimento risultano complesse da ottenere e soprattutto ingannevoli in quanto sono il risultato di diversi gradimenti derivanti dai differenti canali. Per queste ragioni possono essere utilizzati dei proxy in grado di catturare tale fenomeno, come³⁸:

- *il numero di clienti*, il suo eventuale aumento segnala il successo della rete;
- *il numero di scontrini*, misura che riflette il grado di attrattività dell'impresa;
- *il numero di carte fedeltà emesse*, permette di misurare la fedeltà della clientela. Tale misura, messa a confronto con il numero di clienti, permette di individuare il maggior successo dell'impresa nei casi in cui il numero di carte è prossimo al numero dei clienti.

Nella *prospettiva dei processi operativi interni* l'obiettivo è quello di valutare l'efficienza dei processi appartenenti all'organizzazione centrale ed il Ce.Di. in quanto i processi dei PV e dei canali saranno oggetto delle loro specifiche BSC.

La principale risorsa oggetto di valutazione, sia nel caso dell'organizzazione centrale che del Ce.Di, è il personale. Nel caso del Ce.Di. possono essere utilizzati indicatori come³⁹:

³⁸ Cfr. G. CUOMO, A. MATTIACCI, *La diagnostica della customer satisfaction nelle imprese di grande distribuzione al dettaglio*, Sinergie, n. 46, 1998.

³⁹ Cfr. L. FITZGERALD, P. MOON, *Performance measurement in service industries: making it work*, CIMA Publishing, London, 1996.

- la *movimentazione oraria*, rapporto tra colli e addetti per unità di tempo.
 - le *differenze inventariali di magazzino* in percentuale sul valore dei colli.
- Misura necessaria in quanto la grande velocità del magazzino può avvenire a discapito della cura, ovvero, non verificando le merci provenienti dai fornitori oppure per la perdita di merci.

Data l'assenza di un output tangibile da parte dell'amministrazione centrale la sua valutazione risulta un'attività complessa. Ai fini dell'analisi, quindi, può essere utilizzata la misura del *numero addetti inerenti all'amministrazione centrale*⁴⁰.

Successivamente alla selezione dei KPI all'interno delle prospettive è possibile individuare facilmente i loro relativi collegamenti. Ad esempio, è possibile individuare il collegamento tra il margine lordo di vendita, all'interno della prospettiva economico-finanziaria, con i costi relativi alla prospettiva dei processi operativi interni.

Occorre sottolineare come, in alcune imprese di distribuzione, l'individuazione delle prospettive non coincide con quella proposta da Kaplan e Norton. Questa situazione è ravvisabile nelle cooperative di consumatori dove la figura del "socio consumatore" è cruciale per l'impresa. Per questa ragione, la "prospettiva dei soci consumatori" viene sostanzialmente sostituita alla prospettiva del cliente e alla prospettiva finanziaria relativa all'interesse degli azionisti. Inoltre, viene effettuata

⁴⁰ Cfr. M.E. PORTER, *La strategia competitiva. Analisi per le decisioni*, Tipografia Compositori, Bologna, 1982.

una separazione tra prospettiva economica, riferita alla gestione caratteristico-commerciale, e prospettiva finanziaria, riferita alla gestione del risparmio dei soci e del suo rendimento. Infine, data l'elevata rilevanza della risorsa lavoro nelle imprese di distribuzione, la prospettiva dei processi operativi interni e la prospettiva dell'apprendimento e innovazione possono essere racchiuse in una sola prospettiva denominata "Processi interni"⁴¹.

3.3.2 La Balanced Scorecard di canale

Nella progettazione della Balanced Scorecard (BSC) di canale e quindi, ad esempio, dei supermercati o ipermercati, è possibile mantenere inalterate le prospettive individuate nella BSC aziendale al fine di favorirne l'apprendimento. In questo modo le prospettive sono le stesse ma vengono modificati gli indicatori al loro interno. Al fine di comparare le BSC dei diversi canali risulta conveniente l'uso dei medesimi indicatori in modo orizzontale.

Gli indicatori che possono essere selezionati nella *prospettiva economico-finanziaria* sono⁴²:

- il *fatturato*, rappresenta il primo sensore dell'andamento della catena;

⁴¹ Cfr. S. POZZOLI, *Analisi della competizione e indicatori di controllo. Il sistema Coop*, Franco Angeli, Milano, 2000, p. 169.

⁴² Cfr. S. POZZOLI, N. TOMASSINI, *Analisi dei costi e distribuzione commerciale*, Cedam, Padova, 2003, p. 158.

- i *ricavi commerciali*, rappresentano una tipologia di ricavi particolarmente rilevante nelle imprese di distribuzione in quanto sono composti da introiti derivanti da servizi realizzati a favore dei fornitori (contributi promozionali, esposizioni preferenziali, premi di inserimento prodotti, ecc.);
- il *fatturato al metro quadro*, rappresenta un turnover delle immobilizzazioni che non risente della politica immobiliare;

Inoltre, al fine di monitorare la redditività prodotta attraverso la gestione del circolante, possono essere utilizzate misure come⁴³:

- giorni di giacenza di magazzino/rete di vendita;
- giorni di dilazione da fornitori;
- giorni di dilazione a clienti, nel caso di imprese che operano all'ingrosso.

Nella *prospettiva dell'apprendimento e innovazione* risultano essere sostanzialmente valide le stesse misure utilizzate nella BSC aziendale, ovvero: *nuovi investimenti in corso, nuovi investimenti performati, fatturato nuovi investimenti e rapporto tra ore di formazione e monte ore aziendale*.

La *prospettiva del cliente* contiene indicatori di qualità o proxy relativi alla customer satisfaction. Ad esempio, per la valutazione ed il monitoraggio della shopping experience gli indicatori che possono essere selezionati sono⁴⁴:

⁴³ Cfr. S. POZZOLI, *Analisi della competizione e indicatori di controllo. Il sistema Coop*, Franco Angeli, Milano, 2000, p. 169.

⁴⁴ Cfr. A. BUBBIO et al., *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsosa, Milano, 2011, p. 247.

- *tasso di acquisto* (numero di persone che acquistano/numero di persone che entrano nei negozi);
- *valutazione PV* (questionari);
- *sell out* (totale venduto da PV/totale acquistato);
- *customer retention rate* (n. clienti a fine anno – n. clienti nuovi/n. clienti a inizio anno x100);
- *livello di servizio* (interviste a campione);
- *scontrino medio* (fatturato PV/ n. scontrini).

Nella *prospettiva dei processi operativi interni* le misure selezionate per la valutazione della risorsa lavoro possono essere⁴⁵:

- *costo del lavoro percentuale* sul fatturato al dettaglio al netto dei ricavi commerciali;
- *produttività oraria* (fatturato/ore di manodopera);
- *differenze inventariali* in proporzione con il fatturato.

Nella costruzione della BSC per i diversi canali come, ad esempio, possono essere ipermercati e supermercati, le differenze risultano essere minime soprattutto nei casi in cui i diversi canali si servano dallo stesso Ce.Di.

⁴⁵ Cfr. S. POZZOLI, *Analisi della competizione e indicatori di controllo. Il sistema Coop*, Franco Angeli, Milano, 2000, p. 186.

CONCLUSIONI

Ad oggi le imprese di servizi, come quelle di distribuzione, non possono essere considerate di facile gestione rispetto alle imprese industriali esclusivamente in funzione della mancanza di un processo di trasformazione al loro interno.

L'evoluzione, la complessità dei mercati e l'intensità della concorrenza hanno portato le imprese della GDO a modificare le loro strutture organizzative, i loro obiettivi e a dotarsi di strumenti di controllo in grado di inglobare nell'analisi le nuove strategie orientate alla customer satisfaction, alla qualità del servizio e alla flessibilità.

La scelta e la progettazione degli strumenti, pur partendo da elementi comuni, deve essere effettuata in funzione delle particolari esigenze informative e manageriali del settore. La letteratura, nel corso del tempo, non ha adeguatamente elaborato strumenti di controllo di gestione sviluppati sulla base delle caratteristiche delle imprese di servizi ma, bensì, sulle specificità delle imprese industriali.

La mancanza di riferimenti coerenti degli strumenti di controllo con le caratteristiche strutturali delle imprese di distribuzione è stata recentemente avvertita come una forte carenza. Il problema, dunque, è cercare di individuare

strumenti e metodologie in linea con lo specifico contesto in cui queste aziende operano.

È possibile ipotizzare un modello generale di controllo per la realtà indagata attraverso un'approssimata aggregazione delle imprese di distribuzione simili, in quanto, nonostante la presenza di differenze tra le forme distributive, gli aspetti comuni possono portare le imprese a adottare sistemi di controllo simili. Inoltre, i modelli proposti, in via generale, possono essere applicati ad altre forme distributive dopo averli adattati alle specificità del singolo prodotto commerciale in esame.

Al fine di controllare le leve strategiche in modo efficace, sono necessari nuovi strumenti in grado di valutare l'attività aziendale delle imprese di distribuzione in chiave strategica includendo al loro interno misure finanziarie e non. Agli strumenti di controllo "innovativi" viene richiesto di ampliare lo spettro di analisi della "catena del valore" ai fornitori e ai clienti ma non solo. Sono necessarie soluzioni in grado di evitare la trappola della performance annuale che porta i gestori dei PV a focalizzare le loro azioni sulla creazione del traffico all'interno dell'esercizio distributivo senza focalizzare l'attenzione sulla fidelizzazione della clientela.

La soluzione proposta ha come obiettivo quello di organizzare gli indicatori in maniera tale da consentire al management di ottenere informazioni interpretabili inerenti alle variabili ritenute critiche, questo è reso possibile attraverso l'implementazione dello strumento della Balanced Scorecard (BSC). Nelle imprese

di distribuzione, caratterizzate da più divisioni/canali come ad esempio supermercati e ipermercati, l'uso di una sola BSC a livello aziendale risulterebbe inadatta per rispondere alle specifiche esigenze informative. Per queste ragioni, la BSC nelle imprese di distribuzione può essere articolata su due livelli: la BSC aziendale e la BSC di canale.

Occorre sottolineare come, in alcune imprese di distribuzione, l'individuazione delle prospettive non coincide con quella proposta da Kaplan e Norton in quanto nel business delle imprese in esame possono essere individuate aree critiche differenti rispetto a quelle individuate nel modello teorico. Tuttavia, se opportunamente progettata e condivisa dall'organizzazione, la BSC non solo permette di ottenere informazioni sintetiche sull'andamento complessivo dell'impresa attraverso l'elaborazione un set di indicatori multidimensionali collegati da relazioni causa-effetto ma, permette la realizzazione dell'allineamento tra strategia e gestione operativa. È indubbio che la progettazione e l'implementazione della BSC in questi contesti aziendali non possa prescindere dalla considerazione degli aspetti contingenti che caratterizzano questo settore di business e le singole realtà aziendali che possono giocare un ruolo centrale nell'influenzare il funzionamento e l'utilizzo di strumenti di controllo efficaci ed evoluti.

BIBLIOGRAFIA

- Agliati M., *Condizioni di efficacia delle misure non finanziarie nella valutazione delle prestazioni aziendali*, in Amigoni F., Miolo Vitali P. (a cura di), *Misure multiple di performance*, Egea, Milano, 2003.
- Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale criteri di progettazione e di impiego*, Giuffrè, Milano, 1979.
- Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Etas, Milano, 1967.
- Baccarani C., *Imprese commerciali e sistema distributivo: una visione economico-manageriale*, Giappichelli, Torino, 2001.
- Barretta A., *La misurazione dei risultati gestionali d'impresa, di processo e di attività*, Cedam, Padova, 1999.
- Berman B., Evans J.R., *Retail management. A strategic approach*, The McMillan Co., New York, 1987.
- Berman B., Evans J.R., *Retail Management*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1998.
- Bertero P., *Il controllo di gestione nelle imprese di grande distribuzione*, Manuale di controllo di gestione, Il Sole 24 Ore Libri, Milano, 2000.

- Berti F., La Balanced Scorecard come strumento di misurazione dei fattori intangibili e della sostenibilità ambientale, *Economia Marche*, vol. 37, 2018.
- Bhimani A., Caglio A., Ditillo A., *Performance management. Controllo di gestione: modelli e strumenti per competere oggi*, EGEA, Milano, 2010.
- Bititci U.S., K. Mendibil K. et al., *Dynamics of performance measurement and organization culture*, *Journal of Operations & Production Management*, vol, 26, n. 12, 2006.
- Bledsoe N.L., Ingram R.W., Customer Satisfaction Through Performance Evaluation, *Journal of Cost Management*, Winter, 1997.
- Bocchino U., *Controllo di gestione e budget*, Giuffrè, Milano, 1994.
- Brown M.G., *Keeping score: using the right metrics to drive world-class performance*, Quality Resources, New York, 1996.
- Brugnoli C., *Concezione sistemica dell'impresa e scelte aziendali*, Egea, Milano, 1996.
- Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbante*, Franco Angeli, Milano, 1989.
- Bruni G., *Contabilità per l'alta direzione. Il processo informativo funzionale alle decisioni di governo dell'impresa*, Etas Libri, Milano, 1990.
- Brusa L., *L'amministrazione e il controllo*, Etas Libri, Milano, 1983.
- Brusa L., Zamprognà L., *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas Libri, Milano, 1991.

- Bubbio A., *Dal "full costing" al "traceable costing"*, Amministrazione & Finanza, vol. 9, 1994.
- Bubbio A., *Attuazione della strategia e strumenti di pianificazione e controllo*, Controllo di Gestione, vol.3, 2006.
- Bubbio A., *et al.*, *Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale: metodologie di analisi e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2011.
- Burch J.G., *Contabilità direzionale e controllo di gestione*, Egea, Milano, 2000.
- Busco C., Riccaboni A., Saviotti A. (a cura di), *Governance, strategia e misurazione delle performance: le nuove frontiere della Balanced Scorecard: casi ed esperienze, governance integrata, mappe strategiche, beyond compliance, dirigente preposto, business intelligence*, Knowità, Arezzo, 2008.
- Castaldo S., Mauri C., *Store management. Il punto vendita come piattaforma relazionale*, Franco Angeli, Milano, 2008.
- Chandler A.D., *The visible hand: The managerial revolution in American Business*, Harvard University Press, Cambridge, 1977.
- Chiucchi M.S., *Sistemi di misurazione e di reporting del capitale intellettuale: criticità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2004.
- Coda V., *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 1988.
- Colla E., *Gli ipermercati*, Etas Libri, Milano, 1992.
- Colla E., *I discount*, Etas Libri, Milano, 1994.
- Cugini A., *I sistemi di misurazione dei costi e di reporting*, CEDAM, Padova, 2004.

- Cuomo G., *Funzioni, strutture e strategie delle imprese commerciali complesse*, Cedam Padova, 1984.
- Cuomo G., Mattiacci A., *La diagnostica della customer satisfaction nelle imprese di grande distribuzione al dettaglio*, Sinergie, n. 46, 1998.
- Dayan A., Sbrana R., *La distribuzione commerciale*, Giappichelli, Torino, 1994.
- De Marco M., Salvo V., LANZANI W. (a cura di), *Balanced scorecard: dalla teoria alla pratica: metodi e strumenti per orientare le iniziative aziendali al raggiungimento dei risultati strategici*, F. Angeli, Milano, 1999.
- Dixon J.R., Nanni A.J., Vollmann T.E., *The new performance challenge. Measuring operations for world-class competition*, Business One, Irwin, Homewood, 1990.
- Eccles R.G., *The performance measurement manifesto*, Harvard Business Review, 1991.
- Emmanuel C., Otley D., Merchant K., *Accounting for management control*, Chapman and Hall, London, 1990.
- Epstein M.J., Manzoni J.F., *The balanced scorecard and tableau de bord: Translating strategy into action*, Management Accounting, vol. 79, 1997.
- Ferraris Franceschi R. (a cura di), *Pianificazione e controllo. Sistemi di management e logiche di funzionamento*, vol, 1, Giappichelli, Torino, 2007.
- Fitzgerald L. et al., *Performance Measurement in Service Business*, Cima, Londra, 1991.
- Fitzgerald L., Moon P., *Performance measurement in service industries: making it work*, CIMA Publishing, London, 1996.

- Fontana F., *La moderna distribuzione: aspetti economico-aziendali delle imprese commerciali complesse*, Giuffrè, Milano, 1993.
- Gatti M., *Balanced scorecard e cost management: riferimenti teorici e casi aziendali*, Esculapio, Bologna, 2011.
- Gatti M., *Il sistema di reporting interno fra tradizione e innovazione*, Angeli, Milano, 2020.
- Gatti M., Napoleone M., *Un approccio pratico al controllo di gestione nelle PMI della distribuzione organizzata*, *Controllo di gestione*, vol. 12, 2015.
- Gennari F., *Il controllo di gestione nella governance delle imprese commerciali*, Franco Angeli, Milano, 2009.
- Ghalayini A.M., Noble J.S., *The changing basis of performance measurement*, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 16, n. 8, 1996.
- Granetto M., Meloni G., *Governare le performance della gdo*, *Largo Consumo*, vol. 32, 2012.
- Incollingo A., *Il report direzionale nelle imprese della grande distribuzione grocery*, Giappichelli, Torino, 2004.
- Jessop D., Morrison A., *Storage and control of stock*, Pitman, London, 1986.
- Johnson H.T., Kaplan R.S., *Relevance Lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.
- Johnson H.T., Kaplan R.S., *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, ISEDI, Torino, 1989.

- Kaplan R.S., *Un unico sistema di contabilità dei costi non è sufficiente*, in Bubbio A. (a cura di), *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Unicopli, Milano, 1989.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Measuring Performance in the Organization of the Future*, Nolan Norton Institute, Lexington, 1991.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *The Balanced Scorecard: Measures that drive performance*, Harvard Business Review, vol.70, n.1, 1992.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Putting the Balanced Scorecard to work*, Harvard Business Review, 1993.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Il "Balanced Scorecard". Indicatori per migliorare la performance*, Sistemi&Impresa, n. 1, 1994.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston, 1996
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Balanced scorecard: tradurre la strategia in azione* (a cura di Alberto Bubbio), ISEDI, Torino, 2000.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Having trouble with your strategy? Then map it*, Harvard Business Review, 2000.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategy Maps: Converting Intangible Assets Into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, 2004.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *The strategy Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2011.

- Lebas M., *Managerial accounting in France: overview of past tradition and current practice*, *European Accounting Review*, vol. 3, n.3, 1994.
- Lebas M., *Performance measurement and performance management*, Atti del convegno AIDEA-Giovanni, *Management research in Europe: an accounting perspective*, Padova, 1995.
- Lizza P., *Il controllo di gestione per l'analisi ed il miglioramento della performance aziendale*, Giuffrè, Milano, 2004.
- Lorenzoni G., *I gruppi di acquisto fra dettaglianti. Modelli di sviluppo*, Pàtron, 1968.
- Lugli E., Marchini P.L., *Il controllo di gestione in una realtà aziendale complessa: studio di un caso nella grande distribuzione cooperativa nazionale*, *Budget*, vol. 52, 2007.
- Lugli G., Cristini G., *Category management*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.
- Lugli G., *Economia della distribuzione commerciale*, Giuffrè, Milano, 1976.
- Lynch R.L., Cross K.F., *Measure up! Yardsticks for continuous improvement*, Basil Blackwell Inc., Cambridge, 1991.
- Lynch R.L., Cross K.F., *Migliorare la performance aziendale*, Angeli, Milano, 1992.
- Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989.
- Marasca S. (a cura di), *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Esculapio, Bologna, 2011.
- Marasca S., Cattaneo C. (a cura di), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino, 2021.

- Marelli A., *Il sistema di reporting interno. Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell'alta direzione*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.
- Mazur P., *Principles of organization applied to modern retailing*, Harper & Brothers, New York 1927.
- Merchant K.A., *Control in business organization*, Ballinger Publishing Company, Cambridge, 1985.
- Ministero dell'Industria del Commercio e dell'Artigianato, *Caratteri strutturali del sistema distributivo italiano al 1° gennaio 1996*.
- Mio C., *Il controllo di gestione della funzione vendita*, Etas Libri, Milano, 1990.
- Morgenstein M., Strongin H., *Modern retailing. Management principles and practices*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1987.
- Nacamulli R.C.D., Boldizzoni D., *Il marketing interno dei servizi del personale*, Sviluppo e Organizzazione, n. 136, 1993.
- Nanni A.J., Dixon R., Volmann T.E., *Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities*, Journal of Management Accounting Research, n. 4, Fall, 1992.
- Nelly A., Adams C., Crowe P., *The performance prism in practice*, Measuring Business Excellence, vol. 5, n. 6, 2001.
- Normann R., *La gestione strategica dei servizi*, ETAS libri, Milano, 1985.
- Pastore A., *Category Management: l'impatto sui processi di pianificazione e controllo e sui sistemi informativi dell'impresa commerciale*, Trade Marketing, n. 67, 1997.

- Pellicelli A.C., *Il controllo nelle imprese della grande distribuzione: dai metodi tradizionali al controllo degli intangibili*, A. Giuffrè, Milano, 1996.
- Popoli P., *La dimensione strategica del controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, 2002.
- Porter M.E., *La strategia competitiva. Analisi per le decisioni*, Tipografia Compositori, Bologna, 1982.
- Pozzoli S., *Controllo e ruolo della "misurazione aziendale"*, Studi & Informazioni, n.4/93.
- Pozzoli S., *Le imprese di grande distribuzione alimentare: criteri di analisi dei costi*, CEDAM, Padova, 1993.
- Pozzoli S., *Fattori critici di successo. Un'analisi ai fini di strategia e controllo*, CEDAM, Firenze, 1996.
- Pozzoli S., *Analisi della competizione e indicatori di controllo: il sistema coop*, F. Angeli, Milano, 2000.
- Pozzoli S., Tomassini N., *Analisi dei costi e distribuzione commerciale*, Cedam, Padova, 2003.
- Pun K.F., White A.S., *A performance measurement paradigm for integrating strategy formulation: A review of systems and frameworks*, International Journal of Management Reviews, vol. 7, n. 1, 2005.
- Riccaboni A., *La misurazione della performance dei centri di profitto: critica agli strumenti tradizionali e nuovi orientamenti d'indagine*, Cedam, Padova, 1989.

- Riparbelli A., *Gli attuali strumenti di ragioneria nelle imprese moderne*, Corsi, Pisa, 1970.
- Rummler G., Brache A., *Migliorare la performance aziendale: tecniche per acquisire vantaggio competitivo affinando le modalità di gestione dell'organizzazione, dei processi e dei lavori*, Franco Angeli, Milano, 1996.
- Sabbadin E., *La superette scudo Végé*, Végé Ricerche, n. 8, 1988.
- Salvioni D.M., *Il sistema di controllo della gestione*, Giuffrè, Milano, 1997.
- Sannino G., *Le strategie di "differenziazione" nei punti vendita della grande distribuzione grocery: riflessi sul controllo di gestione e sul relativo sistema di reports strategici*, Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale, vol. 104, 2004.
- Sannino G., *L'evoluzione del controllo di gestione nelle imprese della grande distribuzione: dalla progettazione dei modelli agli indicatori di performance*, Giappichelli, Torino, 2008.
- Santesso E., Ferrarese P., *Il controllo di gestione. Limiti e prospettive di sviluppo*, Isedi, Torino, 1990.
- Sciarelli S., Vona R., *Management della distribuzione*, McGraw-Hill Education, Milano, 2014.
- Selleri L., *Il budget d'esercizio*, Etas Libri, Milano, 1997.
- Silvi R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.

- Silvi R., *La misurazione della performance: criteri di analisi e progettazione*, in Bergamin Barbato M. (a cura di), *Il cost management*, Giuffrè, Milano, 1999.
- Silvi R., *Analisi di bilancio: la prospettiva manageriale*, McGraw-Hill, Milano, 2006.
- Spranzi A. (a cura di), *Problemi della imprenditorialità commerciale: esperienze a confronto*, Angeli, Milano, 1984.
- Spranzi A., *La distribuzione commerciale*, Franco Angeli, Milano, 1991.
- Stanton X.J., Varaldo R., *Marketing*, Il Mulino, Bologna, 1986.
- Stormi K.T., Laine T., Korhonen T., *Agile performance measurement system development: an answer to the need for adaptability?*, *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 15, n. 2, 2019.
- Van Camp J., Braet J., *Taxonomizing performance measurement systems's failures*, *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 65, n. 5, 2016.
- Zimmerman R.M. *et al*, *Retail accounting and financial control*, John Wiley & Sons, New York, 1990.