



Finalità del Modulo 6b

- Nel **Modulo 6a** abbiamo esteso la ricerca dei Sistemi di Controllo al "mondo" delle organizzazioni e delle imprese.
- Abbiamo studiato due modelli particolarmente importanti:
 - Il VSM
 - Il MISTE
- Cercheremo di studiare la funzione della programmazione e del budgeting per il macro-controllo di gestione nell'ottica del MISTE.
- Questo modulo comprende i **parr. da 6 a 9 del Cap. 6**.

2

Pag. 293 **Necessità del Controllo di gestione**

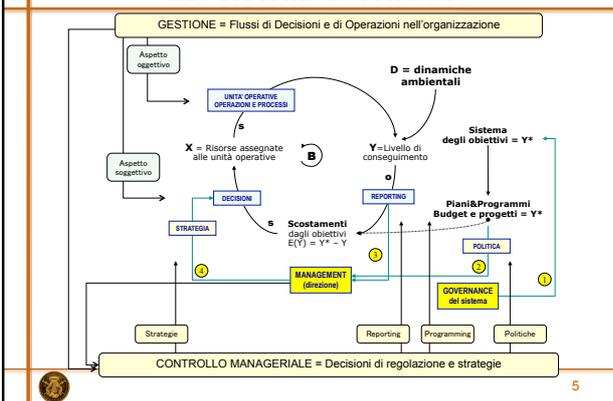
- Mi propongo ora di esaminare, più in generale, i Sistemi di Controllo che si sviluppano "nelle" organizzazioni per controllare gli individui, gli organi e i loro micro e macro processi.
- L'esame di questi Sistemi di Controllo rappresenta una parte consistente del contenuto delle più importanti discipline aziendali – **Economia e Gestione Aziendale, Management**, in tutte le sue declinazioni, **Organizzazione e Controllo**, **Strategia, Controllo organizzativo**, ecc. – che hanno una consolidata tradizione di studi direttamente o indirettamente focalizzati sul controllo e che si ritrovano in via principale in tutte le tecniche che hanno per oggetto la **programmazione e il controllo di/della gestione**, anche lato sensu.

3

Controllo di gestione e Controllo manageriale

- **CONTROLLO DI GESTIONE** (organizational control) → È l'attività di tutti i Sistemi di Controllo della (nella) organizzazione, nella dimensione logico-tecnica, che operano per determinare e regolare i flussi produttivi, economici e finanziari necessari per il conseguimento delle performance organizzative (MISTE, fig. 7).
- **MANAGEMENT (DIREZIONE)** → È l'attività coordinata e cooperativa di tutti i manager dei Sistemi di Controllo della (nella) organizzazione che individuano le leve di controllo e decidono le strategie, attuando il controllo "manageriale".
- **CONTROLLO MANAGERIALE O DIREZIONALE O MANAGEMENT CONTROL** → È costituito dai processi tipici del management in cui si assumono le decisioni di regolazione delle leve e dei centri operativi (effettori) per conseguire le performance a ogni livello organizzativo, dopo avere rilevato e analizzato gli scostamenti (errori) tra obiettivi e variabili tecniche, economiche e finanziarie da controllare.
- e finanziarie da controllare

Gestione e controllo manageriale nei Sistemi di controllo



Il controllo di gestione

- Il **controllo di gestione** non deve essere inteso quale mero strumento di controllo o di ispezione ma come **strumento-guida** della gestione, per aiutarla a conseguire le finalità proprie dell'organismo aziendale.
- Il controllo di gestione riguarda l'impresa nel suo complesso e, in particolare, le **tre trasformazioni tecniche** che sviluppano i business.
 - È il **controllo strategico**.
- Occorre integrare il controllo strategico con un controllo sull'**efficienza** del conseguimento degli obiettivi, cioè sulle **performance delle unità operative** che svolgono la gestione in senso oggettivo.
 - È il **controllo operativo**.

Management Control e Management Control Systems

- Il management control può essere definito come lo sforzo sistematico, da parte della gestione delle imprese, di confrontare le prestazioni agli standard predeterminati, piani o obiettivi, al fine di determinare se le prestazioni sono in linea con questi standard, al fine, presumibilmente, di intraprendere le azioni correttive necessarie per fare in modo che le risorse aziendali, umane o di altra natura, siano utilizzate nel modo più efficace ed efficiente possibile nel raggiungimento degli obiettivi aziendali (Mockler, 1970, p. 14).
- Alcuni autori, tra cui Robert Simons e David Otley, introducono il concetto di Management Control Systems, che hanno funzione strumentale per consentire il Management Control.
 - Per la discussione a seguire, adotto la seguente definizione di management control systems: i management control systems sono le routines e le procedure formali, basate su informazioni, che i managers utilizzano per mantenere o modificare i modelli di svolgimento delle attività organizzative [...] Tali sistemi, basati su informazioni, diventano control systems quando sono utilizzati per mantenere o modificare i modelli di svolgimento delle attività organizzative (Simons, 1995, p. 5).



Definizioni italiane

-  "Il controllo di gestione è quella serie di prassi che un manager compie per assicurarsi che i risultati effettivi si avvicinino il più possibile a quelli programmati". (Newman, 1981).
-  Quando si parla di controllo, si fa riferimento al controllo di gestione, cioè a quell'attività di guida rivolta al conseguimento di obiettivi economici. [...] In prima approssimazione, quindi, il controllo di gestione è l'attività di governo, di guida per conseguire gli obiettivi economici prestabiliti con la pianificazione e programmazione (Brunetti, 1985, pagg.10-11).
-  Il controllo di gestione è un'attività con la quale la direzione aziendale ai vari livelli si accerta che la gestione si stia svolgendo in modo tale da permettere il raggiungimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione strategica (espressi ad esempio in termini di redditività del capitale investito). Questo processo direzionale non consiste soltanto nel "tastare il polso" della situazione economico-finanziaria mediante gli strumenti contabili predisposti dai servizi amministrativi; esso si traduce nella formulazione di precisi programmi e nella definizione di adeguati interventi correttivi in caso di disfunzioni. In altre parole, controllare è sinonimo di guidare, decidere, dirigere in modo programmato e coordinato (Brusa, Dezzani, 1983, pag. 62).



Micro e macro Controllo di gestione

- Per sviluppare il controllo di gestione, le organizzazioni produttive devono creare **Sistemi di Controllo a diversi livelli** – tra loro **interconnessi**, per regolare
 - i **micro** processi interni
 - i **macro** processi,
- tramite i quali l'organizzazione mantiene il proprio accoppiamento strutturale con il mercato e l'ambiente esterno.
- Possiamo distinguere tra **macro controllo** e **micro controllo** di gestione.
- Il **macro controllo** è di tipo **strategico** e opera tramite:
 - **Piani e programmi strategici integrati da programmi e budget**
- Il **micro controllo** è di tipo **operativo** e opera tramite
 - **Programmi operativi e budget**
 - **Controlli a livello performance di funzione e di reparto.**

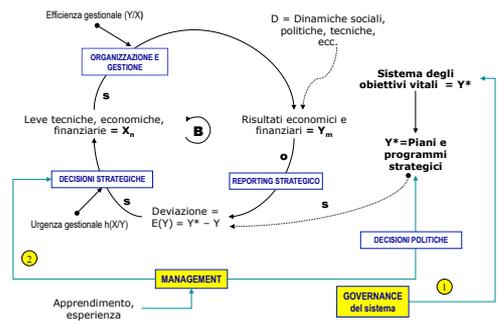


Controllo strategico

- Il **controllo strategico**, considera l'impresa come un **portafoglio di business**, e di business unit, per ciascuno dei quali viene sviluppato un distinto Sistema di Controllo strategico che ha, nei piani di medio lungo-termine del business, gli obiettivi da conseguire mediante una strategia che utilizza le leve tecniche, economiche e finanziarie.
- I diversi Sistemi di Controllo a livello di portafoglio sono coordinati, per formare l'unitario Sistema di Controllo strategico per la complessiva trasformazione produttiva, economica e finanziaria, tramite la quale l'organizzazione cerca di realizzare le proprie finalità istituzionali.



Controllo strategico



Controllo Operativo tramite budget

- Il **controllo manageriale** traduce i Piani e programmi strategici pluriennali nei programmi operativi – e nel budget, in particolare – che coprono un orizzonte temporale di un anno, suddiviso in sottoperiodi di minore ampiezza.
- Il **budget** assume, pertanto, il significato di un **sistema di obiettivi operativi**, di breve termine, del tipo "percorso da seguire" e "risultati da raggiungere".
- Rappresenta anche un **sistema di vincoli** assegnati alla gestione delle unità operative, variamente ordinate che sviluppano l'attività delle trasformazioni "tecniche".
- Al Controllo fondato sul processo di pianificazione, programmazione e budgeting, attuato dalla trasformazione manageriale, è posto in parallelo un **processo di rilevazione** e di **reporting** delle **performance** che consente alla trasformazione manageriale di individuare gli errori-scostamenti e decidere le **leve strategiche** per contenerli.



Performance management systems

- Possiamo, infine, considerare in modo specifico l'ampia classe dei **performance management systems** (freccia D, fig. 2), nella quale rientrano tutti i Sistemi di Controllo disegnati per il controllo delle performance degli individui e degli organi della struttura, che sono gli attori delle trasformazioni tecniche, economiche e finanziarie.
- In questa funzione i **performance manager** devono:
 - definire gli obiettivi di performance;
 - ottenere informazioni dai sistemi di misurazione delle performance (performance measurement systems);
 - rilevare gli scostamenti dagli obiettivi di performance assegnati;
 - assumere decisioni di regolazione per formalizzare una strategia di miglioramento per gli individui e i processi sotto-performanti;
 - inviare le informazioni (ordini, comandi, divieti, ecc.) sulle leve attivate agli effettori (agenti o organi), che sono i veri soggetti passivi del controllo.



Performance management systems e MISTE

- I **performance management systems** sono
- connessi alla logica del MISTE, in quanto guidano gli operatori delle diverse trasformazioni verso le massime performance (massima efficienza);
- vitali per il VSM, in quanto consentono un adattamento tempestivo dell'organizzazione rispetto all'ambiente, per soddisfare in modo continuativo gli obiettivi posti dagli stakeholders.
- Consideriamo i **performance management systems** come l'evoluzione dei meccanismi formali e informali, dei processi, dei sistemi e dei networks impiegati dalle organizzazioni per comunicare gli obiettivi fondamentali e i goal decisi dal management, per assistere il processo strategico e la gestione corrente attraverso l'analisi, la pianificazione, la misurazione, il controllo, gli incentivi, e in generale la gestione delle performance, e per sostenere e facilitare l'apprendimento organizzativo e il cambiamento (Ferreira, Otley, 2009, p 264).



La funzione della programmazione

- Sappiamo che l'intero macro processo di controllo che consente all'organizzazione, intesa quale sistema unitario, di conseguire i livelli di performance che garantiscano le massime opportunità di sopravvivenza, richiede che siano strutturati
 - piani di lungo termine,
 - programmi di breve periodo e budget,
- I cui valori costituiscono obiettivi che i Sistemi di Controllo delle trasformazioni "tecnico-strumentali" devono conseguire.
- Piani e programmi generali e parziali, nonché le programmazioni particolari, sono aspetti diversamente configurati e precisati di un unico processo di pianificazione [...] per "pianificazione" intenderemo in generale ogni attività volta a scegliere ed ordinare nel tempo una serie di operazioni di gestione (Argenziano, 1967, p. 39).



L'importanza della programmazione

- Di fronte al cambiamento ambientale, la pianificazione, la programmazione e il budgeting, proprio in quanto sono fondati su:
 - un processo di profonda conoscenza della struttura aziendale,
 - l'accurata ricerca di informazioni prospettiche, relative al contesto ambientale, alla struttura operativa e alla situazione contingente,
 - la ricognizione dei vincoli esterni, dell'ambiente, e interni aziendali,
 - la specificazione delle variabili d'interazione con l'ambiente,
 - l'attenta analisi e valutazione delle attese degli stakeholders,
- diventano lo strumento fondamentale dell'**apprendimento organizzativo**, attuando un continuo ripensamento critico sulla missione e sulla posizione competitiva dell'organizzazione.



Modelling to learn

- L'intera organizzazione diventa l'oggetto di un'attività conoscitiva profonda dei processi interni, dei vincoli, dei limiti, delle potenzialità, delle relazioni funzionali con gli altri processi e con l'ambiente.
- Se condotta con partecipazione e con motivazione, questa indagine svolge un ruolo fondamentale di conoscenza, di **apprendimento collettivo** e di miglioramento a tutti i livelli della struttura organizzativa, guidandola verso la logica delle **learning organizations**, della quale ho fatto cenno al Capitolo 1.
- Di conseguenza, da
 - **strumento di modelling to predict and control**
- la programmazione diventa un
 - **processo di modelling to learn** (de Geus, 1992).



Piani, Programmi annuali e budget

- I **piani pluriennali** coprono un periodo di 3/5 anni e anche di più (acciaierie, ricerche petrolifere, aziende farmaceutiche, ecc.).
- I **programmi annuali** (od operativi, o d'esercizio) coprono un solo anno.
- I **budget** rappresentano il dettaglio dei programmi annuali; specificano, per ciascuna funzione organizzativa, responsabile operativo, "area" aziendale o anche business, gli obiettivi da conseguire nei diversi sotto periodi infrannuali, tenendo conto dei vincoli: i ricavi delle vendite, i fabbisogni e i costi dei fattori, gli investimenti e i finanziamenti necessari per il raggiungimento degli obiettivi di redditività e di economicità.



Piani pluriennali o Piani strategici

- I piani pluriennali (o a lungo termine, o strategici) – e la pianificazione strategica, in particolare – coprono, in genere, un periodo di 3-5 anni e anche più (a seconda dell'attendibilità di previsioni a lungo termine) e considerano le principali decisioni e operazioni strategiche dell'azienda.
- Sono predisposti per come mantenere una sufficiente redditività che possa garantire una continua crescita dello EVF.
- Essi considerano le variabili strategiche, di lungo periodo, quali, il raggiungimento di una data penetrazione di mercato, il raggiungimento del Break even point di una nuova produzione entro un definito numero di anni, il cambiamento della gamma delle produzioni, ecc.
- I piani devono tenere conto delle prevedibili condizioni dell'ambiente esterno (mercati, situazione economica, ecc.) e dell'ambiente interno (capacità disponibili, vincoli agli input, aspirazioni degli individui, clima organizzativo, ecc.), nonché del suo stesso potenziale (punti di forza e debolezza nei confronti delle imprese concorrenti).



22

Pag. 306 Il ruolo del processo di previsione

- Per decidere e per programmare, è necessario prevedere i risultati delle operazioni future. La maggior parte delle informazioni indispensabili, per assumere decisioni razionali per la definizione dei piani, dei programmi e del budget, sono informazioni antecedenti, di eventi determinati ex ante, tramite processi di *previsione*.
- Previsione non significa divinazione o chiaroveggenza.
- La previsione si basa sulle conoscenze delle dinamiche storiche e delle leggi scientifiche che, tenuto conto della situazione attuale, consentono di inferire gli sviluppi futuri delle dinamiche dei fenomeni in atto.
 - **Posto il principio che la gestione d'impresa è fondata sulla previsione, è ovvio che a parità di tutte le altre condizioni potrà ottenere i migliori risultati quell'impresa la quale sia capace di formulare le più accurate e attendibili previsioni. Questa capacità dipende dalla preparazione teorica e pratica delle persone preposte alla formazione delle previsioni e alla massa delle informazioni utili che è possibile raccogliere ed ordinare (Argenziano, 1967, p. 27).**



23

Pag. 308 Tre fondamentali tipi di previsioni

- Le previsioni per pianificare e programmare possono essere suddivise in tre **classi**:
- **previsioni di contesto**: rappresentano le previsioni fondamentali circa il contesto ambientale, nel quale l'impresa dovrà operare; indicano i punti fissi, i vincoli inderogabili, i limiti invalicabili che si prevede saranno posti o mantenuti dall'ambiente interno ed esterno;
- **previsioni operative**: sono quelle relative all'evoluzione della struttura dell'organizzazione, dei suoi processi, delle sue criticità;
- **previsioni contingenti**: riguardano la particolare situazione del "contesto" operativo dell'organizzazione; appartengono a questa classe, per esempio, le previsioni relative al numero dei lavoratori presenti oggi, al numero degli ordini da evadere, alla quotazione di borsa, al prezzo delle materie prime, al tasso di inflazione per il prossimo mese e così via.



24

Scenari ambientali

- La previsione non s'identifica, però, con la programmazione; la previsione è un momento della programmazione.
- **Tra la previsione e la programmazione interviene la decisione** di tentare di modificare il futuro previsto per programmare i valori da conseguire.
- Un **sistema di previsioni** in grado di offrire una rappresentazione anticipata di un dato ambiente rappresenta uno "**scenario ambientale**".
- Gli operatori devono ipotizzare diversi scenari ambientali che riflettano possibili valori alternativi delle previsioni. La pianificazione e il budgeting devono scegliere lo scenario ritenuto più verosimile.



Dal Budget a "I Budget"

- Il budget è un documento unitario ma viene segmentato:
 - per funzione (budget funzionali delle vendite, della produzione, degli approvvigionamenti, ecc.), per area (budget geografici),
 - per centro operativo (budget di centro o di reparto: stampaggio, fresatura, verniciatura ecc.): **budget funzionali**;
 - per responsabile (dirigente, funzionario, dipendente, capo reparto, singolo operatore, ecc.): **budget di responsabilità**;
 - per periodo (budget della settimana, del mese, trimestre ecc.)
 - per business (latticini, salumi, ecc.),
 - per area, ecc.
- Il Budget deve, pertanto, intendersi come un insieme di budget unitari coordinati che sono gli obiettivi di una molteplicità di Sistemi di Controllo analitici, ciascuno dei quali deve tendere al conseguimento di valori obiettivo particolari, specificati per ogni segmento del budget.

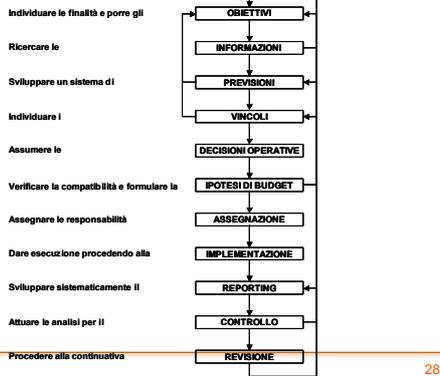


Budget come traiettoria

- I piani, i programmi e il budget specificano dettagliatamente
 - i **valori infra periodali** (annuali, nei piani, trimestrali e mensili nel budget)
 - che devono derivare dai processi svolti dalle unità operative (ricavi, costi degli approvvigionamenti, costi di mano d'opera, investimenti, cash flow, ecc., seppure a differenti livelli di analisi)
 - che l'organizzazione (impresa) deve realizzare,
 - per conseguire gli obiettivi e le performance delle diverse trasformazioni indicate nel MISTE: EVF, equilibrio monetario, *roi*, *roe*, qualità, produttività, ecc.
- I **valori infra periodali** indicati nei piani, i programmi e il budget sono la rappresentazione formale della **direzione** (traiettoria) programmata nello **spazio produttivo, economico e finanziario**.
- Essi rappresentano obiettivi di tipo percorso, "Y_t" (tracking objective) che i Sistemi di Controllo devono mantenere nel tempo, eliminando gli scostamenti, per raggiungere i goal di risultato e di performance, Y*.



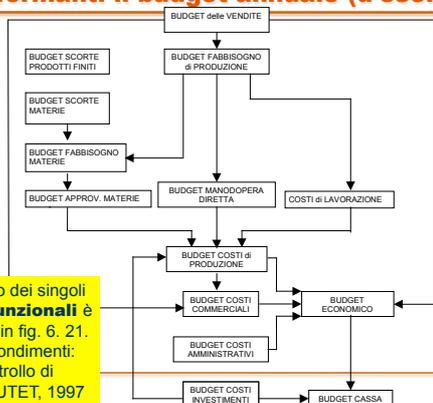
Il processo di budgeting



Le fasi del Processo di budgeting

Fasi del controllo	Contenuto delle diverse fasi
A fissare gli obiettivi	rov, roi, roc, OP, VP, valore aggiunto, MOL, risultato operativo, oneri finanziari, ecc., per ogni "suddivisione" del budget: periodi infrannuali, funzioni, zone, produzioni, prodotti, segmenti di mercato, centri operativi e di responsabilità, operatori dei centri, ecc.
B formulare previsioni	Di contesto, operative e congiunturali. Si formano scenari ambientali.
C individuare vincoli	Tecnici, economici, finanziari, socio-politici, manageriali.
D sviluppare le decisioni operative	Decidere razionalmente: volumi e prezzi di vendita, fabbisogni e prezzi d'acquisto, costi unitari, costi standard, movimenti finanziari, livelli di efficienza produttiva, ecc.
E formulare ipotesi di budget	Si forma il primo budget ipotetico; si verificano la coerenza e la sostenibilità, con successive simulazioni, si sceglie il budget definitivo da implementare.
F assegnare il budget	Si segmenta il budget funzionale in budget di responsabilità per centri, organi e persone responsabili (effettori del sistema di controllo).
G implementare il budget	Si dà esecuzione ai processi e alle operazioni, come indicato nel budget, per quantità, qualità, tempi e valori.
H sviluppare il reporting	Si predispongono, con le cadenze prefissate, i report per il confronto tra programma e consuntivo, determinando gli eventuali scostamenti o deviazioni.
I attuare il controllo	I manager dei diversi Sistemi di Controllo determinano le leve necessarie per eliminare gli scostamenti.
J rivedere continuamente il budget	Si riformula periodicamente il budget, con cadenze ravvicinate, per tenere conto delle condizioni sempre attuali.

Struttura dei budget funzionali formanti il budget annuale (d'esercizio)



Il contenuto dei singoli budget funzionali è dettagliato in fig. 6. 21. Per approfondimenti: Mella, Controllo di Gestione, UTET, 1997

Reporting

- Il controllo presuppone, come sappiamo, il **continuo riscontro tra i valori programmati nel budget e quelli "realizzati" dai processi di gestione**.
- Il riscontro si sviluppa tramite redazione di rapporti (o reports) da parte di coloro cui è stato assegnato un **budget di responsabilità**, contenenti i dati a consuntivo, il confronto con quelli di budget, nonché le deviazioni riscontrate, con una prima analisi per individuarne le cause.
- I report analitici sono raggruppati in uno o più rapporti di sintesi, fino ad arrivare ad avere il dato sintetico di **report funzionale**.
- È spesso impiegata la tecnica del **report scorrevole**; oltre ai dati del periodo rilevato – per es., i ricavi del mese di febbraio –, si indicano anche i ricavi del mese precedente, quelli dell'ultimo trimestre, quelli degli ultimi 12 mesi, quelli del febbraio dell'anno precedente e ogni altro dato di sintesi utile per consentire di esprimere un giudizio sul grado di conseguimento degli obiettivi.

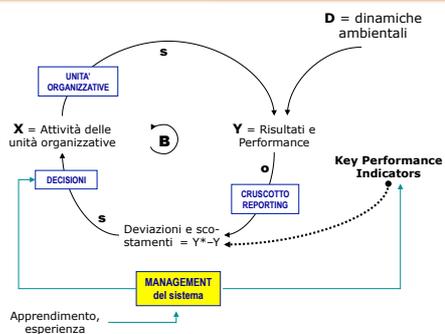


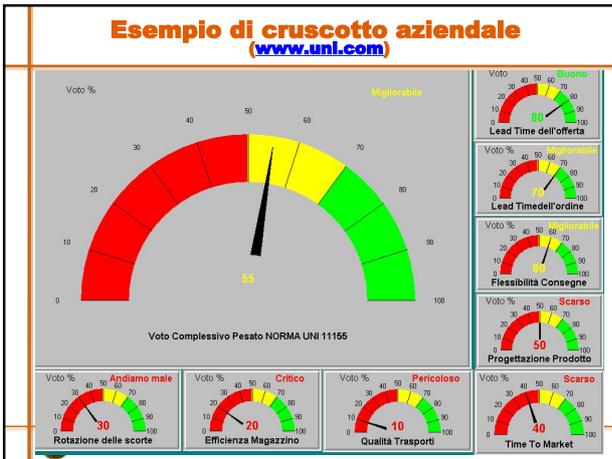
"Cruscotti" come strumenti di controllo

- Più si scende verso la **base operativa** dell'organizzazione, più le decisioni e i controlli sono fondati su dati analitici. Ad esempio, ogni magazziniere analiticamente controlla i livelli e i riordini degli stock che gli sono affidati; il direttore degli approvvigionamenti fonda le sue decisioni di assortimento sui dati sintetici che ricava dai dati analitici che i magazzinieri periodicamente gli comunicano; il responsabile della produzione, nel programmare i ritmi produttivi si basa su dati di sintesi che derivano sia dal direttore degli approvvigionamenti sia dal direttore delle vendite.
- Proprio per queste considerazioni, in tempi relativamente recenti, con l'affinamento dei sistemi informatici, si è andata diffondendo la tecnica della costruzione dei **cruscotti aziendali** (o **dashboard**, o **management cockpit** o **tableau de bord**), **particolari reports** che presentano, in modo **sintetico, compatto** e **facilmente intelligibile**, solo i dati che interessano specifiche funzioni o settori.



I cruscotti specificano gli obiettivi analitici







- ### Regole di costruzione dei Cruscotti
- Per la costruzione di cruscotti efficaci vi sono alcuni principi:
 - creare, prima di tutto, la cultura organizzativa dell'azione orientata al **conseguimento** delle performance;
 - integrare la cultura della performance con quella dell'accettazione del **controllo** delle performance;
 - creare cruscotti finalizzati a monitorare specifiche performance per dati operatori e definite funzioni (**key performance areas**);
 - inserire nel cruscotto solo i (**pochi**) **KPI** che fungano da obiettivi realistici di performance per l'area interessata;
 - rappresentare graficamente i KPI in modo intelligibile, utilizzando **enfaticamente in modo immediatamente visibile**;
 - rendere** evidenti, anche graficamente, i **collegamenti sistematici** tra i diversi **KPI**;
 - utilizzare effettivamente i cruscotti a fini di controllo, per **non ingenerare l'idea che essi "siano solo specchietti per le allodole ma non servano a nulla"**.
- 36

Balanced Scorecard

- Limitandomi a un rapidissimo cenno, ricordo che questo cruscotto è stato concepito
- per le organizzazioni produttive, orientate al business (capitalistiche, soprattutto)
- per consentire una continua valutazione delle performance in quattro **prospettive strategiche** (perspectives, o aree, o focus), ritenute particolarmente significative:
 - Finanziaria (**Financial**),
 - Cliente (**Customer**),
 - Processi interni (**Internal Business Processes**),
 - Apprendimento e sviluppo (**Learning & Growth**).
- per permettere al management una più "bilanciata" percezione delle performance dell'intera organizzazione:
- 3333501914



Quante prospettive?

- Ciascuna **prospettiva** viene rappresentata in una **scorecard**, e ad essa viene assegnato un peso relativo (weight).
- Per ciascuna prospettiva, inoltre, viene inserito nella BSC un numero limitato di **indicatori di performance** (measures), tra quelli che i manager considerano veramente significativi, come riportato nella seguente figura ripresa da Kaplan & Norton (2001, p. 375).

Perspective	Number of Measures	Weight
Financial	5	22%
Customer	5	22%
Internal Business Processes	8 to 10	34%
Learning & Growth	5	22%

- ... le quattro prospettive dovrebbero essere considerate come uno schema di riferimento e non come una camicia di forza. Molte organizzazioni utilizzano la BSC e stabiliscono pesi relativi per ciascuna delle misure di score card. Questi pesi relativi sono impiegati per valutare la performance (Kaplan, Norton, 1996, p. 34).



I KPI nella BSC

- Alcune **misure di performance** considerate particolarmente efficaci.
- **prospettiva finanziaria**: valore dell'azione, crescita del profitto, tasso di profitto, ROI, EVA, ROE, costi operativi, margine operativo, obiettivi a livello corporate, sopravvivenza, profittabilità, crescita, riduzione dei costi, aumento del ROI, cash flow, ricavi, incremento dei ricavi, profittabilità delle azioni ecc.:
- **prospettiva del cliente**: livelli di servizio, quota di mercato, nuovi clienti, nuovi prodotti, nuovi mercati, customer satisfaction, customer loyalty, affidabilità del prodotto, qualità percepita, tasso di reclami, ecc.;
- **prospettiva interna**: aumento di efficienza, qualità dei processi, tasso di utilizzo della capacità produttiva, periodo di stock, sprechi, tasso di riciclo degli scarti, rilavorazioni, lead time, costo unitario medio, morale dei dipendenti, motivazione, e altri ancora;
- **prospettiva dell'apprendimento e dello sviluppo**: dinamica della creazione di valore, diversificazione dei prodotti, diversificazione dei fornitori, aumento della di R&D, diversificazione del rischio, potenziamento del controllo interno, sviluppo di nuovi prodotti, miglioramento continuo, leadership tecnologica, coinvolgimento dei dipendenti, ecc.



BSC e formazione della strategia (fonte: Kaplan & Norton, 1996, p. 76)

