

# UNA BALANCED SCORECARD A MISURA DI AUDITOR

L'approccio *Balanced Scorecard* può consentire non solo di migliorare il controllo dei rischi, ma anche di dare visibilità concreta ai risultati e al valore aggiunto generato dall'attività di Internal Auditing

FRANCESCO ATTISANO - EMANUELE GALASSO POLETTI

Agenzia del Demanio

**S**empre più aziende nel mondo adottano sistemi per la gestione strategica delle performance. Tali metodologie nascono dall'esigenza del management di misurare sistematicamente la capacità di creare valore di ogni funzione o attività aziendale, perché è evidente che nessun obiettivo di miglioramento può essere seriamente perseguito in assenza di indicatori chiari e rappresentativi. Uno strumento molto utile in tal senso può essere la *Balanced scorecard* (Bsc), che consente alle aziende di tradurre le strategie in un insieme di obiettivi operativi capaci di influire in modo decisivo sulle proprie performance globali. Un approccio che può essere efficacemente adattato anche all'area Internal Auditing.

## CONSIDERARE VARIABILI DIVERSE

Già nel 2004, circa il 40% delle mille imprese di *Fortune* adottava esplicitamente la metodologia Bsc e secondo una ricerca di Bain & Company circa il 50% dei Ceo intervistati in Nordamerica e il 45% in Eu-

ropa dichiara di usare un approccio *Balanced scorecard*. In Italia, questo sistema è stato spesso interpretato nella sua accezione originale di strumento di misurazione, il che ha contribuito a sminuirne la portata e a rallentarne la diffusione.

Nel biennio 1990-91 Robert Kaplan e David Norton realizzarono una ricerca su un gruppo di imprese americane di successo per verificare quali indicatori delle loro attività fossero effettivamente oggetto di misurazione. L'indagine era basata sull'ipotesi che le sole variabili economico-finanziarie non fossero sufficienti a render conto delle performance ottenute, ma che fosse necessario un approccio ponderato, che considerasse anche variabili di tipo diverso, come quelle relative al mercato in cui opera l'impresa, alla gestione dei processi interni e ai cosiddetti "asset intan-

gibili". Il tutto integrato e bilanciato all'interno di una struttura che, definendo le relazioni di causa-effetto esistenti tra i diversi aspetti, consentisse di anticipare le conseguenze che certe azioni potrebbero avere sui parametri a esse collegati e quindi su una o più parti dell'organizzazione aziendale.

In particolare, la metodologia *Balanced scorecard* considera quattro prospettive da presidiare e misurare simultaneamente:

- la dimensione economico/finanziaria
- la prospettiva del cliente
- i processi interni
- la capacità di apprendimento, innovazione e crescita.

Ciascun framework Bsc comprende un insieme ponderato di misure quantitative, qualitative e indicatori di performance. L'aggettivo *balanced* indica per l'appunto la presenza di misurazioni di tipo diverso e tra loro complementari. Il sistema può essere applicato a vari livelli della struttura aziendale e anche

«Le scorecard relative a singole funzioni aziendali si integrano a quella dell'organizzazione nel suo complesso e permettono di sviluppare indicatori di performance legati alla mission e agli obiettivi strategici dell'unità stessa»

a singole unità di business o funzioni. L'obiettivo, in questo caso, è di ottenere, per ogni unità funzionale o di business, una scorecard allineata e collegata a quella dell'organizzazione nel suo complesso, oltre che di sviluppare indicatori di performance legati alle mission e agli obiettivi strategici dell'unità stessa.

## BSC E INTERNAL AUDITING

Si possono rilevare almeno due fattori principali che rendono auspicabile l'applicazione di un approccio Balanced scorecard per la funzione Internal Auditing.

In primo luogo, poiché la funzione Internal Auditing affronta le difficoltà relative all'implementazione di strategie variabili, il sistema Bsc può essere uno strumento di supporto concreto per rispondere ai cambiamenti delle *mission*, dei ruoli e delle aspettative di stakeholder e clienti, oltre che per misurare e gestire le performance. Inoltre rappresenta uno strumento efficace per dare visibilità ai risultati ottenuti e al valore creato. Infine, i collegamenti alla scorecard aziendale permettono ai responsabili IA di focalizzare le attività di audit in aree a rischio in vista del raggiungimento degli obiettivi strategici.

In secondo luogo, l'opportunità per l'Internal Auditing – in quanto funzione rivolta al miglioramento dell'efficacia nella gestione dei rischi, nel controllo e nei processi di governance – di assumere un ruolo di leadership nell'introdurre i principi del sistema Bsc all'interno dell'organizzazione.

In pratica, l'applicazione del sistema Bsc nella funzione Internal Auditing permette ai Responsabili IA di:

- comunicare le strategie e le priorità all'interno della funzione IA
- allineare la misurazione delle performance alla strategia aziendale
- identificare gli indicatori principali delle misurazioni di performance
- identificare i legami di causa ed effetto tra misurazioni di performance
- focalizzare le attività dell'IA sui servizi a valore aggiunto e su altre strategie e priorità aziendali
- utilizzare le misurazioni di perfor-



mance come uno strumento di miglioramento continuo.

## UN FRAMEWORK SPECIFICO

Agli inizi del 2000, l'Institute of Internal Auditors Research Foundation ha commissionato uno studio per esaminare la possibilità, per i responsabili Internal auditing, di adottare un approccio Bsc come strumento strategico di gestione delle performance, focalizzandosi sulla generazione di valore aggiunto e sulle risposte alle mutevoli priorità degli stakeholder/clienti, strategie aziendali e tecnologie. I risultati dello studio, condotto attraverso interviste con ma-

La caratteristica specifica del sistema Bsc applicato all'IA è costituita invece dalla costruzione di indicatori di performance specifici, fondati sulla peculiare *mission*, visione e strategia della funzione IA. Inoltre, le quattro prospettive citate in precedenza si trasformano in:

- prospettiva dei clienti/stakeholder
- processi interni
- capacità di innovazione e competenze funzionali dell'Internal Auditing.

Il sistema si basa sulla *mission* attribuita all'Internal Auditing, sulle aspettative e priorità dei clienti, nonché sulle

strategie e priorità aziendali. Poiché l'Internal Auditing si confronta con differenti gruppi di clienti con diverse aspettative, il

« Il sistema si basa sulla *mission* attribuita all'Internal Auditing, sulle aspettative e priorità dei clienti, nonché sulle strategie e priorità aziendali »

nager e responsabili IA e la raccolta di documentazione sull'utilizzo di indicatori di performance e dei principi del sistema Bsc nelle imprese, sono stati riportati nella pubblicazione di Mark L. Frigo *A Balanced scorecard Framework for Internal Auditing Departments*.

Nella sua applicazione all'Internal Auditing, le caratteristiche del framework Bsc comuni alle altre funzioni sono la traduzione della *mission* e della strategia in azioni e indicatori di performance e l'equilibrio tra indicatori di performance interni ed esterni, tra indicatori espliciti e impliciti, tra indicatori oggettivi e soggettivi.

modello implementato potrebbe focalizzarsi solo sui principali, quali l'audit committee e il management. Tuttavia, proprio perché la caratteristica specifica del sistema Bsc applicato all'Internal Auditing è di essere unico e personalizzato, è possibile disegnare un sistema Bsc che comprenda diversi gruppi di clienti, nonché una sezione per la misurazione delle prestazioni finanziarie.

Si viene pertanto a delineare un modello Bsc con le seguenti quattro prospettive:

- Board/Audit Committee
- Management e auditees
- Processi di Internal audit
- Innovazione e competenze



Le prime due prospettive prendono in considerazione i principali gruppi di clienti, mentre l'ultima si focalizza su staff, tecnologia e formazione.

#### UN MODELLO IN QUATTRO FASI

La metodologia proposta per costruire il sistema Bsc prevede quattro fasi:

1. valutazione e perfezionamento della strategia
2. mappatura della strategia
3. identificazione degli indicatori di performance, target ed azioni
4. perfezionamento della Bsc

1. Prima di sviluppare il sistema Bsc per l'Internal Auditing è necessario perfezionare e rivedere la strategia della funzione. Ciò vuol dire andare ben oltre il *mission statement*, per sviluppare specifici obiettivi strategici che siano effettivamente eseguibili. Richiede, inoltre, un'attenta prioritizzazione e sincronizzazione delle attività e delle risorse, la valutazione delle necessità e delle priorità dei clienti nonché una SWOT analysis. Lo scopo è quello di sviluppare degli obiettivi strategici che permettano di consolidare i punti di forza, ridurre i punti di debolezza, raccogliere le opportunità e affrontare le minacce.

2. Il secondo passo richiede la focalizzazione su temi strategici e lo sviluppo di mappe collegate agli obiettivi strategici e agli indicatori di performance in una catena di causa ed effetto. È importante evidenziare che i collegamenti di causa ed effetto sono basati sull'individuazione di indicatori espliciti e impliciti, che devono essere considerati in una sorta di continuum. Per esempio, se le ore di for-

mazione degli Internal Auditor aumentano, allora potranno aumentare i miglioramenti generati nei processi oggetto di audit; di conseguenza, aumenterà la percentuale di raccomandazioni implementate e in questo modo migliorerà anche la soddisfazione dei soggetti sottoposti a audit. Si noti come il "numero di miglioramenti generati nei processi" sia un indicatore esplicito rispetto alle "ore di formazione per gli Internal Auditor", ma allo stesso tempo costituisce un indicatore implicito rispetto alla "percentuale di raccomandazioni implementate".

«Le mappe strategiche sono uno strumento che permette di focalizzarsi su un tema specifico e di collegare gli obiettivi e gli indicatori di performance in una catena di causa ed effetto»

3. La terza fase richiede lo sviluppo di indicatori di performance, che corrispondono agli obiettivi strategici e che sono analizzati nelle diverse prospettive della Bsc. Ciò comporta sia la valutazione degli indicatori di performance già utilizzati sia lo sviluppo

di nuovi indicatori. Il sistema Bsc, in particolare, supporta i manager nel definire indicatori di performance non troppo stretti.

Con riferimento agli indicatori di performance, questi dovrebbero:

- basarsi sulla missione e la strategia della funzione e dell'organizzazione (indicatori *strategy focused*);
- comprendere la prospettiva dei clienti (ognuno con diverse aspettative, criteri di valutazione delle performance e differenti indicatori), dei processi interni (al fine di focalizzarsi sui processi chiave) e dell'innovazione e competenze (il futuro dell'Internal Auditing è basato sull'innovazione e sulle sue competenze);
- essere sia impliciti (*performance drivers*) che espliciti (*outcome measures*) e includere i principali indicatori di performance (ad esempio, le tempistiche nella consegna dei rapporti) che influenzano quelli complementari (ad esempio, la *customer satisfaction*).

Successivamente, gli indicatori di performance devono essere inclusi nel sistema Bsc. Gli indicatori di performance nella scorecard dovrebbero essere guidati dalla strategia aziendale e della direzione, in quanto questi impattano sugli obiettivi strategici della funzione IA, che a loro volta dovrebbero determinare i primari indicatori di performance usati nella Bsc. Oltre a obiettivi e indicatori, ciascuna prospettiva dovrebbe comprendere anche target e azioni.

4. La quarta fase consiste in un continuo processo di sviluppo di legami causa/effetto e di valutazione dell'utilità degli indicatori di performance.

Riepilogando, un sistema Balanced scorecard per Internal Auditing dovrebbe possedere le seguenti caratteristiche:

- essere sviluppato sulla base delle caratteristiche uniche di ciascuna funzione
- rappresentare un set equilibrato di indicatori di performance che riflettono l'efficacia operativa e la strategia
- comprendere indicatori impliciti ed espliciti
- essere continuamente perfezionato. \*