

**Matteo Pozzoli
Giacomo Manetti**

**PIANIFICAZIONE
E CONTROLLO
PER LE AZIENDE
NON PROFIT**

**Valutazioni
di efficacia, efficienza,
economicità
ed impatto
socio-economico**

FrancoAngeli

**Matteo Pozzoli
Giacomo Manetti**

**PIANIFICAZIONE
E CONTROLLO
PER LE AZIENDE
NON PROFIT**

**Valutazioni
di efficacia, efficienza,
economicità
ed impatto
socio-economico**

FrancoAngeli

La presente pubblicazione è stata sottoposta a referaggio.

Copyright © 2011 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Introduzione metodologica , di <i>Matteo Pozzoli e Giacomo Manetti</i>	pag. 7
1. Pianificazione e controllo strategico , di <i>Matteo Pozzoli</i>	» 13
1. Elementi definitivi	» 13
2. Specificità della pianificazione strategica delle aziende non profit	» 17
3. La misurazione della performance	» 22
4. L'oggetto della misurazione	» 24
5. Il controllo strategico multidimensionale	» 31
5.1. L'applicazione del modello della Balanced Scorecard	» 32
2. Il controllo di gestione , di <i>Matteo Pozzoli</i>	» 45
1. Gli strumenti del controllo di gestione	» 45
2. Budget: criticità e profili applicativi	» 46
3. Gli indicatori adottati per la misurazione della performance come strumenti di rating per il terzo settore	» 51
4. L'esperienza del Charity Navigator e del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti: comparazione e integrazioni	» 54
4.1. L'indice per il controllo della raccolta fondi	» 56
4.2. Gli indici di impiego delle risorse	» 59
4.3. Gli indicatori della capacità organizzativa	» 67
4.4. La riclassificazione dei prospetti di sintesi	» 72

5. L'esperienza dell'Intelligent Giving e del New Philanthropy Capital	pag. 76
6. La struttura dei costi delle organizzazioni di utilità pubblica dello Stiftung Zewo	» 80
3. La valutazione dell'efficacia organizzativa, di Giacomo Manetti	» 85
1. L'analisi di efficacia in un contesto di welfare mix	» 85
2. Alcune tesi sull'efficacia organizzativa	» 89
2.1. Implicazione delle tesi esposte	» 105
3. Approcci e sistemi di valutazione dell'efficacia organizzativa	» 107
3.1. Il modello MIMNOE	» 110
4. La valutazione dell'impatto socio-economico, di Giacomo Manetti	» 121
1. Il rapporto fra efficacia e impatto	» 121
2. I limiti alla quantificazione dell'impatto nelle ANP	» 125
3. Il ruolo della Blended Value Accounting nelle valutazioni di impatto	» 130
4. La Social Return on Investment analysis	» 134
4.1. Osservazioni critiche su Blended Value Accounting e Social Return On Investment	» 146
5. Il ruolo del bilancio sociale nelle valutazioni di efficacia e di impatto	» 149
5.1. Le linee guida della Global Reporting Initiative	» 152
5.2. Standard e linee guida italiani	» 156
Bibliografia	» 167

INTRODUZIONE METODOLOGICA

In queste pagine introduttive gli autori si propongono di esporre la metodologia di ricerca adottata, facendo, inoltre, alcune considerazioni preliminari sulla **rilevanza e attualità** delle aziende non profit (ANP) e sulle **motivazioni** della scelta del tema della pianificazione e controllo. In questa sede è inoltre opportuno evidenziare gli **obiettivi** e le correlate **domande di ricerca**, il **metodo** adottato e i **limiti** dello studio condotto.

Con riferimento alla **rilevanza e attualità** del tema, le ANP e, più in generale, tutte le aziende del cosiddetto “terzo settore”, hanno assunto nell’ultimo ventennio, in tutti i Paesi a economia avanzata, un ruolo importante nel contribuire alla crescita economica, al mantenimento di adeguati livelli occupazionali, al consolidamento di reti relazionali fra gli individui e alla gestione del sistema di *welfare mix*. In particolare, l’Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT) stima che le aziende non profit garantiscano circa un milione di occupati nel nostro Paese, concorrendo a circa il sei per cento del Prodotto Interno Lordo.

Molti contributi della dottrina e della prassi economico aziendale hanno analizzato i diversi aspetti della gestione delle ANP: il controllo direzionale (con particolare enfasi sul bilancio), il *fund and people raising*, il monitoraggio tramite la contabilità generale e analitica di taluni parametri quantitativi imposti dalla normativa speciale e fiscale, le modalità di revisione e controllo dell’operato degli enti.

Minore attenzione, al contrario, è stata dedicata ai temi della pianificazione e controllo della gestione e alle valutazioni delle performance e dell’impatto socio-economico dei servizi e delle attività erogati. La presente ricerca affronta tali temi, analizzando in ottica critica e comparata le raccomandazioni della prassi italiana e straniera e i maggiori contributi della letteratura nazionale e internazionale. Una delle principali **motivazioni** del lavoro è fornire un contributo al dibattito scientifico e professionale nel nostro Paese sul ruolo degli strumenti di pianificazione e controllo nelle

aziende del terzo settore che, come noto, presentano caratteristiche e specificità del tutto peculiare rispetto a quelle *for profit*.

Come noto, infatti, le ANP presentano una missione ideale e non lucrativa che, in molti contesti – anche a causa di precisi obblighi normativi – si sostanzia in finalità di utilità o solidarietà sociale. Tale fattore influisce in maniera determinante sulla natura delle verifiche che gli amministratori e gli organi di controllo sono chiamati a realizzare in questi contesti. In altri termini, la mera applicazione di approcci e tecniche di rendicontazione, di *costing*, di *budgeting* e, più in generale, di misurazione, mutate dal contesto imprenditoriale, si rivela spesso, nel contesto non profit, non soltanto improduttiva ma, addirittura, potenzialmente controproducente o fuorviante.

L'applicazione alle organizzazioni del terzo settore di strumenti nati nelle imprese richiede, perciò, una preventiva riflessione sulle peculiarità che gli strumenti stessi rivestiranno in un contesto radicalmente diverso. Un **primo obiettivo della ricerca** è, quindi, la definizione delle caratteristiche peculiari e degli elementi tipici del sistema di pianificazione e controllo nelle ANP.

L'implementazione di un sistema di pianificazione e controllo richiede, inoltre, anche un'analisi dei possibili approcci e strumenti da impiegare. Dalle esperienze applicative finora realizzate – caratterizzate da una notevole eterogeneità – emerge il **secondo obiettivo della ricerca**, volto a individuare gli strumenti più idonei per l'applicazione dei sistemi di pianificazione e controllo nelle ANP.

Ciò comporta anche una necessaria sintesi espositiva nel trattare quei meccanismi operativi che costituiscono un mero adattamento di prassi già ampiamente conosciute nelle aziende di produzione.

Con particolare riferimento alla funzione di governo strategico delle ANP, è necessario individuare gli ambiti di valutazione dell'operato di amministratori, dirigenti e personale, analizzando il livello di:

- equilibrio economico, patrimoniale e finanziario;
- successo istituzionale, organizzativo e sociale;
- credibilità e legittimità;
- sostenibilità economica, sociale e ambientale dell'organizzazione nel suo complesso o di particolari sue attività o programmi.

Adottando questa logica, si pone il problema di come misurare i livelli di performance negli ambiti in precedenza individuati, per confrontare i risultati ottenuti con gli obiettivi programmati – o comunque con quelli di ANP con caratteristiche analoghe – e innescare i necessari meccanismi di *feedback* e di *feed-forward*.

In altri termini, si tratta di valutare l'efficacia gestionale e sociale, effi-

cienza ed economicità delle ANP e delle loro attività o programmi. In questa prospettiva, è cruciale evidenziare che lo scopo ideale perseguito richiede un ulteriore sforzo di analisi che comporta un attento sviluppo del processo decisionale nonché una ridefinizione dei menzionati concetti di efficacia, efficienza ed economicità.

Tali considerazioni sono la logica premessa all'adozione di strumenti di controllo multidimensionale di natura strategica, fra i quali un ruolo prioritario è assunto dalla Balanced Scorecard di Kaplan e Norton, pur con le opportune modifiche e integrazioni proposte da prassi e dottrina per le ANP negli ultimi anni.

Se l'approccio multidimensionale appare imprescindibile in queste circostanze, non devono essere tuttavia dimenticati i tradizionali strumenti del controllo direzionale già ampiamente analizzati dalla dottrina per le imprese, ma che necessitano di considerazioni critiche quando la loro applicazione è destinata ad ANP.

Stante tale premessa, si analizza il ruolo e il significato del budgeting, degli indicatori di performance e delle tecniche di rating e benchmarking.

Particolarmente preziosa risulta, in questo contesto, l'esperienza pluriennale acquisita in questi ambiti da istituti nazionali e internazionali di ricerca quali il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (Italia), il Charity Navigator (Stati Uniti), l'Intelligent Giving – oggi New Philanthropy Capital (Regno Unito), lo Stiftung Zewo (Svizzera), con conseguente analisi delle loro raccomandazioni e linee guida. Il testo ripone particolare attenzione a tali progetti, al fine di identificare le *best practice* del settore e poter articolare su di esse le specifiche considerazioni inerenti alle singole ANP oggetto di analisi.

Successivamente si analizzano i principali approcci alla valutazione dell'efficacia organizzativa e dell'impatto socio-economico delle ANP, quale logica conseguenza dell'analisi dei sistemi di pianificazione e controllo proposta in precedenza.

In particolare, i concetti di efficacia e impatto sono letti alla luce del ruolo crescente che gli organismi del terzo settore stanno assumendo nei sistemi di *welfare mix*, laddove le pubbliche amministrazioni (PA) tendono a esternalizzare in misura crescente i servizi pubblici – soprattutto di carattere socio-sanitario – alle organizzazioni senza fine di lucro in una logica di sussidiarietà orizzontale. È dunque ragionevole che gli amministratori e i dirigenti di PA e ANP siano interessati a valutare l'efficacia e l'impatto dei servizi realizzati.

Più in generale, tali valutazioni sollecitano l'interesse di coloro che hanno compiti di programmazione strategica nelle PA centrali e locali, an-

che a causa del ruolo assunto dalle ANP per prevenire o contrastare il disagio sociale, per garantire i livelli occupazionali di un determinato territorio e, non ultimo, per ottimizzare la spesa pubblica.

Trattandosi di modelli di derivazione prevalentemente nordamericana, è necessario un discreto livello di prudenza nell'applicarli *tout court* al contesto europeo e italiano in particolare. Ciò è tanto più vero se si considera il diverso ruolo assunto dalle organizzazioni del terzo settore in Europa e negli Stati Uniti.

Nel primo caso, infatti, le ANP beneficiano frequentemente di esternalizzazioni di servizi da parte delle PA e le organizzazioni di maggiori dimensioni tendono – con crescente frequenza – ad assumere i connotati di vere e proprie imprese sociali. Nel secondo caso, invece, la via prioritaria di finanziamento è costituita dalla gestione del patrimonio, dal procacciamento fondi (con un ruolo determinante del filantropismo) e dallo svolgimento, in casi circostanziati, di attività commerciali.

L'efficacia organizzativa è dunque indagata rivisitando le più recenti proposte della dottrina internazionale in materia, sia per quel che concerne gli aspetti metodologici dell'analisi di efficacia, sia con riferimento agli strumenti concretamente adottabili. In particolare, è introdotta una distinzione fra efficacia manageriale ed efficacia dei programmi e delle attività che consente di valutare su piani differenti le responsabilità degli amministratori e dei dirigenti, da una parte, e la coerenza e validità delle singole attività realizzate, dall'altra.

Con riferimento al concetto di impatto, si fornisce una definizione nell'ambito del disegno sperimentale, distinguendo chiaramente tale espressione da quelle di *input*, *output* e *outcome* e delineando le fasi salienti dell'analisi controfattuale che ne consente la determinazione.

Dopo aver individuato i limiti che l'analisi di impatto può incontrare in particolari tipologie di ANP e aver quindi determinato i casi nei quali tale strumento è opportunamente applicabile, si illustra il ruolo degli strumenti di rilevazione e rendicontazione misti sociali ed economici (*Blended Value Accounting*). In questo ambito, in particolare, viene affrontato criticamente un approccio di indagine proposto dalla prassi – e dibattuto anche dalla dottrina – denominato *Social Return on Investment (SROI) analysis*. Obiettivo finale di tale strumento è giungere a una quantificazione monetaria dell'impatto socio-economico generato dalle ANP, facendo ampio ricorso al metodo sperimentale e all'analisi controfattuale.

Infine, in considerazione del grande interesse che la dottrina e la prassi hanno dedicato all'argomento e visti gli stretti legami con le valutazioni quali-quantitative dell'efficacia e dell'impatto, sono illustrati sinteticamente

il ruolo e gli elementi essenziali delle principali raccomandazioni e linee guida internazionali e nazionali in tema di bilancio sociale per le ANP. Quest'ultimo documento, infatti, qualora sia frutto di un processo condiviso e partecipato da tutti gli *stakeholder* interessati e a patto che presenti un corretto impianto metodologico, può rivelarsi un potente strumento di valutazione dell'operato delle ANP, che consente di misurare il grado di raggiungimento della mission istituzionale e, conseguentemente, di rappresentare, più e meglio del bilancio d'esercizio, il quadro fedele della situazione aziendale.

Le **domande di ricerca** alla base del lavoro sono legate alle argomentazioni esposte in precedenza.

In particolare, poiché la funzione di pianificazione e controllo è in primo luogo un meccanismo operativo, le domande di ricerca sono le seguenti:

- Quali sono le motivazioni dell'introduzione di un sistema di pianificazione e controllo nelle ANP?
- Qual è il percorso di elaborazione degli obiettivi strategici?
- Quali sono gli organi deputati a tale funzione?
- Esistono collegamenti e integrazioni fra il controllo di gestione e le altre forme di controllo interno?

In relazione al secondo obiettivo di indagine, si intendono esaminare, *in primis*, gli strumenti impiegati per la pianificazione e controllo. In secondo luogo, si tenta anche di valutare l'impatto di tali strumenti sui processi decisionali delle ANP.

Le domande collegate al secondo obiettivo della ricerca sono quindi le seguenti:

- Come è realizzato il sistema di pianificazione e controllo e con quali strumenti?
- Qual è l'impatto degli strumenti di pianificazione e controllo sull'ANP?

Il **metodo** impiegato nella ricerca è di tipo deduttivo. Partendo dall'analisi della letteratura nazionale e internazionale, è applicato un approccio deduttivo per definire le caratteristiche del sistema di pianificazione e controllo e individuare gli strumenti più idonei alla sua implementazione.

Infine, è necessario evidenziare i **limiti** del lavoro svolto. La ricerca condotta non può portare a considerazioni conclusive sul sistema di pianificazione e controllo, poiché questa funzione aziendale è in continuo divenire e, sulla base delle scarse evidenze empiriche sin qui raccolte dalla letteratura internazionale, non è possibile individuare indirizzi validi per tutto l'universo del terzo settore. Del resto, molte applicazioni pratiche si

trovano tuttora in fase di sviluppo, non consentendo di trarre conclusioni definitive.

I risultati di questa ricerca si propongono di offrire un contributo alla sistematizzazione, da un punto di vista teorico, di una materia che appare ancora “in evoluzione”.

Nonostante il presente lavoro sia frutto di una comune attività di ricerca, i capitoli 1 e 2 sono attribuibili a Matteo Pozzoli, mentre i capitoli 3 e 4 a Giacomo Manetti.

Nel licenziare questo lavoro, gli autori desiderano altresì esprimere la propria riconoscenza e gratitudine nei confronti delle Professoressa Marcella Mulazzani e Barbara Sibilio Parri per il coordinamento scientifico della loro attività di ricerca, nonché per la qualità del rapporto umano che ha sempre caratterizzato la loro collaborazione.

Matteo Pozzoli

Università degli Studi di Napoli “Parthenope”

Giacomo Manetti

Università degli Studi di Firenze

1. PIANIFICAZIONE E CONTROLLO STRATEGICO

di *Matteo Pozzoli*

1. Elementi definatori

Il presente studio è dedicato alla pianificazione e ai controlli delle aziende non profit (da ora in avanti “ANP”). A tale fine, appare opportuno identificare preliminarmente il concetto di ANP.

La dottrina e la prassi professionale si sono, in realtà, interrogati sui criteri di classificazione in grado di rappresentare le diverse realtà operanti nel terzo settore¹. Non è, tuttavia, possibile addivenire a definizioni o classificazioni “esatte”, in ragione del fatto che il terzo settore si compone di un insieme variegato ed eterogeneo di organizzazioni difficilmente inquadrabili in schemi precostituiti.

Le classificazioni sino a oggi prodotte dagli studi aziendali possono essere essenzialmente suddivise in base ai seguenti elementi di riferimento:

- attività svolta;
- categorie di soggetti a cui l’attività è principalmente indirizzata;
- caratteristiche aziendali.

Classificazione per attività svolta. Le classificazioni di ANP articolate sull’attività svolta partono dalla naturale impossibilità di inserire aprioristicamente tali organizzazioni nel comparto delle aziende di produzione o di quelle di erogazione. Le ANP trovano in molti casi la loro ragione di esistere nell’erogazione di servizi alla comunità; inoltre, esse svolgono spesso un’attività di produzione che le consente di perseguire il proprio scopo ideale.

¹ Si veda: M. Grumo, *Introduzione al management delle aziende non profit*, Milano, Etas, 1998, pp. 1 e ss.; G. Fiorentini, “Le varie definizioni e le principali caratteristiche attribuite nella letteratura alle aziende non profit”, in A. Merlo (a cura di), *Aziende non profit. Casi di gestione*, Milano, Egea, 2000, pp. 23 e ss.; M. Pozzoli, *Principi contabili per il terzo settore*, Milano, FrancoAngeli, 2009, p. 19 e ss.

In questa prospettiva, la prassi nazionale e internazionale tende talvolta a distinguere le ANP in:

- ANP pure, qualora esse svolgano attività di sola erogazione;
- ANP composte, qualora esse svolgano attività mista, di erogazione e produzione².

Sempre considerando prioritariamente l'elemento dell'attività aziendale, Travaglini³ identifica in modo più sofisticato le principali tipologie di organizzazioni che operano nel terzo settore, tenendo in considerazione anche le figure giuridiche esistenti; in tal modo, l'autore distingue tra:

- ANP che operano prevalentemente nell'ambito della raccolta fondi;
- ANP che svolgono attività solidaristiche operative, il cui esempio più tipico è costituito dalle organizzazioni di volontariato;
- imprese sociali, la cui forma più concreta è rappresentata dalle cooperative sociali;
- ANP erogative, costituite principalmente sotto forma di fondazioni erogative di pubblica utilità;
- aziende dell'associazionismo, finalizzate all'erogazione di specifici servizi a soci e non;
- organizzazioni non lucrative di utilità sociale;
- gruppi di ANP, intesi come aggregazioni di più aziende prive di finalità di lucro, che operano in modo sinergico per la realizzazione di un medesimo fine.

Classificazione per categorie di soggetti a cui l'attività è principalmente indirizzata. Parte di autorevole dottrina ha, poi, inteso distinguere le ANP in funzione dei gruppi di interesse concepiti come primari destinatari dell'attività caratteristica.

Capaldo⁴ classifica le ANP secondo la destinazione della produzione, intendendo con il termine "produzione" la realizzazione delle esigenze dei propri *stakeholder*. L'autore correla, in questa prospettiva, la destinazione

² Si veda: CNDC/Commissione "Aziende non profit", *Raccomandazione n. 1, Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, 2001, par. 4; e Id., *Raccomandazione n. 4, Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto*, 2003, par. 24.

³ Si veda: C. Travaglini, "Lo sviluppo di regole per la rendicontazione per le aziende del terzo settore", in A. Maticena (a cura di), *Aziende non profit. Scenari e strumenti per il terzo settore*, Milano, Egea, 1999, pp. 81 e ss.

⁴ Si veda: P. Capaldo, "Le aziende non profit tra Stato e mercato", in AIDEA, *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, Bologna, Clueb, 1996, pp. 27 e ss.

della produzione con i costi necessari per tale attività, distinguendo le seguenti tre classi:

- ANP autoproduttrici. Originano da esigenze comuni e destinano la loro produzione a soggetti predeterminati. Le risorse necessarie per coprire i costi della produzione sono fornite dagli aderenti al progetto;
- ANP filantropiche (o di erogazione). Destinano la produzione a beneficio di date persone o alla collettività senza una controprestazione. Le risorse sono reperite tramite il contributo di soggetti che non richiedono in cambio alcun corrispettivo;
- imprese sociali. Orientano la loro attività al mercato per finalità diverse dal profitto. Reperiscono le risorse necessarie da soggetti che prestano la loro attività con finalità non lucrative⁵.

A livello internazionale, molto spesso le ANP sono suddivise tra:

- *ANP member service* o *mutual benefit*, intese come organizzazioni (in prevalenza associative) sorte per fornire servizi essenzialmente ai propri soci; e
- *ANP public service*, intese come organizzazioni (spesso patrimonializzate) che destinano la propria attività a scopi sociali⁶.

Classificazione per caratteristiche aziendali. Esistono, infine, significativi esempi orientati a considerare ANP le organizzazioni che soddisfano una serie di “caratteristiche” aziendali, ossia di elementi distintivi della struttura e del funzionamento operativo. Tale impostazione, che tende a definire in modo più oggettivo, rispetto agli orientamenti precedenti, le ANP, è solitamente utilizzata da molti standard setter, i quali necessitano di individuare in modo chiaro l’ambito di applicazione delle proprie disposizioni.

Il Financial Accounting Standards Board (FASB) – organismo preposto all’emanazione dei principi contabili statunitensi – intravede nelle seguenti caratteristiche gli elementi fondanti per distinguere un’azienda senza scopo lucrativo da un’azienda con scopo lucrativo:

- contributi di importi rilevanti di risorse da parte di soggetti che non at-

⁵ Andreaus distingue similmente tra imprese sociali e aziende di erogazione, attribuendo alle aziende autoproduttrici una minore vocazione non profit. Si veda: M. Andreaus, *Le organizzazioni non governative. Profili aziendalistici e problematiche gestionali*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 25. Su un’analisi più dettagliata delle specificità caratterizzanti sotto un profilo concettuale le imprese sociali, si veda anche: A. Maticena, “Aspetti contabili e di reporting nelle Onlus”, in G. Barbetta, C. Schena (a cura di), *Regolazione e controllo sulle organizzazioni non profit*, Bologna, il Mulino, 2000, p. 108 e ss.

⁶ Si veda: A. Propersi, *Aziende non profit. I caratteri, la gestione e il controllo*, II ed., Milano, Etas, 2001, pp. 27-28.

tendono di avere una controprestazione commisurata al contributo effettuato;

- finalità diverse rispetto a quella di produrre beni o fornire servizi per generare un profitto; e
- assenza di definiti assetti proprietari che possano essere ceduti o trasferiti o che comportino il diritto a una distribuzione delle risorse a seguito di un'eventuale liquidazione⁷.

La definizione che forse coglie meglio delle altre gli aspetti caratterizzanti degli enti non profit è quella proposta da Salomon e Anheier⁸. Gli autori, dopo aver esaminato le possibili alternative⁹, pur riconoscendo che “each of these definitions has its merits and demerits”, ritengono che la migliore definizione possibile sia quella “strutturale-operativa”, focalizzata sugli aspetti strutturali e gestionali che contraddistinguono le organizzazioni del terzo settore¹⁰.

Salamon e Anheier individuano cinque elementi identificati come rappresentativi del settore:

- il riconoscimento e la regolamentazione delle realtà che ne fanno parte;
- la natura privatistica dell'ente;
- il divieto di distribuzione degli avanzi realizzati;
- l'indipendenza decisionale; e
- la presenza della componente volontaristica all'interno dell'organizzazione¹¹.

Tale definizione – che come sostengono gli autori ha il pregio di fornire una visione che contestualmente sia sintetica e adattabile agli sviluppi futuri – è quella orientativamente tenuta in considerazione nello sviluppo dei successivi paragrafi.

⁷ Si veda: AICPA, *Audit and Accounting Guide, Not-for-Profit Organizations*, 1999, par. 1.01; FASB, *Concepts Statement n. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, 1980, par. 3. Sui principi contabili statunitensi per le ANP, si veda A. Prencipe, “I principi contabili delle aziende non profit negli Stati Uniti d’America”, in M. Elefanti, *Aziende non profit. Principi contabili e struttura di bilancio*, Milano, Egea, 2000, pp. 59 e ss.

⁸ Si veda: L. M. Salamon, N. K. Anheier, *Defining the Nonprofit Sector. A Cross-National Analysis*, Manchester, Manchester University Press, 1997.

⁹ I ragionamenti di seguito esposti fanno riferimento al sistema classificatorio di Salamon e Anheier. Per ulteriori approfondimenti, si veda: L. M. Salamon, H. K. Anheier, “Toward a Common Definition”, in L. M. Salamon, H. K. Anheier, *Defining the Nonprofit Sector. A Cross-National Analysis*, cit., pp. 30 e ss.

¹⁰ L. M. Salamon, H. K. Anheier, “Toward a Common Definition”, cit., p. 30.

¹¹ Per un'applicazione della definizione di Salamon e Anheier alla realtà italiana, si veda: G. P. Barbetta, “The Nonprofit Sector in Italy: A Definition”, in G. P. Barbetta (a cura di), *The Nonprofit Sector in Italy*, Manchester, Manchester University Press, 1997, pp. 37 e ss.

2. Specificità della pianificazione strategica delle aziende non profit

La gestione delle ANP appare complessa: la finalità non lucrativa, da un lato obbliga a prevedere strumenti alternativi di valutazione dell'attività svolta, anche se, dall'altro, occorre considerare i principi di efficienza ed economicità cari alla tradizione aziendalistica.

In questa ottica si premettono alcune considerazioni in merito all'approccio utilizzato nonché alle metodologie adottate.

L'analisi gestionale è, anzitutto, sviluppata dal punto di vista dell'operatore interno; ciò nonostante, alcune informazioni sono utili per garantire l'*accountability* e la trasparenza della gestione anche ai lettori esterni¹² e pertanto divengono anche strumenti di comunicazione esterna¹³. Le ANP più attente a questi aspetti già comunicano sui propri siti internet o per mezzo delle informazioni incluse nei bilanci economici o sociali i principali dati di analisi gestionale.

Si osserva, inoltre, che la gestione delle ANP presenta affinità per talune problematiche con la gestione delle aziende *for profit*, in quanto i principi che governano la definizione della strategia e dell'operatività delle strutture aziendali possono essere considerati in molte circostanze generalmente applicabili. Ciò nonostante, la natura non lucrativa, la struttura degli organi di governo e i valori espressi dalle ANP, condizionano il processo gestionale e valutativo dell'attività svolta e richiedono considerazioni e soluzioni particolari.

In questo contesto, è bene rilevare che le considerazioni di seguito esposte sono ritenute valide per la generalità delle ANP, anche se la varietà delle missioni perseguite e l'eterogeneità dei campi di interesse richiederebbero ulteriori specifiche analisi.

La natura dell'attività svolta incide significativamente sui processi di pianificazione e controllo: in particolare, le ANP pure, prive di processi pro-

¹² Si veda: New Philantropy Capital, *Talking about Results*, 2010.

¹³ Si consideri che, nonostante il testo sia focalizzato essenzialmente sugli aspetti inerenti alla gestione, è stato notato che il sistema informativo delle ANP dovrebbe disporre di un sistema di comunicazione atto a fornire indicazioni esaurienti atte a garantire – oltre alla trasparenza gestionale, oggetto della presente sezione – anche la trasparenza amministrativa e la trasparenza istituzionale. La trasparenza amministrativa è perseguita tramite la comunicazione del rispetto delle disposizioni legali con particolare riferimento alle norme che concedono agevolazioni all'attività svolta; la trasparenza istituzionale riguarda la comunicazione delle informazioni concernenti l'effettivo perseguimento delle finalità sociali. Si veda: A. Maticena, M. Santi, "Il controllo di gestione nelle aziende non profit", in U. Bocchino, *Manuale di controllo di gestione*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2000, pp. 530-531.

duttivi, dovranno formulare considerazioni diverse rispetto alle ANP miste, in cui si svolgono contestualmente processi erogativi e processi produttivi.

Non è superfluo, inoltre, osservare che il giudizio sull'operato delle ANP si articola su un doppio livello di analisi: aziendalistico e sociale, che "obbliga" le ANP a prendere in considerazione – come rappresentato nella fig. 1 – anche gli effetti sociali non sempre considerati dalle imprese¹⁴.

Fig. 1 – Gli elementi di valutazione dell'operato delle ANP



Fonte: rielaborato da M. Grumo, "Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti", *Scuola di alta formazione. I Quaderni*, vol. 5, 2007, p. 15

Per quanto concerne l'impostazione del sistema di valutazione dell'attività prodotta, partendo dal paradigma di Anthony¹⁵, è possibile distinguere la gestione delle ANP in pianificazione e controllo.

In estremi sintesi e funzionalmente all'oggetto di indagine del presente lavoro, si può affermare che la pianificazione – quale attività decisionale propria dell'organo di vertice dell'azienda – concentra la propria attenzione sulla defi-

¹⁴ Si veda: P. Drucker, "What Is the Bottom Line When There Is No 'Bottom Line'", in *Managing Non-Profit Organization*, New York, HarperBusiness, 1982, p. 107; e G. Bruni, "Il bilancio di missione delle aziende non profit", *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, vol. 5/6, 1997, p. 240.

¹⁵ È opportuno, inoltre, premettere che non è considerata, ai nostri fini, l'altra assunzione chiave del modello consistente nell'impersonalità oggettiva, sulla base della quale si presume che i soggetti a cui sono impartite direttive dagli organi di vertice rispondano sempre in modo costante e omogeneo. Si veda: R. N. Anthony, *Sistemi di pianificazione e controllo: schemi di analisi*, Milano, Etas, 1967. Per un'analisi dell'evoluzione del modello di Anthony in ambiente perturbati, si veda: S. Pozzoli, "Il 'doppio ruolo' del controllo strategico", *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, vol. 1-2, 2004, pp. 19 e ss.

nizione delle strategie. Anthony sosteneva che la pianificazione (*strategic planning*) rappresenta “il processo di decisione sugli obiettivi dell’organizzazione, sui loro cambiamenti, sulle risorse da usare [...] e sulle politiche che debbono informare l’acquisizione, l’uso e l’assegnazione di tali risorse”¹⁶.

In questo contesto, la definizione della pianificazione strategica delle ANP deve tenere in considerazione principalmente il perseguimento di interessi pubblici¹⁷. L’attività strategica deve, in sostanza, essere orientata alla realizzazione di obiettivi ideali¹⁸ e la determinazione degli obiettivi economico-finanziari necessari per tale scopo è, seppur fondamentale, sempre strumentale a tale scopo.

Il processo di pianificazione strategica non deve essere continuo nel tempo e, quando efficace, modifica sostanzialmente l’attività aziendale. In questo senso, la pianificazione strategica non necessariamente coincide con la pianificazione di medio-lungo termine, in virtù del fatto che – soprattutto in periodi in cui l’economia non è stabile – la definizione della strategia può essere “costretta” a mutare nel breve periodo e anche la pianificazione strategica deve essere concepita in modo da poter reagire tempestivamente a tali cambiamenti¹⁹.

È vero che molte ANP – soprattutto quelle che operano tramite contributi pubblici – si sono trovate in tempi recenti a fronteggiare un periodo di contrazione dei proventi, ripensando il proprio modo di operare. Non è, tuttavia, possibile che un’ANP modifichi il proprio “orientamento strategico di fondo”, ossia il proprio modello comportamentale che deve orientare la visione dell’ente e a cui gli *stakeholder* fanno affidamento per il perseguimento dello scopo istituzionale²⁰.

Il controllo focalizza la propria attenzione sulla realizzazione della strategia. In questa ottica Anthony distingue ulteriormente tra controllo direzionale (*management control*), concepito come “il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse sono ottenute e usate efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell’organizzazione” e controllo operativo (*operational control*), inteso come “il processo che assicura che compiti specifici siano portati a termine in maniera efficace ed efficiente”.

¹⁶ Per le menzionate definizioni di “pianificazione strategica”, “controllo direzionale” e “controllo operativo”, si veda: R. N. Anthony, *Sistemi di pianificazione e controllo: schemi di analisi*, cit., p. 13.

¹⁷ Si veda: M. Allison, J. Kaye, *Pianificare il non profit*, Milano, McGraw-Hill, 1998, p. 6.

¹⁸ Si veda: G. Bronzetti, “Strumenti di programmazione e controllo nelle aziende non profit”, in Aa. Vv., *Scritti in onore di Sergio Terzani*, Milano, FrancoAngeli, 2010, p. 75.

¹⁹ Si veda: P. Bastia, *Sistemi di pianificazione e controllo*, Bologna, il Mulino, 2001, pp. 73 e ss.

²⁰ Si veda: V. Coda, *L’orientamento strategico dell’impresa*, Torino, Utet, 1988.