



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE
AZIENDE NON PROFIT**

**(THE MANAGEMENT CONTROL OF NON PROFIT
COMPANY)**

Relatore:

Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:

Ludovica Moretti

Anno Accademico 2018/2019

INDICE

Introduzione

1. ENTI NON PROFIT

1.1. Natura

1.2. Caratteristiche generali

1.3. L'evoluzione delle organizzazioni non profit

2. SISTEMI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO NELLE AZIENDE NON PROFIT

2.1. Caratteristiche del processo di pianificazione e controllo

2.2. Analisi di contesto: alcuni strumenti

2.3. Definizione di controller

3. LA MISURAZIONE DEI RISULTATI

3.1. Strumenti del controllo di gestione: il budget

3.2. Indicatori di risultato

3.3. Rilevazione di risultati: valutazioni dell'efficacia e dell'impatto socio-economico

4. CASO AZIENDALE: LEGA DEL FILO D'ORO

4.1. L'ente: Cenni introduttivi

4.2. Modello Balanced Scorecard

Conclusioni

INTRODUZIONE

Ho scelto di trattare l'argomento del controllo di gestione nelle aziende non profit per la mia tesi in quanto il controllo di gestione, ha differenza di come si possa pensare, trova applicazione anche nel mondo del non profit. Il non profit è un settore che merita molta di attenzione per la qualità dei servizi che gestisce in ambito sanitario, sociale e culturale, e per l'impiego di una pluralità di professioni ad alto livello di specializzazione e competenza.

Il mio impegno lavorativo presso un ente non profit, l'Associazione Sportiva "Centro Sportivo Palloni", presso cui lavoro dal 2017, ha orientato ulteriormente il mio interesse verso questa categoria di enti.

Nel primo capitolo si tratterà dell'ente non profit in generale. Nel secondo e nel terzo capitolo approfondiremo come si attua, a che cosa serve e come si sviluppa un sistema di pianificazione e controllo in un ente non profit.

Per concludere, nell'ultimo capitolo si analizzerà la "Lega del filo d'oro", un'associazione nata ad Osimo e presente in tutto il territorio nazionale da più di 50 anni e si analizzerà uno strumento innovativo simbolo del cambiamento del sistema del controllo di gestione, la balanced scorecard.

CAPITOLO 1

ENTI NON PROFIT

1.1. NATURA

Il settore non profit nasce in Italia affianco alla chiesa e agli enti di mutualità. Il non profit in un primo momento ha quindi adottato gli strumenti tipici delle aziende tradizionali, ora invece, considerato l'aumentare dell'importanza di tale realtà, sono state create anche alcune norme ad hoc.

Per aziende non profit (ANP) si intendono quelle aziende a soggetto giuridico privato volte a perseguire un coincidente fine/obiettivo di natura sociale in presenza di un triplice vincolo: solidaristico, economico-finanziario e patrimoniale.

Si tratta di aziende esercenti (Matacena e Santi, 2000):

- attività produttive aventi come utenti soggetti, molto spesso, “istituzionalmente” deboli;
- attività svolte anche grazie al concorso finanziario della società civile e dello Stato;
- attività in buona parte collegabili a quelle poste in essere dallo Stato sociale.

La mission del non profit è rappresentata dalla creazione di un'utilità collettiva, obiettivo che genera nuovi comportamenti imprenditoriali e gestionali rispetto alle aziende for profit, nello specifico cambia: il prodotto, il processo attraverso cui i servizi/beni vengono prodotti e la finalizzazione metaeconomica. Essa si persegue attraverso un assetto interno di potere di tipo democratico e un sistema di

comunicazione intra ed extra-aziendale caratterizzato dall'accountability e disclosure, capace sia di permettere il controllo degli esiti dell'affare sociale a tutti i terzi coinvolti, direttamente e indirettamente, sia il livello di efficienza gestionale espressa dal management aziendale. Quest'ultimo sistema è capace di garantire: trasparenza gestionale, trasparenza amministrativa e trasparenza istituzionale.

La differenza tra organizzazioni non profit e for profit si fonda sulle "predisposizioni" con cui le risorse monetarie e finanziarie vengono impiegate e fatte fruttare.

La variabile motivazionale riveste un ruolo fondamentale, in quanto un'organizzazione non profit si prefigge lo scopo di operare nell'ambito di una efficienza sociale e non di una efficienza economica, che viene limitata solamente ad un concetto necessario per garantire la sostenibilità dell'organizzazione.

1.2. CARATTERISTICHE GENERALI

La classificazione degli enti non profit non risulta affatto semplice in quanto non esiste una descrizione precisa di come debba essere un ente di questo tipo.

Si possono distinguere gli enti non profit tipici, con forme simili (ONLUS), e gli enti non profit atipici, che non rispecchiano gli schemi già esistenti. Una distinzione maggiormente utilizzata, differenzia gli enti in base alla tipologia operativa

(Guzzo, 2010):

- enti di erogazione (ad esempio le fondazioni e organizzazioni di volontariato);

- enti di consumo (ad esempio le cooperative sociali);
- enti di produzione (ad esempio le associazioni).

Tutti e tre hanno in comune la soddisfazione dei bisogni degli individui e della collettività, facendo sempre attenzione a mantenere l'equilibrio economico al fine di garantire la propria sopravvivenza. L'elemento distintivo è dato però dal tipo di ciclo di gestione dell'attività aziendale.

L'ente di erogazione ha l'obiettivo di soddisfare direttamente i bisogni degli individui, infatti l'erogazione consiste nel distribuire direttamente al consumatore finale i beni senza che questo passaggio comporti ovviamente uno scambio economico. Esse sono interessate a soddisfare i bisogni di determinati soggetti in quantità e qualità rispondenti ad esigenze e gusti degli stessi, attraverso la distribuzione gratuita dei beni e servizi (soddisfacimento per via diretta).

Le attività di erogazione terminano attraverso il disinvestimento dal quale però, a differenza degli enti di produzione, non ricevono risorse per riprendere il processo; questo ci fa capire che tali organizzazioni sono dipendenti da enti terzi, i quali forniscono risorse per riprendere il ciclo economico. Le aziende di erogazione pure peraltro sono molto rare.

L'ente di consumo invece si caratterizza per i soggetti che vi prendono parte, i quali hanno in comune il soddisfacimento del bisogno attraverso il consumo di beni o servizi senza dare un compenso; anche questo tipo di organizzazione nella sua

accezione pura è sicuramente rara, mentre invece esistono delle formule ibride molto diffuse.

Gli *enti di produzione* procedono a soddisfare il bisogno in via indiretta generando dei prodotti o servizi da mettere sul mercato al fine di ottenere un corrispettivo. Il risultato economico ottenuto dal mercato viene impiegato per riprendere il processo produttivo e per il mantenimento dei beni di proprietà dell'organizzazione. Spesso tali tipologie possono creare anche degli ibridi, che sono definiti "enti composti" in quanto mettono in atto una serie di processi complessi di acquisizione del reddito, consumo e produzione sempre mantenendo però l'attenzione alla soddisfazione dei bisogni della collettività.

Un altro tipo di classificazione dei vari soggetti del non profit molto usata si basa invece sulla loro natura giuridica (Guzzo, 2010):

- Associazioni riconosciute (forma giuridica più importante in Italia)
- Associazioni non riconosciute
- Comitati
- Organizzazioni di volontariato
- Cooperative
- Fondazioni
- Organizzazioni non governative (ONG)
- Imprese Sociali

In generale le aziende non profit si caratterizzano per l'assenza di un indicatore sintetico: il reddito d'esercizio. Questo non significa che le aziende non profit non producano utilità ma è necessario creare degli indicatori ad hoc per misurarla, diversi da quelli utilizzati dalle aziende for profit.

Le organizzazioni non profit reperiscono risorse monetarie sia mediante la cessione di beni e servizi per l'ottenimento di un corrispettivo monetario, sia mediante altre fonti di carattere benefico e che non prevedono un corrispettivo quali le donazioni o le quote sociali. Quindi, non vi è una generazione di surplus di risorse finalizzato alla remunerazione di coloro che hanno inserito risorse nell'organizzazione. Se tali aziende dovessero produrre un utile, questo andrebbe ridestinato alle attività dell'organizzazione, la quale lo investirebbe per migliorarsi e per offrire ancora più benefici alla collettività. Quindi non è divisibile tra i membri dell'organizzazione. Il reddito monetario, quindi, non è una giusta valorizzazione della ricchezza prodotta, infatti tali organizzazioni non hanno questa finalità (produrre utile) ma svolgono attività che non hanno un profitto e che la Pubblica Amministrazione non svolge oppure delega loro. Nelle organizzazioni non profit infatti vi è un transito di elementi economici tra individui che hanno la finalità di aiutare altre persone, le quali hanno bisogno delle attività dell'organizzazione.

1.3. L'EVOLUZIONE DELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT

Negli anni è cambiato il modo di percepire e definire il non profit; secondo l'istituzione gli enti non profit sono orientati a razionalità sociali di soddisfazione dell'interesse di particolari categorie di utenti/consumatori finali o della collettività in generale. La fondamentale finalità sociale fa in modo che le aziende indagate provvedano alla soddisfazione dell'interesse degli utenti ultimi attraverso la produzione non solo di beni e servizi aventi un valore economico ma anche di *benefici sociali* di difficile valutazione perché esprimono il risparmio del sacrificio sociale che sopporterebbe la collettività ove tali aziende non operassero. Per tali motivi, la definizione delle aziende non profit deve giustamente fondarsi sul loro peculiare *posizionamento amministrativo*, sintesi di massa di tutte le caratterizzazioni, il quale è sbilanciato verso posizioni relative di soddisfazione di aspettative prevalentemente sociali o interessi generali (Guzzo, 2010).

Si ritiene che è proprio la particolare posizione delle aziende non profit a ritardarne l'autonomia concettualizzata rispetto alle altre aziende. Per tali motivi si può interpretare la distinzione delle aziende considerate secondo che la mission sia la promozione o la tutela dei diritti, la riallocazione di risorse o la produzione di servizi socialmente utili lasciata nel vuoto da stato e mercato (Matacena, 1999).

Il perseguimento primario di produzione di benefici sociali a favore di determinate categorie di utenti finali o della collettività in generale fa sì che il posizionamento dell'amministrazione complessiva delle aziende indagate debba essere studiato per

l'efficacia finale o istituzionale dell'attività, in termini prevalentemente qualitativi di "progresso" e "regresso", mentre per l'economicità in senso stretto dell'attività medesima, in termini solo strumentali quantitativi di incremento e decremento.

Il posizionamento complessivo consta di almeno due livelli complementari:

- 1) economico - sociale o non economico
- 2) economico, tradizionale espresso dai sistemi di equilibri aziendali.

In conclusione, grazie alle definizioni e classificazioni declinate, le aziende non profit si possono convenzionalmente definire come amministrazioni volontariamente costituite e liberamente rette, le quali compongono la specifica attività di trasformazione di valori intrinseci umani in valori estrinseci economici di possibile attuazione e a rilevante valenza sociale in capo a soggetti che svolgono varie combinazioni distintive-integrative di funzioni di governo aziendale e di godimento economico (Guzzo, 2010).

CAPITOLO 2

SISTEMI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO NELLE AZIENDE NON PROFIT

2.1. CARATTERISTICHE DEL PROCESSO DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

L'analisi gestionale nelle ANP è sviluppata dal punto di vista dell'operatore interno; ma nonostante ciò alcune informazioni sono utili per garantire l'*accountability* e la trasparenza della gestione anche ai lettori esterni.

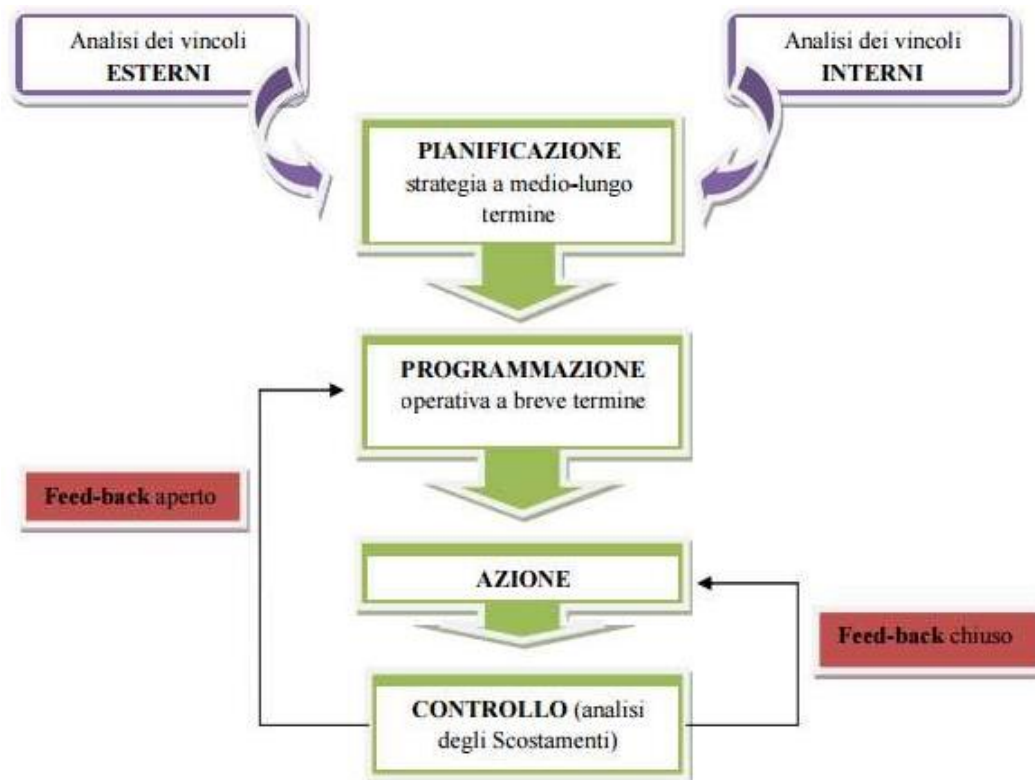
La natura non lucrativa, la struttura degli organi di governo e i valori espressi dalle ANP condizionano il processo gestionale e valutativo dell'attività svolta e richiedono considerazioni e soluzioni particolari. La natura dell'attività svolta incide significativamente sui processi di pianificazione e controllo, in particolare: le ANP pure, prive di processi produttivi, dovranno formulare considerazioni diverse rispetto alle ANP miste, in cui si svolgono contestualmente processi erogativi e processi produttivi. Inoltre, osserviamo 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 anche gli effetti sociali non sempre considerati dalle imprese (Pozzoli e Manetti, 2011).

Per quanto riguarda l'impostazione del sistema di valutazione dell'attività prodotta, partendo dal paradigma di Anthony, è possibile distinguere la gestione delle ANP in pianificazione e controllo. Anthony sosteneva che nelle imprese esistono sistemi

di pianificazione, programmazione e controllo nati per facilitare l'attività di pianificazione, programmazione e controllo; infatti sviluppa un modello piramidale e gerarchico, pragmatico e di particolare adattabilità alle organizzazioni. Tale modello prevedeva (Pozzoli e Manetti, 2011):

1. Sistema di pianificazione strategica: attività attraverso la quale vengono definiti gli obiettivi di lungo termine dell'azienda, vengono formati i contenuti della strategia e le scelte di implementazione della stessa.
2. Sistema di controllo direzionale: processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento dei fini dell'organizzazione.
3. Sistema di controllo operativo: processo che assicura che i compiti specifici siano portati a termine in maniera efficiente ed efficace. Tale sistema può essere svolto da chiunque in azienda e riguarda transazioni singole o compiti individuali per cui possono essere stabilite procedure e regole logiche la cui applicazione è, in genere, automatica.

Figura 2.1.1.: *Processo di controllo di gestione*



Fonte: elaborazione propria

In generale, si può definire il controllo di gestione come un insieme di operazioni che avvalendosi dei dati contabili rivela se la gestione stia portando al conseguimento degli obiettivi strategici con l'utilizzo efficiente ed efficace delle risorse.

L'analisi del processo di controllo inizia dallo studio dei vincoli esterni ed interni dell'azienda (si veda figura 2.1.1). Tra i *vincoli esterni* possiamo elencare: configurazione del mercato; situazione del mercato del lavoro, dei capitali, del personale, delle tecnologie; le quote di mercato e le politiche commerciali. I *vincoli*

interni sono: reperibilità dei fattori produttivi; esistenza di tecnologie adeguate; assenza di mezzi finanziari adeguati; rapporti fra i soggetti dell'impresa e personale competente. Con il supporto del sistema informativo questi dati devono essere elaborati e devono permettere di prendere le decisioni per raggiungere i fini aziendali.

La *pianificazione aziendale* ha lo scopo di elaborare scelte a medio lungo periodo aventi ad oggetto la dimensione aziendale, la catena di produzione, la rete della distribuzione e l'immagine aziendale ma tutti elementi che non sono sicuramente modificabili nel breve periodo. Essa viene poi trasformata in *programma operativo* che consente di raggiungere gli obiettivi e il livello di sviluppo e redditività previsto dalla pianificazione.

In questa fase si vanno a nominare anche i responsabili dei vari centri di responsabilità e a risolvere i problemi della gestione corrente.

Dopo di che, in base al fatto che i soggetti componenti dell'impresa o dell'ente non profit devono operare in modo concreto seguendo i programmi stabiliti, è possibile procedere alla fase di controllo, applicabile ai diversi sistemi di analisi dello scostamento, feed-forward e feed-back. La differenza sta nelle tempistiche di analisi dei dati e nella qualità dei dati che il decisore ha a disposizione.

Nel caso dell'analisi feed-forward i dati sono di massima e il decisore li ha a disposizione prima che il risultato sia conseguito; nel caso invece del feed-back, i

risultati sono molto precisi in quanto vengono messi a disposizione al termine del processo quando il risultato è già stato ottenuto.

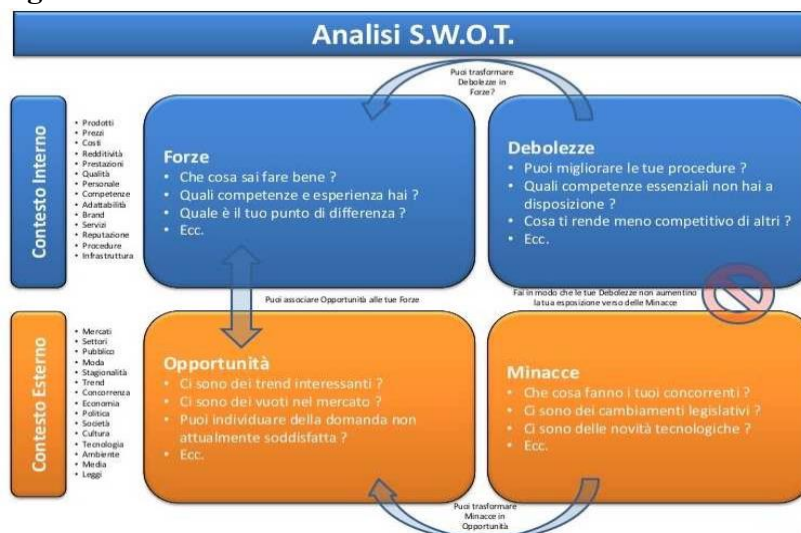
2.2. ANALISI DI CONTESTO: ALCUNI STRUMENTI

In questa parte andiamo ad analizzare la gamma di strumenti che il controller utilizza per raccogliere i dati, elaborarli e fornirli a coloro che devono compiere le scelte aziendali. Il primo strumento, nonché il più conosciuto nel controllo di gestione, è il bilancio d'esercizio, dal quale possiamo comprendere lo stato di salute e i risultati ottenuti. All'interno del bilancio d'esercizio, regolamentato dai principi di redazione dal codice civile, si trovano una grande quantità di dati che vengono spesso rielaborati per renderli più facilmente leggibili e per ottenere le informazioni necessarie alle scelte aziendali. Attraverso l'analisi degli indici di bilancio, possiamo capire l'impatto sull'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale delle decisioni aziendali. Il sistema di programmazione e controllo ha il compito di rielaborare i dati del bilancio d'esercizio e, considerando gli obiettivi e le strategie definite dal controllo strategico, si focalizza sul come procedere per raggiungerli attraverso la strategia messa in atto dal soggetto economico. Il sistema di programmazione e controllo è un'attività sistematica e che si concentra sul breve periodo; tale attività è composta da quattro fasi (Pozzoli e Manetti, 2011):

- *programmazione*, il manager definisce i programmi e gli obiettivi, le entrate e le uscite. Affinché la programmazione sia *efficace* l'azienda deve tenere in

considerazione tutte le aspettative e gli obiettivi degli stakeholders. Per riuscire a raccogliere le esigenze degli stakeholders è necessaria un'attenta analisi del contesto aziendale attraverso la **SWOT analysis**. La SWOT analysis è un modello di analisi che permette di distinguere le competenze distintive dell'organizzazione ed i suoi fattori chiave di successo, al fine di focalizzare l'attenzione su quegli elementi che possono incidere sul conseguimento degli obiettivi dell'azienda (Bellagamba e Silvestrelli, 2017).

Figura 2.2.2.: Analisi SWOT



Fonte: www.slideshare.net/AndreaComastri/swot-analysis-20433441

- *formazione del budget*, cioè la creazione di un report, di durata di solito annuale, nel quale sono indicati gli obiettivi a breve termine e come devono essere raggiunti. Il budget sarà oggetto di un successivo approfondimento.
- *gestione e misurazione*, in questa fase si raccolgono dei dati associati alle operazioni svolte all'interno dell'azienda. L'amministrazione, attraverso l'uso

della contabilità generale e analitica, elabora i dati derivanti dall'attività di gestione e li inserisce in report, solitamente grazie a dei programmi informatici di contabilità, che poi serviranno per creare il bilancio d'esercizio.

- *reporting e valutazione*, i dati quantitativi e tutte le informazioni raccolte nell'arco temporale vengono rielaborati e riportati in appositi documenti affinché possano essere utilizzati da coloro che fanno parte dell'azienda. Una volta realizzati questi report è necessario mettere a confronto i dati effettivi con i dati previsti e i dati effettivi presenti con quelli passati, in modo da valutare le performance aziendali, l'andamento della gestione e i risultati raggiunti dai singoli programmi. Nel caso di rilevazioni non soddisfacenti il management intraprenderà un processo di revisione e miglioramento delle fasi di gestione.

Figura 2.2.1: *Processo di controllo di gestione*



Fonte: it.wikibooks.org/wiki/Impresa_sociale_di_comunit%C3%A0/Controllo_di_gestione

2.3. DEFINIZIONE DI CONTROLLER

Il controller è un ruolo composito decisivo e “fisiologico” affinché il sistema possa funzionare e dispiegare completamente i propri effetti. Se esiste un sistema di controller, esiste un controller (Chiucchi, Marasca e Marchi, 2018).

I compiti del controller sono:

- progettare, implementare e integrare nel tempo la struttura informativa e organizzativa per il controllo di gestione perché si occupa di tutto il sistema;
- garantire la coerenza della struttura organizzativa del controllo;
- è responsabile del sistema di controllo in fase di funzionamento, controlla il funzionamento nei tempi e nei modi stabiliti.

Il controller può essere definito come “architetto ed educatore” in quanto:

- ha elevate competenze professionali;
- ha conoscenze approfondite dei processi operativi e manageriali aziendali;
- ha spiccate capacità relazionali.

Sotto il profilo organizzativo il controllo di gestione si può trovare:

- all'intero della funzione amministrativa;
- al livello della funzione amministrativa;
- in staff alla direzione generale.

Figura 2.3.1.: Organigramma aziendale



Fonte: elaborazione propria

CAPITOLO 3

LA MISURAZIONE DEI RISULTATI

3.1. STRUMENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE: IL BUDGET

Il controllo di gestione è concepibile come l'insieme degli strumenti, metodologie e meccanismi operativi capaci di dirigere l'azienda in modo efficiente ed efficace verso gli obiettivi correlati e in evoluzione. Il budget è lo strumento fondamentale che permette all'organizzazione di trasmettere ai propri componenti la strategia e gli obiettivi che il vertice ha stabilito per il futuro. Il budget ha il compito di analizzare le strategie, le azioni, le conseguenze di quanto messo in atto dalla gestione dell'attività dal punto di vista finanziario; analizza quindi le risorse finanziarie necessarie per raggiungere gli obiettivi prestabiliti. Tutti gli imprenditori e gli enti non profit effettuano questa attività per garantire una gestione sostenibile. Esso viene utilizzato come (Garrison e Noreen, 2008):

- uno strumento di comunicazione aziendale a tutti gli stakeholders;
- un'occasione per ragionare sul futuro ed effettuare una pianificazione;
- un mezzo per assegnare le risorse ai vari centri di responsabilità;
- uno strumento di coordinamento dell'intera organizzazione per raggiungere gli obiettivi aziendali;
- il mezzo per definire i parametri obiettivo necessari per il processo di controllo;
- un'occasione per individuare i "colli di bottiglia" presenti all'interno dell'organizzazione.

I soggetti interessati al processo di budget sono tutti i responsabili dei centri decisionali e quindi coloro che hanno facoltà di gestione delle variabili critiche; pertanto il budget deve essere condiviso con tutte le aree aziendali. Il budget tendenzialmente viene redatto per un arco temporale di un anno, in quanto previsioni a più lunga scadenza risulterebbero inattendibili. Tale strumento non è unico, ma è composto da un insieme di budget che formano il cosiddetto *master budget*. Da qui ha origine il budget generale composto da tre principali documenti:

- *il budget economico*: è un conto economico di previsione;
- *il budget investimenti*: è una rappresentazione delle immobilizzazioni a valori di budget;
- *il budget finanziario*: un rendiconto finanziario a valori previsionali, esso è molto importante anche nel non profit, perché soprattutto in realtà che lavorano in convenzione con lo Stato prevedere la disponibilità finanziaria risulta fondamentale per garantire l'equilibrio dell'ente, che nella maggior parte dei casi non può beneficiare di altre entrate se non derivanti dal ricorso a costosi finanziamenti esterni.

Questi tre documenti sono fondamentali per ogni organizzazione più o meno strutturata e sono lo strumento per gestire la delega e il sistema del controllo di gestione.

Inoltre, il budget si divide per aree e funzioni aziendali, alle quali vengono assegnati determinati obiettivi specifici, risorse e strategie per raggiungerli; esso può essere redatto in tre modi (Chiucchi, Marasca e Marchi, 2018):

1. *Budget basato su trend storici*: il budget viene costruito prendendo come riferimento i consuntivi storici degli anni precedenti e variandoli in base alle nuove scelte e correzioni rispetto al precedente;
2. *Budget a costi standard*: si determinano degli standard per ogni unità e in base alle variazioni programmate si fa variare il dato seguendo il valore standard assegnato. Esso è estremamente impegnativo perché richiede di definire i costi standard dell'attività;
3. *Zero based budgeting*, tecnica più evoluta ma ormai superata, è una modalità di costruzione del budget molto laboriosa, perché oltre ad analizzare gli scostamenti dalla nuova attività si vanno anche ad analizzare le scelte precedenti. Ogni anno nella costruzione del budget si riparte quindi da zero; questo porta a verificare l'operato di ogni singola area valutando se conviene tenerla internamente o conviene esternalizzarla, una volta fatta questa analisi si va a redire il budget dell'esercizio successivo. Questi si vanno a ridurre gli "sprechi" che altrimenti ci si trascinerebbe dalla gestione precedente.

Nelle aziende non profit il bilancio preventivo mantiene solitamente una finalità interna ma può avere anche una rilevanza esterna nel momento in cui tali aziende decidono di rendere noti i propri obiettivi. Il budget preventivo infatti deve essere

coordinato con il rendiconto, o meglio deve essere coerente con la modalità di rilevazione, valutazione ed esposizione di rendiconto.

I sistemi di rilevazione individuabili per la definizione del budget e del bilancio di previsione sono essenzialmente identificabili con le tecniche per la predisposizione degli schemi rendicontativi.

Il budget delle ANP di minori dimensioni mono-attività potrebbe essere solitamente riferito a tutta l'attività organizzativa, in quanto solitamente le persone coinvolte non sono molte e le complessità gestionale limitata. Il bilancio preventivo diviene obbligatorio per la direzione dell'ente, esso ha una finalità interna ma può avere una rilevanza anche esterna nel momento in cui l'ANP intendano rendere noti i propri obiettivi (economico-finanziari e sociali) o nel momento in cui i risultati ottenuti siano comparati a quelli programmati. Inoltre, i bilanci previsionali, se correttamente redatti e utilizzati, possono rappresentare un elemento di riflessione per il governo della struttura e stimolare una gestione democratica e multistakeholder dell'organizzazione (Pozzoli e Manetti, 2011).

3.2. INDICATORI DI RISULTATO

L'indicatore è quell'elemento di tipo quantitativo o qualitativo capace di esprimere una dimensione del fenomeno oggetto d'indagine; talvolta però non è sufficiente un solo indicatore per rappresentare l'oggetto d'indagine, quindi si preferisce

ricorrere ad un insieme di indicatori che possano accogliere più aspetti di un singolo fenomeno: tale operazione si definisce reporting.

Gli *indicatori di risultato* rappresentano misurazioni non finanziarie dei benefici prodotti dall'ANP.

Ogni organizzazione stabilisce degli indicatori in base alla propria natura e alla propria attività e possono essere individuati in due livelli (Matacena e Santi, 2000):

- 1) indicatori facili da determinare e utilizzabili per il controllo di gestione;
- 2) indicatori che richiedono apposite analisi e non sono immediatamente disponibili; la loro determinazione richiede il sostenimento di costi non giustificati.

Si possono trovare indicatori di:

- *input*: sono indicatori che misurano i fattori produttivi impiegati nella gestione aziendale. Possono essere espressi in modo monetario facendo riferimento al costo di acquisizione dei fattori produttivi, oppure in forma quantitativa. Sono di facile rilevazione e per questo vengono utilizzati molto anche nel non profit e spesso vengono rilevati questi indicatori anche per misurare l'output, creando un parametro di conversione.
- *processo produttivo*: questi indicatori si riferiscono all'attività effettiva dell'organizzazione e si concentrano sulle modalità seguite per l'ottenimento dei beni o servizi aziendali a prescindere dal fatto che permettano di raggiungere gli obiettivi aziendali. Con questi indicatori vengono misurati i volumi di

attività svolta, i tempi impiegati per realizzare il processo oggetto d'analisi, le modalità di distribuzione dei prodotti. Nel non profit, dove le attività sono eterogenee, diventa difficile comparare gli indicatori riferiti a diverse organizzazioni.

- *output*: si riferiscono a beni e servizi ottenuti con il processo produttivo. La misurazione dell'output risulta semplice in quanto viene quantificata in modo monetario attraverso i ricavi di vendita e in modo quantitativo attraverso le unità vendute. Non facilmente calcolabili negli enti non profit perché nella maggior parte dei casi il prezzo corrisposto per il servizio reso può essere nullo oppure puramente simbolico, e quindi si riesce ad ottenere solo la misura quantitativa del risultato. Si possono calcolare però altri standard qualitativi degli output quali: la soddisfazione del cliente, la tempestività, l'accuratezza delle informazioni; ovviamente tali indicatori sono meno omogenei e presentano un elemento di soggettività che fa sì che non siano facilmente confrontabili con altre realtà.
- *outcome*: misura l'incremento dello stato di benessere dell'utente che risulta per effetto della prestazione aziendale. Questo indicatore è molto utile nel non profit, anche se talvolta gli obiettivi degli enti non profit hanno orizzonti temporali medio lunghi che richiedono pertanto di calcolare degli indicatori di outcome intermedi, ossia misurati solamente per un periodo definito di tempo.

Per individuare gli strumenti più adatti per guidare e misurare la performance delle ANP bisogna preliminarmente definire l'oggetto della misurazione:

- *efficacia*, cioè la capacità di raggiungere gli obiettivi programmati. Essa può essere concettualmente interpretata come efficacia gestionale o interna per misurare il funzionamento dei processi aziendali, o come efficacia sociale o esterna per misurare l'impatto dei risultati sulla collettività di riferimento cioè l'identificazione e raggiungimento dei bisogni sociali dei propri stakeholder. Essa può essere identificata per mezzo del rapporto tra risultati/obiettivi.
- *efficienza*, utilizzata per valutare le modalità con cui sono state utilizzate le risorse disponibili, cioè il rapporto tra input e output realizzati. La determinazione dei livelli di efficienza rappresenta un significativo indicatore se questi vengono comparati nel corso del tempo: si avrà un incremento di efficienza se a parità di input si produce maggiore quantità di output o si produce la stessa quantità di output con minore quantità di input, in caso contrario si avrà un decremento.
- *economicità*, esamina l'esistenza e il permanere dell'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario, che consente all'ANP di porre in essere le condizioni operative necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali.

Possiamo riassumere tali oggetti con i seguenti indici:

- indicatori di efficacia (gestionale e sociale)
- indicatori di efficienza

- indicatori di economicità

Inoltre, si sta diffondendo sempre di più l'utilizzo del rating nelle aziende non profit, per dare un giudizio alla rendicontazione e al funzionamento delle stesse, al fine di individuare nel potenziale donatore il proprio principale destinatario (Pozzoli e Manetti, 2011).

3.3. RILEVAZIONE DI RISULTATI: VALUTAZIONI DELL'EFFICACIA E DELL'IMPATTO SOCIO-ECONOMICO

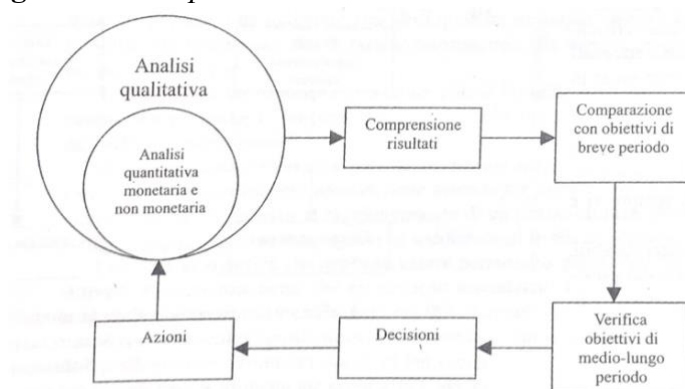
La valutazione della performance delle ANP ha una lettura multidimensionale, dovendo considerare sia la gestione economico-finanziaria delle risorse che l'impatto sociale dell'attività svolta. Entrambe queste prospettive dimensionali sono essenziali per la continuazione dell'attività aziendale e per una corretta gestione. Un'ANP che presenta buoni risultati economico-finanziari, ma scarsi risultati sociali non persegue correttamente il proprio fine istituzionale, mentre un'ANP che ha forte impatto sociale sulla collettività di riferimento con una gestione non "aziendalistica" dell'organizzazione non soddisfa le condizioni necessarie per consolidare la propria attività nel medio-lungo termine. Talvolta è possibile definire una relazione tra la prospettiva gestionale aziendale e l'esame delle performance sociali. L'analisi economico-finanziaria supporta le scelte decisionali e individua contestualmente gli obiettivi sociali. Una corretta interpretazione della situazione aziendale costituisce la premessa per

l'individuazione degli obiettivi aziendali e sociali in ottica previsionale (Pozzoli e Manetti, 2011)

Inoltre, la verifica di un corretto perseguimento dei risultati predeterminati deve essere articolata su una base di duplice analisi:

- verifica degli obiettivi di breve periodo, principalmente per mezzo dell'analisi scostamenti;
- esame del corretto perseguimento degli obiettivi strategici di medio-lungo periodo.

Figura 3.3.1: *Il processo decisionale nelle ANP*



Fonte: Pozzoli e Manetti, 2011, pag.24

Negli ultimi anni per valutare l'efficacia delle ANP e per comunicare, sia internamente che esternamente, le performance raggiunte e l'impatto generato sul territorio si è sviluppata una gamma piuttosto eterogenea di strumenti.

In particolare, nel caso di ricevimento di significativi contributi pubblici e privati, sono stati adottati in diversa misura alcuni modelli, utilizzati per dimostrare l'utilità

delle ANP, quali: il *benchmarking*, i sistemi e le certificazioni di qualità, gli indicatori di outcome e il bilancio sociale.

La teoria organizzativa ha elaborato una moltitudine di modelli per valutare le performance delle ANP, alcuni dei quali (Pozzoli e Manetti, 2011):

- La *purposive-rational model*, segue un approccio deduttivo per il quale gli obiettivi prefissati dal management costituiscono la misura di confronto con i risultati raggiunti e il parametro principale per la valutazione dell'efficacia.
- Il *system resource model (SRM)* si concentra sul ruolo dei fattori esterni nello sviluppo di criteri di efficacia, enfatizzando la relazione fra organizzazione e il suo ambiente; l'efficacia deve essere misurata in relazione alle risorse disponibili, secondo un concetto di efficacia relativa.
- Il *participant satisfaction model (PSM)* è utilizzato per valutare l'efficacia aziendale ed è connesso alla capacità di stabilire solide relazioni di partnership con attori esterni strategici per l'organizzazione.
- Il *Multidimensional Integrated Model of Nonprofit Organizational Effectiveness (MIMNOE)*, utilizzato per valutare l'efficacia organizzativa, prevede la considerazione di due distinte dimensioni: l'efficacia manageriale e l'efficacia dei programmi.

Le ANP con obiettivi strategici ben definiti e una programmazione delle attività consolidata possono basarsi sul *purposive-rational model* per valutare l'efficacia organizzativa. Al contrario, aziende con obiettivi mutevoli, legati al contesto

ambientale nel quale operano quotidianamente, possono utilizzare altri fattori quali l'abilità di attrarre risorse (SRM) o la capacità di soddisfare i propri *stakeholder* (PSM).

Il percorso logico di tipo *top down*, seguito dall'analisi di impatto, assume che i fini e gli obiettivi siano dati, o siano presenti in qualche documento programmatico o nelle convenzioni stipulate fra pubblica amministrazione e ANP.

Il valutatore si limita a verificare il grado di discrepanza fra fini e obiettivi e servizi generati (output) ed effetti susseguenti (outcome), cercando di comprendere il grado di incidenza dell'intervento sul problema del fenomeno che si intendeva modificare.

La valutazione di tipo quantitativo è basata sull'ipotesi che esista un nesso casuale e lineare fra lo stato di un problema, il trattamento previsto attraverso il programma e gli *outcome* rilevanti e misurati.

A seconda del tipo di ANP considerata vi sono delle limitazioni per quanto riguarda l'applicazione di alcuni modelli e strumenti.

Ebrahim e Rangan sottolineano la necessità di individuare preventivamente la tipologia degli obiettivi perseguiti per verificare l'utilità e la fattibilità di strumenti di valutazione degli effetti prodotti (Manetti, 2011). Tali autori sviluppano un modello matriciale a due variabili, strategia perseguita e teoria del cambiamento, all'interno della quale distinguono quattro quadranti:

- Risultati nicchia, con obiettivi circoscritti perseguiti attraverso specifici interventi, caratterizzati da chiare relazioni di causa-effetto con il tipo di problema che si vuole risolvere
- Risultati integrati, basati su cambiamento focalizzato e su una strategia complessa.
- Risultati istituzionali, ovvero servizi che comportano un cambiamento sociale composito e articolato fra i destinatari, utilizzando strategie focalizzate.
- Risultati sistemici, non chiaramente identificabili o immediatamente individuabili e per i quali il tipo di strategia perseguita è necessariamente complessa e articolata in molteplici forme di intervento.

Inoltre, l'aumento delle iniziative volte a progettare e implementare strumenti di misurazione qualitativo-monetari, finalizzati a determinare in termini monetari l'*output sociale ed economico*, nonché l'impatto generato da qualsiasi tipo di organizzazione, ha sviluppato un modello chiamato *Blended Value Accounting (BVA)*. La BVA ha tentato di valutare in maniera coerente e razionale prestazioni delle organizzazioni fungendo al contempo da strumento di controllo interno dei risultati e da meccanismo di comunicazione con gli stakeholder per considerare il patrimonio di consensi delle ANP.

La *Social Return on Investment (SROI) analysis*, altro indicatore per la valutazione dell'impatto, serve a misurare il valore economico e sociale generato da una ANP o da un'impresa sul territorio di concreta operatività per ottenere una

quantificazione razionale, seppur non oggettiva, dell'impatto generato (Pozzoli e Manetti, 2011).

Tramite questo processo di analisi troviamo un indice in termini economico-sociali per ogni unità di moneta investita nel progetto e/o nell'organizzazione nel suo complesso.

CAPITOLO 4

CASO AZIENDALE: LEGA DEL FILO D'ORO¹

4.1. L'ENTE: CENNI INTRODUTTIVI

La lega del filo d'oro nasce nel 1964 quando Sabina Santilli, sordocieca dall'infanzia, grazie all'aiuto di un gruppo di volontari, fonda ad Osimo la Lega del Filo d'Oro. Iniziano le prime attività dell'Associazione, il cui nome è un riferimento al "filo prezioso che unisce le persone sordocieche con il mondo esterno". Nello stesso anno nasce, ad Osimo, il primo nucleo dell'Istituto per bambini sordociechi. L'espansione territoriale si avvia nel 1987 tramite l'apertura di una nuova sede a Milano, poi a Roma, Napoli, Ruvo di Puglia, Modena, Lesmo, Termini Imerese, Molfetta e Padova allo scopo di offrire assistenza di base alle persone sordocieche e alle loro famiglie e gestire i rapporti con il territorio. Nel 1998 tale associazione viene riconosciuta dallo Stato come ONLUS (Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale). Nel 2014 l'Associazione festeggia il suo 50° Anniversario e oggi sono tutt'ora attivi in tutto il territorio.

La mission dell'associazione è quella di “assistere, educare, riabilitare e reinserire nella famiglia e nella società le persone sordocieche e pluriminorate psicosensoriali”, un impegno costante che ha come finalità il miglioramento della

¹ Chiucchi M.S. e Marasca S. (2008), La BSC come promotore del cambiamento del sistema di controllo di gestione: il caso della Lega del Filo d'oro, in Finanza Marketing e produzione, marzo

qualità della vita delle persone sordocieche e pluriminorate psicosensoriali, attuato attraverso:

- la creazione di strutture specializzate;
- la formazione di operatori qualificati;
- lo svolgimento di attività di ricerca e sperimentazione nel campo della sordocecità e della pluriminorazione psicosensoriale;
- la promozione di rapporti con enti, istituti, università italiane e straniere;
- la sensibilizzazione degli organismi competenti e dell'opinione pubblica nei confronti di questo tipo di disabilità.

La struttura della Lega del Filo d'Oro è una struttura complessa, conta circa 600 dipendenti, dei quali circa l'85% sono figure professionali direttamente impiegate nel settore educativo-riabilitativo e sanitario, a questi si aggiungono consulenti e collaboratori inseriti nei diversi settori dell'Associazione.

Gli Organi Sociali della Lega del Filo d'Oro sono:

- Assemblea dei Soci
- Consiglio di Amministrazione
- Collegio dei Revisori dei Conti
- Collegio dei Probiviri

Gli Organi Ausiliari affiancano l'attività del Consiglio d'Amministrazione sono:

- Comitato Tecnico-Scientifico ed Etico
- Comitato delle Persone Sordocieche

- Comitato dei Familiari

4.2. MODELLO BALANCED SCORECARD

La Lega del Filo d'Oro dal 1998, grazie alla consapevolezza dell'importanza che le informazioni hanno per la gestione verso l'efficacia e l'efficienza, ha sviluppato un sistema di controllo finalizzato al monitoraggio della performance economica di breve termine. Inizialmente la strumentazione del controllo di gestione era costituita da un sistema di contabilità analitica e da un processo formale di budget che ha come orizzonte l'esercizio annuale. Quindi si trattava di un sistema di controllo di gestione monodimensionale, centrato esclusivamente su informazioni di tipo economico-finanziario. A partire dal 2001, anno in cui ha ottenuto la certificazione di qualità UNI EN ISO 9001, l'associazione ha sviluppato un sistema di gestione della qualità a supporto del quale sono periodicamente prodotti indicatori sia di natura monetaria sia fisico-tecnica. La strategia disposta dalla Lega del Filo d'Oro prevede di perseguire meglio la propria mission istituzionale ampliando la platea di utenti destinatari dei servizi socio-sanitari specialistici per i quali l'azienda vanta uno specifico know-how e competenze tecnico-professionali particolarmente qualificate e distinte. Nelle aree geografiche in cui la Lega è presente con un proprio centro di servizi, ci si può attendere un "effetto leva" dal lato della raccolta fondi presso i sostenitori. L'aspetto critico è costituito dal "ritardo" temporale con l'effetto leva richiamato si manifesta rispetto al momento dell'insediamento di un

nuovo centro e degli ingenti investimenti affrontati dall'azienda (Marasca e Chiucchi, 2008). La forte espansione degli ultimi anni, che sta caratterizzando l'associazione in esame, in termini di servizi erogati, delle attività svolte e a livello territoriale tramite l'apertura di nuove sedi ha reso evidenti le carenze del sistema di controllo di gestione per supportare l'attività del manager, sia a livello di struttura che di processo. Per tali motivi nel 2006 la CEO² decise di lanciare un progetto di evoluzione del sistema di controllo aziendale che prevedeva un nuovo sistema di calcolo dei costi e dei servizi erogati (activity - based costing) e di un sistema integrato di misurazione della performance, la Balanced Scorecard (BSC).

In questo paragrafo analizzeremo la BSC.

La BSC è stata progettata allo scopo di avere uno strumento che permettesse al CEO di esplicitare ed effettuare una diagnosi della strategia aziendale, facilitare la successiva comunicazione della strategia organizzata per favorire un impiego diffuso dello strumento.

Il processo della costruzione della BSC e della relativa mappa strategica è stato articolato nelle seguenti fasi:

- 1) formazione mirata al CEO su caratteristiche, limiti e potenzialità della BSC;

² Sponsor ufficiale del progetto e, insieme agli altri manager aziendali, avrebbe dovuto essere il principale utilizzatore della BSC.

- 2) identificazione delle prospettive rilevanti attraverso le quali analizzare, comprendere e interpretare la performance dell'organizzazione;
- 3) identificazione delle *Key Performance Areas* (KPA), ossia delle variabili su cui è fondamentale focalizzare l'attenzione;
- 4) esplicitazione delle principali relazioni di causa-effetto tra le KPA;
- 5) individuazione e selezione dei *Key Performance Indicators* (KPI).

La struttura della Lega del Filo d'Oro presenta alcune caratteristiche che la differenziano da quella suggerita in letteratura per le aziende non profit.

Nella BSC progettata per la Lega del Filo d'Oro è stata mantenuta la struttura originale, articolata in quattro prospettive:

- *prospettiva della comunità*, si è scelto di considerare gli utenti e le famiglie³, i sostenitori (coloro che solitamente erogano le risorse monetarie) e i volontari.
- *prospettiva economico-finanziaria*, viene considerata una prospettiva di *outcome*. Questo modello preposto non esprime le attese degli operatori dei mercati dei capitali bensì le condizioni di vita dell'azienda stessa, ovvero il prerequisito che le consente di garantire l'erogazione dei servizi agli utenti nei tempi e nei modi richiesti.

³ L'utente è il soggetto sordocieco o, più in generale, il pluriminorato psicosensoriale. Date le caratteristiche dello stesso, risulta fondamentali il contributo e il coinvolgimento della famiglia di appartenenza, la quale usufruisce di alcuni servizi ma si fa portatrice delle istanze e della soddisfazione del plurinominato. Per tale motivo la famiglia e l'utente formano un tutt'uno.

- *prospettiva di processi*, per riuscire ad affrontare l'intera competizione sul mercato della raccolta fondi e per gestire efficacemente l'espansione territoriale, la Lega del Filo d'Oro ha necessità di incrementare e sviluppare la capacità manageriale del personale. I processi di supporto che si è scelto di inserire nella BSC sono i seguenti: project management, selezione del personale, raccolta fondi, comunicazione.
- *prospettiva crescita e apprendimento*, l'attenzione è stata focalizzata sulle competenze, sulla soddisfazione del personale dipendente e sulle conoscenze strutturate critiche. Tra questi intangibles si sviluppano relazioni circolari di cui si deve tenere conto della definizione delle relazioni di causa-effetto e nella loro gestione.

Mentre per quanto riguarda il punto di vista progettuale, sono stati due i criteri usati per selezionare queste aree-obiettivo:

- la rilevanza
- la selettività.

L'individuazione dei legami logici tra le KPA è molto importante per la costruzione della BSC perché da essa dipende l'efficacia di questo strumento in termini di controllo-guida strategico (Marasca e Chiucchi, 2008). Una volta identificate le KPA vengono mappate le principali relazioni causa-effetto che si sviluppano tra di esse. Per mappare queste relazioni, i tre "esperti" del gruppo di lavoro, hanno proceduto analizzando separatamente le informazioni raccolte durante le riunioni, i

focus group e le interviste e identificando autonomamente i legami logici tra le KPA.

Successivamente le mappe sviluppate sono state confrontate in modo da giungere a un'unica mappa contenente le relazioni in cui si era riscontrato il complesso accordo. I risultati della mappatura sono stati sottoposti all'analisi del gruppo di lavoro; si è ottenuta la validazione della relazione e la loro messa in discussione, con conseguente eliminazione e ridefinizione degli stessi. Questo ha portato allo sviluppo della mappa strategica dell'azienda in esame.

Figura 4.2.1.: *Mappa strategica della Lega del Filo d'Oro*



Fonte: Chiucchi M.S. e Marasca S., 2008, pag.29

Nella mappa (figura 4.2.1), come possiamo vedere, le relazioni sono state sviluppate tenendo conto dei limiti evidenziati in letteratura. Sempre nello sviluppo delle relazioni, si è cercato di evidenziare sia quelle circolari, ossia di reciproca

influenza tra dimensione della stessa prospettiva, sia di causa-effetto tra dimensione sopra e sotto ordinata.

La mappatura è stata di aiuto anche nella selezione degli indicatori di performance critici. Per rendere operativo lo strumento e renderlo utilizzabile dall'organizzazione sono state definite condizioni e modalità per l'implementazione con il fine prioritario di coinvolgere il management e comunicare adeguatamente i contenuti strategici contenuti in questo strumento. Tutto ciò è avvenuto tramite riunioni e discussione nel gruppo di lavoro al fine di definire gli aspetti operativi: modalità di reperimento dei dati di base, il calcolo dei KPI, i target da raggiungere dei singoli obiettivi e i parametri di misurazione relativi.

Successivamente, la fase del *cascading* consentiva alla BSC di esplicitare, a ogni unità organizzativa ritenuta rilevante, la percezione del proprio ruolo nella realizzazione della strategia attraverso il percorso disegnato dalle quattro prospettive e dalle relazioni fra le KPA. La definizione degli obiettivi e l'attivazione di un sistema di rilevazione periodico dei risultati ne hanno qualificato la funzione di strumento diagnostico di controllo. I limiti più rilevanti sono emersi al momento della comunicazione della strategica e della condivisione con il management aziendale. Nel caso della Lega del Filo d'Oro si è verificato una disarmonia tra

dimensione materiale di controllo e dimensione immateriale dello stesso⁴, mettendo a rischio l'esito del progetto. L'allineamento tra sistema di budgeting e BSC era pensato come una fase logicamente successiva al *cascading* della BSC, tutto ciò però è avvenuto in modi e tempi diversi da quelli programmati. Per questo motivo si è pensato di far evolvere il budget dell'azienda in questione, affiancando alle informazioni tradizionali una serie di indicatori non monetari, di natura qualitativa e fisico-tecnica, in relazione sia agli obiettivi che ai livelli di efficienza ed efficacia delle attività.

Quest'integrazione è stata fatta al fine di "educare" i manager a riflettere sulle relazioni causa effetto e sulle loro possibili formalizzazioni per l'area di specifica pertinenza, in modo da valutare l'impatto dell'attività svolta sulle altre aree aziendali e su alcune variabili strategiche non direttamente controllabili dai responsabili.

In conclusione, la Lega del Filo d'Oro ha avuto la possibilità di arricchire il proprio patrimonio di dati e di informazioni ai fini del controllo generando un legame tra la strategia aziendale e l'attività operativa. Nonostante i limiti del processo di comunicazione l'introduzione di indicatori segnaletici della strategia aziendale ha

⁴ La dimensione materiale di controllo consiste in un insieme di procedure e documenti di natura formale come ad esempio report e manuali interni. La dimensione immateriale rappresenta una serie di elementi non facilmente reperibile in maniera formale e difficili da esplicitare ad esempio le relazioni tra il controllo di gestione e i comportamenti individuali e la cultura aziendale.

permesso un'implicita diffusione degli indirizzi strategici dell'organizzazione ai diversi responsabili aziendali. Il sistema di reporting, strumento di verifica di eventuali scostamenti tra risultati attesi e risultati effetti, ha innescato un meccanismo di dialogo non più incentrato solo sul mancato rispetto dei livelli di spesa fissati in sede di definizione del budget. Esso è diventato un mezzo di discussione su tematiche o variabili non comunemente affrontate all'interno dell'azienda. Grazie al recupero della sintonia fra dimensione materiale e immateriale del controllo si è verificata un'evoluzione dei relativi strumenti informativi preesistenti e un notevole cambiamento dell'approccio culturale al controllo di gestione da parte del management aziendale.

CONCLUSIONI

Nel lavoro svolto è emerso come sia nel panorama delle aziende a scopo di lucro, sia in quelle non profit lo strumento del controllo di gestione risulta essere fondamentale. In particolare, per le aziende non profit il monitoraggio delle performance nel breve periodo è molto importante in quanto la valutazione della performance delle aziende in esame concede una lettura multidimensionale poiché prende in considerazione sia la gestione economico-finanziaria delle risorse che l'impatto sociale dell'attività svolta.

Inoltre, il controllo di gestione all'interno di una ANP assume particolare utilità in termini di trasparenza nei confronti degli stakeholder per due ordini di motivi: in prima battuta, data la pubblicità dei fondi che questi enti ricevono per la propria attività, è essenziale per dimostrare come questi vengono impiegati e, allo stesso tempo, è importante per il donatore essere a conoscenza delle “buone cause” per cui le erogazioni e le donazioni vengono impiegate.

Ai fini di un efficace controllo di gestione e misurazione delle performance, le ANP debbono definire preliminarmente l'oggetto della misurazione. Abbiamo visto infatti che in base alla casistica in esame sarà necessario adottare un modello piuttosto che un altro.

Nel caso specifico della “Lega del Filo d'Oro”, infatti, è potuto emergere che l'introduzione della BSC ha generato rilevanti innovazioni sul sistema di controllo sia a livello di processo che di struttura in quanto inizialmente il sistema di controllo

di tale associazione era monodimensionale e analizzava solo il sistema di contabilità analitica, quindi informazioni di tipo economico-finanziario, perdendo di vista la mission dell'associazione. Con lo sviluppo della BSC l'associazione è riuscita ad arricchire il proprio patrimonio dati e di informazioni ai fini del controllo generando un legame tra la strategia aziendale e l'attività operativa. Inoltre, attraverso un sistema di reporting, si è riuscito a dare importanza alla comunicazione interna su tematiche che nel vecchio sistema non venivano trattate. Si può quindi affermare che il controllo di gestione se fatto in maniera "sartoriale", in base alle necessità aziendali, con spirito collaborativo e senza schemi predefiniti è uno strumento utile a governare la complessità aziendale.

BIBLIOGRAFIA

- Guzzo, G., (2010), *Le aziende no profit. Principi e sistemi di amministrazione e di ragioneria*, Franco Angeli.
- Matacena, A., Santi, M., (2000), *Il controllo di gestione nelle aziende non profit*.
- Bocchino U. (a cura di), *Manuale di controllo di gestione*, Il Sole 24 Ore.
- Manetti, G., Pozzoli, M., (2011), *Pianificazione e controllo per le aziende non profit. Valutazioni di efficacia, efficienza, economicità ed impatto socioeconomico*, FrancoAngeli.
- Chiucchi M.S. e Marasca S. (2008), *La BSC come promotore del cambiamento del sistema di controllo di gestione: il caso della Lega del Filo d'oro*, in *Finanza Marketing e produzione*, marzo.
- Chiucchi M.S., Marchi L. e Marasca S., (2018), *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore.
- R.H. Garrison, E. W. Noreen, (2008) *Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*, McGraw Hill.
- Bellagamba A. e Silvestrelli S., (2017) *Fattori di competitività dell'impresa industriale. Un'analisi economia e manageriale*, G. Giappichelli Editore.

WEBGRAFIA

- “Lega del Filo d'Oro ONLUS”, www.legadelfilodoro.it, Ottobre 2019
- <https://www.slideshare.net/AndreaComastri/swot-analysis-20433441>
- https://it.wikibooks.org/wiki/Impresa_sociale_di_comunit%C3%A0/Controllo_di_gestione