

ECONOMIA - *Ricerche*

---

FrancoAngeli

ISBN: 9788856840797

FrancoAngeli

Copyright © FrancoAngeli

N.B: Copia ad uso personale. È vietata la riproduzione (totale o parziale) dell'opera con qualsiasi mezzo effettuata e la sua messa a disposizione di terzi, sia in forma gratuita sia a pagamento.

ISBN: 9788856840797

**Matteo Pozzoli  
Giacomo Manetti**

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

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

**FrancoAngeli**

Copyright © FrancoAngeli

N.B: Copia ad uso personale. È vietata la riproduzione (totale o parziale) dell'opera con qualsiasi mezzo effettuata e la sua messa a disposizione di terzi, sia in forma gratuita sia a pagamento.

La presente pubblicazione è stata sottoposta a referaggio.

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

Ristampa							Anno						
0	1	2	3	4	5	6	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sui diritti d'autore.

Sono vietate e sanzionate (se non espressamente autorizzate) la riproduzione in ogni modo e forma (comprese le fotocopie, la scansione, la memorizzazione elettronica) e la comunicazione (ivi inclusi a titolo esemplificativo ma non esaustivo: la distribuzione, l'adattamento, la traduzione e la rielaborazione, anche a mezzo di canali digitali interattivi e con qualsiasi modalità attualmente nota od in futuro sviluppata).

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633. Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale, possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO ([www.aidro.org](http://www.aidro.org), e-mail [segreteria@aidro.org](mailto:segreteria@aidro.org)).

Stampa: Tipomozza, via Merano 18, Milano.

# INDICE

<b>Introduzione metodologica</b> , di <i>Matteo Pozzoli e Giacomo Manetti</i>	pag. 7
<b>1. Pianificazione e controllo strategico</b> , 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
<b>2. Il controllo di gestione</b> , 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
<b>3. La valutazione dell'efficacia organizzativa, di Giacomo Manetti</b>	» 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
<b>4. La valutazione dell'impatto socio-economico, di Giacomo Manetti</b>	» 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
<b>Bibliografia</b>	» 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 Professoressse 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 settore<sup>1</sup>. 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.

<sup>1</sup> 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 produzione<sup>2</sup>.

Sempre considerando prioritariamente l'elemento dell'attività aziendale, Travaglini<sup>3</sup> 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.

Capaldo<sup>4</sup> 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

<sup>2</sup> 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.

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

<sup>4</sup> 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 lucrative<sup>5</sup>.

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 sociali<sup>6</sup>.

*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-

<sup>5</sup> 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. Matacena, “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.

<sup>6</sup> 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 liquidazione<sup>7</sup>.

La definizione che forse coglie meglio delle altre gli aspetti caratterizzanti degli enti non profit è quella proposta da Salomon e Anheier<sup>8</sup>. Gli autori, dopo aver esaminato le possibili alternative<sup>9</sup>, 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 settore<sup>10</sup>.

Salomon 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'organizzazione<sup>11</sup>.

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.

<sup>7</sup> 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. Principe, “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.

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

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

<sup>10</sup> L. M. Salomon, H. K. Anheier, “Toward a Common Definition”, cit., p. 30.

<sup>11</sup> Per un'applicazione della definizione di Salomon 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 esterni<sup>12</sup> e pertanto divengono anche strumenti di comunicazione esterna<sup>13</sup>. 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-

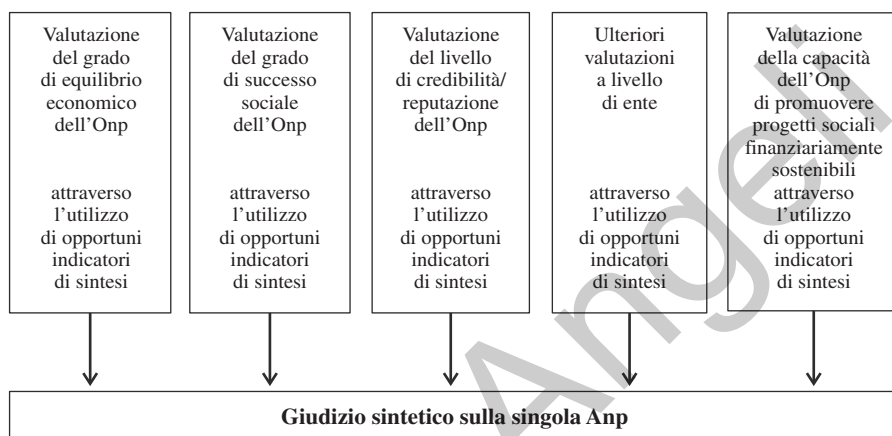
<sup>12</sup> Si veda: New Philantropy Capital, *Talking about Results*, 2010.

<sup>13</sup> 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 imprese<sup>14</sup>.

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 Anthony<sup>15</sup>, è possibile distinguere la gestione delle ANP in pianificazione e controllo.

In estrema 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-

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> 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”<sup>16</sup>.

In questo contesto, la definizione della pianificazione strategica delle ANP deve tenere in considerazione principalmente il perseguimento di interessi pubblici<sup>17</sup>. L’attività strategica deve, in sostanza, essere orientata alla realizzazione di obiettivi ideali<sup>18</sup> 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 cambiamenti<sup>19</sup>.

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 istituzionale<sup>20</sup>.

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”.

<sup>16</sup> 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.

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

<sup>18</sup> 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.

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

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

Il controllo direzionale è diretto prevalentemente ai decisori; esso è comportamentale, in quanto incide sull'operato delle persone coinvolte, in particolare, intervenendo sulla gestione delle risorse, modifica le relazioni esistenti tra i soggetti coinvolti nella gestione e nell'amministrazione dell'azienda. A questo riguardo, Anthony considera fondamentale per esprimere un giudizio sulle azioni l'esame dei risultati e delle modalità operative<sup>21</sup>. Il controllo operativo si preoccupa, quindi, di verificare che le operazioni ordinarie siano svolte efficacemente ed efficientemente.

Nella prospettiva dell'autore, generalmente considerata come base per lo sviluppo dei successivi studi in materia, tale separazione comporta necessariamente una continua interazione tra i due sistemi, i quali sono legati tra loro da un necessario rapporto di causa-effetto.

In una casa di assistenza a malati, per esempio, l'apertura di filiali in altri contesti territoriali, l'iniziativa di accrescere (o diminuire) le specie di servizi prestati, l'acquisto di un immobile che incrementi notevolmente le dimensioni dell'attività, rappresentano scelte di natura strategica.

Il controllo direzionale consiste, tra le altre cose, nella corretta distribuzione tra filiali, divisioni e aziende delle competenze professionali richieste e delle relative responsabilità, del percorso di sviluppo del processo erogativo, della determinazione delle risorse finanziarie necessarie per lo svolgimento di specifici progetti ecc.

Il controllo operativo analizza che la quantità delle medicine possedute sia sufficiente, che le macchine funzionanti siano sufficienti per i trasporti predeterminati ecc.

I controlli direzionali e operativi sono svolti, a differenza della pianificazione strategica, in via sistematica e regolare, nonostante anche la pianificazione strategica necessiti di una analisi continuativa al fine di verificare se sia necessaria una conferma o una revisione.

In linea con questa impostazione, il presente capitolo analizza i principali aspetti che interessano lo sviluppo della strategia aziendale e la definizione degli obiettivi di medio-lungo termine delle ANP, mentre il successivo capitolo focalizza l'attenzione su alcuni strumenti propri del controllo di gestione, concentrandosi in particolar modo sulle principali peculiarità dei

<sup>21</sup> Più precisamente Anthony afferma che la definizione di controllo direzionale ha lo scopo di mettere in rilievo tre idee chiave: "Primo, il processo coinvolge i dirigenti, le persone cioè che fanno sì che le cose vengano portate a compimento, lavorando con altre persone. Secondo, il processo si inserisce in un contesto di obiettivi e di politiche che debbano essere raggiunti e quindi nel processo di pianificazione strategica. Terzo, i criteri rilevanti per un giudizio sull'azioni prese in tale processo, sono l'efficacia e l'efficienza.". Si veda: R. N. Anthony, *Sistemi di pianificazione e controllo: schemi di analisi*, cit., p. 14.

sistemi di programmazione<sup>22</sup> delle ANP nonché sull'identificazione di alcuni tra i più rilevanti indicatori economico-finanziari<sup>23</sup>.

L'esame dell'evoluzione del concetto di strategia sarà preso in considerazione esclusivamente solo laddove considerato funzionale allo sviluppo delle problematiche delle ANP.

In termini operativi, il sistema di pianificazione e controllo delle ANP – come di altre tipologie di aziende – non può che essere articolato sulla base di una fitta rete di rapporti tra:

- pianificazione di obiettivi di medio lungo periodo;
- programmazione degli obiettivi di breve periodo;
- misurazione dei risultati;
- valutazione e controllo della conformità e compatibilità dei risultati di breve raggiunti con gli obiettivi di lungo periodo;
- eventuale riformulazione delle attività di gestione per il raggiungimento degli obiettivi di lungo periodo o revisione degli obiettivi di lungo periodo<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Si premette che per “pianificazione” si intendono i processi previsionali tesi a individuare gli obiettivi di medio-lungo termine, mentre con “programmazione” si fa riferimento alle previsioni di breve periodo (ossia, solitamente fino a 1 anno successivo alla determinazione medesima). In questo senso, tra gli altri: L. Brusa, F. Dezzani, *Budget e controllo di gestione*, Milano, Giuffrè, 1983, p. 3.

<sup>23</sup> È opportuno chiarire sin da ora che il budget è considerato, ai nostri fini, uno strumento del controllo di gestione in ragione del fatto, come afferma Bandettini, che: “[...] è legittimo dedurre che la conduzione di un'azienda [...] deve costantemente affrontare e risolvere due tipi di problemi:

- la definizione di adeguati obiettivi da conseguire, in tempi futuri, in base all'evoluzione e dinamica dell'ambiente esterno;
- l'elaborazione di corretti metodi e strumenti di gestione per concretare detti obiettivi senza prescindere da solidi principi di convenienza economica.

I primi si inquadrano nelle funzioni di pianificazione e programmazione; i secondi, in quella di controllo. Essendo però evidente che gli uni sono strettamente connessi agli altri, siamo motivati ad attribuire alla funzione ‘controllo di gestione’ un significato ampio, comprendendovi proprio la premessa essenziale del controllo stesso, vale a dire la programmazione. Infatti, è rivolgendo l'attenzione al futuro che i protagonisti della vita aziendale delineano gli scopi a cui tendere e fissano specifiche impostazioni operative che, alla luce dei loro intendimenti e supposizioni, dovrebbero permettere di ottenere, sempre nel rispetto di principi di convenienza economica, i risultati ricercati”.

Si veda: A. Bandettini, *Controllo di gestione. Aspetti tecnico-contabili*, Padova, Cedam, 1980, pp. 5-6. Ciò detto, è innegabile che il budget rappresenti anche un importante rilevatore di monitoraggio del corretto perseguimento degli obiettivi di medio-lungo termine. Si veda: A. Marelli, *Il sistema di reporting interno. Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell'alta direzione*, Milano, Giuffrè, 2000.

<sup>24</sup> Si veda: A. Francesconi, “Programmare e valutare la gestione delle aziende non profit”, in F. Bandini, *Economia e management delle aziende non profit e delle imprese sociali*, Padova, Cedam, 2009, p. 130.

A tale fine, occorre da subito rilevare che le ANP presentano caratteristiche proprie che rendono complessa l'analisi della definizione e del monitoraggio del piano strategico.

Anzitutto, le ANP non perseguono, per propria natura, finalità lucrative; pertanto, la definizione dei piani strategici e gestionali risulta multidimensionale.

L'esame del raggiungimento – *rectius* del corretto perseguimento – delle finalità istituzionali ha un ruolo prevalente nelle ANP; tuttavia, l'esame delle condizioni economico-finanziarie necessarie per poter raggiungere il proprio scopo è attività funzionale alla propria attività gestionale e, per questo, risulta indispensabile.

Per le aziende che operano nel terzo settore la strategia rappresenta, in sostanza, il “modello di ricerca del successo” che definisce l'identità dell'organizzazione<sup>25</sup>.

Non vi è dubbio, poi, che tale modello debba essere monitorato nonché confermato dall'attività quotidiana, stimolando e determinando l'orientamento strategico di fondo dell'ente e, quindi, una “visione” futura dell'azienda<sup>26</sup>.

Gli elementi che governano la strategia dell'ANP rappresentano, poi, a differenza di quanto avviene spesso nel mondo delle imprese, ancor più un aspetto di comunicazione e condivisione con gli *stakeholder* esterni. Non è, infatti, un caso che la dottrina e la prassi ritengano essenziale indicare preliminarmente nei propri documenti di rendicontazione – oltre alla finalità istituzionale, la missione, i valori, e la visione – gli obiettivi strategici<sup>27</sup>.

### 3. La misurazione della performance

La misurazione della performance delle ANP rappresenta una tematica che merita sicuramente un'attenzione più ampia rispetto allo spazio a essa dedicato nel presente capitolo<sup>28</sup>.

<sup>25</sup> Si veda: F. Antoldi, *Il governo strategico delle organizzazioni non profit. Strutture organizzative, strumenti di analisi e processi decisionali*, Milano, McGraw-Hill, 2002, pp. 4 e ss.

<sup>26</sup> Si veda: V. Coda, *L'orientamento strategico dell'impresa*, cit.

<sup>27</sup> Si veda per tutti: CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 7, Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione*, 2005, par. 21.

<sup>28</sup> Si veda: M. Molteni, *Le misure di performance nelle aziende non profit di servizi alla persona. Implicazioni per la direzione aziendale e gli enti erogatori*, Padova, Cedam, 1997; D. Maggi, *Il bilancio di missione delle aziende non profit. Modelli di rendicontazione sociale. Profili tecnici ed evidenze empiriche*, Milano, Giuffrè, 2008.

Tale analisi risulta fondamentale per monitorare la “responsabilità sociale” delle ANP e dovrebbe essere considerata un elemento essenziale per verificare la ragione di essere dell’organizzazione medesima<sup>29</sup>.

È importante ribadire, anche in questo caso, che 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.

Le prospettive dimensionali sono entrambe essenziali per la continuazione dell’attività aziendale e devono coesistere per garantire 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 un 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.

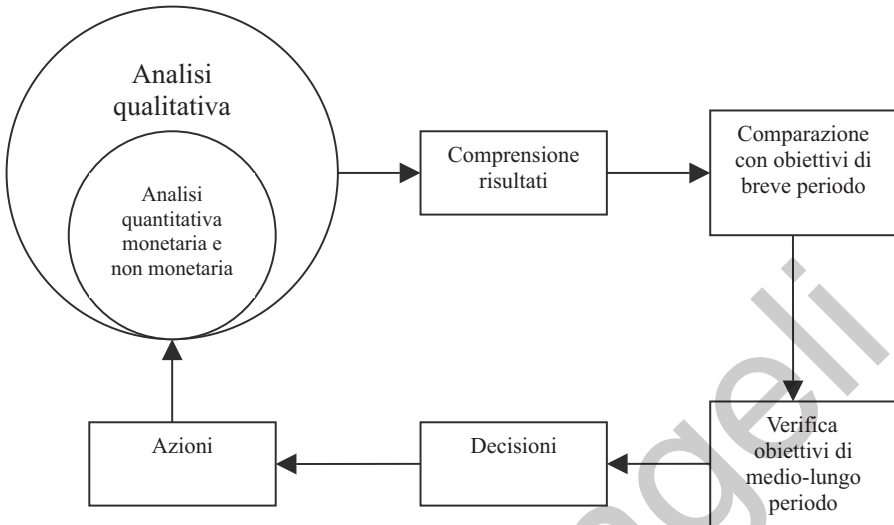
È possibile, in ogni caso, definire una relazione tra la prospettiva gestionale aziendale e l’esame della performance sociale. L’analisi economico-finanziaria supporta le scelte decisionali e individua contestualmente gli obiettivi sociali. Una corretta interpretazione della situazione aziendale costituisce, di fatto, la premessa per l’individuazione degli obiettivi aziendali e sociali in ottica previsionale. Allo stesso tempo la determinazione degli obiettivi di breve e medio-lungo periodo non può prescindere da un’analisi delle risorse su cui poter fare affidamento.

In particolare, la verifica di corretto perseguimento dei risultati predefiniti deve essere articolata su una base di duplice analisi (si veda fig. 2): la verifica degli obiettivi di breve periodo – soprattutto per mezzo dell’analisi scostamenti – e l’esame del corretto perseguimento degli obiettivi strategici di medio-lungo periodo<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> A tale riguardo Rusconi e Signori affermano che: “La responsabilità sociale dell’azienda nonprofit viene quindi ricondotta alla sua capacità di perseguire in modo efficace ed efficiente la propria mission istituzionale, nel rispetto di criteri di qualità, di inclusione e di reciproco riconoscimento degli interessi di tutti gli stakeholder (di missione e non)”. Si veda: G. Rusconi, S. Signori, “Responsabilità sociale e azienda nonprofit: quale declinazione?”, *Impresa sociale*, vol. 2, 2007, p. 55. Per un interessante inquadramento del concetto della responsabilità sociale nel contesto delle ANP e per i correlati obblighi informativi delle organizzazioni della società civile nei confronti dei propri stakeholder, si veda anche: A. Matacena, “Aspetti contabili e di reporting nelle Onlus”, cit.; Ordine dei Dottori Commercialisti di Ivrea-Pinerolo-Torino/Gruppo di lavoro “Enti locali” e “No-Profit”, *Il bilancio sociale nell’ambito del No Profit*, 2002; e, S. Zamagni, “Il terzo settore e la CSR”, *Non profit*, vol. 1, 2005, pp. 53 e ss.

<sup>30</sup> Si veda: A. Maramai, “Le attività di controllo di gestione e la presentazione di bilancio nell’azienda non profit”, *Non profit*, vol. 1, 1998, pp. 87 e ss.

Fig. 2 – Il processo decisionale nelle ANP



Fonte: rielaborato da G. Gandini, *La programmazione e il controllo nelle aziende del terzo settore*, Milano, FrancoAngeli, 2004, p. 36

In particolare, si deve rilevare che gli obiettivi strategici devono essere individuati considerando il perseguimento dell'attività istituzionale e l'attività accessoria, la quale risulta solo apparentemente svincolata dalla missione aziendale.

#### 4. L'oggetto della misurazione

Per determinare gli strumenti più adatti per guidare e misurare la performance delle ANP, occorre preliminarmente definire l'oggetto della misurazione.

A tale proposito, appare necessario provvedere a contestualizzare i concetti di efficacia, efficienza ed economicità nella realtà delle organizzazioni che operano nel privato sociale, così da individuare in modo appropriato i pertinenti strumenti direzionali.

*Efficacia.* L'efficacia delle ANP rappresenta, in sintesi, la capacità dell'azienda di raggiungere gli obiettivi programmati; essa deve essere – come accennato – concettualmente interpretata come:

- efficacia gestionale o interna, che misura il funzionamento dei processi aziendali;



- efficacia sociale o esterna, che misura l'impatto dei risultati sulla collettività di riferimento nonché la capacità dell'ANP di intercettare e raggiungere i bisogni sociali dei propri *stakeholder*.

Per esaminare in termini tecnico-operativi i concetti insiti nelle definizioni dell'efficacia gestionale e sociale sopra riportati è utile fare riferimento alla prassi contabile e, in particolare, alle Raccomandazioni emanate dalla Commissione "Aziende non profit" del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (da ora in avanti la "Commissione")<sup>31</sup>.

La Commissione definisce in termini generici l'efficacia come lo strumento che misura "... il grado di raggiungimento degli obiettivi o degli scopi preposti"<sup>32</sup>. Essa può essere identificata per mezzo del rapporto tra risultati/obiettivi<sup>33</sup>. Per esempio, un'ANP organizzata per progettare eventi formativi per soggetti disabili che aveva ipotizzato a inizio periodo di effettuare 30 giornate di formazione ed effettua, a consuntivo, nel corso del periodo 40 giornate, potrebbe essere, almeno a una prima lettura, considerata efficace.

Nelle ANP, risulta particolarmente rilevante il collegamento tra la missione e l'attività effettuata, tanto che la commissione medesima specifica che l'efficacia deve essere considerata come "propensione a ottenere risultati in diretto adempimento degli scopi statutari"<sup>34</sup>.

Se, nell'esempio precedente, l'ANP avesse il fine statutario di introdurre i soggetti disabili nel mondo lavorativo e le giornate di formazione, pur superiori rispetto a quelle previste, non avessero portato ad alcun reinserimento nel mondo lavorativo, non si potrebbe giudicare efficace l'attività svolta.

<sup>31</sup> La Commissione "Aziende non profit" del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti è stata operativa dal 2000 sino al 2007. In tale periodo ha emanato dieci Raccomandazioni dedicate alla rendicontazione economico-finanziaria, al controllo e alla gestione delle ANP. A partire dal 1° gennaio 2008, la professione economico-contabile è rappresentata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Si veda: M. Pozzoli, *Principi contabili per il terzo settore*, cit., pp. 109 e ss.; Id., "Financial Reporting and Sustainable Management", *Economia Aziendale Online. Special Issue-SMOG Conference Proceedings*, n. 3-bis, 2010, pp. 253 e ss.

<sup>32</sup> Il menzionato "Sistema di verifica" non costituisce una raccomandazione, bensì un modello di valutazione (esterno o di autovalutazione) del corretto funzionamento dell'ANP. Esso è articolato sulle disposizioni delle raccomandazioni e in linea con tutti gli elementi inerenti alla rendicontazione e alla valutazione in questi contenuti. Si veda: CNDC/Commissione "Aziende non profit", *Sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende non profit*, 2006, punto 2.5.2.

<sup>33</sup> Si veda: CNDC/Commissione "Aziende non profit", *Raccomandazione n. 3, La nota integrativa e la relazione di missione*, 2003, par. 20.

<sup>34</sup> Si veda: CNDC/Commissione "Aziende non profit", *Raccomandazione n. 5, I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit*, 2004, par. 74.

La Commissione tende a far coincidere l'efficacia dell'ANP con quella istituzionale, tanto da richiedere che il controllo dei risultati debba verificare che “dal punto di vista dell'efficacia istituzionale siano istituiti adeguati strumenti di controllo sulla quantità e sulla qualità degli interventi poste in essere”<sup>35</sup>.

Si deve considerare che il raggiungimento della propria missione può essere perseguito direttamente o indirettamente, per mezzo di operazioni atte a realizzare il fine ultimo dell'organizzazione. In molti casi non è semplice “misurare” l'efficacia dell'attività svolta, in quanto non sempre vi è un rapporto diretto tra gli sforzi profusi e i risultati raggiunti.

Per tornare all'inserimento nel mondo lavorativo dei ragazzi disabili, l'ANP potrebbe aver reintrodotta un numero di soggetti più alto del previsto nel mondo lavoro, ottenendo tale risultato grazie alla compagna di sensibilizzazione effettuata presso le organizzazioni sindacali e imprenditoriali, piuttosto che attraverso l'attività di formazione. L'efficacia dell'attività proposta è indubbia, ma i corsi di formazione potranno essere in questo caso giudicati positivamente?

È per questo fondamentale monitorare l'efficacia delle singole iniziative in modo da considerare le relazioni causa-effetto delle stesse e poter conseguentemente pianificare e programmare in modo ottimale l'attività futura.

L'esame del concetto e delle modalità di misurazione dell'efficacia saranno affrontati nel capitolo tre. Basti in questa sede evidenziare, in via funzionale alle considerazioni di seguito espresse, che la misurazione (non facile) dell'efficacia sociale è determinata per mezzo della comparazione tra “le aspettative dell'utente (qualità attesa) e la sua percezione di soddisfazione per il servizio fruito”<sup>36</sup>.

Si comprende, tuttavia, che l'efficacia delle ANP trova nelle due dimensioni “economico-finanziaria” e “sociale” ambiti di analisi attigui e collegati da un rapporto di causa-effetto (si veda fig. 3).

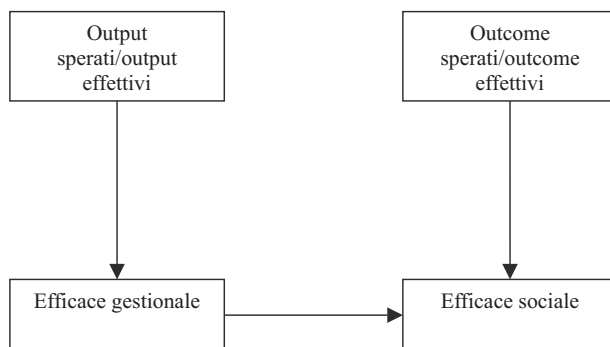
Non è un caso che i bilanci di missione delle ANP considerino sempre più sovente i dati di natura economico-finanziaria per spiegare e corredare i dati concernenti la propria attività istituzionale.

In ultimo, l'efficacia istituzionale rappresenta la capacità dell'azienda e della sua organizzazione di perseguire in modo adeguato il fine istituzionale.

<sup>35</sup> Si veda: CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 5*, cit., par. 75, lett. a).

<sup>36</sup> Si veda: G. Fiorentini, *Organizzazioni non profit e di volontariato. Direzione, marketing e raccolta fondi*, Il e, Milano, Etas, 1997, p. 162.

Fig. 3 – L'efficacia gestionale e l'efficacia sociale



**Efficienza.** L'efficienza aziendale valuta la modalità con cui sono state utilizzate le risorse disponibili, ossia nell'ottimizzazione dell'impiego dei fattori nel processo produttivo ed erogativo. Solitamente, si sostiene, quindi, che l'efficienza sia quantificata per mezzo del rapporto tra *input* (risorse impiegate) e *output* (prodotti, servizi o risultati) realizzati<sup>37</sup>.

Anche in questa circostanza, è cruciale tenere presente che le ANP non operano solitamente a condizioni di mercato, in quanto intervengono in settori o attività non profittevoli o a condizioni potenzialmente sfavorevoli. Ne consegue che il livello di efficienza determinato non potrà essere comparabile con quello solitamente realizzato dalle imprese per attività analoghe. La Commissione ritiene che le operazioni svolte siano efficienti “[...] se il raggiungimento degli obiettivi è realizzato in modo da non sostenere oneri eccessivi rispetto alle operazioni e alle attività richieste dal regolamento”<sup>38</sup>.

L'identificazione dei livelli di efficienza è fondamentale per capire come l'ANP utilizzi le risorse rispetto ad altre organizzazioni di dimensioni simili che operano in medesimi ambiti, come si potrebbe verificare per esempio nel mondo della raccolta fondi.

Tuttavia, per le motivazioni sopra esposte, ogni realtà che opera nel non profit costituisce spesso un caso isolato, non facilmente comparabile con altre organizzazioni. La determinazione dei livelli di efficienza rappresenta un significativo indicatore se comparati nel corso del tempo; in

<sup>37</sup> Si veda: CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 4*, cit., par. 20; e Id., *Sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende non profit*, cit., punto 2.5.2.

<sup>38</sup> Si veda: CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 5*, cit., par. 75, lett. b); e, in senso similare, L. D'Alessio, *La funzione del controllo interno negli enti locali. Riflessioni per un cambiamento direzionale*, Torino, Giappichelli, 1997, p. 25.

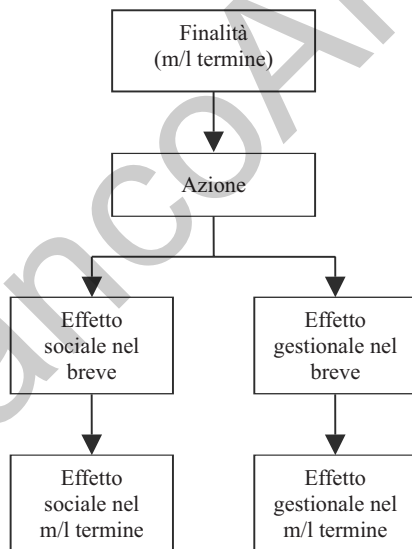
tal caso si avrà un incremento (decremento) di efficienza se, a parità di *input*, si produce una maggiore (minore) quantità di *output*, oppure se si produce una eguale quantità di *output* consumando una minore (maggiore) quantità di *input*.

L'efficienza è un concetto tipicamente aziendale; nelle ANP, esso deve essere valutato anche in funzione della qualità delle operazioni effettuate e dell'efficacia istituzionale<sup>39</sup>.

Anche in questa circostanza, è evidente che non sia possibile riproporre *tout court* i normali modelli adottati nelle aziende *for profit* e che, per tale motivo, gli aspetti correlati al raggiungimento di un livello ottimale di efficienza debbano essere accompagnato da soddisfacenti livelli di efficacia.

Questo non significa che debbano essere permessi o giustificati diversi livelli di efficienza, bensì che gli elementi aziendalistici debbano essere letti in modo congiunto e coordinato con gli elementi che emergono dall'analisi concernente il perseguimento dei propri scopi istituzionali (si veda fig. 4).

Fig. 4 – Il rapporto causa-effetto per le azioni delle aziende non profit



<sup>39</sup> Herzlinger sostiene che le problematiche a cui deve far fronte un'ANP siano: 1. l'inefficacia dell'attività istituzionale; 2. l'inefficienza gestionale; 3. l'utilizzo delle figure giuridiche non lucrative per ottenere un beneficio personale; e, 4. i rischi intrapresi per effettuare investimenti speculativi, estranei all'area tipica di intervento. Si veda: R. E. Herzlinger, "Can Public Trust in Nonprofits and Governments be Restored", *Harvard Business Review on Nonprofits*, vol. 1, 74(2), 1996, pp. 97 e ss.

Se, per esempio, una casa di assistenza a soggetti svantaggiati decide, per eliminare gli sprechi esistenti, di ridurre i costi legati alle consulenze e collaborazioni con medici terzi all'organizzazione, in quanto in alcuni orari della giornata non vi sono richieste, con tutta probabilità, il costo pro capite delle visite si ridurrà (spese totali per assistenza/numero di persone curate), ma contestualmente anche il numero di persone curate diminuirà. In considerazione, perciò, del fatto che le ANP devono sempre rendere conto ai propri *stakeholder*, le domande da porsi sono: “La riduzione dei costi a fronte di una migliore efficienza consente di perseguire sempre adeguatamente la mia missione?” e, ancora, “Sono disposti gli *stakeholder* (contributori e donatori, enti locali, finanziatori, dipendenti ecc.) a sostenere una minore riduzione dei costi per avere una minore efficacia?”.

A parere di chi scrive, può essere espresso un giudizio di miglioramento dell'efficienza solo esso è accompagnato da una non inferiore efficacia dell'attività svolta, proprio in quanto la migliore gestione delle risorse non può nel contesto del privato sociale nuocere al perseguimento dei propri obiettivi statutari. Tale correlazione deve, tuttavia, essere legata all'attività complessiva svolta dall'ANP. Il giudizio (finale) dell'efficienza delle aziende che operano nel terzo settore non può, in questa circostanza, che essere vincolato all'esame dell'efficacia.

Come abbiamo precedentemente evidenziato, l'adozione di un corretto sistema di rendicontazione costituisce di per sé, se correttamente utilizzato, un affidabile sistema di interpretazione dell'attività gestionale.

*Economicità.* Il concetto di economicità rappresenta la sintesi delle precedenti condizioni considerate ed 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”<sup>40</sup>.

In termini aziendalistici, per il principio dell'economicità, qualsiasi tipologia di azienda dovrebbe tendere a realizzare il massimo risultato con le risorse disponibili in un periodo di tempo determinato, oppure cercare di

<sup>40</sup> Si veda: CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 5*, cit., par. 75, lett. c). In termini simili si esprime anche il Sistema di verifica per il quale: “L'‘economicità’ è un concetto discrezionale in cui l'operatore deve valutare il livello di efficienza delle regole di comportamento in relazione alle risorse a disposizione dell'ANP e che sono state destinate a quella specifica attività”. Si veda: CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende non profit*, cit., punto 2.5.2.

minimizzare l'impiego delle risorse per ottenere un determinato risultato di attività in un periodo di tempo<sup>41</sup>. In tale misurazione, sia le risorse impiegate sia i risultati ottenuti sono espressi in valori economici.

In sostanza, l'economicità è il criterio cardine che individua se un'operazione, o progetto, debbano essere attuati o proseguiti<sup>42</sup>.

La convenienza a intraprendere un progetto o un programma deve essere conforme anzitutto alla finalità statutaria dell'ANP e, quindi, in linea con la missione e la visione dell'azienda. Una attività speculativa, per quanto conveniente, deve essere considerata non esclusivamente a fronte delle correlate condizioni finanziarie, bensì anche in relazione all'eventuale necessità dell'organizzazione di poter dover disporre di risorse per finanziarie le operazioni tipiche dell'azienda e in considerazione alla visione del proprio ruolo.

È allo stesso tempo evidente che anche l'analisi di fattibilità di progetti, attività e operazioni dovrà esaminare anche la percorribilità nonché la convenienza degli stessi sotto il profilo economico e finanziario per non gravare eccessivamente sulla gestione e nuocere eventualmente all'attività medesima.

La fig. 5 evidenzia le correlazioni tra i diversi concetti sopra esposti, ponendo in rilievo le analisi gestionali prettamente interne con le esigenze esterne.

Le successive considerazioni si basano soprattutto sulla pianificazione e il controllo delle risorse a disposizione, ma non vi è dubbio che un aspetto cruciale per il corretto funzionamento e la legittimazione sociale delle ANP consta nell'adeguato sviluppo del processo decisionale medesimo.

La democraticità del governo e la condivisione delle scelte effettuate è aspetto preliminare e fondamentale nella gestione delle ANP soprattutto per le decisioni di tipo strategico volte a definire la visione dell'organizzazione e gli obiettivi di medio-lungo termine. La "misurazione" della democraticità di governo di una organizzazione nonché, in termini più generali, la sua capacità di funzionare, garantendo il rispetto dei valori e della missione che sono alla base della sua costituzione rappresenta un elemento imprescindibile di valutazione dell'operato aziendale<sup>43</sup>.

In aggiunta, si deve considerare che, vista la tendenza delle ANP di costituire "gruppi" e sinergie per esprimere e perseguire al meglio la propria

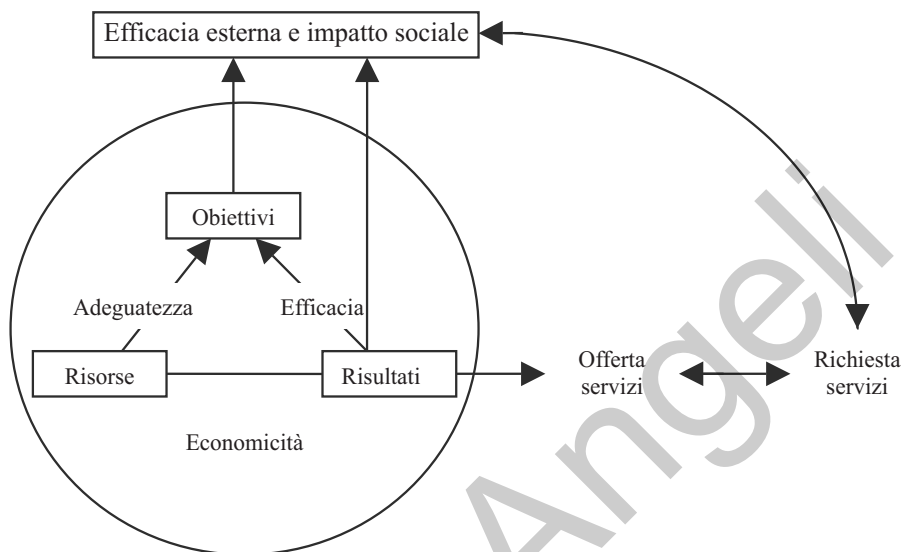
<sup>41</sup> Si veda: M. Mulazzani, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche. Principi generali di gestione, di organizzazione e di rilevazione. Lo Stato. Lineamenti economico-aziendali*, vol. 1, Padova, Cedam, 2001, p. 25.

<sup>42</sup> Si veda: G. Zanda, M. Lacchini, T. Onesti, *La valutazione delle aziende*, Torino, Giappichelli, 1994, p. 105.

<sup>43</sup> Si veda: A. Matacena, "Informazione e comunicazione nelle Onlus", *Sinergie*, vol. 18, 2000.

attività, sarebbe opportuno riferire le valutazioni inerenti alla performance prodotta all'attività del gruppo e non della singola azienda<sup>44</sup>.

Fig. 5 – Il ciclo gestionale delle aziende non profit



Fonte: rielaborato e adattato da M. Mulazzani, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, vol. 1, Padova, Cedam, 2001, p. 27

## 5. Il controllo strategico multidimensionale

Il controllo delle ANP risulta, per quanto detto, un sistema multidimensionale, in quanto deve essere finalizzato a verificare il raggiungimento di obiettivi sociali ed economico-finanziari.

È evidente che tali sistemi di valori non possono essere considerati equivalenti, in ragione del fatto che il raggiungimento di un equilibrio economico-finanziario a valere nel tempo è condizione necessaria per il raggiungimento dei propri obiettivi sociali. In sostanza, l'analisi della strategia

<sup>44</sup> Si veda per tutti: A. Maticena, C. Travaglini, "Il gruppo non profit: specializzazione e aggregazione nel settore non profit", in A. Zangrandi (a cura di), *Aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Milano, Egea, 2000, pp. 65 e ss.; C. Travaglini, "Dall'organizzazione non profit al gruppo non profit", *Impresa sociale*, vol. 15, 1994; C. Travaglini, "Dal gruppo nonprofit al gruppo dell'impresa sociale: dieci anni di sviluppo delle attività e di accountability nonprofit", *Impresa sociale*, vol. 2, 2007, p. 81; New Philanthropy Capital, *What Places for Mergers between Charities?*, 2009.

e della gestione aziendale è strumentale (e, per questo, imprescindibile) allo sviluppo di un corretto sviluppo di strategia sociale.

### 5.1. L'applicazione del modello della *Balanced Scorecard*

È indubbio che le ANP abbiano fatto, nel corso degli ultimi anni, grandi progressi in termini di aziendalizzazione delle proprie strutture. Tuttavia, occorre considerare che l'attenzione del controllo di gestione delle organizzazioni senza scopo di lucro sembra, laddove esistente, focalizzato sulla gestione tecnica e operativa, mentre appaiono ancora non soddisfacenti; le analisi dell'efficacia gestionale e della correlazione tra attività operativa, raggiungimento degli obiettivi di breve periodo e connessione tra perseguimento degli obiettivi di breve e finalità istituzionale.

In questo contesto, sembra interessante esaminare gli effetti che potrebbe recare nelle ANP l'adozione della *Balanced Scorecard* (BSC).

La BSC rappresenta – con tutta probabilità – lo strumento di governo e controllo strategico più studiato e commentato degli ultimi decenni, trovando grande attenzione da parte degli studiosi e contestualmente una discreta applicazione da parte del mondo operativo.

Kaplan e Norton, quando hanno sviluppato la BSC, avevano come riferimento le aziende *for profit*<sup>45</sup>. Occorre adesso comprendere, attraverso l'esame dei principali elementi del modello, se lo schema logico predisposto dagli autori e la sua applicazione possano trovare adozione anche nelle realtà che non hanno finalità lucrative e quali siano gli accorgimenti che devono essere presi in considerazione per trarre giovamento da una sua adozione nelle organizzazioni che operano nel privato sociale.

Kaplan e Norton, prima, e Kaplan, poi, hanno teorizzato talune varianti dell'applicazione della BSC alle *non profit organization* per interpretare lo spirito del modello in un contesto in cui le performance economiche non rappresentano il principale metro di giudizio sull'azione strategica promossa dall'azienda<sup>46</sup>.

Il modello si articola in modo logico, consequenziale e continuo – come illustrato nella fig. 6 – nei seguenti momenti:

- descrizione della strategia;

<sup>45</sup> Si veda: R. S. Kaplan, D. P. Norton, "The Balanced Scorecard. Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, 70(1), 1992, pp. 71-79.

<sup>46</sup> Si veda: R. S. Kaplan, D. P. Norton, *L'impresa orientata dalla strategia. Balanced Scorecard in azione*, Milano, Isedi, 2002, p. 135; e, R. S. Kaplan, "The Balanced Scorecard and Nonprofit Organizations", *Balanced Scorecard Report*, November/December, 2002, pp. 3-6.



- misurazione della strategia;
- gestione della strategia.

Il modello configura uno strumento contestualmente di pianificazione e controllo strategico<sup>47</sup>.

Fig. 6 – Il processo di pianificazione e controllo strategico per mezzo della *Balanced Scorecard*



La funzione comunicativa del modello assume nelle imprese rilievo soprattutto dal punto di vista del governo e della gestione interna dell'attività; al contrario, nelle ANP può essere concepita anche come uno strumento di divulgazione della propria strategia e delle modalità con cui l'azienda intende perseguire il fine statutario.

La BSC può divenire, in definitiva – grazie anche alla caratteristica di essere un sistema di *reporting* contestualmente sintetico e di rapido impatto nonché uno strumento di diffusione dei propri valori e del proprio indirizzo strategico – un mezzo fondamentale per l'*accountability* delle ANP e contestualmente un supporto per gli *stakeholder* nell'attività gestionale<sup>48</sup>.

È rilevante considerare come la BSC costituisca anche un sistema che governa la programmazione, in quanto richiede agli operatori di individuare i risultati sperati di breve periodo, che dovrebbero rendere possibile raggiungere gli obiettivi strategici, evitando le complicazioni generate dall'integrazione tra piano strategico e budget<sup>49</sup>.

<sup>47</sup> Si consideri che l'accezione di "controllo strategico" non rappresenta una variazione del modello di Anthony, bensì un sistema di affinamento del modello medesimo. A tale proposito, al controllo strategico è solitamente affidato il compito di verificare la "congruenza strategica" nonché di misurare in itinere l'effettiva implementazione della strategia. In sintesi, il controllo strategico ha la funzione di supportare l'alta direzione dell'azienda a definire gli obiettivi strategici, divenendo esso stesso strumenti di governo. Si veda: S. Pozzoli, "Il 'doppio ruolo' del controllo strategico", cit.; e, S. Terzani, *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Padova, Cedam, 1999.

<sup>48</sup> R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Alignment. Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Harvard, Harvard Business School, 2006, pp. 77 e ss.

<sup>49</sup> Si veda: A. Bubbio, "Balanced Scorecard e controllo strategico: le relazioni", in *Ammini-*

*Descrizione della strategia.* È opportuno premettere che la BSC non è un modello di governo strategico astrattamente e acriticamente riferibile a tutte le aziende. Essa, infatti, per essere utile ai fini decisionali dell'alta direzione deve essere modellata a uso e consumo dell'organizzazione. A questo fine, è ritenuto fondamentale definire i valori, la visione e la missione dell'azienda per poter pianificare la propria attività<sup>50</sup>.

In relazione alle modalità di governo, il sistema ideato da Kaplan e Norton appare adatto alla realtà delle aziende *mission driven*. La BSC si propone, infatti, di coinvolgere tutta la struttura nella gestione<sup>51</sup>, diffondendo i valori e le strategie condivise dai decisori o meglio, considerato il contesto di riferimento, da tutti coloro che hanno voluto dare vita all'organizzazione medesima, concretizzando l'ideale condivisa partecipazione alla gestione e la filosofia della trasparenza delle organizzazioni senza scopo di lucro<sup>52</sup>.

Il modello di costruzione della BSC richiede una preliminare fase di descrizione della strategia, tramite la definizione della *strategy map*<sup>53</sup>.

In questo contesto, l'ANP è chiamata a definire, con l'enunciazione della propria missione e dei propri valori, la relazione di causa-effetto tra i *driver* di misurazione della performance poi considerati nella BSC.

La mappa strategica pone in relazione una serie di obiettivi e i correlati Key Performance Indicators (KPI), rendendo visibili a tutti i soggetti coinvolti nell'attività aziendale i collegamenti e le scelte strategiche sottostanti.

Uno degli elementi fondamentali per la mappa strategica e per il modello della BSC consiste nell'individuazione e misurazione dei valori intangibili presenti in azienda, quali capitale umano, capitale informativo e capitale organizzativo. Tali elementi risultano cruciali per le ANP: la costruzione del capitale umano, la legittimazione sociale nella comunità, la corretta diffusione della visione del proprio ruolo sono elementi imprescindibili per il corretto funzionamento dell'azienda.

La logica di determinazione della mappa strategica è coerente con la tecnica di misurazione contenuta nella BSC. Le quattro prospettive economico-finanziaria, apprendimento e crescita, processi interni e clienti rappresentano le aree da cui partire per poter delineare la propria strategia.

*strazione & Finanza Oro. Balanced Scorecard: come misurare le prestazioni aziendali*, Milano, Ipsoa, 2000, pp. 21 e ss.

<sup>50</sup> Si veda: M. Nair, *Essentials of Balanced Scorecard*, New York, Wiley, 2004, pp. 59 e ss.

<sup>51</sup> Si veda: A. Marelli, *Il sistema di reporting interno*, cit., p. 255 e ss.

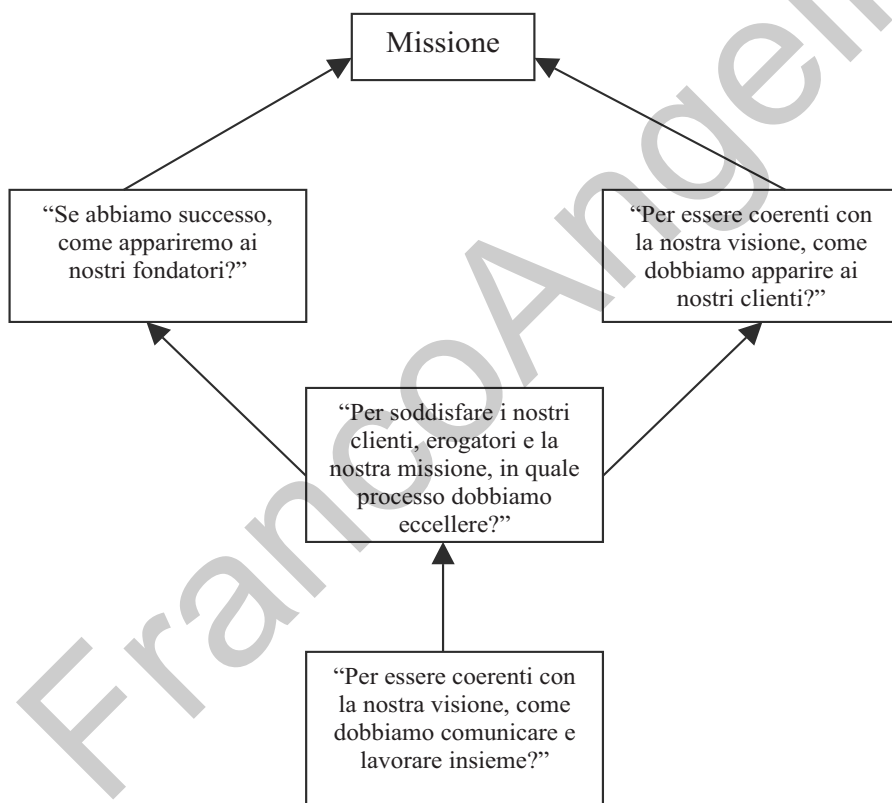
<sup>52</sup> Si veda: P. Niven, *Balanced Scorecard for Government and Nonprofit Agencies*, II ed., New York, Wiley, 2008, pp. 82 e ss.

<sup>53</sup> Si veda: R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Strategy Maps. Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Boston, Harvard Business School Press, 2004.

In questo contesto, Kaplan ha ritenuto che, nella costruzione della mappa strategica delle ANP, debba essere posta particolare attenzione alla missione e alla prospettiva “clienti”.

La missione costituisce, in definitiva, un’assunzione che motiva e, in alcuni casi, giustifica le scelte dei KPI – come, in particolare, potrebbe verificarsi con gli indicatori economico-finanziari – e delle attività (*driver*) poste in essere per perseguire la propria finalità. Sullo stesso piano deve essere posta la visione aziendale, fondamentale per garantire i valori e l’immagine dell’organizzazione.

Fig. 7 – La relazione tra mission e prospettive della Scorecard nelle ANP



Fonte: rielaborato da R. Kaplan, “The Balanced Scorecard and Nonprofit Organizations”, *Balanced Scorecard Report*, November/December, 2002, p. 4

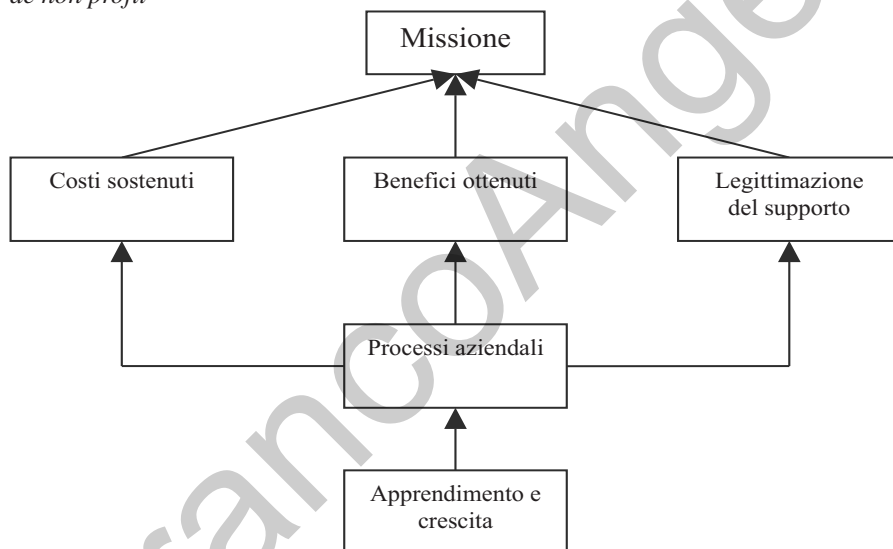
Inoltre, è considerata fondamentale per lo sviluppo della strategia aziendale la volontà dei “clienti” – intesi sia come coloro che supportano economicamente e/o finanziariamente l’azienda (*donor*), sia come i desti-

natari dell'attività aziendale (*constituent*) – e dei fondatori (soprattutto nel caso delle fondazioni), mentre il risultato economico-finanziario non è considerato la prima priorità dell'organizzazione (si veda fig. 7, *supra*).

In definitiva – sostengono Kaplan e Norton – è cruciale tenere sempre in mente, anzitutto, la missione, quindi:

- i costi sostenuti per il perseguimento della missione, per mezzo dei quali è possibile misurare l'efficienza gestionale;
- il valore creato attraverso l'attività promossa, misurabile – laddove possibile – tramite l'*output* prodotto; e
- la legittimazione del proprio operato, che si sostanzia nei finanziamenti ottenuti per poter garantire la continuità aziendale<sup>54</sup> (si veda fig. 8).

Fig. 8 – La prospettiva economico-finanziaria e della clientela adatte alle aziende non profit



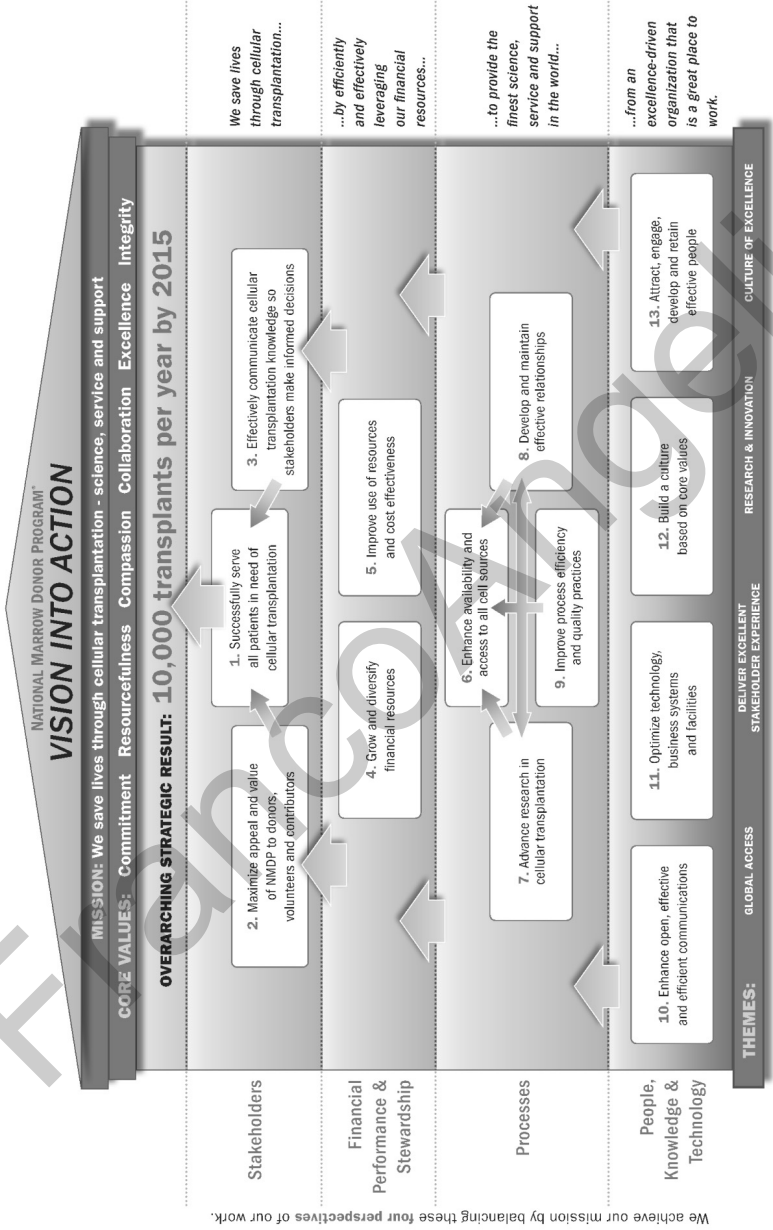
Fonte: rielaborato da R. Kaplan, D. Norton, *L'impresa orientata dalla strategia. Balanced Scorecard in azione*, Milano, Isedi, 2002, p. 139

Per quanto concerne la costruzione della mappa strategica, considerato quanto sopra detto e le scarse risorse di cui spesso sono in possesso le ANP, la mappa strategica potrebbe considerare anche cosa “non fare” oltre a “cosa fare”<sup>55</sup>, per definire comportamenti in linea con la propria visione.

<sup>54</sup> Si veda: R. S. Kaplan, D. P. Norton, *L'impresa orientata dalla strategia*, cit., p. 139.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 135.

Fig. 9 – La mappa strategica della National Marrow Donor Program



Fonte: [www.balancedscorecard.org](http://www.balancedscorecard.org)

Si rilevi che le ANP sempre più redigono codici di condotta in cui sono individuati i soggetti da cui non ricevere erogazioni liberali, così come le attività in cui è richiesto di non investire. In fig. 9 abbiamo riportato la mappa strategica della National Marrow Donor Program, organizzazione statunitense dedita alla sensibilizzazione del trapianto del midollo osseo.

*La misurazione della strategia: la Balanced Scorecard.* La misurazione della strategia costituisce nel modello originario e nel suo riferimento alle ANP l'aspetto focale dell'attività di pianificazione.

Le quattro prospettive della BSC devono essere considerate valide anche se riferite alle ANP; tuttavia, esse devono, in parte, essere ponderate diversamente, in parte, riviste alla luce dell'attività svolta dall'ANP (si veda fig. 10).

I risultati considerati nelle diverse prospettive sono tra loro correlati; in una logica consequenziale, un'azienda *for profit* che investe in apprendimento e innovazione dovrebbe migliorare la qualità dei processi, soddisfacendo in modo più adeguato le esigenze dei clienti e ottenendo, per questo, un ritorno economico corrispondente.

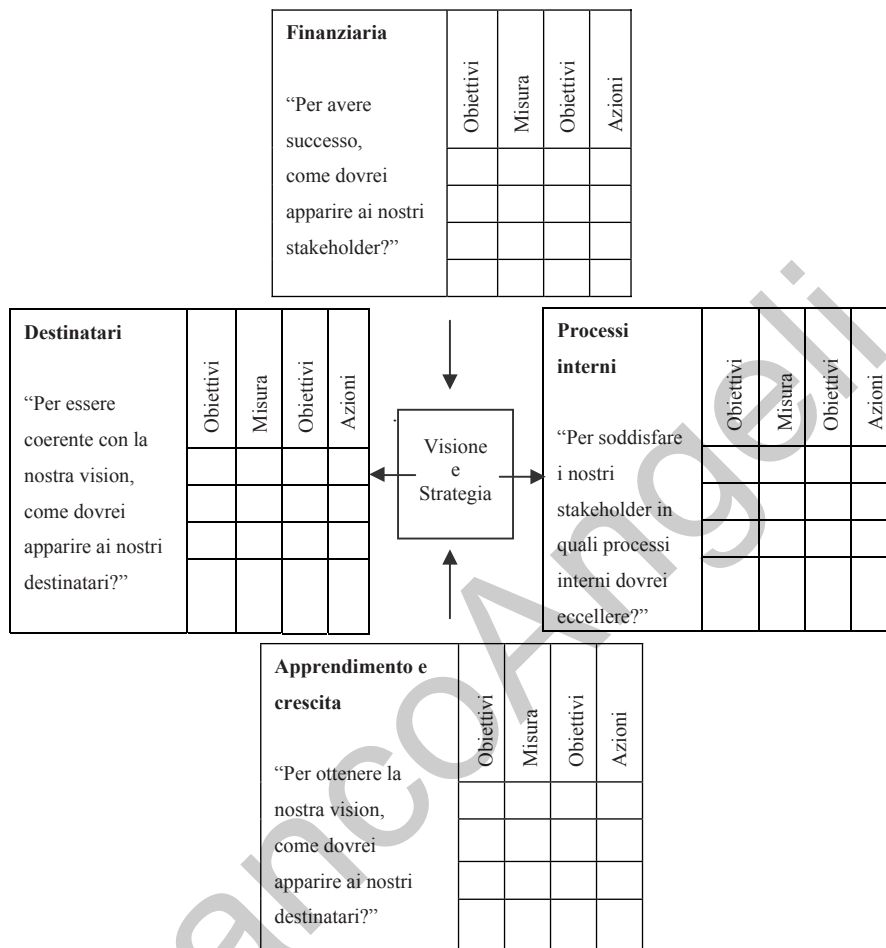
Tale processo perde per alcuni versi significato se applicato alla realtà delle ANP. Anzitutto, la prospettiva finanziaria deve misurare l'efficienza della gestione e l'economicità delle operazioni poste in essere e non la redditività dell'attività svolta. Indicatori assai diffusi e ritenuti altamente significativi per le aziende *for profit* come ROI, ROS, ROA, *price earning* sono di fatto non applicabili, se non in taluni casi "produttivi", alle ANP.

Bisogna considerare, poi, che i KPI individuati nella costruzione della BSC dovranno considerare, pur mantenendo inalterata l'impostazione originaria delle prospettive, anche indicatori di natura sociale<sup>56</sup>.

In questa visione, gli indicatori concernenti l'aspetto aziendalistico devono essere considerati anche in ragione del loro impatto sulla missione, obbligando gli operatori a considerare le ricadute "istituzionali" derivanti dall'attività gestionale. Tale sforzo, se applicato e perseguito seriamente, può essere in grado di produrre un accrescimento culturale, dando alla BSC sia un ruolo di *management control* fondamentale sia di crescita della cultura organizzativa della struttura.

<sup>56</sup> Taluni autori hanno prospettato l'idea di creare un'ulteriore "prospettiva sociale" che si dovrebbe aggiungere alle "canoniche" quattro prospettive. Questo approccio, seppure interessante rischia di slegare anche a livello gestionale il perseguimento della missione dagli spetti aziendalistici, mentre il contributo anche organizzativo che potrebbe portare l'implementazione della BSC consiste proprio nel voler collegare in ciascuna delle originarie prospettive l'attività aziendalistica e quella sociale. Per un'analisi dell'inserimento della menzionata "prospettiva sociale" nella BSC, si veda: M. Solbiati, "La Balanced Scorecard nelle imprese non profit: la prospettiva sociale", *Amministrazione e Finanza*, vol. 19, 2004, p. 39 e ss.

Fig. 10 – La Balanced Scorecard riferita alla realtà delle ANP



*La gestione della strategia.* In conclusione, è stato evidenziato che – anche sulla base delle indicazioni fornite da Kaplan e Norton nonché sugli studi successivi – le fasi per l’attuazione della BSC dovrebbero essere le seguenti:

- pianificazione;
- sviluppo;
- implementazione e monitoraggio<sup>57</sup>.

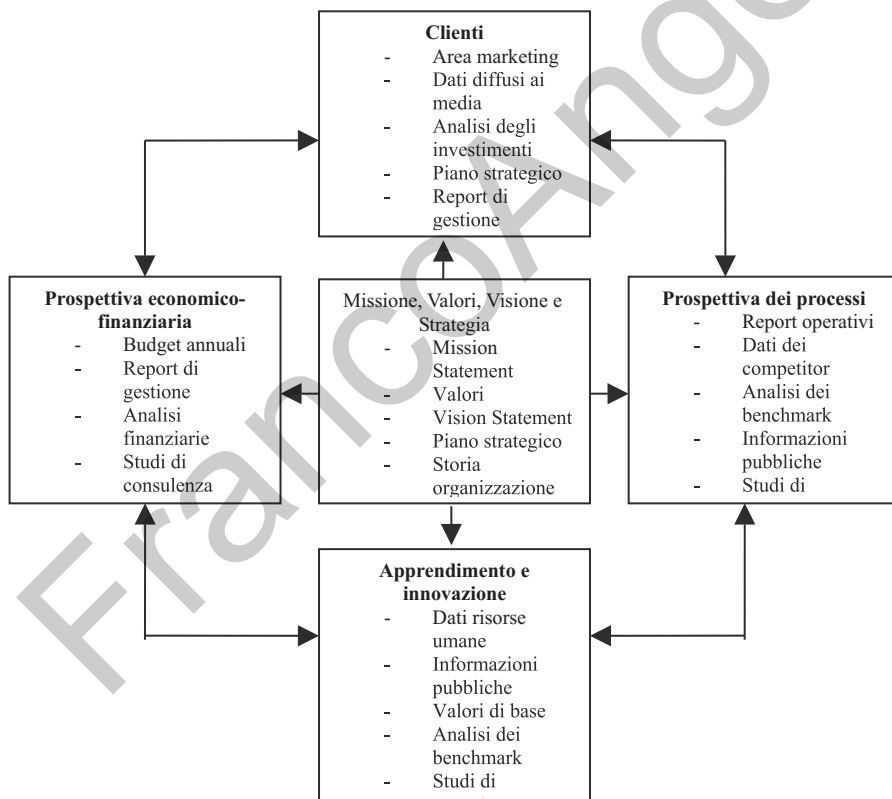
<sup>57</sup> Lo schema logico proposto è elaborato da: C. Yang, L. Cheng, C. Yang, “A Study of Implementing Balanced Scorecard (BSC) in Non-Profit Organizations: A Case Study of Private Hospital”, *Human Systems Management*, vol. 24, 2005, pp. 285 e ss.

*Pianificazione.* La fase di sviluppo del sistema di Kaplan e Norton deve partire dall'analisi delle finalità per cui è posta in essere la BSC, nonché dai criteri per l'individuazione dei soggetti che saranno chiamati all'applicazione. Uno dei problemi che potrebbero incontrare le ANP consiste proprio nell'identificare i soggetti adeguati per trarre reale giovamento dall'implementazione di un modello che richiede un notevole dispendio di energia.

La prima fase di sviluppo costituisce un'analisi di fattibilità del progetto per comprendere se gli sforzi profusi per l'applicazione del sistema comporteranno adeguati benefici.

Una volta constatato che il sistema è fattibile, occorre individuare la *team* per porre in essere il progetto e conseguentemente formulare un piano attuativo, sviluppando gli strumenti precedentemente analizzati nel testo.

Fig. 11 – I dati necessari per la definizione della Balanced Scorecard



*Sviluppo.* La prima iniziativa di sviluppo del progetto consiste – come precedentemente detto – nell'utilizzare i modelli di *reporting* come stru-



menti di diffusione di valori, visione e missione che contribuiscono a consolidare il ruolo dell'organizzazione nella comunità di riferimento.

Appare, quindi, indispensabile comunicare a tutti i livelli aziendali la finalità e l'architettura della BSC per definire quali siano state le motivazioni su cui è stata costruita la Scorecard, nonché la documentazione – riassunta nella fig. 11 (*supra*) – su cui sono stati articolati i propri ragionamenti e su cui orientare le proprie valutazioni.

Una volta raccolto (e completato nel caso in cui non adeguato) il materiale di riferimento, discussa e condivisa la linea strategica dell'azienda, l'ANP identifica le finalità e le misure per le quattro prospettive.

*Applicazione e feedback.* L'applicazione della BSC consiste essenzialmente nel tradurre in termini operativi le iniziative strategiche formulate e individuate nel sistema. In questa prospettiva, il team che realizza la Scorecard deve tenere in considerazione le specificità del settore, nonché la tempistica correlata alla realizzazione dei *lag indicator*. Il monitoraggio della BSC è attività fondamentale nelle ANP, come nelle altre aziende. Come già avuto modo di osservare, il legame di causa-effetto può perdere in parte significato nelle realtà del privato sociale, in quanto non sempre vi è una precisa corrispondenza tra singole attività svolte e correlati effetti economici.

Tale (mancata) corrispondenza obbliga gli operatori del settore a riconsiderare costantemente gli obiettivi e le misurazioni inclusi nella Scorecard. Questa circostanza appare di tutta evidenza nelle organizzazioni di non grandi dimensioni e/o in quelle organizzazioni che operano a stretto contatto con pochi committenti.

Se, per esempio, un'ANP riceve un finanziamento da una fondazione di origine bancaria incrementando notevolmente le risorse a disposizione, è evidente che dovrà rivedere *lead* e *lag indicator*, nonostante missione, valori e visione strategica restino invariati.

Quindi, la BSC deve, a maggior ragione nelle ANP, costituire uno strumento di indirizzo strategico personalizzato, in quanto ciascuna organizzazione, oltre ad avere la propria storia, opera in contesti e situazioni completamente differenti.

Inoltre, è evidente che le ANP miste – e, soprattutto, le imprese sociali – dovranno dare un diverso significato agli elementi che riguardano l'aspetto produttivo, in quanto essi avranno, rispetto alle ANP pure, un diverso ruolo nell'aspetto del sostentamento dell'attività svolta.

La BSC è un modello pensato per le aziende *for profit*: su questo ci sono pochi dubbi.

Tab. 1 – Il Social Value Scorecard

Strategia	Prospettiva				
	Fattori critici di successo	Obiettivi	Indicatori	Target	Azioni
Legittimazione e supporto	<ul style="list-style-type: none"> <li>Qualità del prodotto con i donatori</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Grado di diversificazione dei donatori</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ruolo e rapporto con i volontari</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Visibilità e legittimazione nella comunità</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rapporto con le amministrazioni pubbliche</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reputazione presso media e opinion leader</li> </ul>				
Capacità operativa	<ul style="list-style-type: none"> <li>Relazioni con gli altri attori della società civile</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Produttività ed efficienza</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Solvibilità</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sviluppo, motivazione e capacità delle risorse umane</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sviluppo, motivazione e capacità delle aziende partner</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Qualità dei processi interni</li> </ul>				
Valore sociale	<ul style="list-style-type: none"> <li>Apprendimento organizzativo e innovazione</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Esplicitazione della mission</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Esplicitazione degli obiettivi strategici</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Collegamento tra obiettivi, attività, output e impatti sociali (modello logico)</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Misure di impatto sociale (outcome)</li> </ul>				
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Attività e output che generano gli out come</li> </ul>				

Fonte: A. Hinna, *Gestire e organizzare nel terzo settore*, Bari, Carocci, 2005, p. 177

Parte di autorevole dottrina ha, infatti, evidenziato le incongruenze del modello orientato a perseguire un equilibrio economico piuttosto che un equilibrio “sociale” di medio-lungo periodo. In questa prospettiva, partendo da precedenti studi inerenti al modello del valore pubblico di Moore, Hinna ha sviluppato un Social value scorecard (si veda tab. 1, *supra*), in cui la finalità consiste nello sviluppo e monitoraggio degli obiettivi di medio-lungo periodo<sup>58</sup>. Ciò detto, è innegabile che la BSC applicata alle ANP può portare vantaggi a livello sia di gestione e organizzazione interna che di comunicazione.

Per quanto concerne la gestione, l'organizzazione interna, non vi è dubbio che l'applicazione di un modello complesso come il BSC obblighi tutta la struttura a conoscere i compiti e l'attività degli altri soggetti coinvolti nonché a coordinare la propria attività con gli altri soggetti interessati e a comprendere adeguatamente gli effetti sulla struttura derivanti dallo svolgimento delle mansioni affidate<sup>59</sup>.

<sup>58</sup> Si veda: A. Hinna, *Gestire e organizzare nel terzo settore*, Roma, Carocci, 2005, pp. 174 e ss.

<sup>59</sup> Si veda: M. Martello, “Implementing a Balanced Scorecard in a Not-For-Profit Organization”, *Journal of Business & Economics Research*, vol. 6, n. 9, p. 73.

ISBN: 9788856840797

FrancoAngeli

Copyright © FrancoAngeli

N.B: Copia ad uso personale. È vietata la riproduzione (totale o parziale) dell'opera con qualsiasi mezzo effettuata e la sua messa a disposizione di terzi, sia in forma gratuita sia a pagamento.

## 2. IL CONTROLLO DI GESTIONE

di *Matteo Pozzoli*

### 1. Gli strumenti del controllo di gestione

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 obiettivi correlati e in evoluzione<sup>1</sup>. Esso rappresenta sia una funzione sia un processo aziendale.

Lo studio del controllo di gestione delle ANP presenta ancora notevoli margini di sviluppo a livello dottrinale e tecnico-operativo, soprattutto in considerazione dell'evoluzione del settore e delle attività che sono comprese nel terzo settore, nonché in virtù della maggiore presa di coscienza da parte degli operatori del ruolo socio-economico e aziendale delle proprie organizzazioni.

Per quanto concerne gli strumenti di analisi del controllo di gestione è opportuno considerare che nelle ANP il collegamento tra la contabilità generale e la rendicontazione economico-finanziaria con la contabilità direzionale può essere più diretto di quanto si verifica normalmente nelle imprese<sup>2</sup>.

La mancanza di specifiche norme giuscontabili offre, infatti, la possibilità agli operatori interni di adattare la comunicazione esterna in base alle esigenze di gestione interna. Il pericolo che vi possano essere norme fiscali capaci direttamente o indirettamente di "sporcare" la comunicazione economico-finanziaria è, in sostanza, potenzialmente assai più limitato rispetto al settore privato.

In aggiunta, la problematica concernente la riservatezza dei dati azien-

<sup>1</sup> Si veda: A. Marelli, *Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per l'alta direzione*, Milano, Giuffrè, 2000, p. 9.

<sup>2</sup> In questo senso, si veda anche: M. Santi, "L'Associazione Nazionale Tumori", in: A. M. A. Merlo, *Aziende non profit. Casi di gestione*, Milano, Egea, 2000, pp. 133 e ss.

dali dovrebbe essere (almeno in linea teorica) molto meno sentita, poiché non si trovano normalmente informazioni tali da avvantaggiare la concorrenza, pur presente nel terzo settore, e la trasparenza della gestione deve rappresentare, in ogni caso, la finalità ultima della rendicontazione.

Le valutazioni riguardanti il controllo di gestione devono, poi, essere articolate su dati attendibili. Le ANP, per essere in regola con le disposizioni normative e prendere le decisioni economiche nel modo più appropriato, devono essere in possesso di un affidabile (formale o informale) sistema di controllo interno e, anche laddove non previsto *ex lege*, sarebbe opportuno che fosse presente un collegio di revisori indipendenti esterni, capace di verificare la validità dei dati amministrativi e rendicontativi prodotti<sup>3</sup>.

Inoltre, è opportuno ribadire che il mondo del terzo settore è estremamente variegato e la rilevanza degli specifici indicatori può essere determinata solo da coloro che operano a stretto contatto con l'organizzazione. La previsione di *ratio* che ambiscono a essere utili per gli *stakeholder* non può, infatti, che partire da considerazioni e indicatori "generalisti", che dovrebbero essere eventualmente rivisti e specificati al fine di essere modellati sulla fisionomia e l'attività svolta dalla propria ANP.

## 2. Budget: criticità e profili applicativi

Il budget individua gli obiettivi di breve periodo, ossia i risultati che l'organizzazione solitamente è chiamata a raggiungere nell'esercizio (o periodo) successivo<sup>4</sup>.

Esso è lo strumento di contabilità direzionale che con tutta probabilità meglio riassume l'essenza dell'attività di programmazione e controllo, identificando gli obiettivi di breve periodo (programmazione) e contestualmente monitorando l'andamento gestionale per mezzo dell'analisi degli eventuali scostamenti prodotti (controllo).

Il budget costituisce uno strumento essenziale anche per la definizione della pianificazione strategica e la verifica del corretto perseguimento.

<sup>3</sup> Si veda: CNDCEC/Commissione "Rendicontazione economico-finanziaria e gestione delle aziende non profit", *Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del dottore commercialista del dottore commercialista e dell'esperto contabile*, <http://www.cndcec.it/Portal/Default.aspx>, 2011.

<sup>4</sup> Sulla funzione e la costruzione del budget nelle ANP, si veda: G. Bronzetti, *Le aziende non profit. Un esame degli strumenti di controllo di gestione*, Milano, FrancoAngeli, 2007, pp. 171 e ss.

mento degli obiettivi di medio-lungo periodo<sup>5</sup>. Tale “duplice” funzione acquisisce evidentemente estrema rilevanza per tutte le tipologie aziendali, ANP incluse<sup>6</sup>.

Le ANP predispongono budget e/o bilanci previsionali<sup>7</sup> con varie finalità, tra loro non necessariamente alternative, quali:

- la previsione di un’autorizzazione e di un limite ai costi (alla spesa);
- il governo delle risorse a disposizione dell’azienda; e
- il controllo del corretto utilizzo dei fondi<sup>8</sup>.

I documenti previsionali di sintesi aventi finalità autorizzatorie e di limite al sostenimento di costi (spese) assumono, in linea anche con quanto solitamente avviene negli enti pubblici, una funzione prevalentemente gestionale interna e sono per questo indirizzati dall’organo volitivo all’amministrazione, inteso quale organo di governo<sup>9</sup>. Laddove ai budget sia affidata una funzione di autorizzazione e limite ai costi (alla spesa), esso solitamente ricopre l’intero anno e, quindi, costituisce un bilancio previsionale.

L’attribuzione ai budget di funzioni essenzialmente organizzative, informative e di controllo gestionale comporta anche la determinazione di centri di responsabilità e di costo con la definizione di correlati parametri standard<sup>10</sup>. In tal modo, soprattutto le organizzazioni di maggiori dimensioni hanno la possibilità di correlare i risultati previsionali di natura sociale ed eventualmente economico-finanziaria (come nel caso delle ANP miste) con le risorse messe a disposizione.

In ultimo, il budget, così come il bilancio previsionale, può rappre-

<sup>5</sup> Si veda: L. Selleri, *I budget a lungo termine. Strumenti per la pianificazione d’impresa*, Milano, Etas, 1990, pp. 35 e ss.

<sup>6</sup> Si veda: J. M. Bryson, *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations. A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement*, San Francisco, Jossey-Bass, 1995, pp. 170 e ss.

<sup>7</sup> Nel proseguo del paragrafo, il “bilancio previsionale” e “budget annuale” sono di fatto considerati, laddove non specificato diversamente, come sinonimi; nella prassi il bilancio previsionale si riferisce ai risultati da raggiungere nel corso del periodo amministrativo successivo, mentre il budget prende in esame un arco temporale inferiore all’anno; i budget infrannuali sono poi consolidati nel budget annuale.

<sup>8</sup> Si veda: L. Brusa, F. Dezzani, *Budget e controllo di gestione*, Milano, Giuffrè, 1983, pp. 57 e ss.

<sup>9</sup> Si veda: M. Mulazzani, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche. Principi generali di gestione, di organizzazione e di rilevazione. Lo Stato. Lineamenti economico-aziendali*, vol. 1, Padova, Cedam, 2001, pp. 11 e ss.; e, R. Mussari, *Economia dell’azienda pubblica locale*, Padova, Cedam, 2002, p. 175.

<sup>10</sup> Si veda: P. Bastia, *Il budget d’impresa. Criteri di formazione e di impiego*, Bologna, Clueb, 1989, pp. 15 e ss.; L. Brusa, L. Zamprogna, *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Milano, Etas, 1991, p. 167 e ss.

sentare un fondamentale strumento di controllo per l'utilizzo dei fondi. In particolare, le ANP *grant-making*, intese come enti che raccolgono finanziamenti per destinarli a progetti specifici, hanno la primaria necessità di monitorare l'andamento dei singoli progetti, che sono spesso legati a finanziamenti e devono essere portati a termine con una specifica tempistica. La predisposizione dei budget per progetto dovrà, poi, trovare precisa corrispondenza con la pertinente rendicontazione di progetto (*fund accounting*)<sup>11</sup>.

È, quindi, cruciale che tali aziende si dotino di un sistema di budget che, pur considerando l'ANP nella sua unitarietà gestionale, sia capace di monitorare la corretta esecuzione delle azioni specificamente dedicate alle finalità predeterminate.

Per aver una esaustiva comprensione della capacità gestionale dell'ente, sarebbe, in aggiunta, opportuno definire la disponibilità e gli eventuali vincoli dei *fund*. Ai nostri fini, potrebbe risultare utile la classificazione dello SFAS 117, il quale distingue i fondi in *unrestricted* (liberi) e *restricted* (vincolati) e, all'interno di quest'ultima categoria, in *permanently restricted* (vincolati in modo permanente) e *temporarily restricted* (vincolati in modo temporaneo)<sup>12</sup>.

Le ANP *operating*<sup>13</sup>, al contrario, hanno l'esigenza più sentita di considerare la gestione delle risorse – o meglio la generazione o il consumo delle risorse – da parte dei singoli ambiti gestionali. In tale ottica, la principale complessità consiste nell'individuare le aree di riferimento e/o la finalità del budget medesimo per costruire, in ultimo, in modo coerente un funzionale budget generale<sup>14</sup>.

È importante evidenziare che, se la rendicontazione economico-finanziaria è indirizzata all'esterno, con il fine primario di migliorare la trasparenza gestionale e supportare la condivisione delle decisioni assunte, il budget è nella normalità dei casi un documento prevalentemente interno.

Non è questa la sede per esaminare la tecnica di predisposizione del budget di natura economico-finanziaria, che, per lo più, assume caratteristi-

<sup>11</sup> Si vedano: R. Viganò, "Le nonprofit come oggetto di studio delle 'discipline aziendali' nella realtà statunitense", in E. Viganò (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, Padova, Cedam, 2000, pp. 272 e ss.; e, R. F. Larkin, M. Di Tommaso, *Wiley Not-for-Profit GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-for-Profit Organizations*, New York, Wiley, 2009, pp. 69 e ss.

<sup>12</sup> Si veda: FASB, *SFAS 117, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, 1993.

<sup>13</sup> Le ANP *operating* sono concepite come organizzazioni che perseguono per mezzo della propria struttura il fine istituzionale.

<sup>14</sup> Si veda, L. Brusa, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, Giuffrè, 2000, pp. 138 e ss.

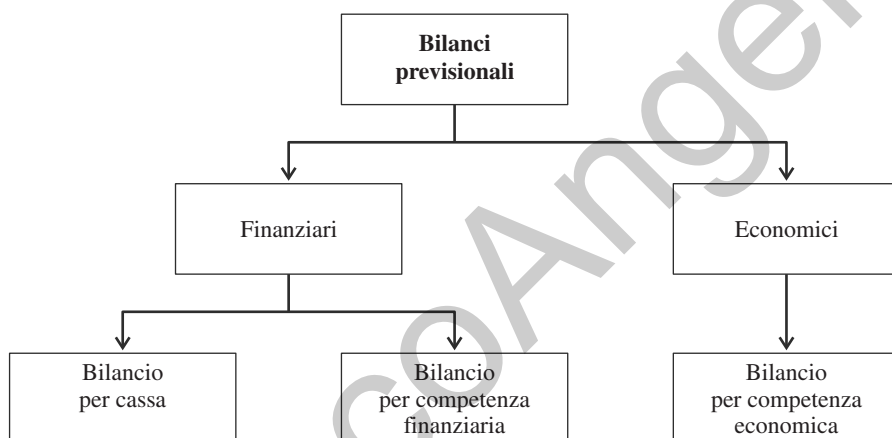


che simili a quelle previste per i budget delle imprese. Tuttavia, appare opportuno fornire alcune brevi considerazioni di sintesi in merito alla tecnica utilizzata e al sistema dei budget<sup>15</sup> utilizzati in seno alle ANP.

Indipendentemente da quanto sopra riportato, il budget preventivo, affinché possa avere un'utilità gestionale e supportare la direzione dell'ANP, deve essere coordinato con il rendiconto, o meglio che deve essere coerente con la modalità di rilevazione, valutazione ed esposizione del rendiconto<sup>16</sup>.

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 (si veda fig. 1).

Fig. 1 – Lo schema di rilevazione dei bilanci preventivi



I prospetti previsionali sopra menzionati non sono, come accennato, da concepirsi necessariamente come tra loro alternativi. Essi, infatti, soddisfano esigenze diverse: il bilancio/budget di natura finanziaria identifica le disponibilità finanziarie necessarie per l'attuazione dei propri progetti nel periodo investigato, mentre il bilancio/budget economico espone le risorse che dovrebbero essere consumate/realizzate per il medesimo fine.

Il sistema dei budget potrebbe completarsi, come in realtà avviene anche per le imprese, con altri budget settoriali di natura più gestionale che risultano correlati a quelli sopra individuati quali: budget patrimoniale;

<sup>15</sup> Si veda: F. Berti, *Il sistema dei budget aziendali*, Padova, Cedam, 1995.

<sup>16</sup> In questo senso: C. Travaglini, "Contabilità e bilancio per la rendicontazione e il controllo nelle aziende non profit", in S. Pettinato (a cura di), *Gestire il non profit*, III ed., Milano, Il Sole 24 Ore, 2000, p. 203.

budget degli investimenti; budget operativi<sup>17</sup>. Il consolidamento dei budget determina il budget generale aziendale<sup>18</sup>.

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 la complessità gestionale limitata.

Si deve, tuttavia, rilevare che la natura non lucrativa delle ANP, gli strumenti di cui devono servirsi per il perseguimento della propria *mission* (per esempio, il lavoro volontario), nonché gli interlocutori di riferimento creano talune specificità che devono essere considerate<sup>19</sup>. Le ANP pure, per esempio, articolano gran parte della propria attività sull'intervento dei volontari. Tale componente è solo relativamente preventivabile, in quanto si basa sulla volontà dei volontari medesimi, la quale rappresenta una variabile relativamente controllabile. Nelle imprese, in sostanza, il consumo di risorse è relazionato alla volontà decisionale della struttura direzionale, nelle ANP il consumo di risorse e la prestazione dei servizi è legata alla presenza delle risorse umane.

È necessario, ancora, rilevare che la determinazione del budget e del bilancio preventivo non può essere articolata su valori di mercato. La finalità delle ANP non è per propria natura quella di produrre un profitto. Anche laddove viene fornito un servizio, devono essere previsti dei valori economici considerati come corrispettivo dell'erogazione del servizio, ma la quantificazione del servizio non potrà essere basata in molte occasioni su ragionamenti di convenienza economica anche se riferiti, in molte circostanze, solamente al recupero dei costi. La valutazione economica, in sostanza, non considera la produzione sociale<sup>20</sup>, che non può essere aggregata al corrispettivo monetario del servizio.

Sulla base del budget, è possibile definire il bilancio annuale preventivo dell'azienda. Il bilancio preventivo – qualora disposto, come spesso avviene, a livello statutario – diviene obbligatorio per la direzione dell'ente.

Anche il bilancio preventivo mantiene solitamente, come accennato, una finalità interna, anche se può avere una rilevanza esterna nel momento in cui l'ANP intenda rendere noti i propri obiettivi (economico-finanziari e

<sup>17</sup> Si veda: G. Melara, *Il controllo di gestione nelle aziende no-profit*, Roma, Aracne, 2006, pp. 155 e ss.

<sup>18</sup> Si veda: G. Bronzetti, *Le aziende non profit*, cit., pp. 178 e ss.

<sup>19</sup> Si veda: R. N. Anthony, D. W. Young, *Non profit. Il controllo di gestione*, Milano, McGraw-Hill, 1999, pp. 345 e ss.

<sup>20</sup> Si veda: A. Tessitore, "Una riconsiderazione del concetto di azienda", *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 3/4, 1997, pp. 122 e ss.

più usualmente sociali), o nel momento in cui i risultati ottenuti siano comparati con quelli programmati.

Appare rilevante sottolineare che molte ANP collegate allo svolgimento di attività delegate loro da enti pubblici operano sulla base di proventi (entrate) spesso pre-determinati in base a convenzioni o contributi già stabiliti. Laddove questo si verificasse, il budget assumerebbe fondamentalmente il compito operativo-gestionale di identificare come “impiegare” e distribuire tale risorse, presentando in termini economico-finanziari, un livello di aleatorietà più limitato<sup>21</sup>.

È opportuno, infine, considerare che i bilanci previsionali possono rappresentare un rilevante strumento per la gestione non solo economico-finanziaria delle ANP. Essi, se correttamente redatti e utilizzati, possono infatti rappresentare un elemento di riflessione per il governo della struttura e stimolare una gestione democratica e *multistakeholder* dell'organizzazione<sup>22</sup>.

### **3. Gli indicatori adottati per la misurazione della performance come strumenti di rating per il terzo settore**

Gli indicatori sono strumenti di misurazione rappresentativi dell'attività svolta dall'azienda. Essi possono essere quantitativi o qualitativi.

Gli indicatori rappresentano un rapporto o una serie progressiva di dati – non necessariamente contabili, né monetari – il cui scopo ultimo è quello di interpretare l'attività aziendale in una prospettiva prevalentemente temporale, evidenziando le linee di tendenza dei risultati e indicando agli utilizzatori della comunicazione economico-finanziaria dell'ANP l'evoluzione dell'organizzazione.

Gli indicatori quantitativi, su cui concentreremo la nostra attenzione, costituiscono risultati di sintesi, rappresentativi di specifici aspetti gestionali e, per questo, sono espressi tramite misure quantitative. L'unità di misura varia in relazione all'indicatore medesimo; la moneta può essere un metro utilizzato per definire gli indicatori, ma non certamente l'unico.

Questi, partendo dall'analisi esposta nel capitolo precedente e in base, quindi, alla finalità con cui gli indicatori sono predisposti, possono essere suddivisi in:

- indicatori di efficacia (gestionale e sociale);

<sup>21</sup> Si veda: G. Bronzetti, *Le aziende non profit*, cit., p. 173.

<sup>22</sup> Si veda: L. Fazzi, *Governance per le imprese sociali e il non profit. Democrazia, approccio multistakeholder, produttività*, Roma, Cacucci Faber, 2007, pp. 35 e ss.

- indicatori di efficienza;
- indicatori di economicità.

Gli indicatori di efficacia misurano il livello di raggiungimento degli obiettivi prefissati.

In particolare, gli indicatori di efficacia possono essere classificati come indicatori di “output”, quando riferiti alla misurazione dell’efficacia gestionale e indicatori di *outcome*, se riferiti alla misurazione dell’efficacia istituzionale o sociale<sup>23</sup>. Alla misurazione dell’efficacia sociale sarà dedicato ampio spazio nei capitoli successivi.

Gli indicatori di efficienza sono solitamente utilizzati in via comparativa piuttosto che assoluta. Tale comparazione può essere effettuata nei confronti di altri soggetti (l’associazione A è più o meno efficiente dell’associazione B) o di diversi periodi di tempo (la mia associazione è stata più o meno efficiente rispetto all’esercizio o al periodo precedente).

Il complesso dei proventi dell’esercizio è un indicatore di efficienza. Tale indicatore – che, si ricorda, non è l’unico né il principale – può essere comparato con quello di organizzazioni analoghe e contestualmente con quanto prodotto in precedenza e con quanto predeterminato in sede di definizione del budget e del preventivo.

Gli indicatori di economicità misurano l’ottenimento dei risultati in relazione alle risorse a disposizione.

Nel corso degli ultimi anni si stanno facendo strada a livello internazionale alcune organizzazioni volte a fornire un rating delle ANP, ossia a dare un giudizio alla rendicontazione e, quindi, al funzionamento delle aziende in parola. In prospettiva nazionale, il rating del non profit è ancora prevalentemente utilizzato dagli istituti di finanziamento, interessati a sostenere progetti meritevoli dal punto di vista della finalità perseguita, oltre che della sostenibilità finanziaria.

Si consideri che il rating delle ANP ha finalità diversa rispetto a quello delle imprese<sup>24</sup>. Entrambi possono essere adottati, rappresentando lo stato di salute delle aziende – e, quindi, la loro solvibilità e liquidità finanziaria – ai fini di definire l’accesso al credito di tali strutture. Il rating delle imprese è volto soprattutto a indirizzare, in generale, l’attività degli investitori potenziali ed effettivi, intesi quali soggetti disposti in base alle prospettive future e ai piani aziendali a investire risorse economiche nel capitale di rischio di un’azienda. Le ANP, invece, non hanno investitori; il rating delle aziende

<sup>23</sup> Si veda: C. Travaglini, “Valutazioni e indicatori dei servizi prodotti nelle organizzazioni non profit”, *Azienda pubblica*, 1992, pp. 221 e ss.

<sup>24</sup> Si veda: F. Vannini, “Osservazioni sul rating delle organizzazioni non profit all’estero e in Italia”, *Enti non profit*, vol. 6, 2008, pp. 419 e ss.

senza scopo di lucro individua nel potenziale donatore il proprio principale destinatario.

Gli istituti di rating delle ANP, inoltre, tendono – a differenza di quanto si verifica solitamente nel mondo delle imprese – a rendere noto e illustrare la modalità di valutazione delle aziende oggetto di analisi. In tal modo, è possibile fruire di tali indicazioni per comprendere se vi sia un orientamento comune anche a livello internazionale, in altre parole se vi sia una prassi consolidata in materia oppure se tali modelli siano articolati su tecniche difformi.

In ciascun caso, tali modelli, se autorevoli, contribuiscono a rendere maggiormente trasparente il terzo settore nel proprio contesto di riferimento, in quanto:

- forniscono agli *stakeholder* un metro di valutazione per comprendere se le organizzazioni a cui sono affidate le loro risorse hanno utilizzato correttamente le risorse messe a disposizione;
- agevolano le ANP a comparare la propria gestione con altre realtà similari o che svolgono operazioni confrontabili (per esempio, la raccolta fondi);
- incrementano la cultura aziendalistica nel settore in oggetto.

Non c'è dubbio che l'analisi dei dati contabili rappresenti un'indagine conoscitiva importante per i lettori esterni delle ANP, che desiderano acquisire il maggior numero possibile di informazioni utili per prendere le proprie decisioni<sup>25</sup>.

Per trarre giovamento dalle indicazioni che emergono dall'applicazione di questi modelli deve, in ogni caso, essere possibile comparare i dati nel tempo e nello spazio; se i costi di *fund raising* sono determinati in modo differente e con tecniche tra loro discordanti, è evidente che non è possibile paragonare validamente i dati pervenuti da diverse organizzazioni.

Infine, è certo che le aziende possono trovarsi in fasi differenti della propria vita (*start-up*, riorganizzazione ecc.), così come non tutti i periodi sono estranei da fatti specifici che rendono tali periodi “particolari”.

In sostanza, la standardizzazione delle valutazioni non potrà mai essere tagliata su misura per le singole organizzazioni.

<sup>25</sup> A tale proposito, Riparbelli afferma che: “La ragioneria direzionale costituisce quel ramo della ragioneria che, servendosi dei propri caratteristici strumenti di rilevazione e di interpretazione dei dati quantitativi d'azienda, tende a informare, illuminare, orientare e guidare gli organi di governo e di direzione aziendale su ogni aspetto dell'attività produttiva e distributiva affinché essi possano effettuare le loro scelte di gestione e prendere le loro decisioni nel modo più consapevole, oculato e conveniente”. Si veda per tutti: A. Riparbelli, “La ragioneria direzionale”, in: Aa. Vv., *Scritti in onore di Giordano Dell'Amore*, Milano, Giuffrè, 1969, pp. 1258 e ss.

In sintesi, appare utile al fine di definire un ragionevole sistema di indicatori, considerare i “suggerimenti” sugli indicatori di *output* di Anthony e Young, per i quali:

- un indicatore imperfetto è sempre meglio di niente, considerato che tutti gli indicatori sono perfezionabili e oggetto di potenziale critica;
- è consigliabile, se possibile, confrontare gli indicatori con quelli desumibili da altre ANP similari o da medie statistiche delle organizzazioni che operano nel settore;
- è necessario utilizzare indicatori che possono essere ricavati tempestivamente, considerato che fornire informazioni quando non sono più necessarie è del tutto inutile;
- occorre sviluppare una gamma di indicatori, in grado di individuare un limitato ma significativo numero di misure-chiave di risultato;
- non è necessario individuare più informazioni di quelle necessarie;
- non dare eccessivo credito agli indicatori sostitutivi, poiché esse assimilano ma non rappresentano la realtà<sup>26</sup>.

#### **4. L'esperienza del Charity Navigator e del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti: comparazione e integrazioni**

Gli indicatori e, specificamente, gli indici di bilancio sono stati sino a ora ampiamente adottati dagli analisti finanziari delle imprese e invece trascurati dalla prassi operativa nazionale che si occupa (almeno a livello nazionale) di ANP. È anche per questo che la Commissione “Aziende non profit” del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti decise di emettere un documento tecnico-applicativo sulla materia, in modo tale da sollecitare il dibattito e presentare un'autorevole guida per le aziende del settore.

Considerata la carenza di documentazione a livello nazionale, la Commissione ha cercato di trarre ispirazione e si è confrontata con quanto di più evoluto risultava reperibile nel panorama internazionale.

Con specifica attenzione al tema in parola, il benchmark di riferimento è stato individuato nel sistema elaborato dal Charity Navigator<sup>27</sup>. Tale modello – oltre a essere apprezzabile a livello tecnico – rappresenta un sistema consolidato nel settore; l'organizzazione Charity Navigator opera da anni nel “mercato” delle *charity* statunitensi, attribuendo alle ANP che necessi-

<sup>26</sup> R. N. Anthony, D. Young, *Non profit*, cit., pp. 458 e ss.

<sup>27</sup> Per un'analisi completa dell'attività svolta dalla citata organizzazione, si veda il sito: [www.charitynavigator.org](http://www.charitynavigator.org).

tano o semplicemente decidono di misurare il proprio livello di efficienza un rating, ossia un “voto” sulla loro condotta. È importante evidenziare che il modello del Charity Navigator è indirizzato prioritariamente alle “charity”, ossia – nella realtà del terzo settore statunitense – alle organizzazioni non lucrative che traggono la principale fonte di finanziamento dall’attività di *fund raising* e, a seguito delle raccolte effettuate, assegnano finanziamenti a progetti proposti da terzi (*grant making*).

La Commissione ha deciso – in linea con l’orientamento del Charity Navigator – di indirizzare prioritariamente la Raccomandazione alle ANP che ottengono la parte principale dei propri proventi da:

- raccolte fondi tramite cui reperire risorse da ridistribuire;
- finanziatori istituzionali quali Ministeri, autorità locali, fondazioni bancarie, Commissione Europea, sulla base di una richiesta di finanziamento di attività di utilità sociale da condurre dalla propria struttura;
- entrambe le attività sopra riportate<sup>28</sup>.

Tale approccio non vieta, peraltro, alle “altre” ANP di utilizzare la Raccomandazione in oggetto come sistema di “autovalutazione”, qualora si rendano conto che le disposizioni in essa contenute possono risultare utili per offrire una più esaustiva chiave di lettura della situazione aziendale.

Soffermiamoci un momento, prima di passare all’analisi tecnica del documento, sulle analogie e le differenze che esistono nella costruzione e nell’utilizzo degli indici e degli indicatori di bilancio applicati ai “mondi” del *for profit* e del non profit.

Per entrambi i settori sopra richiamati, l’analisi di bilancio consente – per mezzo della rielaborazione dei dati prodotti – di presentare un’indagine dell’azienda sotto il profilo economico-aziendale. Tale esame costituisce il presupposto per dare un giudizio sull’efficienza e l’economicità dell’operato. La principale differenza riguardante la costruzione dei modelli e l’utilizzo degli strumenti operativi consta nel fatto che l’analisi di bilancio delle imprese evidenzia la credibilità dell’impresa sotto il profilo patrimoniale-finanziario nonché la capacità che la stessa ha di produrre reddito, mentre l’analisi di bilancio delle ANP indica prevalentemente l’attitudine dell’organizzazione nella gestione delle risorse e individua i correttivi che possono essere eventualmente apportati per perseguire al meglio il proprio fine istituzionale.

La tab. 1 – partendo da quanto esposto nella Raccomandazione – compara sinteticamente il potenziale utilizzo dell’analisi di bilancio nelle ANP e nelle imprese.

<sup>28</sup> Si veda: CNDC/Commissione “Aziende non profit”, Raccomandazione n. 10, Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinarie di contributi pubblici e privati, par. 14.

Tab. 1 – Le principali finalità dell’analisi per indici nelle ANP e nelle imprese

Raccomandazione n. 10, par. 8	Raccomandazione n. 10, par. 8 rivista nell’ottica delle imprese
a. individuazione degli standard di efficienza ed economicità con cui l’ANP persegue la propria missione, quindi:	a. individuazione degli standard di efficacia, efficienza ed economicità con cui l’impresa svolge la propria attività, quindi:
i. determinare a fini interni le modalità di impiego delle risorse disponibili allo scopo di controllare l’attività svolta e di programmare l’attività futura;	i. determinare a fini interni le modalità di impiego delle risorse disponibili allo scopo di controllare l’attività svolta e di programmare l’attività futura;
ii. esprimere un giudizio sull’operato degli amministratori;	ii. esprimere un giudizio sull’operato degli amministratori;
b. lo sviluppo di un ulteriore strumento finalizzato a incrementare il livello di trasparenza nei confronti degli stakeholder;	b. lo sviluppo di un ulteriore strumento finalizzato a incrementare il livello di trasparenza e chiarezza nei confronti degli stakeholder e degli shareholder;
c. la creazione nello specifico, di presupposti per un sistema di benchmarking in grado di consentire sistematiche comparazioni di ANP contraddistinte da dimensioni e finalità simili, agevolando i contributori a effettuare “donazioni consapevoli”.	c. la creazione nello specifico, di presupposti per un sistema di benchmarking in grado di consentire sistematiche comparazioni di imprese contraddistinte da dimensioni e finalità simili, agevolando le scelte economiche di investitori e finanziatori potenziali ed effettivi.

Fonte: rielaborazione da CNDC/Commissione “Aziende non profit”, Raccomandazione n. 10, par. 8

#### 4.1. L’indice per il controllo della raccolta fondi

Gli indici per la raccolta fondi possono essere concepiti come indici che forniscono l’indicazione dell’efficienza e dell’economicità dell’attività di raccolta fondi.

Queste operazioni spesso comportano ingenti utilizzi di risorse; tuttavia il solo dato che emerge dall’individuazione del “quantum” della spesa risulta arido se non messo in contrapposizione con la misura dei proventi realizzati eseguendo tali operazioni.

Gli indici in parola indicano in sostanza quanto “costano” le iniziative di *fund raising*. In particolare, l’indice di efficienza della raccolta fondi (*fund raising ratio*), aiuta gli *stakeholder* a comprendere quanto l’ANP spende in media per “raccogliere” un euro. La formula è la seguente:

$$(\text{Tot € On.R.F.}) / (\text{Tot € Pr.R.F.}) = x \text{ €}$$



laddove con “On.R.F.” si indica la misura degli oneri sostenuta per la raccolta fondi e con “Pr.R.F.” la misura dei proventi derivanti dalla medesima.

È opportuno effettuare alcune osservazioni di carattere generale e “precauzionale” nell’uso dei dati, poiché un utilizzo improprio e acritico del quoziente potrebbe portare a considerazioni fuorvianti<sup>29</sup>.

Anzitutto, per costruire l’indice per il controllo della raccolta fondi si deve effettuare, se necessaria, una corretta riclassificazione dei dati di bilancio.

In questa prospettiva, la Commissione suggerisce di non riportare le quote associative, qualora queste siano generate da meccanismi di *fund raising*, nella sezione dei proventi derivanti da attività istituzionali, bensì tra quelli originati dalla raccolta fondi<sup>30</sup>.

La Raccomandazione dispone ancora che debbano essere imputati agli oneri di raccolta fondi tutti gli oneri che possono essere “direttamente” connessi a una o più operazioni di raccolta, quali il costo del personale dedicato all’attività e il costo delle materie acquistate per le campagne.

Deve essere, poi, imputata una quota ragionevole dei costi del personale non specificamente dedicato (per esempio, i manager), nonché parte dei costi strutturali (*overhead cost*); tra questi ultimi la Commissione include: “gli oneri di locazione (e simili), di utenze di energia, di utenze telefoniche (qualora non vi sia una più analitica assegnazione dell’onere), di sistemi informativi di base (rete informatica, computer, assistenza e/o manutenzione software ecc.), di segreteria generica (centralino, logistica ecc.)”<sup>31</sup>.

Un criterio semplice di ripartizione – a meno che la situazione reale non faccia emergere una realtà differente – consta nel ribaltare i costi strutturali sulle attività di *fund raising* (o sulle singole campagne di raccolta fondi) in base al personale impiegato. Per esempio, se l’ANP ha 10

<sup>29</sup> Il fundraising *ratio* è uno dei quozienti più adottati per valutare l’operato delle ANP. È stato fatto notare che tale indice può essere pericoloso, in quanto porta a esprimere giudizi non sempre veritieri. Tale critica è ragionevole; ciò nonostante, molte delle critiche apportate alla costruzione del quoziente (discrezionalità, mancata comprensione dell’utilizzo delle risorse ottenute, diversa applicabilità alle aziende operanti in campi differenti) sono comuni alla gran parte degli indici e degli indicatori. Si ritiene che il fundraising *ratio* debba essere solo uno dei molteplici indicatori adottabili per poter esprimere un giudizio sull’azienda tramite lo studio di alcune particolari operazioni da questa svolte. Per ulteriori interessanti indicazioni critiche nei confronti del fundraising *ratio*, si veda: L. R. Crutchfield, H. M. Grant, *Forces for Good: The Six Practices of High-Impact Nonprofits*, San Francisco, Jossey-Bass, 2008; e, V. Melandri, “Perché l’indicatore percentuale nei costi di fundraising è un grave errore”, *Non profit*, vol. 2-3, 2008, p. 313 e ss.

<sup>30</sup> Si veda: CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 10*, cit., par. 28.

<sup>31</sup> *Ibidem*, par. 18.

dependenti con un medesimo contratto e ha impiegato 5 di essi per 8 mesi nella raccolta fondi, la metà dei costi strutturali sostenuti in tale periodo potrebbe essere imputata alla raccolta fondi.

I proventi della raccolta fondi sono rappresentati dai proventi generati dagli oneri sopra sostenuti, in perfetta linea con il principio della competenza economica e con la correlazione tra oneri e proventi.

Inoltre, si deve ribadire che l'indice esprime la misura "media" dell'efficienza della raccolta fondi; tale indicazione potrebbe risultare in alcune circostanze carente dal punto di vista informativo, qualora, per esempio, un'ANP effettui poche ma consistenti operazioni di *fund raising*. Si potrebbe verificare il caso in cui un'organizzazione effettui tre campagne di raccolta fondi in un esercizio, di cui una si rivela particolarmente sfortunata, e le altre due particolarmente fortunate. In questa circostanza, peraltro assai probabile, la Commissione suggerisce di affiancare a un'analisi complessiva un esame analitico delle singole operazioni (si veda box 1).

#### *Box 1 – L'indice di efficienza della raccolta fondi*

---

L'ANP Alfa ha posto in essere nell'esercizio x tre campagne di raccolta fondi che hanno prodotto i seguenti risultati:

Campagna a: oneri 1.000 – proventi 1.500

Campagna b: oneri 500 – proventi 900

Campagna c: oneri 600 – proventi 400

L'indice di efficienza della raccolta fondi di Alfa sarà pari a:

$$(1.000 + 500 + 600) / (1.500 + 900 + 400) = 0,75 \text{ €}$$

Il risultato di per sé – seppur non particolarmente incoraggiante in base agli standard operativi – evidenzia un risultato positivo: ogni € incassato per la raccolta fondi ha comportato una spesa di 0,75€.

Certo è che un'analisi dettagliata delle singole operazioni risulterebbe adeguata in quanto consente di scindere il risultato positivo prodotto dalle Campagne a e b dal risultato negativo della Campagna c, offrendo all'organo amministrativo e agli operatori interni di Alfa nuovo materiale di discussione sull'opportunità di annullare o ripetere la Campagna c.

---

È necessario, ancora, rilevare che non tutte le campagne di raccolta fondi hanno i medesimi costi (mailing, posta elettronica ecc.), così come le attività promosse o le finalità perseguite possono avere un differente appeal. A questo riguardo, in un'ottica di comparazione spaziale, potrebbe essere interessante confrontare medesime tipologie di campagne per non effettuare comparazioni poco adeguate che potrebbero portare a giudizi e conclusioni fuorvianti.

L'indice di efficienza della raccolta fondi è oramai uno degli indicatori maggiormente significativi per le ANP, sia per quanto concerne la valuta-

zione interna dell'attività di *fund raising* sia per quanto rileva il lettore esterno la verifica delle modalità operative della struttura.

In aggiunta, l'indice è particolarmente diretto ed efficace e riesce a comunicare anche ai non addetti ai lavori informazioni utili. In questa prospettiva, come si evince anche dal seguente estratto del prospetto divulgativo del bilancio di Telethon, anche l'immagine grafica gioca anche un ruolo comunicativo di sicuro rilievo.

Fig. 2 – La comunicazione dell'efficienza della raccolta fondi di Telethon

### L'EFFICIENZA DELLA RACCOLTA FONDI (RAPPORTO TRA GLI ONERI E PROVENTI DELLA RACCOLTA)

Nell'ultimo anno, Telethon ha speso 5.8 milioni di Euro per le attività di raccolta fondi e ha realizzato proventi per 33.7 milioni di Euro. Questo significa che ogni Euro raccolto nel 2007-2008 è costato a Telethon 17 centesimi.



Fonte: Telethon, *Come spendiamo i vostri soldi*, Prospetto divulgativo sul bilancio di Telethon (al 30 giugno 2008), 2008

## 4.2. Gli indici di impiego delle risorse

Gli indici che individuano l'impiego delle risorse all'interno dell'azienda rappresentano un'altra importante fonte informativa per gli *stakeholder*. In linea teorica e in considerazione del fatto che le ANP sono fondamentalmente aziende erogative, la gran parte delle risorse dovrebbe essere impiegata nell'attività istituzionale (anche denominata "attività tipica").

Ai nostri fini, è, quindi, essenziale comprendere cosa intendere per "attività istituzionale". In questa prospettiva, è indispensabile osservare che la Raccomandazione parte dal presupposto che l'ANP adotti un sistema contabile almeno compatibile con gli schemi di bilancio contenuti nella Raccomandazione n. 1 e, quindi, anche sostanzialmente compatibili con gli schemi raccomandati dall'Agenzia per le Onlus e dai principi contabili per il terzo settore<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> Si veda: M. Pozzoli, *Principi contabili per il terzo settore*, Milano, FrancoAngeli, 2009, pp. 157 e ss.

Nel dettaglio, si deve evidenziare che la forma del rendiconto gestionale previsto dalla Commissione dispone che il rendiconto gestionale sia classificato secondo un criterio di destinazione economica dei proventi e degli oneri in base alla funzione che questi acquisiscono all'interno della struttura; tale classificazione consente di per sé un'utile e funzionale allocazione degli elementi reddituali alle aree gestionali di pertinenza.

La classificazione adottata (si veda tab. 2) – fornisce le indicazioni adatte per poter comprendere l'effettiva efficienza dell'attività svolta e delle campagne di raccolta fondi eseguite.

Tab. 2 – Il prospetto di sintesi dei proventi e oneri della gestione

<i>Proventi</i>	
Tot. € Proventi Istituzionali	A
Tot. € Proventi Raccolta Fondi	B
Tot. € Proventi Attività Finanziaria	C
Tot. € Proventi Attività Straordinaria	D
<hr/>	
Tot. € Proventi Generali (A + B + C + D)	$\alpha$
<i>Oneri</i>	
Tot. € Oneri Istituzionali	A <sub>1</sub>
Tot. € Oneri Raccolta Fondi	B <sub>1</sub>
Tot. € Oneri Supporto generale	E
<hr/>	
Tot. € Oneri Generali (A <sub>1</sub> + B <sub>1</sub> + E)	$\beta$
Tot. € Oneri Attività Finanziaria	C <sub>1</sub>
Tot. € Oneri Attività Straordinaria	D <sub>1</sub>
<hr/>	
Tot. € Oneri Generali ( $\beta$ + C <sub>1</sub> + D <sub>1</sub> )	$\alpha_1$
<i>Risultato gestionale</i> ( $\alpha - \alpha_1$ )	= X

Lo schema costituisce una fonte di rappresentazione degli aggregati più rilevanti per l'analisi di bilancio.

Tuttavia, le ANP che non espongono e non hanno la possibilità di raccogliere adeguatamente le informazioni necessarie avranno chiaramente difficoltà a costruire gli indici proposti.

La Raccomandazione afferma, poi, che una corretta analisi gestionale non può prescindere dall'esame dell'utilizzo delle risorse nelle aree di rac-

colta fondi e di supporto generale – laddove, con questi ultimi si fa riferimento ai costi della direzione generale e ai costi attinenti alla gestione degli organi amministrativi e statutari (assemblea, consiglio di amministrazione, organi di vigilanza e di revisione ecc.). Le risorse impiegate nella raccolta fondi e gli oneri di supporto generale dovrebbero essere in linea con le dimensioni e gli impieghi totali.

La sommatoria degli oneri e dei proventi istituzionali, di raccolta fondi e di supporto generale costituisce l'insieme degli oneri e dei proventi gestionali.

La Commissione ha, inoltre, ritenuto opportuno escludere da tale aggregato le attività straordinarie e di gestione finanziaria; le prime – proprio in quanto “straordinarie” – sono destinate a non ripetersi, mentre l'attività di gestione finanziaria dovrebbe servire a perseguire solo indirettamente il fine istituzionale dell'azienda; perciò, ne discende che

$$\begin{aligned} & \text{Oneri (proventi) generali} - \text{Oneri (proventi) straordinari} + \\ & - \text{Oneri (proventi) di gestione finanziaria} = \text{Oneri (proventi) gestionali} \end{aligned}$$

In questo panorama, la Commissione ha prestato particolare attenzione all'esame degli oneri, la cui gestione e il cui controllo risulta fondamentale per l'esame dell'efficienza con cui la struttura è gestita.

Una volta identificati e imputati tali oneri (con i medesimi criteri) alle aree di pertinenza, possiamo procedere a creare gli indici di impiego delle risorse per comprendere quanto pesano le singole aree sul complesso degli oneri dell'esercizio (si veda box 2).

#### *Box 2 – Gli indici di impiego delle risorse*

- 
- A.  $[(\text{Tot. } \text{€ Oneri Istituzionali}) / (\text{Tot. } \text{€ Oneri Generali})] \times 100 = X\%$   
 B.  $[(\text{Tot. } \text{€ Oneri Raccolta Fondi}) / (\text{Tot. } \text{€ Oneri Generali})] \times 100 = Y\%$   
 C.  $[(\text{Tot. } \text{€ Oneri Supporto generale}) / (\text{Tot. } \text{€ Oneri Generali})] \times 100 = Z\%$
- 

In linea generale, l'indice di cui in A è tanto migliore quanto più alto risulta il valore percentuale che esprime, mentre le formule di cui in B e C possono assumere valori diversi a seconda della struttura, della funzione e dell'organizzazione aziendale. I risultati appaiono alquanto significativi se ripetuti e comparati nel tempo.

Peraltro, tale analisi può condurre a ulteriori considerazioni concernenti l'efficienza dell'utilizzo delle risorse in seno all'azienda.

Il Philanthropic Research, per esempio, effettua analoghe considerazio-

ni pur riferendo l'analisi dell'efficienza gestionale alla destinazione delle risorse destinate al progetto<sup>33</sup>.

$$\begin{aligned} & \text{Indice di gestione del progetto} = \\ & = [(\text{Oneri del progetto}) / (\text{Oneri complessivi})] \times 100 = X\% \end{aligned}$$

Per le ANP che erogano servizi alle persone possono risultare particolarmente significativi gli indicatori di costo, volti a definire il costo dei singoli servizi in relazione anche alla possibilità delle unità organizzative di poter incidere su tali oneri<sup>34</sup>.

Inoltre, le ANP possono trarre utili informazioni comparando i risultati nel corso di più esercizi, dando la possibilità al lettore di formulare propri giudizi sul trend concernente l'utilizzo delle risorse.

L'analisi di incidenza dei costi sulle singole aree rientra, per esempio, nel contesto degli indicatori di composizione, nei quali devono essere inseriti tutti gli elementi informativi che forniscono informazioni in merito alla natura e origine degli aggregati dei componenti positivi e negativi di gestione.

A tale riguardo, si deve osservare che la menzionata analisi dell'incidenza degli oneri istituzionali può essere riprodotta anche con riferimento ai proventi realizzati nel corso dell'esercizio<sup>35</sup>.

Il rapporto tra i proventi derivanti dall'attività tipica e l'insieme complessivo dei proventi – riprodotto nel successivo rapporto – esprime il peso dell'attività istituzionale su quella generale dell'azienda.

$$[(\text{Tot. € Proventi Ist.}) / (\text{Tot. N. € Proventi Gen.})] \times 100 = X\%$$

In sostanza, porre in relazione i proventi e gli oneri dell'area istituzionale rispettivamente con i proventi e gli oneri complessivi evidenzia la tipicità dell'attività promossa dall'organizzazione<sup>36</sup>.

La sola identificazione dei proventi e degli oneri istituzionali, in ag-

<sup>33</sup> Si veda: [www.guidestar.org](http://www.guidestar.org).

<sup>34</sup> Si veda: M. Santi, *Controllo di gestione per le aziende non profit, sanitarie e pubbliche. Verso la comunicazione multidimensionale*, Milano, Egea, 2002, p. 73 e ss.

<sup>35</sup> Si veda: C. Travaglini, *Financial Statement Analysis for Nonprofit Organizations. An Italian Perspective for Voluntary Organizations and Other Third Sector Entities in Italy for a Better Accountability*, <http://papers.ssrn.com>.

<sup>36</sup> Travaglini definisce, appunto, “quozienti di tipicità” gli indici in oggetto. Si veda: C. Travaglini, “Un primo quadro interpretativo per l'analisi dei bilanci delle aziende non profit”, *Non profit*, vol. 2, 2006, p. 275.

giunta, offre la possibilità di identificare il margine derivante dall'attività istituzionale. In definitiva, il seguente margine:

$$\text{Tot. € Proventi. Ist.} - \text{Tot € Oneri Ist.}$$

identifica il margine dell'attività tipica e contribuisce a comprendere quale sia l'avanzo o, come spesso accade, il costo netto dell'attività tipica.

Partendo da quest'ultima prospettiva, è possibile avere un'idea di quali siano i costi effettivi e normali di gestione e pianificare le modalità attraverso cui reperire le risorse necessarie.

Non si deve, inoltre, dimenticare che – con analoghe considerazioni – il legislatore dispone che i proventi delle Onlus originati da attività connesse non debbano superare il 66% dell'importo complessivo dei proventi, pena la perdita della qualifica e dei connessi benefici fiscali.

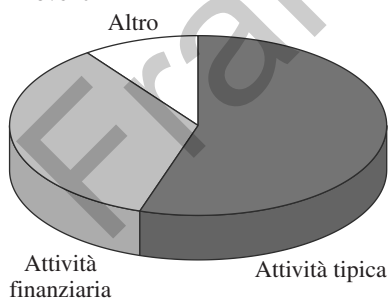
A differenza di quanto previsto per l'analisi della composizione dei costi, la presente analisi fornisce un'indicazione in merito alle modalità delle fonti di sostentamento dell'attività. A tale fine, risulta indicativo porre in relazione la composizione dei costi con l'origine dei proventi.

### Box 3 – Il caso dell'associazione Alfa

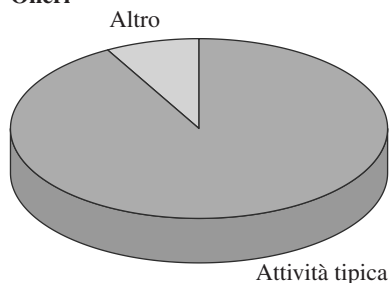
Poniamo, per esempio, che l'associazione Alfa abbia investito in Buoni del tesoro gran parte delle proprie disponibilità liquide e che gli interessi attivi provenienti da tali buoni garantiscano il 35% dei proventi dell'azienda. I restanti proventi sono realizzati in misura pari al 55% dai servizi resi agli associati e dalle quote associative, mentre la restante parte deriva da altre attività marginali.

I costi sono utilizzati per il 92% per il perseguimento della propria missione, mentre la restante parte delle risorse è consumata per attività collaterali.

#### Proventi



#### Oneri



L'esempio rende evidente che, qualora l'ANP decidesse di dismettere i buoni per effettuare, per esempio, investimenti strutturali, l'attività tipica ne risentirebbe; l'operazione richiederebbe, per questo, una strategia alternativa (sicura) di reperimento di ulteriori fondi.

Se l'area finanziaria fornisce parte rilevante delle risorse utilizzate per l'attività istituzionale, si evince che le risorse derivanti da tale area difficilmente potranno essere utilizzate per altri fini e occorrerà accertarsi che le stesse possano essere disponibili anche nel futuro (si veda box 3, *supra*).

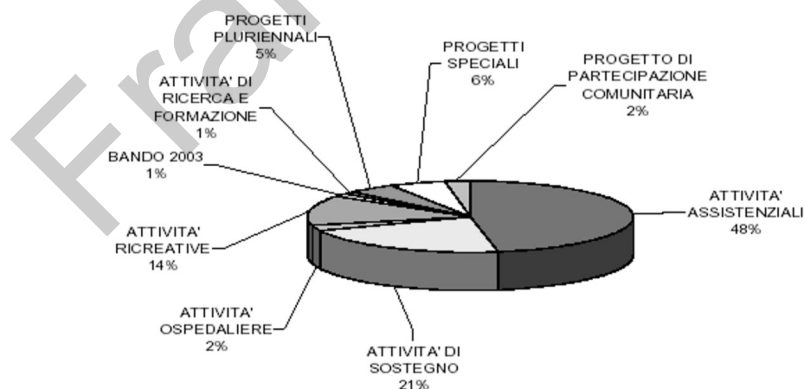
Ulteriori significative considerazioni possono essere effettuate analizzando la composizione delle sole erogazioni, oppure "pesando", per esempio, i proventi derivanti dalla raccolta fondi, dall'attività finanziaria o da quella patrimoniale.

L'analisi della composizione delle erogazioni rappresenta, di fatto, un dettaglio dei costi istituzionali e può essere utile soprattutto per le organizzazioni *grant-maker*, che ricercano fondi per poterli destinare ad attività socialmente utili e/o in linea con gli scopi statutari. Nella fig. 3, per esempio, si illustra la modalità di rappresentazione della destinazione delle erogazioni da parte della Fondazione Paideia, la quale indica prima in termini monetari e poi in termini percentuali la composizione delle erogazioni.

Fig. 3 – La composizione della voce "Erogazioni"

#### Erogazioni al 31 dicembre 2007

ATTIVITA' ASSISTENZIALI	€ 503.503,58
ATTIVITA' DI SOSTEGNO	€ 227.053,89
ATTIVITA' OSPEDALIERE	€ 26.120,00
ATTIVITA' RICREATIVE	€ 145.710,47
BANDO 2003	€ 15.000,00
ATTIVITA' DI RICERCA E FORMAZIONE	€ 12.137,65
PROGETTI PLURIENNALI	€ 48.400,00
PROGETTI SPECIALI	€ 60.160,00
PROGETTO DI PARTECIPAZIONE COMUNITARIA	€ 25.939,38
<b>TOTALE EROGAZIONI 2007</b>	<b>€ 1.064.024,97</b>

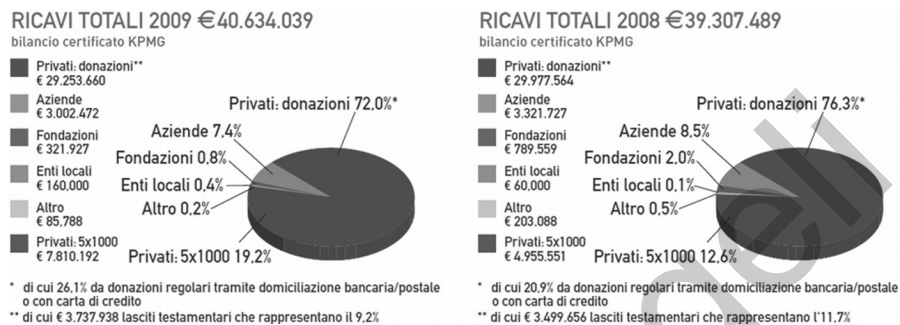


Fonte: Fondazione Paideia, Bilancio 2007, p. 7



La composizione dei proventi può, invece, fornire un'indicazione sulla modalità di reperimento delle stesse, individuando la significatività delle singole aree e/o dei singoli contribuenti per il funzionamento dell'azienda (si veda fig 4).

Fig. 4 – L'esame della composizione dei proventi



Fonte: Medici Senza Frontiere, Dati sul bilancio 2009, [www.medicisenzafrontiere.it/chiamo/bilanci.asp](http://www.medicisenzafrontiere.it/chiamo/bilanci.asp)

In tal modo, la correlazione tra proventi ottenuti e loro utilizzo appare assai significativa, soprattutto se l'analisi è proposta su più esercizi in maniera tale da poter analizzare il trend in corso.

Medici Senza Frontiere, per esempio, ha riportato oltre alla sopra indicata figura anche la previsione dell'impiego delle risorse (si veda fig. 5), fornendo, a parere di chi scrive, un'immagine "in pillole" esaustiva della gestione.

Fig. 5 – L'esame dell'utilizzo dei proventi

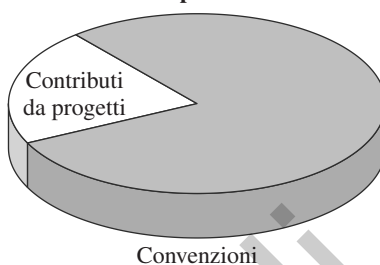


Fonte: Medici Senza Frontiere, Dati sul bilancio 2009, [www.medicisenzafrontiere.it/chiamo/bilanci.asp](http://www.medicisenzafrontiere.it/chiamo/bilanci.asp)

Avis svolge un'analisi di ulteriore dettaglio, illustrando in modo figurativo non solo la composizione delle entrate, bensì anche la composizione delle entrate da attività tipiche (si veda fig. 6).

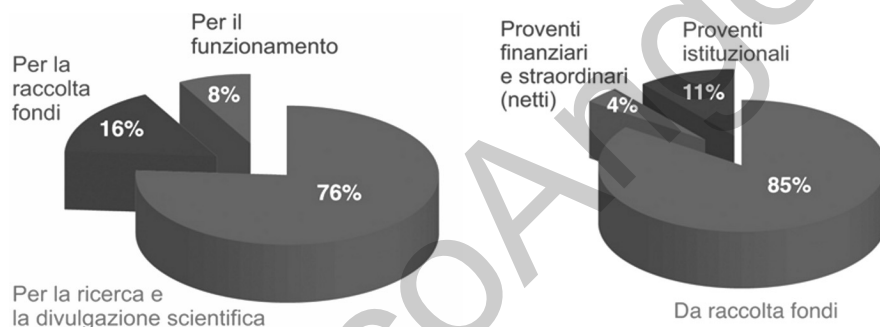
La fig. 7 contiene un esempio tratto dal sito di Telethon, in cui sono contestualmente esposti la composizione dei proventi e quella dei costi.

Fig. 6 – entrate

**Composizione entrate 2009****Composizione entrate da attività di volontariato tipiche 2009**

Fonte: Associazione Volontari Italiani Sangue Comunale Osimo, Bilancio sociale 2009, p. 10

Fig. 7 – La composizione dei costi e dei proventi



Il totale degli impieghi 2009/10 è stato di 43.225.895 euro    Il totale dei proventi 2009/10 è stato di 43.871.055 euro

Fonte: Telethon, [www.telethon.it/chi-siamo/bilancio](http://www.telethon.it/chi-siamo/bilancio)

È evidente che non può esistere un rapporto ottimale, in quanto la storia, la visione, la missione e le modalità con cui l'attività è svolta rendono qualsiasi esperienza unica nel suo genere.

Infine, l'esame della composizione degli elementi di reddito può essere funzionale a identificare il livello di dipendenza dell'azienda da parte di determinati soggetti o fattori.

Per capire quale sia il livello di dipendenza dell'organizzazione nei confronti di un particolare contribuente, potrebbe essere opportuno relazionare i proventi derivanti da tale soggetto con i proventi complessivi di periodo:

$$[(\text{Tot. } \text{€ Proventi da X}) / (\text{Tot. N. } \text{€ Proventi Gen.})] \times 100 = X\%$$

Se il rapporto è alto – ossia più si approssima al valore 1 – è evidente

che il funzionamento dell'organizzazione dipende dal soggetto che a vario titolo (contributore, donatore o "cliente") contribuisce allo sviluppo dell'organizzazione.

L'indice può fornire ulteriori considerazioni in merito alla "stabilità" dell'attività dell'ANP.

Si pensi al caso di un'associazione culturale che sostiene il proprio funzionamento con i finanziamenti concessi da una fondazione di origine bancaria, o a un'associazione che dipende fortemente dai contributi di un ente locale; comprendere e diffondere la natura, la durata e la stabilità di tali rapporti è fondamentale per avere idea del funzionamento futuro dell'organizzazione.

Le ANP potrebbero essere fortemente vincolate non solamente alla presenza e alla contribuzione di un soggetto, bensì anche all'operatività di certe manifestazioni. Se un'ANP riesce a finanziare i propri progetti, grazie soprattutto all'esistenza di una manifestazione comunale, la "dipendenza" sarà vincolata all'esistenza futura della manifestazione, piuttosto che al personale rapporto intrattenuto con un soggetto.

La conoscenza della possibilità (o della non possibilità) di fruire anche nel futuro di particolari importi agevola l'attività di programmazione e pianificazione, in quanto supporta (e vincola) l'utilizzo delle risorse nel futuro.

#### *4.3. Gli indicatori della capacità organizzativa*

Le Raccomandazioni forniscono ulteriori elementi concernenti gli indicatori ritenuti più adatti a indicare la capacità di crescita dell'azienda nel corso del tempo. Un'ANP sana dal punto di vista economico e finanziaria è, infatti, in grado di perseguire più agevolmente e con una maggiore tranquillità i propri fini.

A tale scopo, la Commissione ha individuato due "famiglie" di indicatori di capacità organizzativa:

L'indicatore di crescita dei proventi caratteristici focalizza la propria attenzione sulla capacità e l'intensità con cui un'ANP incrementa i propri proventi nel corso del tempo; per individuare questo risultato viene utilizzata la seguente formula:

$$(Pr.x + 1 - Pr.x) / Pr.x = g$$

laddove: con "Pr.x" si indicano i proventi del primo esercizio considerato; con "Pr.x + 1" i proventi dell'esercizio successivo considerato; con "g" il tasso di crescita dall'esercizio x all'esercizio x + 1.

Infine, è necessario individuare il tasso di crescita media relativa all'intero intervallo preso in esame per mezzo della seguente formula:

$$\Sigma \ln = x \text{ gi} / n = \gamma$$

in cui “ $\Sigma \ln = x \text{ gi}$ ” è la sommatoria dei tassi di crescita, “ $n$ ” è il numero di esercizi inclusi nell'intervallo, e “ $\gamma$ ” il tasso di crescita medio dei proventi.

Con la medesima modalità è possibile determinare anche la crescita media delle spese sostenute nell'attività istituzionale (si veda box 4).

*Box 4 – Un esempio applicativo dell'indice di crescita dei proventi caratteristici dei programmi di spesa nell'attività istituzionale*

Se, per esempio, una Organizzazione Non Governativa ha generato in tre esercizi proventi caratteristici per 100, 200, 250, 275 avremo che:

$$(200 - 100) / 100 = 1$$

$$(250 - 200) / 200 = 0,25$$

$$(275 - 250) / 250 = 0,1$$

e, quindi, che il tasso di crescita medio è:

$$(1 + 0,25 + 0,1) / 3 = 0,45$$

L'indice esprime che in percentuale i proventi sono cresciuti in media del 45% nell'intervallo considerato.

Contestualmente l'ONG ha finanziato nel corso degli ultimi 4 anni 5 progetti. La seguente tabella sintetizza la spesa sostenuta per i progetti.

	Anno I	Anno II	Anno III	Anno IV	Totale per progetto
Progetto A	40	80	95	125	340
Progetto B	10	30	30	25	95
Progetto C	15		30	60	105
Progetto D	8	40	38	48	134
Progetto E	10	35	25		70
<i>Totale per anno</i>	83	185	218	258	

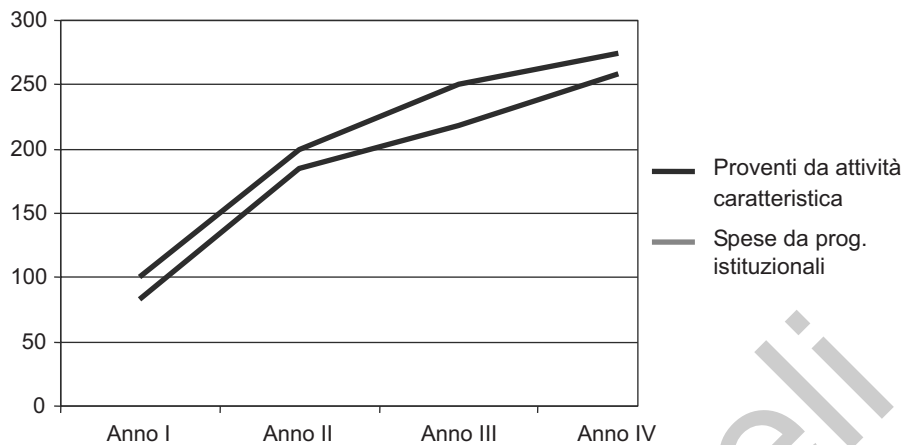
Applicando la formula sopra considerata per capire la crescita media delle spese dedicate ai progetti avremo:

$$(185 - 83) / 83 = 1,22$$

$$(218 - 185) / 185 = 0,17$$

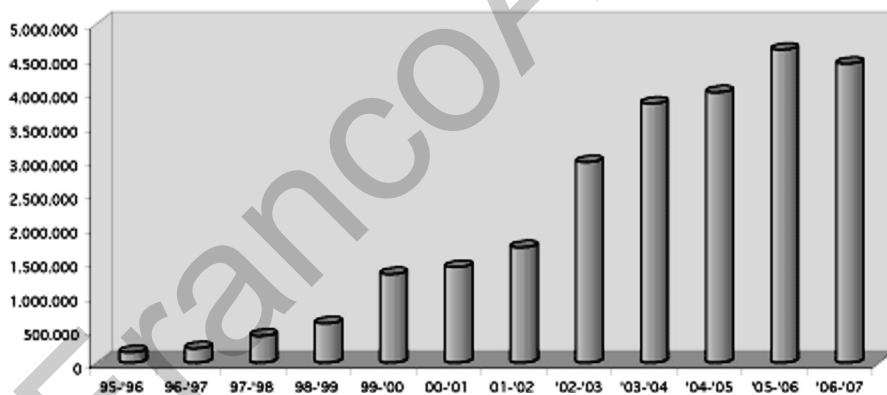
$$(258 - 218) / 218 = 0,18$$

La crescita media durante il periodo considerato è, quindi, pari a  $(1,22 + 0,17 + 0,18) / 3 = 0,52$ . In definitiva, le spese per i programmi istituzionali sono incrementati in media nel periodo dello 0,52%.



La tecnica riportata può essere applicata anche a voci (di proventi o di oneri) ritenute particolarmente significative. L'African Medical and Research Foundation, per esempio, ha deciso di presentare lo sviluppo delle spese sostenute relativamente al finanziamento progetti (si veda fig. 8).

Fig. 8 – La crescita del finanziamento dei progetti



Fonte: African Medical and Research Foundation, Crescita finanziamento progetti, [www.amref.it](http://www.amref.it)

*Indice relativo al capitale di funzionamento.* L'indice relativo al capitale di funzionamento – inteso come il capitale impegnato nel normale svolgimento dell'attività aziendale – esprime il livello di liquidità dell'azienda, ritenuto indispensabile per sostenere i propri progetti e i programmi di erogazione di prestazioni e servizi. In definitiva, l'indicatore dovrebbe identificare il periodo di tempo in cui l'organizzazione potrebbe

continuare a svolgere la propria attività istituzionale senza poter fare affidamento su “nuovi” proventi.

L'indice relativo al capitale di funzionamento è costituito dal rapporto tra il capitale di funzionamento e le spese complessive. La formula che ne sintetizza il contenuto è la seguente:

Capitale funzionamento / Spese complessive

Quindi, per riprendere l'esempio della Commissione “Aziende non profit”, se il capitale di funzionamento è pari a 5,4 milioni di euro e le spese complessive sono pari a 3,6 milioni di euro, l'indice è pari a 1,5; ossia l'ANP potrebbe continuare a essere operativa per altri 1,5 anni anche senza fruire di nuovi introiti.

Con riferimento alla costruzione del numeratore, è opportuno considerare che non esiste una definizione direttamente desumibile dai dati contabili<sup>37</sup>.

Anche se qualsiasi casistica dovrebbe essere considerata separatamente, si può ragionevolmente ritenere che, laddove appropriato, il capitale di funzionamento dovrebbe, ai nostri fini, ragionevolmente includere:

- i crediti verso soci per versamento quote contenuti nella pertinente macroclasse A dell'attivo patrimoniale;
- le voci rappresentative della macroclasse B “Attivo circolante”, rappresentative di disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti, laddove quest'ultime rappresentano le attività convertibili in denaro facilmente e senza grandi perdite di valore;
- la voce B. III “Immobilizzazioni finanziarie”;
- le voci incluse nella macroclasse B “Fondi per rischi e oneri”;
- le voci incluse nella macroclasse D “Debiti”;
- ratei e risconti attivi e passivi.

In base a quanto sopra indicato, la determinazione dell'indicatore dovrebbe, perciò, coincidere con quanto riportato:

$$\frac{(\text{Crediti verso soci per versamento quote} + \text{Attivo circolante} + \text{Immobilizzazioni} - \text{Fondi per rischi e oneri} + \text{Debiti} \pm \text{ratei e risconti})}{(\text{Spese complessive})}$$

<sup>37</sup> Il riferimento originario del Charity Navigator è rappresentato dai dati fiscali (Form 990) che le *charity* statunitensi devono produrre all'amministrazione finanziaria. In particolare, è indicato che il capitale di funzionamento è rappresentato dai seguenti valori: cassa, depositi bancari e postali, crediti, contributi e offerte da ricevere, titoli mobiliari, debiti, contributi da versare, ratei e risconti.

Peraltro, la costruzione dell'indice deve essere riferite alle specifiche realtà delle ANP.

Si consideri, per esempio, che talune risorse pur essendo incluse convenzionalmente nell'attivo circolante sono, in realtà cruciali per l'attività aziendale, mentre alcune voci sono incluse, in base al criterio di destinazione, tra le immobilizzazioni anche se l'ANP potrebbe privarsene in tempi ragionevolmente rapidi e senza incidere sull'attività aziendale. L'applicazione corretta dell'indicatore dovrebbe in definitiva poter fruire di dati ri-classificati in base a un criterio finanziario, anziché per destinazione, quale quello proposto nello schema di bilancio dello stato patrimoniale da parte della Commissione "Aziende non profit" del CNDC e dell'Agenzia per le Onlus. Si può, tuttavia, ragionevolmente considerare che i valori contabili siano utilizzabili anche ai fini della determinazione dell'indicatore, salvo il caso in cui l'ANP decida rivedere, ai fini della determinazione dell'indicatore, la composizione delle poste.

Il Charity Navigator, inoltre, fornisce dei rating differenti a seconda del contesto in cui le ANP operano, giustificando tali scelte. Per esempio, le organizzazioni che operano nel settore della distribuzione del cibo avranno normalmente un capitale di funzionamento più basso della media, in quanto tali organizzazioni hanno bisogno di un capitale di funzionamento relativamente basso. Al contrario, l'*advisor* statunitense reputa che musei e scuole debbano mantenere capitali di funzionamento relativamente più grandi della media.

La tab. 3 riporta il punteggio attribuito dal Charity Navigator alle organizzazioni che operano negli ambiti individuati.

L'analisi della situazione patrimoniale-finanziaria assume rilevanza per le ANP, le quali rischiano talvolta di disporre di un patrimonio limitato. In questa prospettiva, uno degli indicatori più utili è l'indice di indebitamento, in cui è solitamente contrapposto l'importo complessivo dei debiti con il patrimonio netto aziendale:

$$\text{(Totale debiti)} / \text{(Patrimonio netto)}$$

Una variante dell'indice precedentemente esposto considera la relazione tra la posizione finanziaria netta dell'azienda, ossia il saldo tra la posizione finanziaria passiva e attiva con il patrimonio netto:

$$\text{(Tot. Debiti - Tot. Crediti)} / \text{(Patrimonio netto)}$$

Informazioni utili in merito alla posizione del patrimonio aziendale è data dall'analisi della composizione delle quote ideali del patrimonio netto.

Tab. 3 – Lo schema di punteggio attribuito all'indice relativo al capitale di funzionamento in relazione all'ambito di attività

Punteggio attribuito	10	7,5	5	2,5	0
Generale	> 1,0	0,5-1,0	0,25-0,5	0,0-0,25	< 0,0
Distribuzione del cibo	> 0,25	0,0833-0,25	0,042-0,0833	0-0,042	< 0,0
Servizi di sviluppo e sostegno	> 1,0	0,5-1,0	0,0833-0,5	0-0,0833	< 0,0
Servizi umanitari	> 0,10	0,06-0,10	0,02-0,06	0,0-0,02	< 0,0
Attività religiose	> 1,0	0,5-1,0	0,0833-0,5	0-0,0833	< 0,0
Mezzi di diffusione religiosi	> 1,0	0,5-1,0	0,0833-0,5	0-0,0833	< 0,0
Parchi e tutela della natura	> 3,0	1,0-3,0	0,5-1,0	0-0,5	< 0,0
Università di arti liberali	> 3,0	1,0-3,0	0,5-1,0	0-0,5	< 0,0
Scuole elementari e medie	> 3,0	1,0-3,0	0,5-1,0	0-0,5	< 0,0
Musei	> 3,0	1,0-3,0	0,5-1,0	0-0,5	< 0,0
Biblioteche, organizzazioni secolari	> 4,0	1,0-4,0	0,5-1,0	0-0,5	< 0,0
Fondazioni d'impresa	> 5,0	2,0-5,0	1,0-2,0	0-1,0	< 0,0

Fonte: tradotto e rielaborato dalla pagina del sito Internet del Charity Navigator: [www.charitynavigator.org/index.cfm/bay/content.view/cpid/48.htm](http://www.charitynavigator.org/index.cfm/bay/content.view/cpid/48.htm)

Al fine suindicato, è significativo contrapporre la parte di patrimonio libero e vincolato con l'importo ideale totale del patrimonio a disposizione. Nella quota ideale di patrimonio libero deve essere incluso anche il fondo di dotazione, laddove questo non abbia vincoli specifici:

$$(\text{Patrimonio libero}) / (\text{Patrimonio netto})$$

Qualora, per esempio, il rapporto tra il patrimonio libero e quello netto appaia particolarmente limitata, potrebbero sorgere problemi gestionali, poiché, in mancanza di liquidità, l'azienda potrebbe avere difficoltà a fare fronte ai propri impegni, rischiando di nuocere all'attività.

#### 4.4. La riclassificazione dei prospetti di sintesi

Può essere opportuno, inoltre, che l'ANP effettui ulteriori considerazioni concernenti l'analisi dei dati contabili tramite lo studio dei rapporti delle voci di bilancio che possono produrre informazioni utili ai fini decisionali<sup>38</sup>.

<sup>38</sup> Si veda anche: G. Gandini, *La programmazione e il controllo nelle aziende del terzo settore*, Milano, FrancoAngeli, 2004, pp. 116 e ss.



Con specifico riferimento alla rendicontazione dell'attività svolta nell'esercizio, si può evidenziare, per esempio, che lo schema di rendiconto di gestione potrebbe essere in forma scalare, evidenziando così i risultati parziali di gestione (si veda tab. 4)<sup>39</sup>.

Tab. 4 – Lo schema di rendiconto di gestione riclassificato in forma scalare

A	Proventi da attività istituzionale	–
B	Oneri da attività istituzionale	=
	<i>Risultato dell'attività istituzionale (A – B)</i>	±
C	Proventi e oneri attività di fund raising	±
	<i>Risultato dell'attività operativa (A – B ± C)</i>	–
D	Costi interni	=
	<i>Margine Operativo Lordo (A – B ± C – D)</i>	–
E	Ammortamenti e accantonamenti	=
	<i>Margine Operativo Netto (A – B ± C – D – E)</i>	–
F	Oneri finanziari	=
	<i>Risultato dell'attività ordinaria (A – B ± C – D – E – F)</i>	±
G	Oneri e proventi straordinari	=
	<i>Risultato prima delle imposte (A – B ± C – D – E – F + / – G)</i>	–
H	Imposte	–
	<i>Avanzo (Disavanzo) economico</i>	

Tale attività riclassificatoria assume significato soprattutto nel caso in cui l'ANP svolga attività produttiva, come, per esempio, nel caso delle cooperative sociali o delle imprese sociali.

In tale circostanza, è possibile, svincolandosi dall'esposizione a sezioni contrapposte adottata per lo schema del rendiconto gestionale, contrapporre i proventi derivanti da attività tipiche (valore della produzione) e gli oneri delle attività tipiche, ottenendo il primo risultato parziale del "Valore dell'attività istituzionale".

L'ANP può includere gli effetti economici derivanti dalla raccolta fondi direttamente nel risultato dell'attività istituzionale, qualora questa non sia rilevante; se, al contrario, l'attività di *fund raising* muove importi rilevanti

<sup>39</sup> Si vedano: M. Grumo, "Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti", *Scuola di alta formazione. I Quaderni*, vol. 5, 2007, po. 30 e ss.; e, G. M. Colombo, "Nuovi schemi di bilancio di esercizio per gli enti non profit: un caso concreto", *Enti non profit*, vol. 8-9, 2008, pp. 572 e ss.

rispetto al complesso degli stessi, è opportuno esporre separatamente, come effettuato nello schema di rendiconto gestionale, il risultato dell'attività. Il risultato prodotto costituisce il risultato operativo.

Un ulteriore spunto di analisi può essere fornito dalla costruzione del rendiconto finanziario. Le ANP che rilevano i propri eventi gestionali in base al criterio della competenza economica, possono essere interessati alla rilevazione dei flussi finanziari – *rectius* dei flussi di cassa – per monitorare che la liquidità disponibile sia sempre in grado di far fronte al tempo dovuto ai propri impegni.

La tab. 5 espone il rendiconto per flussi di cassa di Medici Senza Frontiere.

Tab. 5 – Il prospetto dei flussi di cassa

	Saldi di cassa 2009	Saldi di cassa 2008
<b>A Fondo cassa iniziale</b>	<b>16.017.552</b>	<b>14.551.723</b>
<b>B Entrate</b>		
Proventi da raccolta fondi	40.178.445	40.262.528
Proventi da attività accessorie	88.508	115.934
Proventi finanziari	64.659	186.632
Proventi straordinari	758	81.215
Altri proventi	70	60
Rimanenze	(1.081.787)	(1.032.881)
<b>Totale entrate</b>	<b>39.250.653</b>	<b>39.613.488</b>
<b>C Uscite</b>		
Oneri per progetti	35.180.638	30.921.678
Materie prime	(155.399)	(371.863)
Servizi	4.998.279	4.856.065
Godimento beni di terzi	175.699	176.302
Personale	2.734.460	1.955.377
Ammortamenti	0	0
Oneri diversi di gestione	150.136	238.524
Oneri finanziari	218.027	276.548
Oneri straordinari	44.711	12.640
Altri oneri	(157.420)	12.334
Imposte dell'esercizio	122.120	70.054
<b>Totale uscite</b>	<b>43.311.251</b>	<b>38.147.659</b>
<b>D Risultato della gestione di cassa (B – C)</b>	<b>-4.060.598</b>	<b>1.465.829</b>
<b>E Fondo cassa finale (A + D) *</b>	<b>11.956.954</b>	<b>16.017.552</b>

\* Comprensivo degli investimenti in attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

Fonte: Medici Senza Frontiere, Bilancio 2009, p. 5

A conclusione del paragrafo, si riporta nel box 5 l'esposizione comparata e commentata dell'applicazione degli indicatori del Charity Navigator/CNDC da parte dell'Associazione Amici dei Bambini.

### Box 5 – Un esempio di indicatori di performance

#### Indicatori di performance e di bilancio

Vengono di seguito elencati la tabella degli indicatori di performance suggeriti dalla Raccomandazione n. 10 della Commissione aziende non profit del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e gli indicatori di bilancio, raggruppati in cinque sezioni, utilizzati all'interno del sistema di qualità UNI EN ISO 9001: 2008.

L'inserimento di questa inusuale sezione all'interno del bilancio è dovuta all'intenzione dell'associazione di rendere integrati tra loro gli strumenti di qualità e cammino verso l'eccellenza da questa impiegati, da un lato, e assicurare sempre di più la comparabilità tra le varie organizzazioni non profit, dall'altro.

L'associazione, negli ultimi anni, ha creato un proprio sistema di indicatori che, integrandosi tra di loro, permettano di monitorare i progressi o gli arresti delle varie attività. Una descrizione più ampia di tale sistema è contenuta all'interno del Bilancio Sociale dell'Associazione. Gli indicatori di performance sotto elencati hanno avviato questo processo sin dal 2003 e oggi costituiscono la base di questo sistema.

Lo sviluppo della comparabilità di tali indicatori tra le varie organizzazioni non profit a beneficio dei portatori di interesse esterni, poi, non può che aumentare, per usare le parole della Commissione aziende non profit, il grado di consapevolezza delle donazioni, obiettivo ineludibile per tutto il non profit.

Di qui l'utilizzo integrale degli indicatori di performance sviluppati dalla Commissione stessa, a fianco delle cinque sezioni riportate ormai dal 2003.

#### Indicatori di performance definiti dalla Raccomandazione n. 10

Riportiamo di seguito il Prospetto di sintesi a proventi e oneri al fine di rendere più agevole il calcolo e la comprensione degli indici di performance indicati dalla Raccomandazione n. 10.

	31 dicembre 2009	31 dicembre 2008
<b>PROVENTI</b>		
Totale proventi per attività istituzionali (A)	4.138.928,27	3.878.161,68
Totale proventi per attività di raccolta fondi (B)	3.466.402,20	3.715.457,79
Totale proventi per attività finanziarie e patrimoniali (C)	132.106,51	109.764,19
Totale proventi per attività straordinaria (D)	54.510,69	52.104,63
<b>TOTALE GENERALE DEI PROVENTI (alfa)</b>	<b>7.791.947,67</b>	<b>7.755.488,29</b>
<b>ONERI</b>		
Totale oneri per attività istituzionali (A1)	6.238.541,37	6.126.408,23
Totale oneri per attività di raccolta fondi (B1)	837.661,96	804.256,34
Totale oneri per attività di supporto (E)	845.691,83	890.585,94
<b>TOTALE NETTO DEGLI ONERI (beta)</b>	<b>7.921.895,16</b>	<b>7.821.250,51</b>
Totale oneri per attività finanziarie e patrimoniali (C1)	76.251,27	146.810,67
Totale oneri per attività straordinaria (D1)	-	3.019,77
<b>TOTALE GENERALE DEGLI ONERI (alfal)</b>	<b>7.998.146,43</b>	<b>7.971.080,95</b>
<b>RISULTATO GESTIONALE</b>	<b>- 206.198,76</b>	<b>- 215.592,66</b>
<b>CAPITALE DI FUNZIONAMENTO (ATTIVITA')</b>	<b>10.508.980,27</b>	<b>9.252.181,74</b>
<b>PATRIMONIO NETTO</b>	<b>2.845.511,82</b>	<b>3.290.314,64</b>

INDICATORI DI PERFORMANCE	€ cent / decimali	percentuali	€ cent / decimali	percentuali
<i>Indice di efficienza della raccolta fondi (B/B1)</i>	0,24	24,17	0,22	21,65
<i>Indici di impiego delle risorse</i>				
- per attività istituzionali (A1 beta)	0,79	78,75	0,78	78,33
- per attività di raccolta fondi (B1 beta)	0,11	10,57	0,10	10,28
- per attività di supporto (E beta)	0,11	10,68	0,11	11,39
<i>Indici della capacità organizzativa</i>				
- incremento dei proventi caratteristici 09 (A-B)	0,00	0,15		
- incremento dei proventi caratteristici 08 (A-B) (proventi caratteristici 2007:€ 8.475.902,42)	-0,10	-10,41	-0,10	-10,41
- incremento dei proventi caratteristici 07 (A-B) (proventi caratteristici 2006:€ 8.914.132,60)	-0,05	-4,92	-0,05	-4,92
- incremento dei proventi caratteristici 06 (A-B) (proventi caratteristici 2005:€ 7.943.888,96)	0,12	12,21	0,12	12,21
- incremento medio dei proventi caratteristici (A+B)	-0,01	-0,99	-0,01	-1,04
- incremento dei programmi di spesa 09 (A1)	0,02	1,83		
- incremento dei programmi di spesa 08 (A1) (programmi di spesa 2007:€ 6.821.933,59)	-0,10	-10,20	-0,10	-10,20
- incremento dei programmi di spesa 07 (A1) (programmi di spesa 2006:€ 7.451.155,69)	-0,08	-8,44	-0,08	-8,44
- incremento dei programmi di spesa 06 (A1) (programmi di spesa 2005:€ 6.534.056,27)			0,14	14,04
- incremento medio dei programmi di spesa (A1)	-0,06	-5,60	-0,02	-1,53
- rapporto tra cap. di funzionamento e spese (CF/alfa1)	1,31	131,39	1,16	116,07

L'indice di efficienza della raccolta fondi segna il suo picco negativo, con 24 centesimi spesi per ogni euro raccolto. Tale risultato è da attribuirsi soprattutto alla diminuzione dei contributi da aziende e da persone fisiche, categorie che più risentono dell'attuale crisi economica. Le contromisure per arginare la crisi hanno comportato un leggero aumento degli oneri, già contrassegnati da una sostanziale rigidità nel precedente esercizio, peggiorando quindi il risultato.

Gli indici di impiego delle risorse rimangono sostanzialmente invariati in termini percentuali: rileviamo un positivo aumento dell'impiego per attività istituzionali (+1cent) e purtroppo anche un eguale aumento dell'impiego per attività di raccolta fondi per i motivi già illustrati sopra.

Gli oneri di supporto restano stabili, in linea con quanto già evidenziato lo scorso esercizio. Ricordiamo l'importanza del primo indicatore per la valutazione delle aziende non profit. L'associazione ritiene più che buono un impiego per attività istituzionali intorno all'80%. Bisogna però ricordare che, affinché l'indice sia comparabile tra diverse aziende non profit, è necessario che la metodologia di classificazione degli oneri, tra istituzionali o di supporto, sia la stessa. A tal fine, l'associazione ha applicato tutte le indicazioni previste dalla Raccomandazione n. 10 e ha indicato nella sezione Criteri di Valutazione di questa Nota integrativa che cosa si classifica come onere istituzionale e che cosa come onere di supporto. Così facendo, si è certi di offrire ai portatori di interesse una corretta informazione e una possibilità di comparare, senza distorsioni, varie realtà non profit.

Fonte: Ai.Bi. Associazione Amici dei Bambini, *Bilancio consuntivo al 31 dicembre 2009*, pp. 41-42

## 5. L'esperienza dell'Intelligent Giving e del New Philanthropy Capital

In Gran Bretagna – in cui le donazioni da parte dei privati giocano un ruolo fondamentale per il finanziamento del privato-sociale – è sorta anche sulla scia del Charity Navigator l'iniziativa dell'Intelligent Giving; questa è un'agenzia di rating per le organizzazioni che operano nel terzo settore, co-

stituita nel 2005 a sua volta sotto forma di charity il cui principale mezzo di diffusione è rappresentato dal proprio sito internet<sup>40</sup>.

L'Intelligent Giving dà un giudizio sulla trasparenza e l'attività delle *charity* che volontariamente richiedono una valutazione. Tale giudizio è articolato sui documenti economico-finanziari pubblici e prende in esame una serie di parametri (alcuni prettamente informativi), sui quali è fornita una votazione percentuale compresa tra 0% e 100%, come:

- qualità dell'informativa. Il punteggio tiene in considerazione 43 parametri, volti a considerare la trasparenza dell'informativa. Un punteggio superiore al 70% è considerato positivo;
- dimensioni della *charity*. Il parametro individua esclusivamente le dimensioni dell'organizzazione ed è funzionale a inserire l'ANP in classi dimensionali, poi adottate ai fini comparativi;
- stipendio più alto. L'informazione prende in esame lo stipendio più alto percepito all'interno dell'organizzazione;
- importo collegato alle riserve. Questo interessante indicatore informa sul periodo di tempo in cui la *charity* potrebbe continuare a svolgere la propria attività senza aver nessun provento. L'Intelligent Giving ritiene ragionevole che le riserve debbano essere tali da garantire un periodo di autosufficienza per l'organizzazione compreso tra 3 e 12 mesi: mantenere riserve per garantire meno di tre mesi di attività potrebbe significare che le riserve sono troppo scarse; mentre mantenere riserve sufficienti per garantire l'attività per più di 12 mesi potrebbe indicare che le disponibilità in possesso non sono sfruttate adeguatamente. Si deve, infatti, considerare che, a differenza di quanto previsto dal Charity Navigator, il funzionamento dell'ANP è parametrato sulla consistenza delle riserva piuttosto che sulla consistenza del capitale di funzionamento;
- *policy* etica. Questa rappresenta una delle ultime tendenze delle ANP. Soprattutto le organizzazioni dotate di ampia visibilità e ingenti dimensioni sono solite fissare delle linee guida per definire le caratteristiche delle aziende con cui hanno scelto di collaborare e da cui hanno deciso di accettare finanziamenti<sup>41</sup>. In questo contesto, prevede che le ANP che hanno deciso di collaborare solo con aziende che non investono in attività danno-

<sup>40</sup> Per ulteriori informazioni, si veda: [www.intelligentgiving.com](http://www.intelligentgiving.com).

<sup>41</sup> Il Comitato internazionale della Croce rossa ha per questo pubblicato lo "Ethical Principles Guiding ICRC's Partnerships with the Private Sector", tramite cui individuare i presupposti e le condizioni per poter stabilire un rapporto di collaborazione con altri enti. Se la charity effettua investimenti le viene attribuito un "angelo". Si veda: S. Faglia, "Rating sociale dei donatori: esempi di buone pratiche di trasparenza", *Enti non profit*, vol. 2, 2008, pp. 141 e ss.

se (produzione e/o commercio di tabacco e armi) debbano ottenere un giudizio positivo; coloro che non investono o che non hanno risposto a tale domanda risultano neutrali; infine, coloro che presentano quote in imprese che investono in tabacco o armi ricevono un “angelo caduto”.

Il box 6 sintetizza a fini esemplificativi il giudizio fornito dall’Intelligent Giving sull’organizzazione “Cats protection”.

### *Box 6 – Il caso della Cats protection*

La Cats protection è una delle principali organizzazioni britanniche che si occupano della tutela e salvaguardia dei felini. Il sito dell’Intelligent Giving indica che nel 2006, l’organizzazione ha aiutato tramite le proprie dislocazioni territoriali in tutta la Gran Bretagna più di 140.000 gatti.

È evidenziato che l’annual report mostra dei miglioramenti soprattutto dal punto di vista economico-finanziario, anche se è carente sotto il profilo dei dettagli e non individua gli obiettivi futuri.

#### **QUALITY OF REPORTING**

What is this?



77 %

#### **SIZE OF CHARITY...**

What is this?



#### **HIGHEST SALARY**

What is this?



#### **RESERVES WOULD LAST...**

What is this?



#### **ETHICAL INVESTMENT POLICY**

What is this?



Yes

Intelligent Giving è stato rilevato nel 2009 dal New Philanthropy Capital. Quest’ultimo utilizza un approccio più personalizzato nell’analisi focalizzato sull’analisi di macro-aree di attività, tramite cui poter esprimere giudizi di settore che contribuiscono a generare un giudizio complessivo sull’attività svolta<sup>42</sup>.

<sup>42</sup> Si veda: New Philanthropy Capital, *The Little Blue Book. NPC’s Guide to Analysing Charities, for Charities and Funders*, 2010.

Ciascun dei settori investigati (attività, risultati, leadership, persone e risorse, finanze, ambizione) presenta specifici elementi di valutazione, il cui esame determina l'attribuzione di un giudizio quale: eccellente; buono, soddisfacente, al di sotto delle aspettative.

La tab. 6 riporta il framework della griglia valutativa delle charities.

Tab. 6 – La griglia valutativa del New Philanthropy Capital

	<i>Framework</i>
Area di analisi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Criteri di valutazione</li> </ul>
Attività	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esame dei principali bisogni</li> <li>• Attività svolte</li> <li>• Capacità di adattarsi e di innovare</li> <li>• Correlazioni tra attività</li> <li>• Analisi del rischio</li> </ul>
Risultati	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cultura dei risultati</li> <li>• Evidenza dei risultati positivi</li> <li>• Qualità dell'evidenza</li> <li>• Condivisione dei risultati</li> <li>• Analisi del rischio</li> </ul>
Leadership	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Composizione dell'organo amministrativo</li> <li>• Governante</li> <li>• Vision e strategia</li> <li>• Priorità</li> <li>• Analisi del rischio</li> </ul>
Persone e risorse	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff</li> <li>• Uso dei volontari</li> <li>• Altre competenze (informatiche, scientifiche)</li> <li>• Analisi del rischio</li> </ul>
Finanze	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Garanzia finanziaria</li> <li>• Qualità della gestione</li> <li>• Efficienza</li> <li>• Costi unitari</li> <li>• Analisi del rischio</li> </ul>
Ambizione	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capacità di crescita o di replicare</li> <li>• Capacità di migliorare i risultati</li> <li>• Capacità di risolvere i problemi</li> <li>• Volontà di cambiamento</li> <li>• Analisi del rischio</li> </ul>

L'analisi gestionale del New Philanthropy Capital – nonostante il destinatario privilegiato dell'analisi sia sempre il donatore (potenziale ed effettivo) – ha una natura aziendale, in quanto esamina il funzionamento della struttura e identifica la capacità nonché le potenzialità della struttura organizzativa a perseguire la propria mission.

A differenza, quindi, del modello dell'Intelligent Giving – e dei precedenti modelli del Charity Navigator e del CNDC – consente di proporre possibili considerazioni anche in chiave prospettica.

Peraltro, il lavoro del New Philanthropy Capital aspira a contestualizzare l'attività svolta, esaminando la natura dei bisogni finali che l'organizzazione tende a soddisfare, nonché considerando la necessità dell'esistenza dell'ANP, anche in ragione della co-presenza sul “mercato” di altre attività analoghe o similari.

Il rapporto con le organizzazioni richiede, inoltre, uno sforzo superiore nonché incontri con la struttura e frequenti contatti e confronti.

In questa prospettiva, il modello proposto dalla New Philanthropy Capital si differenzia sostanzialmente dagli altri, definendo un modello più consulenziale di quanto prodotto dagli altri soggetti esaminati.

## **6. La struttura dei costi delle organizzazioni di utilità pubblica dello Stiftung Zewo**

La Zewo è un'organizzazione senza scopo di lucro – e, più specificamente, una fondazione – costituita nel 1934, che si occupa di asseverare la trasparenza delle organizzazioni di utilità pubblica che ottengono finanziamenti per mezzo di raccolte pubbliche. Più specificamente, la Zewo certifica che le predette organizzazioni utilizzino le risorse messe a disposizione in modo coscienzioso e, nel caso in cui le verifiche forniscano un responso positivo, attribuiscono un “bollino di qualità”. A tale fine, la Zewo pubblica una serie di documenti, volti a definire le modalità con cui contabilizzare e presentare le più significative voci di bilancio.

Nel corso del 2008 è stato pubblicato il documento “*Méthodologie pour le calcul de la charge administrative*”<sup>43</sup>, al fine di indicare i principi cardine per la corretta determinazione dei costi concernenti i progetti e la raccolta dei costi, fornendo una lettura interpretativa di alcuni aspetti contenuti nel

<sup>43</sup> Si veda: Zewo, *Méthodologie pour le calcul de la charge administrative. La structure des coûts et des recettes des organisations d'utilité publique*, 2008.



principio contabile nazionale svizzero Swiss Gaap 21<sup>44</sup>. Quest'ultimo, dedicato specificamente alla rendicontazione delle ANP, è stato, peraltro, redatto con il contributo attivo della medesima Fondazione Zewo<sup>45</sup>.

La conformità con le disposizioni del principio contabile svizzero e con le indicazioni della Fondazione Zewo è ritenuto un indicatore di trasparenza (si veda box 7).

*Box 7 – Un esempio di dichiarazione di conformità alle disposizioni tecniche della Fondazione Zewo*

---

The presentation of the accounts of the Terre des hommes Foundation conforms to the recommendations relating to the Swiss GAAP ARR with comparative figures; to Swiss law; to the directives of the ZEW0 Foundation (Swiss Central Office for Charities); as well as to the Statutes of the Foundation.

---

Fonte: Terre des hommes, Annual Report 2009, p. 54

Il documento si sofferma sulla definizione di una metodologia chiara e trasparente di classificazione, determinazione e imputazione dei costi (e in particolare degli oneri amministrativi), attività preliminare e fondamentale per giungere a una corretta analisi gestionale. Lo studio è stato preceduto da un'analisi empirica compiuta su un set di organizzazioni su cui il modello, oltre a essere stato costruito, è stato anche testato.

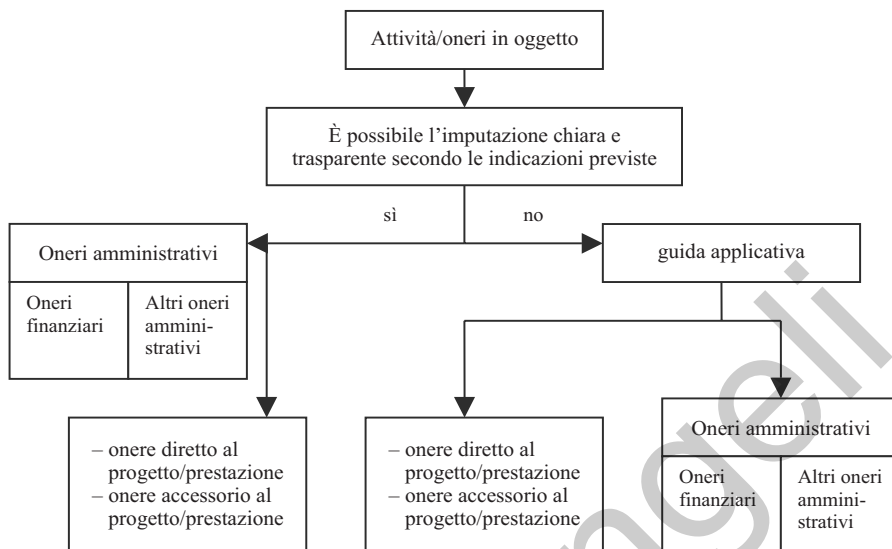
In termini generali, la Zewo, pur evidenziando l'impossibilità a fornire una guida perfetta per tutte le organizzazioni, cerca di individuare gli oneri che possono essere attribuiti in modo chiaro e trasparente ai pertinenti progetti, nonché, al contempo, gli oneri che dovrebbero essere imputati in base a ripartizioni forfettarie o proporzionali. La fig. 9 identifica le tipologie degli oneri solitamente presenti nei centri di costi.

La Fondazione Zewo, quindi, elenca i principali centri di costo delle ANP (per esempio, ufficio, finanziamenti, gestione e contabilità, locali, attività di direzione, assicurazioni, costi generali d'ufficio, accantonamenti, altri costi e attività ecc.) e analizza le caratteristiche di ciascun centro di costo per determinare il procedimento logico che deve essere seguito in sede di identificazione, analisi e imputazione dei pertinenti oneri.

<sup>44</sup> In estrema sintesi, il menzionato documento prevede che il bilancio debba comporsi dei seguenti prospetti: stato patrimoniale; prospetto dell'attività, prospetto dei flussi dei fondi, prospetto delle movimentazioni del patrimonio netto; note illustrative, prospetto della performance gestionale. Si veda: Swiss GAAP FER, *Swiss GAAP FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen*, 2002.

<sup>45</sup> Per un'analisi più approfondita, si veda: K. Müller, "Swiss GAAP FER 21, Accounting Standard for Charitable, Social Non-Profit Organizations: The Days After Coming into Force", *International Journal of Civil Society Law*, vol. 4, 2003, pp. 27 e ss.

Fig. 9 – Il processo di imputazione degli oneri



Fonte: rielaborato da Zewo, *Méthodologie pour le calcul de la charge administrative. La structure des coûts et des recettes des organisations d'utilité publique*, 2008, p. 5

Secondo la logica generale già esposta in via esemplificativa, analizziamo prima gli oneri sostenuti per ottenere il sostentamento (oneri per finanziamenti) a cui è prestata particolare attenzione in ragione della complessità, criticità e rilevanza che essi assumono per le organizzazioni in oggetto. Tra le tipologie di oneri per finanziamenti troviamo i costi per la raccolta fondi organizzate internamente o affidate a terzi, il servizio di mailing, il merchandising, il marketing, la comunicazione e il sito internet.

L'attività di raccolta dei finanziamenti è finalizzata a realizzare in generale le finalità statutarie. Di conseguenza, i pertinenti costi devono essere concepiti a livello contabile – al pari, sostiene la Fondazione Zewo, dei costi di pubblicità e di raccolta fondi generica – come costi amministrativi e non devono essere intesi come costi direttamente attribuibili a progetti o prestazioni. Tuttavia, considerata la portata e la rilevanza, tali costi devono essere esposti separatamente.

Gli oneri per finanziamenti sono suddivisi in tre sotto-tipologie:

- i costi diretti per i finanziamenti includono gli oneri che possono essere attribuiti direttamente a tale attività e comprendono gli oneri per ricevere erogazioni liberali, prestazioni di soggetti terzi e concessioni;
- i costi generali di pubblicità, comunicazione e marketing accolgono i costi che non possono essere attribuiti direttamente a una categoria di

proventi, anche se sono ritenuti alla base dell'ottenimento dei finanziamenti, poiché diffondono l'immagine dell'organizzazione; per tale motivi sono considerati integralmente oneri per i finanziamenti;

- i costi per l'informativa esterna includono i costi per la predisposizione del bilancio, l'informativa periodica, le traduzioni e il sito internet. La Fondazione Zewo richiede alle organizzazioni di interrogarsi sulla finalità con cui la comunicazione esterna è posta in essere. In questa prospettiva, tali costi devono essere inclusi integralmente tra i costi per i finanziamenti. Specificamente, gli oneri per l'informativa e la sensibilizzazione del pubblico, pur essendo oneri generali sono considerati fondamentali per l'ottenimento di finanziamenti. Per questo motivo è proposta una ripartizione forfettaria tra i pertinenti progetti a cui sono diretti e gli oneri per i finanziamenti<sup>46</sup>.

<sup>46</sup> Per esempio, è previsto che gli oneri per l'attività lavorativa di base senza richiamo esplicito alla donazione, senza bollettini di versamento, ma con indicazione delle coordinate bancarie siano attribuiti per il 90% agli oneri del progetto e per il 10% agli oneri per i finanziamenti.

ISBN: 9788856840797

FrancoAngeli

Copyright © FrancoAngeli

N.B: Copia ad uso personale. È vietata la riproduzione (totale o parziale) dell'opera con qualsiasi mezzo effettuata e la sua messa a disposizione di terzi, sia in forma gratuita sia a pagamento.

### 3. LA VALUTAZIONE DELL'EFFICACIA ORGANIZZATIVA

di *Giacomo Manetti*

#### 1. L'analisi di efficacia in un contesto di welfare mix

La trasformazione del sistema di *welfare* in Italia – e in misura forse maggiore in Europa – ha condotto a una progressiva ridefinizione del ruolo delle pubbliche amministrazioni (PA) che tendono sempre più a presentarsi come regolatori strategici all'interno di un modello basato ormai sui principi di sussidiarietà verticale e orizzontale<sup>1</sup>.

Con riferimento all'implementazione del principio di sussidiarietà orizzontale si assiste a un ruolo crescente degli enti del terzo settore nella produzione di servizi alla persona (SaP) di carattere prevalentemente socio-sanitario. Si è affermato così un sistema di programmazione e produzione di SaP che espande e consolida i rapporti di collaborazione fra le pubbliche amministrazioni (PA) e le ANP specializzate nell'erogazione di tali servizi.

Se inizialmente il ricorso crescente ai privati è stato giustificato da economie di spesa, nella convinzione che l'erogatore privato fosse meno costoso della struttura pubblica<sup>2</sup>, oggi la situazione è profondamente mutata<sup>3</sup>.

Con l'approvazione della legge 328 del 2000 “Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali” è stato san-

<sup>1</sup> Cfr. F. Panozzo, “La riforma manageriale della pubblica amministrazione: ambizione, risultati, problematiche e prospettive”, in F. Panozzo (a cura di), *Pubblica amministrazione e competitività territoriale. Il management pubblico per la governance locale*, Milano, FrancoAngeli, 2005, pp. 63-81.

<sup>2</sup> Sul punto si veda: G. Vittadini, “Un nuovo Welfare: i servizi di pubblica utilità alla persona e l'universo del non profit”, *Non profit*, 1, 1999, pp. 5-7.

<sup>3</sup> Cfr. E. Borgonovi, M. Del Vecchio, “I servizi di pubblica utilità alla persona: il welfare mix e la selezione della domanda”, in G. Vittadini (a cura di), *I servizi di pubblica utilità alla persona*, Milano, FrancoAngeli, 2000, pp. 224-238.

cito nel nostro Paese il principio di sussidiarietà orizzontale non soltanto per motivi economico-finanziari, ma anche per il riconoscimento, in capo ai soggetti del terzo settore, di qualità professionali, di un patrimonio esperienziale e di una vicinanza ai cittadini talvolta estranei alle PA<sup>4</sup>. Il principio della natura mista dei sistemi di assistenza locale assegna comunque alle PA i compiti di regolazione, di programmazione strategica e di coordinamento dei servizi e delle attività<sup>5</sup>.

In questo contesto, la valutazione dell'efficacia dei SaP erogati da ANP in conseguenza di esternalizzazioni da parte delle PA rappresenta una leva di controllo essenziale per monitorare il funzionamento del sistema di *welfare mix* e l'andamento della spesa pubblica<sup>6</sup>.

Tuttavia, il sistema di assistenza, per garantire maggiore efficacia ed efficienza rispetto a una gestione interna del servizio, deve prevedere: un certo numero di enti da coinvolgere in competizione fra loro, un adeguato sviluppo del relativo mercato, contratti che riportino esplicitamente i risultati attesi, un sistema di monitoraggio e controllo delle *performance*<sup>7</sup>. Inoltre, gli amministratori e i manager pubblici devono avere un'adeguata esperienza nelle esternalizzazioni, garantendo abilità di negoziazione delle condizioni, nonché monitoraggio e comunicazione delle aspettative e dei risultati percepiti da tutti gli attori coinvolti (PA, utenti, cittadinanza)<sup>8</sup>.

<sup>4</sup> Per approfondimenti si rinvia a: G. Vittadini, "Qualità, non profit, welfare mix", *Non profit*, 3, 2003, pp. 643-667.

<sup>5</sup> Si veda a questo proposito: G. Fiorentini, *Impresa sociale e sussidiarietà. Dalle fondazioni alle SPA; management e casi*, Milano, FrancoAngeli, 2006.

<sup>6</sup> Cfr. L. Stiefel, "Misura della qualità degli output nelle organizzazioni non-profit americane", in *Atti del convegno SIS "La Statistica per le Imprese" (Torino, 2-4 aprile 1997)*, Torino, Tirrenia, 1997, pp. 335-370; E. Gori, G. Vittadini, *Qualità e valutazione nei servizi di pubblica utilità*, Milano, Etas, 1999.

<sup>7</sup> Sul tema si vedano: P. J. Cooper, *Governing by Contract: Challenges and Opportunities for Public Managers*, Washington, CQ Press, 2003; C. J. Heinrich, "Organizational Form and Performance: An Empirical Investigation of Nonprofit and For-Profit Job-Training Service Providers", *Journal of Policy Analysis and Management*, 19(2), 2000, pp. 233-261; C. J. Heinrich, "Outcomes-Based Performance Management in the Public Sector: Implication for Government Accountability and Effectiveness", *Public Administration Review*, 62(6), 2002, pp. 712-725; E. S. Savas, *Privatization in the City: Successes, Failures, Lessons*, Washington, CQ Press, 2005.

<sup>8</sup> Sul punto si rimanda a: D. F. Kettl, *Sharing Power: Public Governance and Private Markets*, Washington, Brookings Institution, 1993; D. Van Slyke, "The Mythology of Privatization in Contracting for Social Services", *Public Administration Review*, 63(3), 2003, pp. 277-296; J. Defourny, M. Nyssens, S. Nassaut, A. Henry, "Introduzione dei quasi-mercati nel campo dei servizi alla persona in Belgio", *Impresa sociale*, 77(3), 2008, pp. 267-294.

Nella realtà operativa accade invece di imbattersi in situazioni di inefficienza e inefficacia nel *contracting-out* dei SaP, legate a<sup>9</sup>:

- comportamenti opportunistici dei beneficiari;
- inefficace selezione iniziale degli enti;
- mercati scarsamente competitivi;
- prevalenza degli aspetti formali della contrattazione rispetto a quelli sostanziali di qualità del servizio ed efficienza nella spesa;
- assenza di verifiche successive alla procedura di affidamento;
- monitoraggio degli aspetti economici a discapito di quelli qualitativi o, al contrario, fenomeni di andamenti anomali della spesa finale rispetto a quella programmata;
- corruzione e clientelismo.

Nel nostro Paese il DPCM 30 marzo 2001 denominato “Atto di indirizzo e coordinamento sui sistemi di affidamento dei SaP ai sensi dell’art. 5 della legge 8 novembre 2000, n. 328”, prevede regole specifiche per disciplinare i rapporti fra gli enti locali e il terzo settore in tale materia.

Pur delegando la regolamentazione specifica alle singole Regioni, il decreto ricorda alcuni principi di base fra i quali una preselezione delle ANP sulla base della formazione, della qualificazione e della competenza professionale degli operatori coinvolti, nonché sull’esperienza maturata nei settori e nei servizi di riferimento, scegliendo l’offerta economicamente più vantaggiosa ma escludendo la procedura di massimo ribasso.

Oltre a tali elementi, il legislatore nazionale chiede di indicare nei contratti:

- le modalità adottate per il contenimento del *turnover* degli operatori;
- gli strumenti di qualificazione organizzativa del lavoro;
- la conoscenza degli specifici problemi sociali del territorio e delle risorse della comunità;
- il rispetto dei trattamenti economici previsti dalla contrattazione collettiva e delle norme in materia di previdenza e assistenza.

Ai fini del monitoraggio e del controllo dei servizi realizzati, i contratti di affidamento regolamentano le modalità di verifica degli adempimenti oggetto dell’accordo, ivi compresi il mantenimento dei livelli qualitativi stabiliti e i provvedimenti da adottare in caso di mancato rispetto.

<sup>9</sup> Per un’analisi più approfondita sul tema delle esternalizzazioni di servizi da parte delle pubbliche amministrazioni si vedano: P. J. Cooper, *Governing by Contract*, cit.; S. J. Kelman, “Strategic Contracting Management”, in J. D. Donahue, J. S. Nye Jr., *Market-Based Governance: Supply Side, Demand Side, Upside, and Downside*, Washington, Brookings Institution Press, 2002; G. Rossi, “Qualità del welfare e servizi alla persona: verso l’identificazione di buone pratiche”, *Non profit*, 1, 2009, pp. 9-29.

A questo proposito, autorevole dottrina ha sottolineato come la valutazione antecedente, concomitante e susseguente del *contracting-out* coinvolga sia la teoria dell'agenzia (*agency theory*) sia la teoria dell'amministrazione (*stewardship theory*)<sup>10</sup>. In particolare, prevale la teoria dell'agenzia<sup>11</sup> nelle prime fasi di collaborazione fra una PA e una ANP, onde monitorare e verificare i risultati ottenuti dall'agente; in un secondo tempo, quando il rapporto di fiducia e la reputazione dell'ente tendono ad assumere un ruolo prioritario, il committente si affida alle capacità organizzative e gestionali dell'affidatario nella certezza che questi agirà senza comportamenti opportunistici, per perseguire finalità di comune interesse, secondo i principi della *stewardship theory*<sup>12</sup>.

Pur riferendosi in via prioritaria al comportamento dei manager di grandi società nei confronti degli azionisti, le teorie citate rappresentano i due estremi della relazione che si può instaurare fra la PA committente e l'ANP affidataria.

Con riferimento a tale modello, Van Slyke ha ipotizzato – sulla base dei risultati di una ricerca empirica condotta su un campione di manager di PA e di ANP negli Stati Uniti – la prevalenza di una relazione collaborativa e non opportunistica fra i due attori nel caso di partnership consolidata o nella fase finale di erogazione del servizio<sup>13</sup>; ciò accade perché prevalgono elementi quali la fiducia verso l'ANP e/o il suo capitale reputazionale. Al contrario, si impongono meccanismi di monitoraggio e controllo volti a prevenire comportamenti opportunistici (teoria dell'agenzia), nelle fasi iniziali della collaborazione o in caso di scarsa esperienza in materia da ambo le parti.

Nel contesto europeo, e in quello italiano in particolare, è possibile

<sup>10</sup> Sul rapporto fra le due teorie si veda: D. Van Slyke, "Agents or Stewards: Using Theory to Understand the Government-Nonprofit Social Service Contracting Relationship", *Journal of Public Administration Research and Theory*, 17(2), 2007, pp. 157-187.

<sup>11</sup> Per approfondimenti si rinvia a: A. Alchian, H. Demsetz, "Production, Information Costs, and Economic Organization", *American Economic Review*, 62(5), 1972, pp. 777-795; K. M. Eisenhardt, "Agency Theory: An Assessment and Review", *Academy of Management Review*, 14(1), 1989, pp. 57-74; M. C. Jensen, H. M. William, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure", in P. J. Buckley, J. Michie (a cura di), *Firms, Organizations, and Contracts: A Reader in Industrial Organization*, Oxford, Oxford University Press, 1996, pp. 103-167; D. Sappington, "Incentives in Principal-Agent Relationships", *Journal of Economic Perspectives*, 5(2), 1991, pp. 45-66.

<sup>12</sup> Cfr. J. H. Davis, L. Donaldson, F. D. Schoorman, "Toward a Stewardship Theory of Management", *Academy of Management Review*, 22(1), 1997, pp. 20-47; J. H. Davis, L. Donaldson, F. D. Schoorman, "Davis, Schoorman, and Donaldson Reply: The Distinctiveness of Agency Theory and Stewardship Theory", *Academy of Management Review*, 22(3), 1997, pp. 611-613.

<sup>13</sup> Cfr. D. Van Slyke "Agents or Stewards: Using Theory to Understand the Government-Nonprofit Social Service Contracting Relationship", cit.



ipotizzare che la teoria dell'amministrazione rappresenti, in misura maggiore rispetto agli Stati Uniti, i rapporti fra PA e ANP nei processi di esternalizzazione dei SaP. È noto, infatti, che, nonostante il formalismo che caratterizza le procedure di selezione delle ANP affidatarie, elementi quali la fiducia e la reputazione tendono a bilanciare il parametro dell'offerta economicamente più vantaggiosa. Tale fenomeno è ancora più accentuato nei casi di stipula di vere e proprie convenzioni fra PA e ANP (per esempio nel caso di organizzazioni di volontariato), nelle quali non ci si avvale di un procedimento a evidenza pubblica.

In ogni caso, qualunque sia l'approccio prevalente da parte dei manager pubblici, la valutazione della qualità e dell'efficacia di tali servizi è particolarmente complessa a causa di fattori quali:

- l'intangibilità, la scarsa parametrabilità e la negoziabilità della prestazione;
- la differenziazione sociale e individuale dell'utenza che reagisce al servizio sulla base di un'attitudine soggettiva influenzabile anche da elementi ambientali non prevedibili e gestibili dal soggetto erogante;
- l'impossibilità di definire e misurare in maniera oggettiva la soddisfazione dell'utenza che risulta influenzabile da fattori esterni non legati alla qualità della prestazione;
- il margine di flessibilità nei contenuti e nelle modalità di somministrazione che implica un adattamento alle esigenze dell'utenza (non definibili in maniera esaustiva a priori);
- il contesto organizzativo imperfetto dell'ente erogante che implica la necessità di adattare ruoli e mansioni del personale somministratore sulla base delle dinamiche organizzative;
- la mutabilità del comportamento e dell'atteggiamento sia degli operatori sia degli utenti, legata anche al coinvolgimento emotivo dei soggetti.

Tali fattori di complessità pongono una serie di dubbi sui meccanismi e le procedure implementabili per valutare razionalmente l'efficacia del servizio somministrato.

Pertanto, nel prosieguo del presente lavoro si analizzano i concetti di efficacia organizzativa e istituzionale all'interno del terzo settore e si individuano gli strumenti idonei alla loro valutazione.

## **2. Alcune tesi sull'efficacia organizzativa**

Pochi temi e ambiti di ricerca nell'ultimo decennio hanno ricevuto grande attenzione dalla prassi e dalla dottrina in materia di terzo settore

come lo studio della metodologia e degli strumenti per misurare l'efficacia organizzativa e istituzionale delle ANP<sup>14</sup>.

Tale fenomeno è probabilmente da ricondurre, oltre che all'applicazione del principio di sussidiarietà orizzontale alla base del fenomeno del *contracting-out*, anche alla crescente importanza dei finanziamenti di fonte privata sotto forma di liberalità e donazioni per la sopravvivenza e lo sviluppo degli enti del terzo settore<sup>15</sup>. Poiché sia il committente pubblico, sia il donatore privato sono interessati a monitorare nel tempo l'utilizzo dei fondi concessi, la valutazione dell'efficacia dell'azione istituzionale, attraverso opportuni strumenti di *accountability*, costituisce uno dei pilastri del sistema di *welfare mix*.

Nonostante il grande interesse verso la valutazione dell'efficacia – testimoniato dalla copiosa letteratura e dai numerosi documenti elaborati dalla prassi professionale in materia – nel dibattito sin qui condotto non è emerso un consenso in seno alla comunità scientifica internazionale sul concetto di efficacia dell'azione istituzionale e sugli strumenti migliori per misurarla<sup>16</sup>.

In letteratura, peraltro, non vi è una chiara distinzione fra le espressioni *organizational performance* e *organizational effectiveness* che, al contrario, sono state utilizzate spesso come sinonimi. Inoltre, la locuzione “efficacia organizzativa” (che comprende anche quella istituzionale) è stata oggetto di molteplici interpretazioni dato che richiama più o meno implicitamente un'ampia gamma di variabili e di leve di controllo a disposizione del *management* per il miglioramento delle prestazioni aziendali. Secondo Cameron e Whetten<sup>17</sup>, la comprensione dell'efficacia organizzativa richiede la conoscenza di molteplici modelli e approcci. Tuttavia, poiché nessuno di essi è universalmente applicabile, la

<sup>14</sup> Si veda in proposito: J. E. Sowa, S. C. Selden, J. R. Sandfort, “No Longer Unmeasurable? A Multidimensional Integrated Model of Non Profit Organizational Effectiveness”, *Non Profit and Voluntary Sector Quarterly*, 33(4), 2004, pp. 711-728.

<sup>15</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, “Doing Things Right: Effectiveness in Local Nonprofit Organizations, a Panel Study”, *Public Administration Review*, 64(6), 2004, pp. 694-703.

<sup>16</sup> Su tale dibattito si vedano i seguenti contributi: D. P. Forbes, “Measuring the Unmeasurable: Empirical Studies of Nonprofit Organization Effectiveness from 1977-1997”, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 27(2), 1998, pp. 183-202; P. S. Goodman, J. M. Pennings (a cura di), *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, San Francisco, Jossey-Bass, 1977; H. G. Rainey, P. Steinbauer, “Gallopig Elephants: Developing Elements of a Theory of Effective Government Organizations”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 9(1), 1999, pp. 1-32.

<sup>17</sup> Cfr. K. S. Cameron, D. A. Whetten (a cura di), *Organizational Effectiveness: A Comparison of Multiple Models*, New York, Academic Press, 1983.

comprensione dell'utilità relativa di ciascuno di essi, nonché dei loro punti di convergenza, rappresenta l'unico modo per addivenire a un valido costruito teorico.

Fra i moltissimi modelli proposti dalla letteratura per misurare l'efficacia organizzativa, senza dubbio quelli basati sulla capacità di raggiungere gli obiettivi strategici e la missione statutaria hanno avuto largo seguito per molti anni<sup>18</sup>. In questa prospettiva, le ANP sono considerate strumenti razionali per raggiungere gli obiettivi di una collettività, di un gruppo ristretto di persone o di un fondatore.

Baruch e Ramalho, pur riconoscendo che "le organizzazioni sono destinate a soddisfare obiettivi", sostengono che la dottrina non ha prestato sufficiente attenzione, sia nella letteratura generale sull'efficienza organizzativa, sia in quella specifica sulle ANP, alla possibilità di una sorta di effetto cumulativo delle conoscenze<sup>19</sup>.

Seguendo questa logica Herman e Renz presentano nove tesi sull'efficacia organizzativa<sup>20</sup>.

La prima di esse è che la valutazione dell'efficacia organizzativa costituisca un problema di comparazione riferibile, a seconda dei casi, a una gamma di obiettivi, a uno standard, ai concorrenti diretti, alle *best practice* esistenti, a organizzazioni similari per finalità e dimensioni oppure un confronto temporale interno all'ente.

La seconda tesi sostiene che l'efficacia organizzativa delle ANP debba essere misurata in ottica multidimensionale. A tal proposito, sia negli studi organizzativi<sup>21</sup>, sia in quelli di programmazione e controllo<sup>22</sup>, così come in molte ricerche empiriche sul terzo settore<sup>23</sup>, si sostiene che l'efficacia delle

<sup>18</sup> In proposito si rinvia a: R. D. Herman, D. O. Renz, "Doing Things Right: Effectiveness in Local Nonprofit Organizations, a Panel Study", cit., p. 696.

<sup>19</sup> Cfr. Y. Baruch, N. Ramalho, "Communalities and Distinctions in the Measurement of Organizational Performance and Effectiveness across For-Profit and Nonprofit Sectors", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 35(1), 2006, pp. 39-65.

<sup>20</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, "Advancing Nonprofit Organizational Effectiveness Research and Theory: Nine Theses", *Nonprofit Management and Leadership*, 18(4), 2008, pp. 399-415.

<sup>21</sup> Cfr. R. F. Quinn, J. Rohrbaugh, "A Competing Values Approach to Organizational Effectiveness", *Public Productivity Review*, 5(2), 1981, pp. 122-141.

<sup>22</sup> Si veda: R. S. Kaplan, D. P. Norton, "The Balanced Scorecard. Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, 70(1), 1992.

<sup>23</sup> Si vedano in proposito i seguenti contributi: D. P. Forbes, "Measuring the Unmeasurable: Empirical Studies of Nonprofit Organization Effectiveness from 1977-1997", cit.; M. M. Stone, S. Cutcher-Gershenfeld, "Challenges of Measuring Performance in Nonprofit Organizations", in P. Flynn, V. A. Hodgkinson (a cura di), *Measuring the Impact of the Nonprofit Sector*, New York, Kluwer Academic Plenum, 2002; Y. Baruch, N. Ramalho, "Communi-

ANP debba essere valutata sotto molteplici dimensioni, spesso indipendenti l'una dall'altra.

Esemplificando, Baruch e Ramalho<sup>24</sup> nella loro ricerca su un campione di 149 organizzazioni non lucrative in un intervallo temporale dal 1992 al 2003 hanno dimostrato come i criteri per valutare l'efficacia varino molto fra di esse. In particolare, nel 42% dei casi la valutazione è avvenuta esclusivamente in termini di efficacia economico-finanziaria; più raramente sono stati utilizzati criteri di tipo *non-financial* (e.g. ricerche sul clima organizzativo interno, sulla soddisfazione dei collaboratori, sulla percezione dell'immagine dell'organizzazione presso la comunità di riferimento e sulla qualità avvertita dagli utenti finali). In molti enti, inoltre, sono state condotte anche indagini sull'efficienza attraverso set di indicatori misti *financial* e *non-financial*. Tuttavia, è evidente come il perseguimento dell'ottimizzazione di una dimensione della *performance* senza la valutazione degli effetti sulle altre, sia inappropriata e conduca a processi decisionali distorti<sup>25</sup>.

La terza tesi suppone che la configurazione della *governance* aziendale, nonché le capacità e le motivazioni dei membri che ne compongono gli organi, costituiscano variabili che incidono profondamente sull'efficacia dell'ANP. Ciò nonostante, gli autori sostengono che non siano chiaramente identificabili, secondo relazioni causali, le configurazioni tipo che conducono a *best practice* di governo<sup>26</sup>.

La letteratura ha dimostrato che esiste una relazione positiva fra efficacia delle strutture organizzative e degli organi di governo, da una parte, e le *performance* complessive delle ANP, dall'altra, secondo il principio che le prime influenzano positivamente le seconde. Tuttavia, sono poche le ricerche empiriche che forniscono evidenze sull'efficacia degli organi di governo e controllo quale causa diretta dell'efficacia organizzativa<sup>27</sup>.

A questo proposito, è emblematico l'esito di una ricerca condotta nel 2004 sempre da Herman e Renz su un campione di ANP americane che forniscono SaP di natura socio-sanitaria per verificare, in due momenti di-

nalities and Distinctions in the Measurement of Organizational Performance and Effectiveness across For-Profit and Nonprofit Sectors", cit.

<sup>24</sup> Cfr. Y. Baruch, N. Ramalho, "Communalities and Distinctions in the Measurement of Organizational Performance and Effectiveness across For-Profit and Nonprofit Sectors", cit.

<sup>25</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, "Advancing Nonprofit Organizational Effectiveness Research and Theory: Nine Theses", cit., p. 404.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 405.

<sup>27</sup> Cfr. D. K. Jackson, T. P. Holland, "Measuring the Effectiveness of Nonprofit Boards", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 27(2), 1998, pp. 159-182.

stinti identificati con le sigle  $T_1$  e  $T_2$ , la relazione fra le opinioni degli *stakeholder* sull'operato dell'ente e il livello di effettivo utilizzo delle raccomandazioni del CdA da parte dell'organizzazione<sup>28</sup>.

Assumendo l'opinione degli *stakeholder* (concretizzatasi in un punteggio) come variabile dipendente e *proxy* dell'efficacia organizzativa dell'ANP e il livello di effettivo utilizzo delle raccomandazioni del CdA come variabile indipendente, gli autori hanno constatato come la maggioranza delle ANP (55%) abbia effettivamente utilizzato tutte o quasi le raccomandazioni del *board*; tuttavia, applicando un modello statistico di regressione, non è stata trovata correlazione fra il giudizio degli *stakeholder* sull'efficacia e l'effettivo perseguimento delle raccomandazioni medesime.

Inoltre, l'indagine ha dimostrato come i dirigenti e gli amministratori (categorie incluse fra gli *stakeholder* indagati) ritengano che le condizioni di equilibrio economico-finanziario costituiscano una valida misura dell'efficacia dell'azione dei *board*, indipendentemente dagli sforzi attuati per raggiungere gli obiettivi aziendali dagli organi di governo. Dunque, appare non sussistere una relazione diretta fra indicazioni del CdA, loro effettivo perseguimento e *performance* dell'ANP.

Un effetto che, al contrario, presenta una relazione diretta con alcuni aspetti dell'efficacia organizzativa è costituito dal prestigio e dalla notorietà delle persone che assumono il ruolo di amministratori all'interno dell'ANP. In particolare, l'effetto di notorietà genera esternalità positive sulla capacità di raccolta fondi dell'ANP ma non necessariamente sull'efficacia nel perseguimento della missione.

Un contributo di Brown<sup>29</sup> ha evidenziato come, attraverso l'utilizzo di un modello denominato *Board Performance Instrument* (BPI), sviluppato da Jackson e Holland<sup>30</sup>, sia possibile dimostrare la relazione fra *performance* degli organi di governo ed efficacia.

In particolare, nel suo studio l'autore correla i punteggi ottenuti in sette indicatori di prestazione dagli organi di governo con quattro indicatori di risultato economico-finanziari, trovando correlazione statisticamente rilevanti, a esclusione dell'indicatore sull'ammontare del risultato d'esercizio. Queste evidenze dimostrano come esista una certa correlazione fra efficacia

<sup>28</sup> Si veda in proposito: R. D. Herman, D. O. Renz, "Doing Things Right: Effectiveness in Local Nonprofit Organizations, a Panel Study", cit., p. 697.

<sup>29</sup> Cfr. W. A. Brown, "Exploring the Association between Board and Organizational Performance in Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 15(3), 2005, pp. 317-339.

<sup>30</sup> Si veda: D. K. Jackson, T. P. Holland, "Measuring the Effectiveness of Nonprofit Boards", cit.

degli organi di governo e prestazioni complessive dell'organizzazione, tuttavia la letteratura non ha indagato sufficientemente i motivi di tale legame, né la frequenza del fenomeno<sup>31</sup>.

Sempre nella ricerca di Brown, inoltre, si sottolinea che, utilizzando strumenti statistici, è possibile correlare le competenze interpersonali e professionali di amministratori e dirigenti con le *performance* organizzative percepite.

L'autore sostiene che questi risultati sono coerenti con diverse correnti di pensiero sulla *governance* aziendale (teoria dell'agenzia, *resource dependence theory*, *group process theory*), riconducibili all'assunto per il quale un organo di governo di un'ANP ottiene *performance* migliori quanto più prevale al suo interno uno spirito collegiale con forti legami interpersonali.

Questo dato è confermato dalla ricerca di Preston e Brown<sup>32</sup> nella quale è sostenuta la tesi che un forte coinvolgimento emotivo dei membri del CdA influisca positivamente sulle prestazioni degli organi di governo e, in misura variabile, sui risultati dell'organizzazione. Allo stesso tempo gli autori dimostrano come fattori quali una lunga storia associativa, un'elevata partecipazione alle riunioni degli organi collegiali, un alto numero di ore speso nell'assolvimento dei compiti istituzionali, contribuiscano al miglioramento delle *performance* della *governance* aziendale.

In uno studio successivo, sempre Brown<sup>33</sup> ha dimostrato come talune buone prassi di reclutamento e formazione continua dei membri dei *board* siano collegate con migliori risultati degli organi di amministrazione e controllo<sup>34</sup> e con un miglioramento della percezione di efficacia dell'ANP da parte degli interlocutori aziendali.

In definitiva, nonostante siano necessari ulteriori approfondimenti, è indubbio come la letteratura abbia già dimostrato una relazione fra efficacia degli organi e migliori prestazioni organizzative; tuttavia le leve di controllo di tale fenomeno devono essere ulteriormente indagate per addivenire a un quadro più completo ed esaustivo.

La quarta tesi riguarda l'utilizzo di buone pratiche gestionali da parte delle ANP con elevati livelli di efficacia organizzativa. Se di per sé l'affer-

<sup>31</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, "Doing Things Right: Effectiveness in Local Nonprofit Organizations, a Panel Study", cit., p. 698.

<sup>32</sup> Cfr. J. B. Preston, W. A. Brown, "Commitment and Performance of Nonprofit Board Members", *Nonprofit Management and Leadership*, 15(2), 2004, pp. 221-238.

<sup>33</sup> Cfr. W. A. Brown, "Board Development Practices and Competent Board Members: Implications for Performance", *Nonprofit Management and Leadership*, 17(3), 2007, pp. 301-317.

<sup>34</sup> Sulla base di interviste strutturate agli amministratori.

mazione appare generica, in letteratura esistono molti studi che la supportano sfruttando una serie di ipotesi. Per esempio, Galaskiewicz e Bielefeld hanno verificato, attraverso l'analisi di un *panel* di ANP americane, come un utilizzo crescente di buone pratiche gestionali e manageriali – “importate” e adattate dal mondo delle imprese – si ripercuota positivamente su grandezze fondamentali quali il capitale investito e il numero di collaboratori a titolo oneroso o gratuito<sup>35</sup>.

Ovviamente lo sviluppo dimensionale non costituisce necessariamente un indicatore di maggiore efficacia organizzativa, tuttavia rappresenta un segnale di un crescente interesse e di un riconoscimento degli *stakeholder* nei confronti dell'ANP. Peraltro, come ipotizzato dalla scuola istituzionalista della teoria organizzativa<sup>36</sup>, quando vi è una sostanziale incertezza sui metodi necessari per raggiungere determinati obiettivi o quando i risultati sono difficilmente misurabili, il *management* tende a enfatizzare il ruolo di procedure standardizzate e approvate dai vertici aziendali al fine di mantenere e consolidare la sua legittimazione e autorità nei confronti dei collaboratori.

Herman e Renz, nel già citato studio empirico<sup>37</sup>, hanno sottolineato come gli amministratori tendano a esprimere il loro giudizio sull'efficacia organizzativa anche in termini di relazione con l'utilizzo più o meno esteso nell'organizzazione di buone pratiche gestionali. Al contrario, l'impiego di tali pratiche sembra non influenzare il parere di finanziatori esterni e dirigenti, i cui giudizi all'epoca T<sub>2</sub> sono simili a quelli espressi in T<sub>1</sub>.

È facile constatare che il concetto di “buona pratica gestionale” cambia nel tempo, soprattutto considerando che gli *stakeholder* primari dell'ANP (associati, finanziatori, collaboratori, PA) hanno la possibilità di influenzarne in maniera determinante il contenuto. Inoltre, gli interlocutori strategici tendono naturalmente a mutare le proprie opinioni sulle *best practice* gestionali qualora un ampio numero di ANP adotti le stesse procedure su larga scala. Ne discende che anche la percezione dell'efficacia organizzativa risulta legata all'adozione delle migliori prassi gestionali nella misura in cui

<sup>35</sup> Cfr. J. W. Galaskiewicz, W. Bielefeld, *Nonprofit Organizations in an Age of Uncertainty*, New York, Aldine de Gruyter, 1998.

<sup>36</sup> Sull'argomento si rinvia a: J. W. Meyer, B. Rowan, “Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony”, *American Journal of Sociology*, 83(2), 1977, pp. 340-363; P. DiMaggio, W. Powell, “The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields”, *American Sociological Review*, 48(2), 1983, pp. 147-160.

<sup>37</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, “Doing Things Right: Effectiveness in Local Nonprofit Organizations, a Panel Study”, cit., p. 699.

queste tendono a differenziarsi da quelle della concorrenza, apparendo, di conseguenza, realmente innovative.

La quinta tesi di Herman e Renz è che l'efficacia organizzativa delle ANP sia un costrutto sociale: la prospettiva sociologica costruttivista prevede che un fenomeno sia considerato reale quando una collettività vi abbia creduto e gli abbia riconosciuto un'effettiva consistenza.

Nell'ambito delle ANP esistono strumenti di rappresentazione della realtà (e.g. il bilancio e i report aziendali) che necessitano di essere interpretati utilizzando un linguaggio convenzionale comune a mittente e destinatari. Tuttavia, i diversi *stakeholder* possono fornire una differente interpretazione del concetto di efficacia, con un diverso grado di credibilità o di influenza sull'operato dell'ANP. Questo elemento costituisce probabilmente la maggiore difficoltà, fra le tesi proposte da Hermann e Renz, nella definizione del concetto di efficacia organizzativa. Di conseguenza, la tesi dell'efficacia come costrutto sociale rappresenta sia un'opportunità (poiché può essere declinata e adattata secondo molteplici prospettive), sia un limite alla sua misurazione oggettiva o, comunque, razionale.

La sesta tesi sostiene che sia altamente improbabile che esistano *best practice* gestionali implementabili da tutte le ANP. A tale proposito, nonostante negli studi sulla programmazione e controllo si tenda spesso a invocare le migliori pratiche per stimolare il miglioramento continuo in termini di efficacia ed efficienza, il concetto rimane vago e soggettivamente interpretabile, a maggior ragione se si considera l'eterogeneità degli obiettivi aziendali delle ANP.

Keehley e altri<sup>38</sup> hanno proposto sette caratteristiche distintive per individuare delle *best practice* non lucrative:

- il grado di raggiungimento della missione;
- la dimostrazione, attraverso opportune misure quantitative, del conseguimento di risultati economico-finanziari positivi;
- l'innovazione continua di processo e di prodotto;
- il raggiungimento dei risultati programmati;
- la replicabilità del modello di "business";
- la significatività per altre organizzazioni concorrenti o comunque similari;
- la generalizzabilità, all'interno di un determinato contesto o settore, delle strategie perseguite.

Herman e Renz, oltre a non rintracciare nelle loro ricerche empiriche

<sup>38</sup> Cfr. P. Keehley, S. Medlin, L. Longmire, S. A. MacBride, *Benchmarking for Best Practices in the Public Sector: Achieving Performance Breakthrough in Federal, State, and Local Agencies*, San Francisco, Jossey-Bass, 1997.



casi di ANP che soddisfano tutti i criteri elencati, sostengono, citando uno studio di Heracleous, che anche individuando enti che presentano le caratteristiche di migliori pratiche, non è dimostrabile un nesso causale fra quest'ultime e la *performance* complessiva. In altri termini, non è verificabile l'ipotesi per la quale un'ANP considerata *best practice*, sia efficace nel perseguimento dei suoi fini istituzionali<sup>39</sup>.

Per questo motivo gli autori propendono per l'espressione *promising practices*, in modo da segnalare che, dall'imitazione di tali prassi, esiste un potenziale di apprendimento e crescita che può, a determinate condizioni, concretizzarsi in un miglioramento effettivo.

Schorr, per esempio, segnala come nel contesto delle ANP che erogano SaP, il continuo perseguimento delle migliori pratiche, spesso conduce a risultati deludenti, poiché risultano difficilmente imitabili le particolari caratteristiche gestionali e operative della singola azienda, legate a un ambiente generale e specifico non replicabile<sup>40</sup>.

La settima tesi afferma che la *peer review* costituisce un valido criterio per ricondurre a sintesi i diversi giudizi di efficacia organizzativa da parte degli interlocutori aziendali.

Infatti, anche consentendo agli *stakeholder* di determinare quali criteri, e conseguentemente quali misure, siano più corretti per misurare l'efficacia organizzativa, l'ANP difficilmente potrà aggregare i diversi parametri per giungere a una definizione di "efficacia" generalmente accettata.

Traendo spunto da questa riflessione, Tsui ha creato uno strumento di misurazione in grado di formulare un giudizio di efficacia sull'operato di un singolo manager da parte dei suoi colleghi<sup>41</sup>. Adattando lo strumento alle ANP, Hermann e Renz propongono di chiedere ad altri enti paragonabili per funzioni e dimensioni, di valutare se e in quale misura la singola ANP stia perseguendo efficacemente gli obiettivi statuari ritenuti rilevanti e significativi<sup>42</sup>.

Il meccanismo ideato dagli autori rappresenta sia uno strumento di valutazione di efficacia organizzativa, sia un canale di identificazione e contenimento delle aspettative degli *stakeholder*.

<sup>39</sup> Cfr. L. Heracleous, "What Is the Impact of Corporate Governance on Organisational Performance?", *Corporate Governance*, 9(3), 2001, pp. 165-173.

<sup>40</sup> Cfr. L. B. Schorr, *Common Purposes: Strengthening Families and Neighborhoods to Rebuild America*, New York, Anchor Books, 1997.

<sup>41</sup> Cfr. A. S. Tsui, "A Role Set Analysis of Managerial Reputation", *Organizational Behavior and Human Performance*, 34(1), 1984, pp. 64-96.

<sup>42</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, "Doing Things Right: Effectiveness in Local Nonprofit Organizations, a Panel Study", cit., p. 699.

Applicando questo modello, l'evidenza empirica più interessante rilevata da Hermann e Renz è che le ANP che si identificano maggiormente nei fini statutari e negli obiettivi perseguiti dall'ente indagato forniscono anche un giudizio altamente correlato con l'efficacia organizzativa<sup>43</sup>.

L'ottava tesi afferma la necessità di inquadrare le caratteristiche giuridiche e operative dell'ANP prima di procedere con la misurazione dell'efficacia organizzativa. In particolare, mentre la veste giuridica, sia civilistica sia speciale, può variare ampiamente, i criteri diffusamente riconosciuti dalla letteratura internazionale per qualificare una ANP sono la natura privata e l'assenza di fine di lucro soggettivo (*non-distribution constraint*). Ciò rende gli enti del terzo settore una categoria ampia ed eterogenea, senza distinzioni per dimensioni, scopi, attività o altre caratteristiche.

È altrettanto evidente che la valutazione dell'efficacia organizzativa deve invece distinguere fra le diverse fattispecie. È noto, infatti, che esistono molteplici tipologie di ANP e che la stessa espressione "terzo settore" è spesso oggetto di differenti interpretazioni<sup>44</sup>.

Nell'ultimo ventennio l'imprenditoria sociale è emersa quale fenomeno di notevole rilievo nel processo di esternalizzazione dei SaP, con diversi gradi di intensità, in tutto il contesto europeo<sup>45</sup>. Anche il numero, l'influenza e il peso economico-politico delle imprese sociali ha raggiunto livelli significativi, come testimoniano numerosi studi e pubblicazioni a riguardo<sup>46</sup>. Sia nel contesto europeo sia in quello nordamericano, l'impresa sociale ha consolidato il suo ruolo di erogatrice di servizi di pubblica utilità, sostituendo spesso le PA nelle funzioni di assistenza ai cittadini e rappre-

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 700.

<sup>44</sup> Per approfondimenti: A. Maticena, *Scenari e strumenti per il terzo settore*, Milano, Egea, 1999; L. Bagnoli, C. Megali, "Measuring performance in social enterprise", *Non Profit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 2011.

<sup>45</sup> Fra i molti articoli a riguardo si segnalano: Economist, *The Rise of the Social Entrepreneur*, 23 febbraio 2006; Economist, *Saving the World. Special Report on Entrepreneurship*, 2009; A. Nicholls, "Social Entrepreneurship", in D. Jones-Evans, S. Carter (a cura di), *Enterprise and Small Business: Principles, Practice and Policy*, Harlow, FT Prentice Hall, 2006, pp. 220-242; A. Nicholls, *Social Entrepreneurship: New Models of Sustainable Social Change*, Oxford, Oxford University Press, 2008; A. Nicholls, "We Do Good Things, Don't We?: 'Blended Value Accounting' in Social Entrepreneurship", *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 2009, pp. 755-769.

<sup>46</sup> Si veda: D. Bornstein, *How to Change the World: Social Entrepreneurs and the Power of New Ideas*, Oxford, Oxford University Press, 2004; W. Drayton, "The Citizen Sector: Becoming as Entrepreneurial and Competitive as Business", *California Management Review*, 44(3), 2002, pp. 120-132; R. Harding, "Social Enterprise: The New Economic Engine?", *Business Strategy Review*, 15(4), 2004, pp. 39-43.

sentando, di conseguenza, presidi territoriali e leve dello sviluppo economico-sociale delle comunità locali<sup>47</sup>.

Con l'espressione "impresa sociale" si intende generalmente un'organizzazione che persegue una missione ideale attraverso la produzione di beni e servizi a finalità sociale<sup>48</sup>. La sua caratteristica distintiva all'interno del terzo settore è rappresentata dalla forte incidenza di proventi di natura sinallagmatica in settori di utilità sociale, a scapito di trasferimenti non reciproci quali le liberalità e le quote associative. Il requisito del divieto di lucro soggettivo può essere presente ma non costituisce, a livello internazionale, un elemento che caratterizza necessariamente l'impresa sociale. A tale proposito, è necessario premettere che l'espressione "*social enterprise*" varia molto nei diversi contesti nazionali, anche con riferimento al quadro normativo vigente. Negli Stati Uniti l'enfasi è posta sul concetto di *double bottom line*, ossia sul contemporaneo raggiungimento di finalità sociali ed economiche, mentre il divieto di lucro soggettivo non costituisce una discriminante. Nel contesto europeo si riscontrano, al contrario, posizioni molto lontane da quelle nordamericane, poiché la dottrina e le singole legislazioni nazionali spesso richiamano le limitazioni, o addirittura il divieto di distribuzione del profitto fra gli associati quale requisito essenziale dell'impresa sociale<sup>49</sup>.

In entrambi i casi, comunque, l'elemento che distingue le ANP dalle imprese sociali è il perseguimento di finalità di utilità sociale attraverso il conseguimento di proventi sinallagmatici (ricavi) in misura prevalente su quelli non reciproci.

Una tale distinzione conduce a diverse interpretazioni del concetto di efficacia sulla base delle attività effettivamente realizzate e del tipo di finanziamenti ricevuti<sup>50</sup>.

Hodge e Piccolo hanno dimostrato che le ANP erogative tendono a rendicontare sui risultati raggiunti dall'organizzazione coinvolgendo mag-

<sup>47</sup> Cfr. J. Defourny, M. Nyssens, S. Nassaut, A. Henry, "Introduzione dei quasi-mercati nel campo dei servizi alla persona in Belgio", cit.

<sup>48</sup> Sul concetto di impresa sociale si consultino: C. Borzaga, J. Defourny, *The Emergence of Social Enterprise*, Londra, Routledge, 2001; M. Nyssens, *Social Enterprise. At the Crossroads of Market, Public Policies and Civil Society*, New York, Routledge, 2006; J. A. Kerlin, "Social Enterprise in the United States and Europe: Understanding and Learning from the Differences", *Voluntas*, 17(3), 2006, pp. 247-263.

<sup>49</sup> Cfr. J. Lewis, "The Third Sector, the State and the European Union", in A. Evers, J. L. Laville (a cura di), *The Third Sector in Europe*, Cheltenham and Northampton, Edward Elgar, 2004, pp. 169-187.

<sup>50</sup> Si veda in proposito: H. Hansmann, "The Role of Nonprofit Enterprise", *Yale Law Journal*, 89(5), 1980, pp. 835-901.

giormente gli amministratori (anche per la definizione dei contenuti e della modalità adottate) rispetto alle imprese sociali<sup>51</sup>.

Herman e Renz nei due studi empirici richiamati in precedenza hanno investigato due distinti campioni di ANP, meramente o prevalentemente erogativi da un alto e più decisamente produttivi dall'altro, per indagare le differenze in tema di applicazione di buone prassi di misurazione e rendicontazione<sup>52</sup>.

Come ricordato in precedenza, la corrente istituzionalista degli studi organizzativi suggerisce che l'uso di prassi prescrittive da parte degli amministratori costituisca un indicatore di tentavi di auto-legittimazione dell'ANP, volto a dimostrare ai finanziatori e agli altri *stakeholder* la coerenza e l'efficacia dell'azione istituzionale.

Mentre nel momento iniziale dell'indagine (epoca T<sub>1</sub>) i risultati fra i due gruppi non sono significativamente divergenti, successivamente (epoca T<sub>2</sub>) le ANP meramente erogative risultano aver utilizzato maggiormente le prassi gestionali raccomandate dagli organi di governo<sup>53</sup>.

Gli autori hanno verificato anche se il maggiore utilizzo o di strumenti e indicatori manageriali da parte del primo gruppo, fosse correlato, nel passaggio dall'epoca T<sub>1</sub> a quella T<sub>2</sub>, con un miglioramento di due indicatori economico-finanziari dell'ANP: risultati gestionali positivi e incremento del volume dei proventi complessivi. L'esito finale dimostra che soltanto il volume dei proventi è correlato con il maggiore utilizzo di buone pratiche gestionali. Per le imprese sociali, al contrario, non esiste un trend dimostrabile con riferimento all'utilizzo degli strumenti menzionati e all'evoluzione delle grandezze contabili ricordate.

Tali risultati sono confermati anche nello studio di Galaskiewicz e Bielefeld<sup>54</sup> che dimostrano sostanziali differenze fra ANP erogative e im-

<sup>51</sup> Cfr. M. M. Hodge, R. F. Piccolo, "Funding Source, Board Involvement Techniques, and Financial Vulnerability in Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 16(2), 2005, pp. 171-190.

<sup>52</sup> Il riferimento è a: R. D. Herman, D. O. Renz, "Effectiveness in Commercial and Donative Nonprofit Organizations", Paper presented at the *Annual Meeting of the Association for Research on Nonprofit Organizations and Voluntary Action*, Montreal, November 14-16, 2002; R. D. Herman, D. O. Renz, "Investigating the Relation between Financial Outcomes, Good Management Practices and Stakeholder Judgments of Effectiveness in Nonprofit Organizations", Paper presented at the *Annual Meeting of the Association for Research on Nonprofit Organizations and Voluntary Action*, Los Angeles, November 18-20, 2004.

<sup>53</sup> Sul punto si veda: R. D. Herman, D. O. Renz. "Effectiveness in Commercial and Donative Nonprofit Organizations", cit.

<sup>54</sup> Cfr. J. W. Galaskiewicz, W. Bielefeld, *Nonprofit Organizations in an Age of Uncertainty*, cit.

prese sociali nell'evoluzione temporale delle principali grandezze contabili di bilancio e nella declinazione del concetto di efficacia.

Inoltre, all'interno delle imprese sociali esistono evidenze empiriche di una netta separazione fra quelle che attingono prevalentemente a fondi di natura pubblica (caratterizzate da una maggiore *disclosure* e dall'utilizzo di strumenti più avanzati di controllo) rispetto a quelle che si basano su proventi di fonte privata (contraddistinte da minore trasparenza e dall'adozione di strumenti più elementari di controllo). Tuttavia, le conclusioni alle quali giungono i due autori devono essere oggetto di ulteriori approfondimenti poiché rappresentano un'approssimazione della realtà e sono soggette a molteplici critiche<sup>55</sup>.

Infine, l'ultima tesi sostiene che il concetto di efficacia muti radicalmente a seconda che sia declinato a livello di singola attività, di ANP<sup>56</sup> o di *network* di organizzazioni.

La premessa del ragionamento degli autori è la constatazione che negli ultimi anni il procacciamento fondi ha assunto un ruolo determinante per la sopravvivenza e lo sviluppo delle ANP, legandosi in maniera sostanzialmente inscindibile ai singoli programmi perseguiti per i quali si richiede il sostegno finanziario.

Tuttavia, la valutazione dell'efficacia di un singolo programma richiede un approccio radicalmente diverso da quello dell'intera ANP. La dottrina, infatti, ha segnalato l'esigenza di tenere separati questi primi due livelli, sottolineando i pericoli legati a una valutazione dell'efficacia organizzativa attraverso criteri mutuati dalla stima dell'efficacia di singoli programmi o attività<sup>57</sup>.

In particolare, Sawhill e Williamson ritengono sia più difficile valutare il grado di raggiungimento della missione aziendale (concetto parzialmente sovrapponibile all'efficacia organizzativa), rispetto ai singoli obiettivi o programmi perseguiti<sup>58</sup>.

Questa differenziazione dei livelli di indagine ha condotto altri autori a delineare i caratteri di una modello multilivello di valutazione dell'effi-

<sup>55</sup> Tale tesi è sostenuta da: R. Abzug, J. S. Simonoff, *Nonprofit Trusteeship in Different Contexts*, Burlington, Ashgate, 2004.

<sup>56</sup> Da qui in poi utilizzeremo l'espressione "azienda non profit" al posto di "ente non profit" sottintendendo il possesso dei requisiti di azionalità – così come delineati nel primo capitolo – in capo alle singole organizzazioni.

<sup>57</sup> Il riferimento è al seguente contributo: J. C. Thomas, "Outcome Assessment and Program Evaluation", in R. D. Herman (a cura di), *The Jossey-Bass Handbook of Nonprofit Leadership and Management*, San Francisco, Jossey-Bass, 2004.

<sup>58</sup> Cfr. J. C. Sawhill, D. Williamson, "Mission Impossible? Measuring Success in Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 11(4), 2001, pp. 371-386.

cazia, basato su tecniche e strumenti statistici che mirano a stimare come alcune variabili dipendenti si modifichino al mutare di variabili indipendenti, sia a livello di singole attività, sia di ANP nel suo complesso<sup>59</sup>.

Questa metodologia appare la più consona a valutare un obiettivo complesso come quello di efficacia e trova riscontro in un'ampia letteratura sul tema<sup>60</sup>.

Tuttavia, l'approccio statistico sconta il difetto di non indirizzare l'ANP verso il miglioramento continuo, poiché non si focalizza sulla misurazione quali-quantitativa dell'efficacia, bensì analizza la variabilità di alcuni elementi al mutare di altri. Inoltre, il suo assunto di base è che l'efficacia organizzativa derivi comunque dall'efficacia dei singoli programmi implementati.

In altri termini, il metodo proposto, seppur scevro dalle critiche normalmente sollevate nei confronti di altre prassi e strumenti quantitativi per la valutazione dell'efficacia organizzativa, ripropone il dilemma precedentemente avanzato: può l'efficacia di una ANP essere valutata come elemento indipendente o rappresenta, al contrario, un costrutto sociale derivante dall'accordo fra più *stakeholder* sui suoi contenuti?

È inoltre fondamentale comprendere il concetto di efficacia anche a livello di rete di ANP.

L'efficacia di una ANP difficilmente può essere giudicata come un fenomeno separato e distinto dal contesto del terzo settore nel quale opera e agisce; ne discende che la validità dimostrata da altre organizzazioni, imprese, PA e persone fisiche (per esempio, i collaboratori), nonché la qualità e la quantità delle connessioni esistenti all'interno del *network*, influiscono in maniera determinante sulla capacità di raggiungere la missione aziendale. È infatti noto che le ANP tendono in misura crescente a fornire determinati servizi, in regime o meno di convenzione con le PA, ricorrendo a un sistema a rete di distribuzione che vede il coinvolgimento di altre organizzazioni e di singoli operatori.

A questo proposito Provan e Milward, indagando le relazioni all'interno di un *network* di erogazione di servizi di igiene mentale, hanno evidenziato che le connessioni fra i vari attori della rete e le loro modalità di

<sup>59</sup> Cfr. J. E. Sowa, S. C. Selden, J. R. Sandfort, "No Longer Unmeasurable? A Multidimensional Integrated Model of Non Profit Organizational Effectiveness", cit., p. 724.

<sup>60</sup> Fra i contributi più significativi sull'argomento si segnalano: C. J. Heinrich, L. E. Lynn Jr., "Governance and Performance: The Influence of Program Structure and Management on Job Training Partnership Act (JTPA) Program Outcomes", in C. J. Heinrich, L. E. Lynn Jr. (a cura di), *Governance and Performance: New Perspectives*, Washington, Georgetown University Press, 2000; H. S. Bloom, C. J. Hill, J. A. Riccio, "Linking Program Implementation and Effectiveness: Lessons from a Pooled Sample of Welfare-to-Work Experiments", *Journal of Policy Analysis and Management*, 22(4), 2003, pp. 551-575.

interazione influiscono in maniera determinante sugli *outcome*<sup>61</sup> generati per gli utenti<sup>62</sup>. Gli autori hanno anche dimostrato che, in questo particolare contesto di operatività, una rete fortemente centralizzata, con una ANP coordinatrice del sistema secondo un modello *hub and spoke*, è correlato con una migliore valutazione:

- dei risultati raggiunti secondo l'opinione degli amministratori;
- dell'efficacia percepita da parte degli utenti e delle loro famiglie.

In uno studio collegato al precedente, Provan e Sebastian hanno avvalorato l'ipotesi, sempre ricorrendo a indagini empiriche, che la struttura del *network* sia strettamente collegata ai risultati percepiti dagli utenti. Il fenomeno è spiegato dagli autori con la migliore capacità del *network*, rispetto alla singola ANP, di orientare e indirizzare i bisogni degli utenti verso la soluzione ottimale ai loro bisogni.

In definitiva, lo studio ribadisce la necessità di oltrepassare l'analisi di efficacia dei singoli servizi e delle singole organizzazioni per tentare di comprendere l'impatto<sup>63</sup> del *network* e del sistema di relazioni sugli utenti e sulla comunità di riferimento<sup>64</sup>.

Inoltre, è possibile notare come molte ricerche empiriche dell'ultimo decennio abbiano focalizzato l'attenzione sulla relazione fra efficacia del *network* e risultati prodotti dai servizi realizzati, mentre non sembra essere stato indagato a sufficienza il nesso causale fra l'efficacia del *network* e quella della singola ANP.

L'idea di fondo dell'ultima tesi esposta da Herman e Renz, comunque, è che l'efficacia di una ANP dipenda, oltre che dalla propria struttura e dalle proprie risorse, anche dalle altre organizzazioni o persone fisiche con le quali esistono legami e dalle modalità con le quali tali relazioni sono gestite.

Una sintesi delle tesi formulate da Herman e Renz è proposta di seguito (tab. 1).

<sup>61</sup> Il termine *outcome* in questo capitolo è genericamente utilizzato con il significato di esito di un'attività, di un programma o di un servizio. Nel prosieguo del lavoro, e in particolare nel capitolo successivo, il termine sarà illustrato con maggiore puntualità, attraverso riferimenti alla dottrina e alla prassi, per introdurre l'analisi di impatto.

<sup>62</sup> Cfr. H. D. Milward, K. G. Provan, "Measuring Network Structure", *Public Administration*, 76(2), 1998, pp. 387-407.

<sup>63</sup> Anche il termine "impatto" troverà una spiegazione più compiuta, assieme all'espressione *outcome*, nel prossimo capitolo. In questa sede è genericamente utilizzato con il significato di effetto cumulativo di diversi fattori interni ed esterni all'ANP sull'utenza, sia legati ai servizi e ai programmi realizzati, sia connessi a variabili ambientali e di contesto.

<sup>64</sup> Cfr. K. G. Provan, J. G. Sebastian, "Networks within Networks: Service Link Overlap, Organizational Cliques, and Network Effectiveness", *Academy of Management Journal*, 41(4), 1998, pp. 453-463.

Tab. 1 – Le tesi sull'efficacia organizzativa di Herman e Renz

Tesi sull'efficacia organizzativa	Principali implicazioni
1. È un problema di comparazione e <i>benchmarking</i>	Si raccomandano confronti di natura spazio-temporale con gli obiettivi programmati, con uno standard, con i concorrenti diretti, con le <i>best practice</i> di settore.
2. Deve essere valutata in ottica multidimensionale	Si individuano sia indicatori di tipo economico-finanziario, sia di natura non economico-finanziaria
3. È influenzata significativamente dalla <i>governance</i> aziendale	Si rilevano correlazioni significative fra competenze, formazione, prestigio, notorietà, spirito collegiale dei <i>board</i> , grado di realizzazione delle raccomandazioni degli organi di governo, da una parte, e performance complessive dell'ANP, dall'altra.
4. È influenzata significativamente dall'adozione di buone pratiche gestionali	Esistono correlazioni significative fra l'adozione di strumenti gestionali mutuati dal contesto <i>for profit</i> (e.g. tecniche di analisi dei costi per attività, <i>balanced scorecard</i> ecc.) o di buone pratiche gestionali (e.g. bilancio sociale), da una parte, e performance complessive dell'ANP, dall'altra.
5. L'efficacia organizzativa è un costrutto sociale	Gli strumenti di rappresentazione della realtà (bilanci, report ecc.) necessitano di essere interpretati secondo un linguaggio convenzionale. Pertanto, è necessario uniformare il linguaggio fra mittente (ANP) e destinatari ( <i>stakeholder</i> ) nel processo comunicativo.
6. È improbabile che esistano <i>best practices</i> gestionali implementabili da tutte le ANP	L'adozione di una <i>best practices</i> gestionale dovrebbe incentivare o consentire: il raggiungimento della <i>mission</i> , il conseguimento di risultati economico-finanziari positivi, l'innovazione continua di processo e di prodotto, il raggiungimento dei risultati programmati, la replicabilità del <i>business model</i> , la generalizzabilità delle strategie perseguite.
7. La revisione fra pari costituisce un valido criterio per ricondurre a sintesi i diversi giudizi di efficacia.	Poiché gli <i>stakeholder</i> forniscono pareri diversificati e scarsamente comparabili sull'efficacia organizzativa dell'ANP, è opportuno chiedere ad amministratori e manager di organizzazioni similari e comparabili, quali criteri adottare per formulare giudizi di efficacia.
8. È necessario inquadrare le caratteristiche giuridiche e gestionali delle ANP prima di procedere con la sua misurazione.	Dato che il terzo settore comprende organizzazioni di varia natura e finalità, è necessario effettuare confronti fra categorie omogenee per veste giuridica, dimensioni, finalità perseguite e caratteristiche gestionali.
9. Muta radicalmente a seconda che sia declinata a livello di singola attività, di ANP o di <i>network</i> di organizzazioni.	L'efficacia organizzativa di una ANP dipende, oltre che dalla struttura e dalle risorse disponibili, anche dalle altre organizzazioni o soggetti con i quali esistono legami all'interno di un <i>network</i> e dalle modalità con le quali tali relazioni sono gestite.

Fonte: nostra elaborazione



## 2.1. Implicazione delle tesi esposte

Il grande interesse verso la misurazione dell'efficacia dell'ANP presenta talune significative implicazioni a livello di *governance* aziendale, di struttura organizzativa, di processi valutativi e di sviluppo delle competenze interne.

In primo luogo, dalle considerazioni sopra esposte, emerge come il concetto di efficacia organizzativa rappresenti un costrutto sociale che tende a mutare nel tempo e viene interpretato in maniera differente dalle diverse categorie di portatori di interesse.

Pertanto, è essenziale che gli amministratori e i dirigenti di una ANP interagiscano regolarmente con i propri *stakeholder* per comprendere pienamente i criteri con i quali quest'ultimi valutano l'efficacia dell'ente.

A tale proposito, una ricerca condotta da Balsler e McClusky sostiene l'importanza di gestire attivamente i rapporti con gli interlocutori aziendali, dimostrando come le ANP ritenute più efficaci da un *panel* di autorevoli osservatori del terzo settore, siano quelle caratterizzate da migliori relazioni, sia in senso qualitativo sia quantitativo, con i propri *stakeholder*<sup>65</sup>. In particolare, i ricercatori hanno sottolineato l'importanza non tanto della frequenza dei contatti, quanto della sistematicità del coinvolgimento e del reclutamento effettuato.

Poiché la capacità di rispondere alle aspettative degli interlocutori rappresenta un fattore chiave nella valutazione dell'efficacia, Herman e Renz sostengono la necessità di rispondere alle loro aspettative per garantire l'efficacia organizzativa dell'ANP<sup>66</sup>.

Gli autori, inoltre, ritengono che il rischio di rendere evanescente e arbitrario l'obiettivo di valutare l'efficacia nelle ANP, sia contrastabile ricorrendo a un effettivo *stakeholder engagement* e ancorando la valutazione ad alcuni, seppur non esaustivi, dati provenienti dal sistema informativo interno: condizioni di equilibrio economico-finanziario, capacità di attrarre finanziamenti e volontari dall'esterno, esiti delle attività e dei programmi realizzati, livelli di soddisfazione della comunità locale sul proprio operato.

Purtroppo il ricorso a tecniche quali il *benchmarking* non sempre è in grado di condurre a reali miglioramenti interni, poiché l'adozione di buone

<sup>65</sup> Il riferimento è a: D. Balsler, J. McClusky, "Managing Stakeholder Relationships and Nonprofit Organization Effectiveness", *Nonprofit Management and Leadership*, 15(3), 2005, pp. 295-315.

<sup>66</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, "Advancing Nonprofit Organizational Effectiveness Research and Theory: Nine Theses", cit., p. 408.

pratiche può avere, in un contesto di aziende eterogenee, oggettive difficoltà di traslazione e adattamento<sup>67</sup>.

Inoltre, l'accettazione di prassi e strumenti di controllo standardizzati, spesso mutuati dalle imprese, rischia di rendere improduttivi gli sforzi per monitorare i risultati e, anzi, può condurre a perseguire strategie non idonee. Al contrario, lo sforzo manageriale deve essere volto a una consultazione degli *stakeholder* finalizzata a individuare chiaramente le dimensioni della *performance* che si vogliono indagare, personalizzando gli strumenti di misurazione.

Per quel che concerne i processi di valutazione dei programmi e dei risultati, il *management* deve scongiurare l'ipotesi che la stima dei risultati dei singoli programmi coincida con il giudizio sull'efficacia dell'intera organizzazione (a meno che l'ANP svolga una sola attività).

Ciò non esclude che talune prassi di valutazione delle prestazioni di singoli programmi o attività possano rivelarsi utili per la stima dell'efficacia complessiva dell'organizzazione, soprattutto qualora tali approcci prevedano un diffuso coinvolgimento degli interlocutori aziendali attraverso questionari qualitativi<sup>68</sup>.

Infine, per quel che concerne la capacità di costruire un sistema di competenze organizzative, le tesi presentate da Herman e Renz sostengono la necessità di creare un modello multidisciplinare che eviti l'adozione di un solo approccio alla valutazione dell'efficacia organizzativa<sup>69</sup>. Al contrario, si dovrebbe utilizzare una gamma di strumenti e modelli diversificati per adattare la valutazione all'ambiente di concreta operatività e alle aspettative degli *stakeholder* interessati<sup>70</sup>. Tale processo è tanto più importante quanto più si considera che talune prassi di valutazione si differenziano a seconda del tipo di servizi offerti dall'ANP.

Ne consegue che i *capacity builders* dovrebbero coadiuvare l'organizzazione nell'identificare gli approcci valutativi ritenuti irrinunciabili o comunque fondamentali, ma anche individuare strumenti e prassi emergenti che possono stimolare l'innovazione in coerenza con la missione aziendale e con l'ambiente di concreta operatività<sup>71</sup>.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 410.

<sup>68</sup> Sul tema del coinvolgimento degli *stakeholder* si veda anche: M. Q. Patton, *Utilization-Focused Evaluation: The New Century Text*, Thousand Oaks, Sage, 1997.

<sup>69</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, "Advancing Nonprofit Organizational Effectiveness Research and Theory: Nine Theses", cit., p. 406.

<sup>70</sup> Sul punto si rinvia a: K. T. Wing, "Assessing the Effectiveness of Capacity-Building Initiatives: Seven Issues for the Field", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 33(1), 2004, pp. 153-160.

<sup>71</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, "Advancing Nonprofit Organizational Effectiveness Research and Theory: Nine Theses", cit., p. 409.

### 3. Approcci e sistemi di valutazione dell'efficacia organizzativa

Una gamma piuttosto eterogenea di strumenti è stata sperimentata negli ultimi anni per valutare l'efficacia delle ANP e per comunicare, sia internamente sia esternamente, le *performance* raggiunte e l'impatto generato sul territorio.

Modelli quali il *benchmarking*, i sistemi e le certificazioni di qualità, gli indicatori di *outcome*, il bilancio sociale, sono stati adottati in diversa misura per dimostrare l'utilità delle ANP, in particolare nel caso di ricevimento di significativi contributi pubblici e privati<sup>72</sup>.

Non sono mancanti, a tale proposito, contributi critici che hanno posto dubbi sulla possibilità di definire in maniera compiuta il concetto di efficacia organizzativa<sup>73</sup> o hanno criticato la possibilità di misurarla attraverso un set di misure quali-quantitative<sup>74</sup>.

In particolare, la dottrina ha posto l'accento sulle principali differenze con le misure di efficacia applicabili nel contesto *for profit*. Infatti, il diverso status giuridico, la particolare declinazione dell'equilibrio economico-finanziario e gli obiettivi di utilità sociale tipici delle ANP, pongono seri interrogativi sulla possibilità di definire in maniera univoca il concetto di efficacia e, conseguentemente, di effettuare misurazioni *ad hoc*<sup>75</sup>.

Ciò nonostante, vi è una crescente richiesta, fra gli addetti ai lavori, di criteri comuni e di sistemi di valutazione per la misurazione dell'efficacia delle ANP<sup>76</sup>.

<sup>72</sup> In questo senso: C. W. Letts, W. P. Ryan, A. Grossman, *High Performance Nonprofit Organizations: Managing Upstream for Greater Impact*, New York, Wiley, 1999; L. M. Salamon, *Holding the Center: America's Nonprofit Sector at the Crossroads*, New York, Nathan Cummings Foundation, 1997.

<sup>73</sup> Cfr. P. S. Goodman, J. M. Pennings (a cura di), *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, cit.; H. G. Rainey, P. Steinbauer, "Galloping Elephants: Developing Elements of a Theory of Effective Government Organizations", cit.

<sup>74</sup> Sul punto si veda: P. S. Goodman, R. S. Atkins, F. D. Schoorman, "On the Demise of Organizational Effectiveness Studies", in K. Cameron, D. Whetten (a cura di), *Organizational Effectiveness: A Comparison of Multiple Models*, cit., pp. 163-183.

<sup>75</sup> Per approfondimenti si rinvia a: C. Au, "Rethinking Organizational Effectiveness: Theoretical and Methodological Issues in the Study of Organizational Effectiveness for Social Welfare Organizations", *Administration in Social Work*, 20(4), 1996, pp. 1-21; S. A. Ostrander, P. G. Schervish, "Giving and Getting: Philanthropy as a Social Relation", in J. Van Til (a cura di), *Critical Issues in American Philanthropy*, San Francisco, Jossey-Bass, 1990, pp. 67-98.

<sup>76</sup> Cfr. D. P. Forbes, "Measuring the Unmeasurable: Empirical Studies of Nonprofit Organization Effectiveness from 1977-1997", cit., p. 192; R. D. Herman, "Methodological Issues in Studying the Effectiveness of Nongovernmental and Nonprofit Organizations", *Nonprofit*

La teoria organizzativa ha elaborato una moltitudine di modelli per valutare le *performance* delle ANP. In particolare, alcuni studiosi sostengono che vi siano tanti modelli quanti sono gli studi sull'efficacia organizzativa<sup>77</sup>.

Taluni autori si focalizzano sui fattori organizzativi per definire i criteri di efficacia. La più semplice di queste teorie – denominata *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, di conseguenza, il parametro principale per la valutazione dell'efficacia<sup>78</sup>.

Altri studiosi, al contrario, enfatizzano il ruolo delle misure interne di *performance* nell'esprimere un giudizio sullo stato di salute dell'organizzazione<sup>79</sup>. In questi casi la valutazione non avviene necessariamente confrontando i risultati raggiunti con quelli programmati, bensì segue un percorso di miglioramento continuo nel quale si verifica l'andamento nel tempo di un determinato indicatore o di una specifica misura.

Parte della letteratura si concentra sul ruolo dei fattori esterni nello sviluppo di criteri di efficacia, enfatizzando la relazione fra l'organizzazione e il suo ambiente. In altri termini, per questa corrente della dottrina, l'efficacia deve essere misurata in relazione alle risorse disponibili, secondo un concetto di efficacia relativa. Tale approccio, denominato *system resource model* (SRM), sviluppato da Seashore e Yuchtman, definisce l'efficacia organizzativa quale capacità di adattarsi all'ambiente circostante in ottica "evoluzionistica", ossia come abilità di sfruttare l'ambiente competitivo nell'acquisizione e nell'impiego di risorse scarse<sup>80</sup>. Secondo questo modello, i fattori produttivi di un'azienda sono più importanti dei prodotti e servizi realizzati, poiché l'ottenimento di sufficienti risorse per la sopravvivenza dell'organizzazione è il più significativo indicatore di efficacia.

Un altro approccio utilizzato per valutare l'efficacia aziendale è deno-

*and Voluntary Sector Quarterly*, 19(3), 1990, pp. 293-306; R. D. Herman, D. O. Renz, "Theses on Nonprofit Organizational Effectiveness", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 28(2), 1999, pp. 107-126.

<sup>77</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, "Theses on Nonprofit Organizational Effectiveness", cit.

<sup>78</sup> Sul modello citato si veda: A. A. Etzioni, *Modern Organizations*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1964; J. Pfeffer, *Organizations and Organization Theory*, Boston, Pittman, 1982; J. L. Price, *The Study of Turnover*, Ames, Iowa State University Press, 1977.

<sup>79</sup> Fra questi, si segnalano: C. Argyris, *Integrating the Individual and The organization*, New York, Wiley, 1964; W. G. Bennis, *Changing Organizations: Essays on the Development and Evolution of Human Organizations*, New York, McGraw-Hill, 1966; R. Likert, *The Human Organization*, New York, McGraw-Hill, 1977.

<sup>80</sup> Cfr. S. E. Seashore, E. Yuchtman, "Factorial Analysis of Organizational Performance", *Administrative Science Quarterly*, 12(3), 1967, pp. 377-395.

minato *partecipant satisfaction model* (PSM) ed è connesso alla capacità di stabilire solide relazioni di *partnership* con attori esterni strategici per l'organizzazione. L'efficacia, in questo caso, è tanto più elevata quanto più l'azienda è capace di soddisfare gli interlocutori chiave nell'ambiente generale e specifico nel quale opera<sup>81</sup>.

La breve rassegna di alcuni approcci al concetto di efficacia organizzativa dimostra come le profonde differenze di metodo influenzino i criteri progressivamente proposti per la sua misurazione. In particolare, 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).

Nella selezione dei criteri da adottare, la letteratura in materia ha espresso diversi giudizi di valore circa la loro appropriatezza per la determinazione dell'efficacia organizzativa<sup>82</sup>.

Vi sono stati anche tentativi di riepilogare gli elementi di maggiore importanza di ciascuno dei tre approcci proposti in quadri sistematici di sintesi per fornire una visione olistica alla valutazione dell'efficacia organizzativa<sup>83</sup>. A titolo esemplificativo, Cameron ha sviluppato uno strumento multidimensionale che tenta di riconciliare gli approcci sommariamente descritti in precedenza. A loro volta, Quinn e Rohrbaugh hanno elaborato un modello spaziale (*spatial model*) di efficacia organizzativa che cerca di contemperare i diversi punti di vista nella valutazione dell'efficacia organizzativa, basandosi sull'equidistanza fra gli obiettivi esterni (soddisfazione de-

<sup>81</sup> Sul punto si vedano: H. L. Boschken, "Organizational Performance and Multiple Constituencies", *Public Administration Review*, 54(3), 1994, pp. 308-312; T. D'Unno, "The Effectiveness of Human Service Organizations: A Comparison of the Models", in Y. Hasenfeld (a cura di), *Human Services as Complex Organizations*, Newbury Park, Sage, 1992, pp. 341-361; R. H. Miles, *Macro-Organizational Behavior*, Santa Monica, Goodyear, 1980; R. Zammuto, *Assessing Organizational Effectiveness: Systems Change, Adaptation, and Strategy*, Albany, University of New York Press, 1984.

<sup>82</sup> Cfr. K. S. Cameron, D. A. Whetten (a cura di), *Organizational Effectiveness: A Comparison of Multiple Models*, cit.

<sup>83</sup> Fra tali tentativi si ricordano: K. Cameron, "Domains of Organizational Effectiveness in Colleges and Universities", *Academy of Management Journal*, 24(1), 1981, pp. 25-47; K. Cameron, "The Relationship between Faculty Unionism and Organizational Effectiveness", *Academy of Management Journal*, 25(1), 1982, pp. 6-24; R. F. Quinn, J. Rohrbaugh, "A Competing Values Approach to Organizational Effectiveness", cit.; R. F. Quinn, J. Rohrbaugh, "A Spatial Model of Effectiveness Criteria: Towards a Competing Values Approach to Organizational Analysis", *Management Science*, 29(3), 1983, pp. 363-377.

gli *stakeholder*) e interni (grado di raggiungimento degli obiettivi strategici e utilizzo ottimale delle risorse a disposizione).

Molti studi sull'efficacia nell'ambito del terzo settore adottano oggi approcci multidimensionali, per la necessità, riconosciuta da molti, di valutare le *performance* secondo molteplici aspetti, ciascuno dei quali rappresenta una particolare declinazione del concetto di efficacia<sup>84</sup>.

### 3.1. Il modello MIMNOE

Nel 2004 Sowa, Selden e Sandfort<sup>85</sup> hanno proposto un modello di valutazione dell'efficacia organizzativa denominato *Multidimensional Integrated Model of Nonprofit Organizational Effectiveness* (in acronimo, MIMNOE) che prevede la considerazione di due distinte dimensioni:

- l'efficacia manageriale (*managerial effectiveness*);
- l'efficacia dei programmi (*program effectiveness*).

Gli autori si basano sul principio per il quale la definizione di un quadro sistematico di riferimento per valutare l'efficacia di una ANP conduce a migliori risultati rispetto all'elaborazione di indicatori o misure di *performance* non chiaramente legati a un costrutto teorico. A questo proposito Campbell afferma che il modo migliore per progettare un sistema di controllo dell'efficacia organizzativa sia elaborare un *framework* teorico che individui le variabili che dovrebbero essere oggetto di misurazioni e le relazioni esistenti fra esse<sup>86</sup>. Partendo dalla considerazione che il modello teorico deve essere gerarchico, così come lo sono le strutture organizzative di molte ANP, si individuano i due citati livelli di studio dell'efficacia organizzativa.

<sup>84</sup> A tale proposito si segnalano i seguenti contributi: L. Bagnoli, C. Megali, "Measuring Performance in Social Enterprise", *Non Profit and Voluntary Sector Quarterly*, 20(10), 2009, pp. 1-17; R. J. Kushner, P. P. Poole, "Exploring Structure-Effectiveness Relationships in Nonprofit Arts Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 7(2), 1996, pp. 119-136; C. Ostroff, N. Schmitt, "Configurations of Organizational Effectiveness and Efficiency", *Academy of Management Journal*, 36(6), 1993, pp. 1345-1361; R. R. Rojas, "A Review of Models for Measuring Organizational Effectiveness among For-Profit and Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 11(1), 2000, pp. 97-104.

<sup>85</sup> Cfr. J. E. Sowa, S. C. Selden, J. R. Sandfort, "No Longer Unmeasurable? A Multidimensional Integrated Model of Non Profit Organizational Effectiveness", cit., p. 724.

<sup>86</sup> Per approfondimenti: J. P. Campbell, "On the Nature of Organizational Effectiveness", in P. S. Goodman, J. M. Pennings (a cura di), *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, cit., pp. 13-55.

In primo luogo si indaga l'efficacia manageriale e soltanto successivamente si studia quella dei programmi.

L'efficacia manageriale si riferisce alla capacità di gestire la struttura aziendale e i processi interni, cercando di misurare gli *outcome* prodotti quali conseguenze delle attività realizzate dal *management*.

L'efficacia dei programmi si riferisce, invece, ai singoli servizi o attività erogati dall'ANP e ai connessi *outcome* generati da tali interventi.

Gli autori identificano una serie di principi posti alla base del processo di valutazione.

*In primis*, seppure esistano diverse dimensioni dell'efficacia (e.g. economico-finanziaria, istituzionale, qualità), l'obiettivo del lavoro degli autori è articolare la valutazione secondo le prospettive manageriale e programmatica. Tale distinzione, al contrario di altri modelli, consente, secondo gli autori, di cogliere non soltanto gli *output* realizzati e gli impatti generati attraverso la propria attività rivolta verso l'esterno, ma anche di misurare l'abilità del *management* nel gestire le risorse umane e la struttura organizzativa nel suo complesso. Per gli autori, infatti, la sola efficacia nei servizi e nelle prestazioni erogati non è di per sé sufficiente a garantire una crescita sostenibile dell'organizzazione<sup>87</sup>. Al contrario, il miglioramento dell'efficacia dell'azione manageriale innesca un circolo virtuoso di sviluppo della prestazioni nel perseguimento della missione aziendale e nella concreta realizzazione dei programmi e delle attività a essa connessi<sup>88</sup>.

In secondo luogo, l'efficacia manageriale e l'efficacia dei programmi sono a loro volta distinte in due sottodimensioni: capacità (processi e struttura) e *outcome* generati secondo un modello già proposto dalla dottrina<sup>89</sup>. Il termine "capacità", in questo contesto, è utilizzato per riferirsi sia alla struttura utilizzata, sia alla possibilità che l'azione manageriale e le attività realizzate raggiungano gli obiettivi programmati. Il termine *outcome* è utilizzato in senso generale per indicare i risultati e gli effetti prodotti dal *management* e dalle attività. Fra le due dimensioni, tuttavia, esiste un rapporto gerarchico, poiché la prima (capacità) è sovraordinata alla seconda (*outcome* generati). Nell'ambito della letteratura economica sul terzo settore è più

<sup>87</sup> Cfr. J. E. Sowa, S. C. Selden, J. R. Sandfort, "No Longer Unmeasurable? A Multidimensional Integrated Model of Non Profit Organizational Effectiveness", cit., p. 727.

<sup>88</sup> Si veda: C. W. Letts, W. P. Ryan, A. Grossman, *High Performance Nonprofit Organizations*, cit.

<sup>89</sup> Il riferimento è, in particolare, a: R. D. Herman, D. O. Renz, "Theses on Nonprofit Organizational Effectiveness", cit.; W. R. Scott, "Effectiveness of Organizational Effectiveness Studies", in P. S. Goodman, J. M. Pennings (a cura di), *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, cit., pp. 63-95.

facile imbattersi in contributi che tentano di misurare le *performance* in termini di capacità e *outcome*<sup>90</sup>, anziché in lavori dedicati, secondo la stessa prospettiva, alla stima delle capacità e dei risultati del *management*<sup>91</sup>.

Inoltre, una valutazione di efficacia, all'interno di ciascun ambito, richiede l'elaborazione di misure sia oggettive sia percettive. Il riferimento alle misure percettive è legato alla teoria del "costruttivismo sociale". Come noto, si tratta di una teoria epistemologica secondo la quale la creazione della conoscenza avviene all'interno del contesto socioculturale nel quale agisce l'individuo. Pertanto, interazioni e linguaggi (veicolati in particolare dai dirigenti) svolgono una funzione determinante nel processo di apprendimento e crescita. In altri termini, secondo questa prospettiva, si dovranno affiancare, alle tradizionali misure delle prestazioni adottate anche da altri enti del terzo settore, una serie di indicatori negoziati dal *management* con la struttura organizzativa che riflettano i particolari linguaggi e gli specifici valori diffusi all'interno della singola organizzazione. Includendo misure "personalizzate" si possono cogliere taluni aspetti della *performance* che consentono di monitorare se la struttura organizzativa, i processi interni e i risultati raggiunti sono allineati con la percezione che gli operatori hanno dei problemi e delle difficoltà che sono causa di comportamenti inefficaci e inefficienti<sup>92</sup>.

<sup>90</sup> Cfr. R. Arum, "Do Private Schools Force Public Schools to Compete?", *American Sociological Review*, 61(1), 1996, pp. 29-46; P. Chalos, J. Cherian, "An Application of Data Envelopment Analysis to Public Sector Performance Management and Accountability", *Journal of Accounting and Public Policy*, 14(2), 1995, pp. 143-160; Y. Hasenfeld, D. Weaver, "Enforcement, Compliance, and Disputes in Welfare-to-Work Programs", *Social Service Review*, 70(2), 1996, pp. 235-256; C. J. Heinrich, "Do Government Bureaucrats Make Effective Use of Performance Management Information?", *Journal of Public Administration Research and Theory*, 9(3), 1999, pp. 363-394.

<sup>91</sup> Fra questi si ricordano: S. Ammar, W. D. Duncombe, Y. Hou, B. Jump, R. Wright, "Using Fuzzy Rule-Based Systems to Evaluate Overall Financial Performance of Governments: An Enhancement of the Bond Rating Process", *Public Budgeting and Finance*, 21(4), 2001, pp. 91-110; P. W. Ingraham, A. K. Donahue, "Dissecting the Black Box Revisited: Characterizing Government Management Capacity", in C. J. Heinrich, L. E. Lynn Jr. (a cura di), *Governance and Performance: New Perspectives*, cit., pp. 292-318; P. W. Ingraham, A. K. Donahue, "Dissecting the Black Box: Toward a Model and Measures of Government Management Performance", in J. Brudney, L. O'Toole Jr., H. G. Rainey (a cura di), *Advancing Public Management: New Developments in Theory, Methods, and Practice*, Washington, Georgetown University Press, 2000, pp. 235-252; P. W. Ingraham, D. P. Moynihan, "Beyond Measurement: Measuring for Results in State Government", in D. Forsythe (a cura di), *Quicker, Better, Cheaper? Managing Performance in American Government*, Albany, Rockefeller Institute Press, 2001, pp. 309-335.

<sup>92</sup> A titolo esemplificativo, un indicatore sulla presenza di un sistema informatizzato che consenta di monitorare il benessere dell'utenza beneficiaria di un determinato servizio attra-



In ultima istanza, un modello di misurazione dell'efficacia organizzativa dovrebbe essere capace di stimolare cambiamenti organizzativi e nella programmazione delle attività. Il sistema proposto dagli autori è flessibile e, di conseguenza, adattabile a ciascuna ANP. In particolare, mentre gli indicatori proposti per la valutazione dell'efficacia manageriale sono relativamente stabili, quelli sull'efficacia dei programmi debbono essere adattati al singolo contesto, secondo il già citato approccio socio-costruttivista. Inoltre, la particolarità dei programmi perseguiti dipende in larga misura dalla natura dell'ANP, dalla numerosità e dalle specificità delle attività realizzate per raggiungere gli obiettivi programmati e dalle peculiarità ambientali nelle quali si opera.

Per identificare i possibili indicatori di efficacia organizzativa gli autori attingono le misure da numerosi studi di taglio economico e aziendale dell'ultimo ventennio sul terzo settore.

In particolare, nel modello MIMNOE gli indicatori sono articolati nei quattro ambiti già menzionati e di seguito riepilogati:

1. capacità manageriale (strutture e processi);
2. risultati manageriali;
3. capacità dei programmi (strutture e processi);
4. risultati dei programmi.

Con riferimento all'ambito sub 1, gli autori ripropongono la tesi, già sostenuta da Herman e Renz, che le ANP più efficaci adottino alcune *best practice* gestionali all'interno del terzo settore<sup>93</sup>.

Gli indicatori di capacità manageriale sono caratterizzati da una marcata eterogeneità e da scarsa comparabilità, tuttavia sono riuniti dagli autori in un'unica categoria per semplicità di trattazione.

Fra gli "indicatori oggettivi di capacità manageriale" sono menzionati tutti quei meccanismi (sistemi, strutture e processi) generalmente indicati dalla letteratura quali strumenti di monitoraggio dell'efficacia dell'azione manageriale adottati dalle ANP<sup>94</sup>.

Fra gli indicatori di sistema e di struttura si ricordano:

- la presenza di relazioni di missione (*mission statement*), per la comunicazione del finalismo aziendale all'interno e all'esterno dell'organizzazione;

verso l'autoaggiornamento da parte degli stessi utenti, non segnala necessariamente una situazione di efficacia nella misura in cui i dati continuano a essere inseriti manualmente dagli operatori che erogano il servizio.

<sup>93</sup> Cfr. R. D. Herman, D. O. Renz, "Theses on Nonprofit Organizational Effectiveness", cit.

<sup>94</sup> Si veda: P. W. Ingraham, A. K. Donahue, "Dissecting the Black Box Revisited: Characterizing Government Management Capacity", cit.

- l'elaborazione di piani strategici, per definire con completezza e analiticità gli obiettivi da raggiungere nel breve-medio periodo in coerenza con la missione;
- l'implementazione di un sistema di controllo di gestione per monitorare i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi prefissati, effettuando analisi di scostamenti sia di tipo *feedback* sia *feed-forward*;
- l'adozione di un sistema di gestione delle risorse umane per incentivare i collaboratori verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali creando un clima organizzativo stimolante;
- la presenza di una revisione esterna indipendente della contabilità generale e del bilancio per fornire credibilità ai dati dichiarati sul reddito e sul patrimonio;
- la scelta di sistemi di *information technology* per il trattamento e l'elaborazione dei dati aziendali e per rendere realmente utile e fruibile ai collaboratori il sistema informativo aziendale<sup>95</sup>.

Con riferimento ai processi, invece, sono previste misure per valutare il grado di utilizzo, da parte dei collaboratori – inclusi dirigenti e volontari – degli indicatori del primo ambito, in modo da verificare se gli strumenti di sistema e di struttura fungano da reale meccanismo operativo<sup>96</sup>.

Le misure di processo, di conseguenza, accertano se i sistemi e le strutture di controllo funzionino all'interno dell'ANP. Si tratta, in termini operativi, di elaborare questionari *ad hoc* per i dipendenti, a tutti livelli della scala gerarchica, per monitorare il livello di utilizzo degli strumenti formalmente adottati dall'azienda e, di conseguenza, accertare la corretta interpretazione dei dati ottenuti. Il fine ultimo è colmare il divario fra prassi dichiarate dal *management* e realtà operativa.

Nell'ambito sub 2 le misure dovrebbero aiutare a comprendere quanto le strutture e i processi implementati nel primo ambito contribuiscano all'efficacia organizzativa, per esempio valutando il livello di coinvolgimento dei collaboratori o la capacità di procacciamento di risorse umane ed economiche<sup>97</sup>.

<sup>95</sup> Cfr. M. M. Stone, B. Bigelow, W. Crittenden, "Research on Strategic Management in Non Profit Organizations: Synthesis, Analysis, and Future Directions", *Administration & Society*, 31(3), 1999, pp. 378-423.

<sup>96</sup> Cfr. P. DiMaggio, W. Powell, "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", cit.; J. W. Meyer, B. Rowan, "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony", cit.

<sup>97</sup> Sul punto si vedano: R. H. Hall, *Organizations: Structures, Processes, and Outcomes*, Upper Saddle River, Prentice Hall, 2002; H. G. Rainey, *Understanding and Managing Public Organizations*, San Francisco, Jossey-Bass, 2003; W. R. Scott, *Organizations: Rational, Natural, and Open Systems*, Upper Saddle River, Prentice Hall, 2003.

Pertanto, fra i risultati manageriali dovrebbero essere inclusi perlomeno due categorie di indicatori, rispettivamente sugli equilibri economico-finanziari e sul clima organizzativo, utilizzando sia misure oggettive sia percettive.

Fra gli indicatori di carattere economico-finanziario, a titolo puramente esemplificativo, gli autori segnalano:

- la stabilità nel tempo dei proventi operativi e caratteristici;
- la capacità di conseguire costantemente un risultato gestionale positivo che, una volta accantonato a riserva (vincolata o meno), consenta funzioni di autoassicurazione e autofinanziamento.

Per quel che concerne la soddisfazione e il coinvolgimento dei collaboratori, si tratta di un indicatore primario di efficacia dei sistemi di gestione<sup>98</sup>. La *proxy* più comune (ma non necessariamente la più corretta) di tale misura, è costituita dal *turnover* dei dipendenti, secondo l'assunto per il quale un basso ricambio all'interno delle proprie risorse umane è indicativo di un'organizzazione autorevole ed efficace<sup>99</sup>. Il *turnover*, infatti, crea alti costi aziendali per il reclutamento e la formazione di nuovo personale e un dispendio di tempo ed energie per portare i nuovi entrati a un livello accettabile della curva di apprendimento<sup>100</sup>.

Le misure percettive dei risultati manageriali hanno invece la funzione di stimare le capacità dei dirigenti, con la quale gli obiettivi aziendali indirizzano la gestione quotidiana dell'ANP. Anche le misure oggettive menzionate in precedenza sono influenzate dalla percezione manageriale dell'adeguatezza aziendale, soprattutto con riferimento alle risorse finanziarie e umane a disposizione per perseguire le proprie strategie. In termini pratici, i *manager* sono chiamati a elaborare, come accade in uno studio di Phillips<sup>101</sup>, rapporti sul livello di soddisfazione dei dipendenti e dei volontari. Quest'ultima variabile, infatti, è comunemente utilizzata come misura di risultato per il *management*.

<sup>98</sup> Cfr. L. Davidson, "Measure What You Bring to the Bottom Line", *Workforce*, 77(9), 1998, pp. 34-40; J. E. Delery, D. H. Doty, "Modes of Theorizing in Strategic Human Resource Management: Tests of Universalistic, Contingency, and Configuration Performance Predictions", *Academy of Management Journal*, 39(4), 1996, pp. 802-836; D. Ulrich, "Measuring Human Resources: an Overview of Practice and a Prescription for Results", *Human Resource Management*, 36(3), 1997, pp. 303-320.

<sup>99</sup> Cfr. J. L. Price, *The Study of Turnover*, cit.

<sup>100</sup> Alcuni studi interessanti sull'argomento sono contenuti in: W. F. Cascio, *Costing Human Resources: The Financial Impact of Behavior in Organizations*, Boston, Kent, 1982; S. C. Selden, D. P. Moynihan, "A Model of Voluntary Turnover in State Government", *Review of Public Personal Administration*, 20(2), 2000, pp. 63-75.

<sup>101</sup> J. J. Phillips, *Accountability in Human Resource Management*, Houston, Gulf Publishing, 1996.

Per quel che concerne l'ambito sub 3, l'ANP verifica sia la coerenza dei programmi perseguiti con la missione aziendale, le risorse disponibili e i bisogni dell'utenza attuale e potenziale, sia il buon funzionamento delle attività e dei servizi erogati. Fra le misure "oggettive" di tale capacità rientra il monitoraggio dei bisogni dell'utenza e, di conseguenza, la capacità di erogare servizi coerenti con le esigenze dei destinatari finali mantenendo soddisfacenti livelli di efficienza ed economicità<sup>102</sup>.

A titolo esemplificativo, si valuti il caso di un'organizzazione operante nel settore del disagio psichico che debba valutare l'efficacia dei propri servizi. Esistono modelli, validati a livello internazionale dalla prassi e dalla letteratura, per stimare il miglioramento del disturbo psico-sociale che possono essere adottati per misurare l'efficacia del servizio erogato sull'utente. A tale proposito, Lin ha sostenuto, suffragando le proprie conclusioni con un'accurata indagine empirica, che la valutazione dei programmi da parte delle ANP tende a essere eccessivamente ottimistica, con omissioni di informazioni essenziali sui programmi non intrapresi, abbandonati o i cui obiettivi risultano soltanto parzialmente raggiunti<sup>103</sup>.

Fra gli indicatori percettivi, gli autori raccomandano un'indagine sulla comprensione che i *manager* hanno:

- dell'efficacia delle attività e dei servizi rispetto alla missione;
- della rispondenza dei programmi ai bisogni dell'utenza;
- della loro capacità di portare avanti i programmi individuati;
- dell'efficacia dei processi interni e della competenza del personale.

La scelta degli indicatori, ovviamente, varia molto da azienda ad azienda, tuttavia gli autori ribadiscono la necessità di scomporre i programmi nelle diverse fasi del processo, per comprendere la reale efficacia di ciascun passaggio<sup>104</sup>.

Infine, nell'ambito sub 4 l'ANP studia gli effetti generati dalle attività e dai servizi erogati sul benessere degli utenti, stimando anche l'impatto generale sulla comunità di riferimento.

<sup>102</sup> Cfr. R. H. Hall, *Organizations: Structures, Processes, and Outcomes*, cit.; Y. Hasenfeld, *Human Service Organizations*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1983.

<sup>103</sup> Cfr. A. C. Lin, *Reform in the Making: The Implementation of Social Policy in Prison*, Princeton, Princeton University Press, 2000.

<sup>104</sup> Si veda in proposito: J. Sandfort, "The Structural Impediments to Human Service Collaboration: Examining Welfare Reform at the Front Lines", *Social Service Review*, 73(3), 1999, pp. 314-339; J. Sandfort, "Moving Beyond Discretion and Outcomes: Examining Public Management from the Front Lines of the Welfare System", *Journal of Public Administration Research and Theory*, 10(4), 2000, pp. 729-756.

Gli autori propongono di articolare gli *outcome* delle attività in due categorie:

- la prima connessa al cambiamento generato dai servizi sullo stato degli utenti;
- la seconda relativa alla giudizio dell'utenza sull'efficacia dei servizi di cui ha usufruito.

Nella prima fattispecie si tratta di valutare il cambiamento generato con specifico riferimento all'attitudine di raggiungere gli obiettivi prefissati. Esemplicando, in un'attività di formazione per l'inserimento lavorativo, l'*outcome* naturale è dato dal numero di utenti che hanno ottenuto un'occupazione coerente con il percorso formativo e, eventualmente, il loro reddito medio annuo<sup>105</sup>. Nonostante sia impossibile fornire una tassonomia dei possibili indicatori di *outcome*, gli autori raccomandano di focalizzare l'attenzione sul cambiamento subito dagli utenti per effetto del servizio in coerenza con gli obiettivi programmati.

Fra le misure percettive, invece, si segnalano, in primo luogo, le indagini sulla soddisfazione dell'utenza. All'interno dell'indagine, peraltro, si dovrebbe analizzare anche il grado di comprensione degli obiettivi attesi da parte dei destinatari finali per il tipo di servizio di cui si è usufruito, nonché la corrispondenza dei servizi rispetto agli effettivi bisogni.

Una volta individuati gli indicatori del metodo multidimensionale MIMNOE, gli autori propongono uno strumento statistico per individuare i molteplici livelli di analisi e le relazioni esistenti fra le quattro dimensioni.

In particolare, si prospetta un'analisi statistica multilivello con equazioni strutturali che rappresenta una tecnica sempre più utilizzata dalla letteratura sull'efficacia organizzativa. Infatti, un'analisi puramente descrittiva del materiale informativo raccolto, pur fornendo elementi conoscitivi utili per una visione d'insieme di un singolo fenomeno (il programma o l'attività), non consente di cogliere i legami e le interazioni tra molteplici aspetti di un singolo problema. Anche l'applicazione di semplici modelli di regressione, pur consentendo l'individuazione delle determinanti connesse ai fattori analizzati, non permette l'evidenziazione dei possibili nessi causali tra i fattori stessi. Inoltre, gli strumenti di regressione risentono di notevoli limitazioni in presenza di variabili qualitative con modalità plurime.

L'utilizzo dei modelli a equazioni strutturali, al contrario, appare particolarmente appropriato in questa sede; tale metodologia permette, infatti, di

<sup>105</sup> Sul punto si rinvia a: C. J. Hill, *Impacts, Outcomes, and Management in Welfare-to-Work Programs*, Working Paper, Washington, Georgetown University, 2003.

studiare simultaneamente la struttura delle connessioni esistenti tra le variabili esplicative osservate, i fattori latenti (sintesi dei singoli aspetti lavorativi) e il grado complessivo di soddisfazione dei soggetti (dipendenti e utenti). Inoltre, l'applicazione di questa tecnica agevola l'individuazione di una soluzione al problema della linearità delle relazioni esistenti fra le determinanti della *performance* e gli indicatori di efficacia<sup>106</sup>. Ciò accade perché l'analisi lineare tradizionale prevede un modello che disaggrega i dati a livello individuale (per esempio, per gli utenti), ma successivamente li riaggrega a livello organizzativo (per esempio, per l'ANP). I modelli lineari valutano, attraverso opportune ponderazioni, in maniera diversa i valori di livello individuale rispetto a quelli di livello organizzativo. Nel momento iniziale della disaggregazione le misure individuali e organizzative sono valutate alla stessa maniera. Tuttavia, nella fase della riagggregazione i valori individuali tendono ad assumere un peso prossimo allo zero, tanto che i valori organizzativi appaiono più importanti di quello che sono in realtà.

Siccome è necessario fornire un ordine gerarchico alle variabili analizzate, i modelli lineari non sembrano essere la soluzione migliore. Al contrario, i modelli gerarchici multilivello permettono l'esame delle differenze ai diversi piani della gerarchia.

Nonostante nell'ultimo decennio siano stati condotti tentativi di valutare l'efficacia organizzativa nelle PA attraverso modelli gerarchici lineari<sup>107</sup>, gli autori criticano tale approccio, poiché, a loro parere, incapace di cogliere le relazioni reciproche fra gli elementi indagati.

Si pensi, a titolo dimostrativo, al caso di un asilo nido: l'attività educativa nei confronti dei bambini origina un *outcome* che può essere stimato attraverso il ricorso a una molteplicità di indicatori: grandezza dell'aula e qualità dei materiali, capacità educative e didattiche degli insegnanti, attività realizzate, interazione con e fra gli utenti. Ebbene, il modello lineare consente di sommare i punteggi ottenuti in tutti gli ambiti citati, ma non permette di effettuare una valutazione più complessa, secondo la quale cia-

<sup>106</sup> Considerazioni critiche sull'argomento sono contenute in: D. P. Forbes, "Measuring the Unmeasurable: Empirical Studies of Nonprofit Organization Effectiveness from 1977-1997", cit.; C. J. Heinrich, L. E. Lynn Jr., "Improving the Organization, Management, and Outcomes of Substance Abuse Treatment Programs", *The American Journal of Drug and Alcohol Abuse*, 28(4), 2002, pp. 601-622.

<sup>107</sup> Si veda: C. J. Hill, *Impacts, Outcomes, and Management in Welfare-to-Work Programs*, cit.; C. J. Heinrich, L. E. Lynn Jr., "Improving the Organization, Management, and Outcomes of Substance Abuse Treatment Programs", cit.; C. J. Heinrich, L. E. Lynn Jr., "Means and Ends: A Comparative Study of Empirical Methods for Investigating Governance and Performance", *Journal of Public Administration Research and Theory*, 11(1), 2001, pp. 109-138.

scuna delle dimensioni interagisce con le altre attraverso un effetto di influenza reciproca<sup>108</sup>. In particolare, rispetto al modello di Sowa, è necessario ricordare che la valutazione dell'efficacia manageriale non può essere concepita come indipendente e completamente separata dalla stima dell'efficacia dei programmi. È evidente, infatti, che un'efficace attività di coordinamento e di indirizzo strategico presenta un influsso positivo sulla capacità delle attività di raggiungere gli obiettivi programmati. Il modello delle equazioni strutturali multilivello consente di cogliere tale interdipendenza in situazioni nelle quali le variabili sono poste in ordine gerarchico<sup>109</sup>.

Inoltre, rispetto ai modelli lineari, l'analisi proposta consente anche di cogliere la portata degli errori di misurazione nelle variabili, poiché, come affermato dagli autori, “many of the variable are themselves related directly and/or indirectly to desired outcomes and that the endogenous outcomes may be simultaneously related to each other”<sup>110</sup>.

In conclusione, l'approccio MIMNOE è particolarmente utile quando si analizzano dati derivanti da un complesso disegno di ricerca – come quello delineato – dove le informazioni sono raccolte da differenti unità di analisi all'interno di una struttura che presenta interazioni e influenze reciproche fra i molteplici piani gerarchici.

Per esempio, la valutazione dell'efficacia di un programma scolastico erogato da un ente di formazione privato, oltre a coinvolgere la direzione scolastica nel suo ruolo di coordinatore e decisore strategico, richiede la raccolta di dati a diversi livelli:

- quello aziendale;
- quello di divisione (a meno che non coincida con la sede principale dell'ANP);
- quello delle risorse umane;
- quello delle singole classi;
- quello dei singoli utenti e delle loro famiglie.

Mentre i dati sui risultati manageriali sono tipicamente raccolti su due livelli di analisi (azienda e collaboratori), quelli sugli effetti dei programmi sono raccolti a livello dei singoli utenti.

Una volta stimati adeguatamente i risultati raggiunti in termini di efficacia dell'azione istituzionale a livello manageriale e di singole attività,

<sup>108</sup> S. M. Scarr, M. Eisenberg, K. Deater-Deckard, “Measurement of Quality in Child Care Centers”, *Early Childhood Research Quarterly*, 9(2), 1994, pp. 131-151.

<sup>109</sup> D. Kaplan, P. R. Elliott, “A Didactic Example of Multilevel Structural Equation Modeling Applicable to the Study of Organizations”, *Structural Equation Modeling*, 4(1), 1997, pp. 1-24.

<sup>110</sup> *Ibidem*, p. 6.

l'applicazione delle equazioni strutturali consente di comprendere le influenze reciproche fra le variabili analizzate nei due livelli indagati.

Inoltre, il sistema permette anche di determinare con quale intensità una variabile dipendente è motivata a ciascun livello. Per esempio, qualora la varianza degli *outcome* dei programmi fosse spiegata per il 10% a livello aziendale e per il 90% al livello esecutivo (collaboratori), il *management* potrebbe valutare coerentemente il maggior peso da assegnare alla riqualificazione del personale impiegato nel servizio rispetto a quella dei dirigenti.

In definitiva, il modello delle equazioni strutturali è uno strumento che consente di gestire la complessità tipica dell'analisi dell'efficacia organizzativa di una ANP, poiché è adattabile a contesti gerarchici che prevedono interrelazioni fra le variabili, per le quali è possibile cogliere un livello di influenza reciproca.

Tuttavia, il modello MIMNOE non prevede misure sulla percezione delle prestazioni da parte degli *stakeholder*, con l'esclusione della categoria degli utenti. È noto, tuttavia, che spesso gli interlocutori aziendali hanno una impressione dell'efficacia e dell'impatto diversa da quella dei dipendenti e degli utenti. Per questo motivo gli autori ritengono che il processo di monitoraggio delle opinioni degli altri portatori di interesse debba essere esterno al sistema di valutazione dell'efficacia organizzativa, anche considerando che quest'ultimo è esclusivamente concentrato sul *management* e sui programmi realizzati<sup>111</sup>.

<sup>111</sup> Cfr. J. E. Sowa, S. C. Selden, J. R. Sandfort, "No Longer Unmeasurable? A Multidimensional Integrated Model of Non Profit Organizational Effectiveness", cit., p. 728.



## 4. LA VALUTAZIONE DELL'IMPATTO SOCIO-ECONOMICO

di *Giacomo Manetti*

### 1. Il rapporto fra efficacia e impatto

Il termine “efficacia” deve essere nettamente distinto da quelli di impatto e qualità, nonostante nella prassi, e talvolta anche nella letteratura in materia, le espressioni possano essere utilizzate genericamente come sinonimi.

A un'analisi più puntuale, con specifico riferimento ai SaP, possono essere distinti i seguenti termini:

- qualità, intesa come rapporto con uno standard;
- efficacia esterna, interpretata quale divario fra il servizio effettivamente erogato e la percezione di qualità dell'utenza;
- efficacia interna, definita come raffronto fra i risultati ottenuti e quelli attesi;
- efficacia relativa, definita quale comparazione con i servizi realizzati da agenti alternativi, siano essi competitori o meno dell'ANP;
- impatto, inteso come confronto con la situazione che si sarebbe venuta a creare in assenza della realizzazione dei servizi.

Fra i diversi concetti evocati, quelli di efficacia relativa e di impatto appaiono particolarmente utili per una valutazione globale dei programmi, delle attività e dei servizi resi dagli enti del terzo settore<sup>1</sup>. Infatti, nell'impossibilità di definire in maniera oggettiva e misurabile standard di riferimento, risultati attesi e soddisfazione percepita, soltanto il confronto con i servizi dei *competitor* e l'impatto rappresentano parametri accettabili.

In particolare, l'analisi di impatto<sup>2</sup> di un intervento pubblico mira a va-

<sup>1</sup> In questo senso si veda: E. Gori, G. Vittadini, *Qualità e valutazione nei servizi di pubblica utilità*, Milano, Etas, 1999.

<sup>2</sup> Sull'analisi di impatto uno studio particolarmente approfondito è contenuto in: L. B. Mohr, *Impact Analysis for Program Evaluation*, Londra, Sage, 1995.

lutare il grado di raggiungimento degli obiettivi programmati attraverso la disamina retrospettiva dei risultati conseguiti rispetto alle intenzioni, confrontando *output* e *outcome*, da un lato, con gli *input*, dall'altro<sup>3</sup>.

Con l'espressione *outcome* si intende, in maniera più specifica rispetto a quanto segnalato in precedenza, "l'effetto di lungo periodo generato dalla fornitura di un bene o dalla somministrazione di un servizio sulle condizioni, sullo stato o sul comportamento di un utente"<sup>4</sup>. Si tratta di un concetto strettamente correlato a quello di impatto, poiché ne rappresenta una prima elementare approssimazione. Questa affermazione è motivata dal percorso logico di tipo *top-down* seguito dall'analisi di impatto, nella quale si assume che fini e obiettivi siano dati, ossia siano presenti in qualche documento programmatico o, eventualmente, nelle convenzioni stipulate fra PA e ANP. Il valutatore si limita a verificare il grado di discrepanza fra fini e obiettivi, da una parte, e servizi generati (*output*) ed effetti susseguenti (*outcome*), dall'altra, cercando di comprendere il grado di incidenza dell'intervento sul problema o sul fenomeno che si intendeva modificare<sup>5</sup>.

Per depurare l'impatto dalle motivazioni esogene e passare da un concetto di efficacia lorda a uno di efficacia netta, è possibile determinare l'impatto netto attraverso l'analisi controfattuale<sup>6</sup>. Con questa espressione si intende lo stato della situazione che si otterrebbe se non si intervenisse con il programma e cioè se i soggetti o i casi sotto esame non fossero esposti all'intervento<sup>7</sup>. Questo approccio alla valutazione di impatto, sviluppatosi già dagli anni Cinquanta e sessanta del ventesimo secolo, è noto come disegno sperimentale<sup>8</sup>. Secondo tale prospettiva la valutazione è di

<sup>3</sup> Cfr. A. Lippi, *Valutazione delle politiche pubbliche*, Bologna, il Mulino, 2007, pp. 90 e ss.

<sup>4</sup> Cfr. P. J. Gertler, "A Latent Variable Model of Quality Determination", *Journal of Business & Economics Statistics*, 6, 1998, p. 99 (tda).

<sup>5</sup> Un'analitica descrizione dei compiti del valutatore è contenuta in: A. Martini, "Metodo sperimentale, approccio controfattuale e valutazione degli effetti delle politiche pubbliche", *Rassegna Italiana di Valutazione*, 10(34), 2006, pp. 61-74.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 54.

<sup>7</sup> La "situazione controfattuale" rappresenta quello che, ipoteticamente, sarebbe successo se l'intervento non fosse stato attuato. Quindi, l'impatto di un intervento è definito come differenza tra ciò che si osserva e ciò che presumibilmente si sarebbe trovato in assenza di intervento. Poiché la situazione controfattuale non è osservabile (per definizione), il compito primario della valutazione di impatto è trovare per essa un'approssimazione plausibile.

<sup>8</sup> Un'evoluzione del disegno sperimentale è quello realista, che considera anche l'effetto dei fattori di contesto e dei comportamenti dei soggetti coinvolti. Secondo questa prospettiva, sul raggiungimento dei risultati finali influiscono, da un lato, contesti sociali particolari, dall'altro, interazioni fra i servizi e gli individui che li ricevono. Nonostante il suo indubbio interesse, il disegno realista rappresenta un approccio allo studio dell'impatto particolar-

tipo quantitativo ed è basata su l'ipotesi che esista un nesso causale e lineare fra lo stato di un problema, il trattamento previsto attraverso il programma e gli *outcome* rilevati e misurati<sup>9</sup>. L'esperimento consiste nel confrontare, attraverso specifici indicatori, le differenze fra i risultati ottenuti su una popolazione coinvolta nel programma (gruppo sperimentale) e su una che ne è stata esclusa (gruppo di controllo). Pertanto, l'impatto è inteso come differenza fra *outcome* conseguiti e situazione di partenza. Più specificatamente, al valutatore non interessa osservare tanto la differenza fra la situazione prima e dopo la somministrazione del servizio, quanto isolare le cause intenzionali ed endogene del programma da quelle esogene presenti nel contesto<sup>10</sup>. L'impatto, dunque, può essere scomposto in cause endogene legate alla realizzazione del servizio ed esogene connesse a fattori ambientali.

I componenti dei due gruppi sono scelti solitamente attraverso un approccio sperimentale basato sulla randomizzazione semplice, ossia ricorrendo a una attribuzione del tutto casuale dei componenti ai due insiemi prima dell'erogazione del servizio.

La casualità assicura che i membri abbiano la stessa probabilità di entrare a far parte dei due gruppi e che, quindi, gli effetti dell'intervento siano riconducibili verosimilmente all'erogazione del servizio anziché a caratteristiche appartenenti ai soggetti individuati.

La stima dell'effetto della somministrazione del servizio avviene confrontando i valori delle variabili *outcome* dei due gruppi dopo l'erogazione del trattamento: il valore del gruppo dei trattati rappresenta il fattuale, mentre quello del gruppo di controllo il controfattuale<sup>11</sup>.

Il cuore dell'analisi di impatto è quindi la ricerca di metodi analitici capaci di indagare la situazione dei non-beneficiari dell'intervento per ricostruire quello che sarebbe successo ai beneficiari se l'intervento non fosse stato attuato.

La possibilità di stimare l'impatto diretto di un intervento dipende da tre condizioni (elencate in ordine crescente di difficoltà):

1. le osservazioni sul cambiamento siano disponibili per i beneficiari dell'intervento;

mente complesso che esula dai fini del presente lavoro. Cfr. R. Pawson, N. Tilley, *Realistic Evaluation*, Londra, Sage, 1997.

<sup>9</sup> Cfr. A. Lippi, *Valutazione delle politiche pubbliche*, cit., p. 93.

<sup>10</sup> Per un approfondimento sul metodo controfattuale si veda: P. H. Rossi, H. E. Freeman, M. W. Lipsey, *Evaluation. A Systematic Approach*, Thousand Oaks, Sage, 2004.

<sup>11</sup> Cfr. M. Palumbo, *Il processo di valutazione. Decidere, programmare, valutare*, Milano, FrancoAngeli, 2001, pp. 21-27.

2. le osservazioni sul cambiamento siano disponibili per i non-beneficiari (gruppo di controllo);
3. i beneficiari e i non-beneficiari siano “simili” in assenza di intervento, cioè si comportino alla stessa maniera.

La prima condizione è relativamente semplice da soddisfare. I beneficiari dell'intervento, per definizione, sono individuabili, in quanto hanno ricevuto qualche tipo di prestazione o servizio. Ciò nonostante, non è scontato che il cambiamento nei comportamenti o nelle condizioni rilevanti per la valutazione sia misurabile, poiché influiscono fattori quali il tipo di fenomeno sociale, gli strumenti di misurazione disponibili e le risorse dedicate alla valutazione.

La seconda condizione costituisce un problema di più difficile soluzione. In molte situazioni può essere arduo entrare in contatto con i non-beneficiari di un intervento e raccogliere da loro le stesse informazioni che si hanno per i beneficiari.

Tuttavia, la condizione di gran lunga più problematica da soddisfare è la terza, poiché può essere ostico stabilire se beneficiari e non-beneficiari siano equivalenti in assenza di intervento. È dunque indispensabile selezionare il gruppo di controllo in modo che sia equiparabile con quello sperimentale.

Questa è una condizione cruciale per poter interpretare la differenza osservata tra i due gruppi come una stima dell'impatto dell'intervento.

Se i due gruppi sono diversi nelle condizioni di partenza (sarebbero cioè diversi anche in assenza di intervento), il confronto produce una stima distorta dell'impatto dell'intervento. Tale distorsione può andare in entrambe le direzioni, cioè può portare sia a sottostimare l'impatto dell'intervento sui beneficiari sia a sovrastimarli. Se i non-beneficiari tendono a essere in una situazione peggiore di come sarebbero stati i beneficiari in assenza di intervento, l'impatto sarà sovrastimato, attribuendo al somministratore meriti che non gli appartengono. Viceversa, se i non-beneficiari tendono a essere in una situazione di partenza migliore, all'intervento verranno negati meriti che sono di sua pertinenza.

Questo possibile errore è comunemente definito *selection bias* o distorsione da selezione.

Una vastissima letteratura si è sviluppata sull'argomento del *selection bias* e di come possa essere eliminato o ridotto in modo da poter stimare correttamente l'impatto dell'intervento sui beneficiari<sup>12</sup>.

<sup>12</sup> Fra i principali contributi si vedano: J. Heckman, R. Robb, “Alternative Methods for Evaluating the Impact of Interventions”, in J. Heckman, B. Singer (a cura di), *Longitudinal Analysis of Labor Market Data*, Cambridge, Cambridge University Press, 1985; L. B.

La soluzione proposta in questo lavoro appartiene al disegno sperimentale e prevede di eliminare il problema alla radice, manipolando direttamente il processo di selezione che individua i soggetti beneficiari e li distingue dai non-beneficiari.

Se tale manipolazione è possibile, ed è effettuata assegnando a caso gli individui al gruppo dei beneficiari e non-beneficiari, si ha la garanzia (almeno teorica) che i due gruppi siano equivalenti in termini di condizioni di partenza. La differenza nel miglioramento osservato tra i due gruppi sarà quindi integralmente dovuto all'esposizione all'intervento da parte dei beneficiari. In altri termini, si tratta di applicare la ben nota strategia sperimentale mediante casualizzazione<sup>13</sup>.

In definitiva, l'elaborazione dell'impatto netto consente al valutatore di determinare, attraverso una quantificazione monetaria, l'entità del risultato raggiunto permettendo ai *decision maker* di formulare un giudizio complesso e articolato sulle azioni intraprese. Ne consegue che l'impatto è frutto di una aggregazione degli *outcome* realizzati al netto di effetti esterni e che, dunque, sarebbero stati raggiunti indipendentemente dal programma realizzato o dal servizio somministrato.

## 2. I limiti alla quantificazione dell'impatto nelle ANP

Nonostante il tema dell'impatto degli enti del terzo settore abbia riscosso grande attenzione da parte della letteratura e di enti di ricerca nell'ultimo decennio<sup>14</sup>, esistono, a seconda del tipo di ANP considerata, dei limiti all'applicazione dei modelli e degli strumenti per la sua determinazione.

A questo proposito, Ebrahim e Rangan hanno dimostrato come la misurazione degli esiti e degli effetti prodotti dalle attività di una ANP risponda

Mohr, *Impact Analysis for Program Evaluation*, cit.; C. Manski, *Identification Problems in the Social Sciences*, Cambridge, Harvard University Press, 1995; C. Manski, I. Garfinkel (a cura di), *Evaluating Welfare and Training Programs*, Cambridge, Harvard University Press, 1992.

<sup>13</sup> La seconda strategia, definita non-sperimentale, consiste nel correggere, mediante l'uso di tecniche statistiche, le differenze di partenza che emergono "naturalmente", cioè per decisione degli individui.

<sup>14</sup> Sul punto si vedano: P. Brest, H. Harvey, *Money Well Spent: A Strategic Plan for Smart Philanthropy*, New York, Bloomberg Press, 2008; L. R. Crutchfield, H. M. Grant, *Forces for Good: The Six Practices of High-Impact Nonprofits*, San Francisco, Jossey-Bass, 2008; Monitor Institute, *Investing for Social and Environmental Impact: A Design for Catalyzing an Emerging Industry*, Cambridge, 2009; R. Paton, *Managing and Measuring Social Enterprises*, Londra, Sage, 2003.

a una logica normativa secondo la quale è possibile stabilire relazioni causali fra fini, da una parte, e *output*, *outcome* e impatto dall'altra<sup>15</sup>. Tuttavia, gli autori sottolineano come sia necessario inquadrare preventivamente la tipologia di obiettivi perseguiti per verificare l'utilità e la fattibilità di strumenti di valutazione degli effetti prodotti.

Per supportare questa tesi gli autori presentano un modello matriciale a due variabili:

- sull'asse delle ordinate si riporta il tipo di cambiamento (focalizzato o complesso) che l'ANP intende innescare con le attività realizzate;
- sull'asse delle ascisse si inserisce la strategia operativa (focalizzata o complessa) perseguita.

Con riferimento alla prima variabile, il perseguimento di un cambiamento focalizzato si riferisce alla realizzazione di un programma o alla somministrazione di un servizio che presenta una relazione causa-effetto di tipo lineare con i risultati che si vogliono raggiungere. Esemplicando, rientrano in questa tipologia la gestione di un'emergenza per soccorrere una popolazione a seguito di un fenomeno naturale o la gestione di una mensa per *homeless*.

Al contrario, rappresentano servizi finalizzati a cambiamenti complessi quelli che mirano a influenzare le politiche pubbliche o il comportamento del legislatore per i quali la relazione causa-effetto fra l'azione intrapresa e l'*outcome* che si vuole raggiungere è meno lineare e immediata. In questi casi, infatti, il numero di attori coinvolti e la quantità di fattori che possono influenzare il cambiamento sono elevati e appare difficile attribuire a un singolo servizio la responsabilità di un qualsiasi risultato. Si pensi, a titolo esemplificativo, alla complessità del cambiamento perseguito da associazioni per la tutela dei diritti umani o dell'ambiente fisico-naturale.

La seconda variabile può essere focalizzata o complessa a seconda del tipo di programmi, attività o servizi realizzati dall'ANP per il raggiungimento della propria missione. Servizi chiaramente circoscritti, indirizzati a uno specifico bisogno e assegnati a operatori fortemente specializzati, configurano una strategia focalizzata (e.g. il soccorso sanitario di emergenza). Al contrario, più ampio è il bisogno che si tende a soddisfare, meno definiti sono i contenuti dei servizi e minore è la specializzazione degli operatori, delineando, conseguentemente, i contorni di una strategica complessa (e.g. un programma di formazione per il reinserimento lavorativo di disoccupati di lungo corso).

<sup>15</sup> Cfr. A. Ebrahim, V. K. Rangan, *The Limits of Nonprofit Impact: A Contingency Framework for Measuring Social Performance*, Working Paper, Boston, Harvard Business School.

Considerando le due variabili, gli autori distinguono quattro quadranti all'interno della matrice corrispondenti ad altrettanti risultati perseguiti (fig. 1):

- di nicchia;
- integrati;
- istituzionali;
- sistemici.

Questa articolazione, ovviamente, non esclude che una ANP possa operare contemporaneamente in ciascuno dei quattro quadranti e che vi siano attività che si collocano, per le loro caratteristiche, per il tipo di cambiamento perseguito e per la strategia implementata, fra due o più di essi.

Fig. 1 – Un quadro sistematico per la misurazione dei risultati di una ANP

Teoria del cambiamento	<i>Complessa</i>	<b>III – Risultati istituzionali</b> <i>Obiettivi:</i> modifiche alla legislazione e politiche pubbliche (diritti umani, libertà, mercati efficienti, democraticità) <i>Tipo di misure:</i> output, influenza e outcome intermedi	<b>IV – Risultati sistemici</b> <i>Obiettivi:</i> sviluppo economico, gestione delle risorse naturali sostenibile, partecipazione dei cittadini <i>Tipo di misure:</i> outcome e impatto
	<i>Focalizzata</i>	<b>I – Risultati di nicchia</b> <i>Obiettivi:</i> Gestione basilare dell'emergenza e dei principali servizi socio-sanitari ed educativi <i>Tipo di misure:</i> input, attività, output	<b>II – Risultati integrati</b> <i>Obiettivi:</i> miglioramento di specifiche situazioni sanitarie, sostegno all'occupazione, innalzamento del grado di istruzione, gestione efficace ed efficiente delle emergenze <i>Tipo di misure:</i> output, outcome, impatto
		<i>Focalizzata</i>	<i>Complessa</i>
<b>Strategia perseguita</b>			

Fonte: nostro adattamento da Ebrahim e Rangan (2010, p. 52)

Le organizzazioni operanti nel quadrante dei risultati di nicchia presentano obiettivi circoscritti, perseguiti attraverso specifici interventi. Quest'ultimi sono caratterizzati da chiare relazioni di causa-effetto con il tipo di problema che si vuole risolvere. Si trovano in questo quadrante la maggioranza dei servizi socio-sanitari ed educativi e gli interventi legati alla gestione delle emergenze sanitarie e umanitarie.

Qualsiasi tipo di provvedimento di lungo termine che prescindendo da pro-

blemi contingenti esula da questo quadrante. Pertanto, le misure di risultato applicabili ai servizi di nicchia sono sostanzialmente riconducibili alle quantità di fattori produttivi impiegati, al numero di attività realizzate e agli *output* prodotti.

A titolo esemplificativo, rappresentano indicatori di risultato di un numero verde per la prevenzione dei suicidi: il numero di telefonate gestite in un determinato lasso temporale, l'entità di persone effettivamente soccorse e salvate, la quantità di fattori produttivi impiegati per fornire il servizio. In questi casi, data la natura dell'intervento legata alla contingenza del momento, non appaiono opportune eventuali misure d'impatto di lungo periodo, non essendo questo l'obiettivo principale dell'organizzazione<sup>16</sup>.

Le ANP del secondo quadrante si pongono l'obiettivo di raggiungere risultati integrati in presenza di un cambiamento focalizzato e di una strategia complessa. Quest'ultima comporta il coinvolgimento di molti attori. Sono esempi tipici l'erogazione di servizi legati all'istruzione, alla formazione, alla salute.

La differenza con il primo quadrante è legata alla prospettiva di medio-lungo termine per il monitoraggio dei risultati e al nesso causa-effetto più articolato e complesso.

Queste organizzazioni sono in grado di misurare sia gli *output* prodotti (e.g. numero di pazienti visitati, numero interventi effettuati, numero di persone formate), sia l'effetto generato sugli utenti e sulla società (e.g. numero di persone restituite a una vita normale, numero di persone che hanno ottenuto un'occupazione duratura dopo l'attività formativa).

Soltanto in alcuni casi, tuttavia, è possibile aggregare gli *outcome* e misurare l'impatto socio-economico, per esempio qualora sia possibile calcolare gli effetti di variabili esterne sulla situazione degli utenti prima e dopo l'intervento, anche ricorrendo a sistemi di monitoraggio e controllo randomizzati. Si pensi, a titolo esemplificativo, a una campagna di immunizzazione attraverso vaccinazione dove il risultato è spesso espresso in termini di *output* (percentuale della popolazione vaccinata), di *outcome* (miglioramento dello stato di salute dei pazienti) e di impatto (miglioramento del benessere dei pazienti nel medio-lungo periodo al netto di fattori esterni). Ne discende che il calcolo dell'impatto è esposto all'influenza di fattori complessi come il cambiamento delle norme culturali e il coordinamento delle politiche pubbliche.

Nel terzo quadrante, finalizzato al raggiungimento di risultati istituzionali, siamo in presenza di servizi che comportano un cambiamento so-

<sup>16</sup> Si veda: A. Jacobs, *New Management Agenda*, Londra, Keystone Accountability, 2008.



ziale composito e articolato fra i destinatari, utilizzando strategie focalizzate. Il riferimento è, in particolare, alle grandi organizzazioni internazionali per la difesa dei diritti umani e per la tutela dell'ambiente, quali *Amnesty International* o *Greenpeace*, e più in generale, a tutte le ANP che svolgono funzione di *advocacy*. Il ruolo di questi enti consiste spesso nello stimolare processi innovativi nelle politiche pubbliche e nel sollecitare il legislatore verso l'adozione di norme che tutelino e preservino l'ambiente e i diritti umani (cambiamenti complessi) attraverso campagne di sensibilizzazione pubbliche e attività di *lobby* e *moral suasion* (strategia focalizzata). I risultati sono misurabili in termini di *output* prodotti (numero di campagne realizzate), di influenza (cambiamento della pubblica opinione su particolari temi) e di *outcome* (maggiore benessere delle persone all'interno di una comunità a seguito di una migliore tutela dell'ambiente e dei diritti umani).

Tuttavia, risulta arduo – o addirittura improponibile – misurare il livello di impatto generato da queste ANP, poiché i fattori che possono influire sugli *outcome* sono molteplici e non necessariamente riconducibili all'opera di sensibilizzazione dell'organizzazione.

Infine, le ANP del quarto quadrante si pongono obiettivi di sistema che non sono chiaramente identificabili o immediatamente individuabili e per i quali il tipo di strategia perseguita è necessariamente complessa e articolata in molteplici forme di intervento. In questo senso, si parla di risultati sinergici che influenzano l'ambiente generale e specifico nel quale l'ANP agisce. Organizzazione non governative che operano su scala internazionale (e.g. *Oxfam*, *Médecins Sans Frontières*, *Save the Children*, *Care*), oltre a fornire servizi di base per contrastare la povertà e il degrado sociale e sanitario e innalzare i bassi livelli di scolarizzazione, spesso svolgono anche funzioni di *advocacy*. Più in particolare, tali organizzazioni sensibilizzano la pubblica opinione e la classe politica, sia nei Paesi industrializzati sia in quelli in via di sviluppo, sulle problematiche oggetto dei loro interventi, stimolando cambiamenti radicale nei costumi, nell'ambiente economico e in quello sociale. Si tratta, in altri termini, di programmi sistemici volti a individuare ed eliminare le ragioni profonde del disagio socio-economico di una comunità, senza limitare gli interventi alla gestione delle emergenze o ai servizi di prima necessità. Le misure di *performance* adottabili sono molteplici: *output*, *outcome* e impatto. In questo ultimo caso, tuttavia, deve essere verificata la reale possibilità di isolare le altre cause dei cambiamenti intercorsi nei livelli di *outcome*. Qualora tale opera di selezione sia agevole (per esempio perché l'organizzazione opera come monopolista rispetto a

uno specifico intervento in un determinato contesto), è possibile propendere per misure di impatto; in caso contrario, risulta più ragionevole limitarsi a misure di *output* e *outcome*.

Dall'analisi proposta dagli autori emerge come le misure di impatto siano abbastanza rare e possano essere ipotizzate soltanto nel caso di interventi che realizzino strategie complesse e non focalizzate, indipendentemente dal tipo di cambiamento che si vuole raggiungere. All'interno di queste tipologie di intervento, poi, è possibile isolare situazioni nelle quali non è immaginabile applicare misure di impatto a causa dell'eccessiva numerosità e complessità dei fattori che generano il cambiamento.

Certamente fra i quadranti II e IV, è soprattutto il primo che si presta all'adozione di misure di impatto, a condizione, comunque, che i fattori esterni che influenzano gli *outcome* non siano troppo complessi e numerosi.

Infine, è interessante notare come i soggetti potenzialmente disponibili a erogare finanziamenti e donazioni agli enti del terzo settore (fondazioni, enti pubblici, agenzie di aiuto internazionali) abbiano maggiore possibilità di misurare l'impatto delle proprie erogazioni rispetto a molte organizzazioni beneficiarie. Per esempio, una fondazione che supporta le attività di una serie di ospedali per la prevenzione di malattie oncologiche ha la possibilità di monitorare dall'esterno l'utilizzo e l'impatto generato dalle proprie liberalità, in particolare se le donazioni sono vincolate al raggiungimento di scopi ben delimitati e circoscritti. In questo caso, per l'erogante si tratterà di perseguire un cambiamento focalizzato o complesso attraverso una strategia necessariamente articolata, ossia operando all'interno dei quadranti di destra della matrice.

### **3. Il ruolo della Blended Value Accounting nelle valutazioni di impatto**

La valutazione dell'impatto dei SaP resi dalle ANP risente del ruolo crescente delle funzioni produttive su quelle erogative che ha trasformato, nel corso del tempo, molte ANP erogative o composte in vere e proprie imprese sociali. Questo fenomeno, infatti, incide sul tipo di impatto economico e sociale generato e, conseguentemente, sui doveri di *accountability* e trasparenza richiesti<sup>17</sup>. Ne consegue che le ANP e le imprese sociali hanno

<sup>17</sup> Sul punto, nell'ambito della dottrina italiana, si segnalano: A. Matacena, "L'accountability nelle imprese sociali", *Non profit*, 4, 2006, pp. 653-674; C. Travaglini, "Impresa sociale: caratteristiche aziendali e informazione contabile", *Non profit*, 4, 2006, pp. 687-707.

iniziato a sperimentare alcune prassi di rendicontazione volte a misurare non soltanto la *performance* economica ma anche i risultati sociali raggiunti, ricorrendo a diversi strumenti quali gli indicatori di *outcome* e di impatto. Molte di queste sperimentazioni sono state caratterizzate da una prevalenza di informativa volontaria di natura qualitativa a discapito delle misure quantitativo-monetarie. Al contrario, negli ultimi anni nelle discipline di *accounting* si sono moltiplicate le iniziative volte a progettare e implementare strumenti di misurazione quantitativo-monetari finalizzati a determinare in termini monetari l'*output* sociale ed economico, nonché l'impatto generato da qualsiasi tipo di organizzazione (*Blended Value Accounting*, in acronimo BVA).

Il presupposto logico della BVA è che qualsiasi azienda crea valori economici e sociali che sono intrinsecamente connessi e interdipendenti fra loro, poiché i risultati economici e sociali non rappresentano addendi di segno opposto di un'ipotetica equazione a somma zero<sup>18</sup>. In altri termini, la generazione di maggiore ricchezza sociale non necessariamente implica un sacrificio in termini di risultati economico-finanziari conseguiti, bensì entrambi gli elementi contribuiscono, in un approccio olistico, alla creazione di valore.

Tradizionalmente i risultati sociali sono stati rappresentati e rendicontati servendosi prevalentemente di indicatori qualitativi, mentre quelli economici si avvalgono quasi esclusivamente di misure quantitative. La BVA punta a ottenere misure razionali e possibilmente oggettive del valore creato, ricorrendo, laddove possibile e opportuno, al metro monetario per la rappresentazione sia delle prestazioni economiche sia di quelle sociali.

Il presupposto del ragionamento è che l'informativa volontaria fornita da qualsiasi tipo di azienda è difficilmente imparziale e obiettiva<sup>19</sup>, mentre, al contrario, dipende dal profilo istituzionale della struttura rendicontante e da complessi processi decisionali interni all'organizzazione<sup>20</sup>.

Più in particolare, per il terzo settore un tentativo di concettualizzazione della funzione e degli effetti del *reporting* è stato condotto da Palmer e

<sup>18</sup> Cfr. J. Emerson, "The Blended Value Proposition: Integrating Social and Financial Returns", *California Management Review*, 45(4), 2003, pp. 35-51.

<sup>19</sup> Questa tesi trova riscontro in: A. Hopwood, "Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems", *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 1978, pp. 3-13; A. Hopwood, "On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which It Operates", *Accounting, Organizations and Society*, 8(3), 1983, pp. 287-305.

<sup>20</sup> Si vedano: M. Power, *La società dei controlli. Rituali di verifica*, Torino, Einaudi, 2002; M. Power, "Auditing and the Production Of Legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 2003, pp. 379-394.

Vinten<sup>21</sup>. Secondo gli autori il significato della rendicontazione muta a seconda che si addotti un approccio:

- positivista, secondo il quale i dati contenuti nel *report* sono capaci di rappresentare correttamente la realtà<sup>22</sup>;
- critico, per il quale, anche in presenza di una rappresentazione della realtà non completamente corretta, il *reporting* assolve una fondamentale funzione di controllo interno, costituendo, dal punto di vista organizzativo, un potente meccanismo operativo<sup>23</sup>;
- interpretativo, che intravede nella rendicontazione un fondamentale strumento di dialogo fra le aziende e i propri *stakeholder* per stimolare il cambiamento sociale<sup>24</sup>.

Con riferimento alla teoria positivista, le ANP utilizzano la rendicontazione per rappresentare razionalmente gli andamenti gestionali e, conseguentemente, per migliorare sia i livelli di efficienza ed efficacia dei processi, sia la performance complessiva<sup>25</sup>. È evidente che qualora lo strumento utilizzato non consenta di giungere a una rappresentazione perlomeno veritiera della situazione che si vuole descrivere, un suo eventuale impiego può orientare verso comportamenti errati e controproducenti.

Nella teoria critica, i cambiamenti nella tipologia e nel modo di fruire delle risorse (*input*) possono far aumentare la domanda di strumenti di valutazione dell'impatto. Si pensi, a titolo esemplificativo, al crescente ricorso al *fund raising* da parte delle ANP, laddove il finanziatore richiede una rendicontazione puntuale che rappresenti con completezza non soltanto l'utilizzo delle risorse elargite, ma anche l'impatto generato dai pro-

<sup>21</sup> Cfr. P. Palmer, G. Vinten, "Accounting, Auditing and Regulating Charities. Towards a Theoretical Underpinning", *Managerial Auditing Journal*, 13(6), 1998, pp. 346-355.

<sup>22</sup> Per approfondimenti sulla teoria positivista dell'*accounting* si veda: G. Whittington, "Financial Accounting Theory: an Overview", *The British Accounting Review*, 18(1), 1986, pp. 4-41.

<sup>23</sup> Sulla teoria critica dell'*accounting* si rinvia a: W. Chua, "Radical Developments in Accounting Thought", *The Accounting Review*, 61(4), 1986, pp. 601-632; M. Power, R. Laughlin, "Habermas, Law and Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 1996, pp. 441-465; S. Lukes, *Power: A Radical View*, Londra, Macmillan, 1974.

<sup>24</sup> Sull'approccio interpretativo si segnalano i seguenti contributi: T. Gambling, R. Jones, R. Karim, "Credible Organizations: Self Regulation vs. External Standard Setting in Islamic Banks and English Charities", *Financial Accountability and Management*, 9(3), 1993, pp. 195-207; B. Ryan, R. Scapens, M. Theobald, *Research Method and Methodology in Accounting*, Londra, Academic Press, 1992.

<sup>25</sup> Si veda: A. Nicholls, A. Cho, "Social Entrepreneurship: The Structuration of a Field", in A. Nicholls (a cura di), *Social Entrepreneurship: New Paradigms of Sustainable Social Change*, Oxford, Oxford University Press, 2006, pp. 99-118.

grammi e dalle attività<sup>26</sup>. Sono, in particolare, i nuovi modelli di filantropia di ventura (intesa come finanziamento dello *start-up* di imprese sociali e ANP) che esigono una crescente attenzione sia verso la valutazione dell'impatto generato, sia verso determinate tecniche di gestione da utilizzare nell'organizzazione finanziata<sup>27</sup>. Inoltre, sempre nell'ambito della prospettiva critica, la scarsità di risorse finanziarie ha incentivato le ANP a svolgere un volume crescente di attività a controprestazione, stimolando la crescita delle imprese sociali<sup>28</sup>. Questo fenomeno ha creato nel tempo una sempre maggiore richiesta di strumenti di rendicontazione misti, sociali ed economici, anche accettando "contaminazioni" con modelli tipici delle imprese<sup>29</sup>.

Infine, nella teoria interpretativa la rendicontazione consente di rafforzare i rapporti fra azienda e *stakeholder* attraverso una visione "socio-costruttivista" dell'impatto e dell'influenza sociale dell'ANP<sup>30</sup>. Buone pratiche di *reporting* basate sul dialogo con la società e gli *stakeholder* consentono di rafforzare la legittimità e la credibilità delle imprese sociali. Il *reporting* costituisce, al contempo, un elemento di rivendicazione degli *stakeholder* che, attraverso i loro interessi, hanno assegnato un mandato a operare all'ANP, fornendole legittimazione<sup>31</sup>. In questo senso, la crescente attenzione degli *stakeholder* verso strumenti di rendicontazione e *disclosure*

<sup>26</sup> Per approfondimenti: H. Anheier, D. Leat, *Creative Philanthropy*, Londra, Routledge, 2006; L. Bernholz, *Creating Philanthropic Capital Markets*, Hoboken, Wiley, 2004; M. Bishop, M. Green, *Philanthrocapitalism: How the Rich Can Save the World and Why We Should Let Them*, Londra, A and C Black, 2008.

<sup>27</sup> Cfr. R. John, *Venture Philanthropy: The Evolution of High Engagement Philanthropy in Europe*, Oxford, Skoll Centre for Social Entrepreneurship, 2006.

<sup>28</sup> Si consultino in proposito: J. Boschee, "Social Entrepreneurship", *Across the Board*, 32(3), 1995, pp. 20-25; J. Boschee, D. McClurg, *Toward a Better Understanding of Social Entrepreneurship: Some Important Distinctions*, Minnesota, Institute for Social Entrepreneurs, 2003.

<sup>29</sup> Si veda: A. Nicholls, "We Do Good Things, Don't We?: 'Blended Value Accounting' in Social Entrepreneurship", *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 2009.

<sup>30</sup> Sul punto si rinvia a: R. Dart, "The Legitimacy of Social Enterprise", *Nonprofit Management and Leadership*, 14(4), 2004, pp. 411-424; R. Gray, "The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society: Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique?", *Accounting Organizations and Society*, 27(7), 2002, pp. 687-708; J. Kendall, M. Knapp, "Measuring the Performance of Voluntary Organizations", *Public Management*, 2(1), 2000, pp. 105-132.

<sup>31</sup> Si vedano: P. Jepson, "Governance and Accountability of Environmental NGOs", *Environmental Science and Policy*, 8(5), 2005, pp. 515-524; M. Suchman, "Managing Legitimacy, Strategic and Institutional Approaches", *Academy of Management Review*, 20(3), 1995, pp. 517-610.

riflette il mutato contesto istituzionale nel quale l'ANP si trova a operare. Da una parte, gli *stakeholder* richiedono pratiche di rendicontazione simili a quelle delle imprese per giustificare la crescente propensione delle ANP verso attività sinallagmatiche, dall'altra, pretendono forme di *reporting* interattive che li coinvolgano maggiormente<sup>32</sup>.

Dalla sintetica descrizione riportata, emerge come il fenomeno della BVA possa essere interpretato in maniera trasversale nelle tre prospettive teoriche, tuttavia i risultati che si ottengono non sono perfettamente sovrapponibili.

In particolare, si ritiene che gli strumenti di BVA che mirano più decisamente alla quantificazione dell'impatto socio-economico generato siano coerenti con gli approcci critico e interpretativo e in misura minore con quello positivista. Questa tesi trova riscontro nelle difficoltà di misurare in maniera oggettiva gli *outcome* di natura sociale o socio-economica prodotti dalle imprese sociali nell'erogazione dei servizi. In altri termini, pur partendo da un'impostazione astrattamente positivista (la possibilità di misurare l'impatto generato), tali modelli tendono a focalizzare l'attenzione soprattutto sul coinvolgimento degli *stakeholder* per rafforzare la legittimazione e la credibilità aziendali (teoria interpretativa) e sulle leve del controllo strategico e organizzativo che possono essere azionate per migliorare l'efficacia e l'efficienza gestionali (teoria critica).

L'illustrazione di uno di tali strumenti potrà coadiuvare la comprensione del problema e consentire di giungere a una conclusione che rappresenti una generalizzazione dei risultati della ricerca.

#### 4. La Social Return on Investment analysis

La *Social Return on Investment (SROI) analysis* nasce alla fine degli anni Novanta quale evoluzione della tradizionale analisi costi-benefici a opera del *Roberts Enterprise Development Fund (REDF)* di San Francisco<sup>33</sup>. La finalità è 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.

<sup>32</sup> Cfr. A. Jacobs, "Helping People is Difficult: Growth and Performance in Social Enterprises Working for International Relief and Development", in A. Nicholls (a cura di), *Social Entrepreneurship: New Paradigms of Sustainable Social Change*, Oxford, Oxford University Press, 2006, pp. 247-270.

<sup>33</sup> Cfr. J. Emerson, J. Wachowicz, S. Chun, *Social Return on Investment: Exploring Aspects of Value Creation in the Nonprofit Sector*, San Francisco, REDF, 2000.

Il presupposto logico della suddetta analisi consiste nel fatto che la creazione di valore si estrinseca in tre direzioni: economica, economico-sociale e sociale<sup>34</sup>.

Al termine del processo di implementazione della SROI *analysis* si giunge a un indice che segnala il ritorno in termini economico-sociali per ogni unità di moneta investita nel progetto e/o nell'organizzazione nel suo complesso<sup>35</sup>.

Questo metodo ottiene risultati più intelligibili e razionali quanto più si circoscrive l'oggetto di indagine; in questo senso l'applicazione a singoli progetti, invece che all'organizzazione nel suo complesso, facilita il calcolo e riduce i margini di soggettività.

Molte sono le ANP e le imprese che hanno adottato negli ultimi anni l'analisi SROI per la valutazione del proprio impatto socio-economico. Fra i casi più noti si ricordano, oltre alle ventitré imprese sociali californiane operanti nella baia di San Francisco e monitorate da REDF dal 1997 in poi, la *charity* scozzese *Wise Group* (che mira a formare e inserire nel mondo del lavoro disoccupati di lungo corso) e la multinazionale olandese dell'elettronica *Philips*.

L'indicatore SROI può essere ottenuto secondo molteplici approcci. Fra questi, due sono quelli più seguiti dalla prassi nel panorama internazionale:

- quello originariamente elaborato da REDF alla fine degli anni Novanta e successivamente modificato e integrato a opera dello stesso ente;
- quello proposto, quale originale adattamento al contesto europeo, dalla *New Economics Foundation* (NEF) di Londra.

Fra i due, in considerazione del nostro focus sull'impatto delle ANP, si preferisce analizzare quello della NEF poiché, nel metodo REDF, la SROI *analysis* rappresenta un adattamento delle tecniche di valutazioni d'azienda a imprese che operano anche nel settore sociale, piuttosto che una tecnica *ad hoc* per il terzo settore.

Inoltre, l'approccio della NEF si differenzia da quello REDF per una maggiore capacità di rappresentare i processi di esternalizzazione delle funzioni e dei servizi di *welfare mix* e *community care* alle ANP<sup>36</sup>. Ciò rende i meccanismi del REDF, basati sull'attualizzazione dei flussi di cas-

<sup>34</sup> Sul punto si veda: P. Scholten, J. Nicholls, S. Olsen, B. Galimidi, *SROI. A Guide to Social Return On Investment*, Amstelveen, Lenthe, 2006.

<sup>35</sup> Si veda: Roberts Enterprise Development Fund (REDF), *SROI Methodology*, San Francisco, REDF, 2000.

<sup>36</sup> Per approfondimenti: C. Borzaga, G. Galera, "Social Enterprise: An International Overview of its Conceptual Evolution and Legal Implementation", *Social Enterprise Journal*, 5(3), 2009, pp. 210-228.

sa generati, giustificabili nel contesto nordamericano, ma poco applicabili alle ANP europee.

La NEF ha adattato un modello articolato in sei fasi:

1. circoscrizione dello scopo dell'analisi e identificazione degli *stakeholder* chiave dell'organizzazione;
2. determinazione degli *outcome* attraverso un coinvolgimento degli interlocutori nella redazione di una mappa dell'impatto socio-economico generato;
3. evidenziazione degli *outcome* e loro valorizzazione monetaria;
4. rappresentazione dell'impatto generato dall'organizzazione sulla base della valorizzazione monetaria degli *outcome*, eliminando quei cambiamenti sociali ed economici che non influiscono sul valore complessivo generato;
5. calcolo degli indici SROI;
6. redazione del report dell'analisi SROI, condividendo i risultati con gli *stakeholder* chiave dell'organizzazione e verificando i contenuti rendicontati.

Nella prima fase, l'ANP stabilisce i confini dell'area di rendicontazione, chiarendo quali attività sono considerate nella valutazione dell'impatto generato.

Tale delimitazione dell'area di indagine è necessaria soprattutto in organizzazioni che presentano attività con effetti a cascata su altri enti o persone fisiche, i quali, a loro volta, produrranno conseguenze su soggetti terzi che non sono mai venuti in contatto con l'ANP rendicontante.

Inoltre, l'ANP valuta la reale praticabilità di misurazioni di impatto per tutte le sue attività, effettuando una selezione sulla base:

- delle questioni ritenute effettivamente rilevanti e significative per l'ANP e i suoi *stakeholder*;
- delle difficoltà di stima dell'effetto e dell'impatto di determinate attività;
- della disponibilità delle informazioni richieste dal processo di misurazione e rendicontazione SROI;
- dei costi della valutazione e del correlato coinvolgimento dei portatori di interesse.

Quale conseguenza logica di quest'analisi preventiva e prima di procedere con l'analisi SROI vera e propria, l'organizzazione definisce:

- se l'analisi costituisce una valutazione ex-post dell'impatto<sup>37</sup> o una previsione per gli esercizi futuri;

<sup>37</sup> È questa l'ipotesi adottata nel prosieguo del lavoro.



- lo scopo e gli obiettivi del processo, esplicitando le motivazioni che hanno condotto alla decisione di intraprendere il percorso SROI;
- i pubblici-obiettivo ai quali sarà destinato il rapporto SROI;
- gli obiettivi delle singole attività;
- le risorse finanziarie e di tempo che possono essere messe a disposizione della realizzazione del processo;
- il personale coinvolto e i soggetti responsabili per l'analisi SROI;
- la gamma delle attività effettivamente incluse nell'analisi, scegliendo fra quelle realizzate dall'ANP e assegnando loro un ordine di priorità;
- la definizione dell'arco temporale di misurazione (solitamente l'anno solare o altro periodo previsto per la redazione del bilancio d'esercizio).

Per quel concerne il coinvolgimento degli *stakeholder*, si tratta di un processo preliminare all'analisi SROI, finalizzato a determinare per quali soggetti sia stato creato o distrutto valore economico-sociale.

Nello stabilire quali interlocutori siano rilevanti per l'organizzazione, l'ANP determina gli effetti generati per tali soggetti, escludendo quelle categorie per le quali non esistono impatti significativi e valutando gli *outcome* positivi e negativi, sia volontari sia involontari, generati. A titolo esemplificativo, in una cooperativa sociale di riciclo e vendita di materiale *hardware* per computer che impieghi soggetti affetti da handicap mentale, è possibile ipotizzare un coinvolgimento perlomeno dei seguenti interlocutori:

- i soci lavoratori, fra i quali i soggetti svantaggiati;
  - i clienti che acquistano il materiale riciclato;
  - le famiglie dei soci svantaggiati beneficiarie dei servizi;
  - il Sistema Sanitario Nazionale (SSN);
  - la comunità locale, rappresentata dagli Enti Locali;
  - i partner commerciali della cooperativa;
  - coloro che hanno erogato donazioni e liberalità a favore della cooperativa;
  - i contribuenti del Comune in cui ha sede legale la cooperativa.
- Al contrario, può essere ipotizzata l'esclusione delle seguenti categorie:
- i clienti che acquistano il materiale *hardware* riciclato, poiché potrebbero approvvigionarsi anche da altri fornitori;
  - i singoli membri della comunità locale, perché le attività della cooperativa coinvolgono soltanto indirettamente le singole persone e il beneficio individuale, seppur esistente, è di difficile determinazione;
  - l'azienda sanitaria locale, poiché l'*outcome* è già misurato per il SSN nel suo complesso.

- i membri degli organi di governo dell'ANP, per i quali è ragionevole ritenere che non esistano *outcome* significativi con riferimento all'attività in oggetto.

Con riferimento alla fase sub 2 dell'analisi SROI, l'ANP delinea i caratteri principali della mappa di impatto che rappresenta il punto centrale del processo<sup>38</sup>.

All'interno di questo percorso si selezionano e si valorizzano in termini monetari gli *input* (intesi come investimenti a utilità semplice o ripetuta) che sono necessari per l'erogazione delle attività e dei servizi dell'ente. La maggioranza degli investimenti è facilmente quantificabile poiché è chiaramente identificabile il relativo prezzo di mercato; tuttavia, in alcuni casi (si pensi ai contributi in natura o alle liberalità di servizi dei volontari) è necessaria una valutazione monetaria che faccia riferimento ad altri parametri, possibilmente oggettivi o comunque razionali: è il caso del valore di mercato e del costo di riproduzione per le donazioni in natura e della remunerazione oraria per prestazioni professionali similari nel caso delle liberalità di servizi<sup>39</sup>.

Una volta determinati gli *input*, si procede in maniera analoga con gli *output*, interpretati come la sintesi quantitativa di un'attività o di un servizio (per esempio, per un'attività di formazione finalizzata all'inserimento lavorativo, l'*output* è il numero di persone formate).

Successivamente si procede alla determinazione degli indicatori di *outcome* per ciascuna attività individuata. In questa fase è particolarmente importante non sovrapporre i concetti di *output* e di *outcome* (nell'esempio precedente l'*outcome* è dato soltanto dal numero di persone che hanno effettivamente trovato un'occupazione coerente con la formazione ricevuta).

In questo processo di determinazione delle attività, articolate secondo il trinomio *input-output-outcome*, la NEF raccomanda il massimo dialogo possibile con gli *stakeholder*, onde evitare:

- processi decisionali autoreferenziali;
- duplicazioni di misure per più categorie di interlocutori;
- errate attribuzioni di indicatori a determinati *stakeholder*.

Nell'individuazione degli *outcome*, inoltre, è necessario tenere conto delle concatenazioni di eventi (*chain of events*) che generano un effetto a cascata sugli indicatori e sulla loro quantificazione monetaria (si veda l'esempio riportato nella tab. 1).

<sup>38</sup> Si veda: New Economics Foundation, Cabinet Office, *A Guide to Social Return on Investment*, Londra, Society Media, 2009.

<sup>39</sup> Per approfondimenti sul tema delle liberalità si veda: CNDC/Commissione "Aziende non profit", *La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit*, 2002.

Tab. 1 – La mappa di impatto di una singola attività

<i>Attività</i>	Riabilitazione motoria e funzionale per persone con temporanea disabilità
<i>Input</i>	Costo pieno del servizio
<i>Esempio di output</i>	Numero di sessioni di riabilitazione funzionale di gruppo
<i>Outcome 1 (positivo)</i>	Maggiore benessere psico-fisico degli utenti
<i>Outcome 2 (positivo)</i>	Riduzione del tasso di infortuni domestici
<i>Outcome 3 (positivo)</i>	Minore ricorso ai servizi del sistema sanitario nazionale
<i>Outcome 4 (negativo e positivo)</i>	Minori contatti quotidiani con familiari e conoscenti

Fonte: nostro adattamento da NEF (2009)

Nell'esempio riportato, oltre alla consequenzialità logica degli eventi, è interessante evidenziare la possibilità di *outcome* negativi (ultima colonna). Coinvolgendo gli *stakeholder* “familiari e conoscenti” e valorizzando il loro risparmio di tempo e di costo, l'effetto, inizialmente negativo, dell'*outcome* sul valore complessivamente generato (minore capitale relazionale nella comunità) tende ad annullarsi.

Nella fase sub 3 dell'analisi SROI si determinano uno o più indicatori per ciascun *outcome* riportato nella mappatura precedente, ricorrendo alla consultazione degli *stakeholder* per stabilire quali misure siano più significative.

A titolo esemplificativo, per un ipotetico *outcome* denominato “riduzione dell'isolamento sociale degli utenti”, è possibile formulare uno o più dei seguenti indicatori:

- partecipazione a iniziative ricreative quali pratiche sportive o visite a musei, cinema e teatri;
- incremento del numero di amici e conoscenti;
- miglioramento del livello di socializzazione;
- accesso a servizi pubblici in precedenza preclusi o limitati (e.g. l'utilizzo di mezzi di trasporto pubblico).

La reperibilità dei dati può essere garantita da fonti primarie (interviste *one-to-one* o telefoniche, *focus group*, *workshop*, seminari, questionari) o da fonti secondarie (database delle PA o del SSN, ricerche di Università, enti di ricerca, organizzazioni partner). In ogni caso è necessario assicurarsi che l'*outcome* non sia conteggiato due o più volte (fenomeno particolarmente presente nei casi di concatenazione di eventi).

A titolo esemplificativo, si prenda come riferimento l'*output* relativo a

un percorso di formazione di un gruppo di persone per un determinato profilo professionale. Qualora tutti i destinatari del servizio concludano il percorso formativo ma soltanto la metà ottenga un lavoro, quest'ultima deve essere conteggiata soltanto in termini di *outcome* (e non anche di *output*) per evitare duplicazioni nel risultato finale.

Sempre in questa fase è fondamentale determinare la durata dell'*outcome* che si genererà. Infatti, vi sono attività che hanno effetti di lungo o lunghissimo periodo sugli utenti (fino ad abbracciare l'intero arco temporale della vita), mentre altre limitano la propria utilità per intervalli inferiori all'anno (si veda l'esempio in tab. 2).

Tab. 2 – La durata dell'*outcome*

<i>Beneficiari</i>	<i>Durata</i>	<i>Motivazione</i>
Partecipanti a un corso di formazione per l'acquisizione di abilità informatiche avanzate finalizzato all'inserimento lavorativo	4-5 anni	L'ottenimento di un posto di lavoro coerente con la propria formazione inserisce i partecipanti in un percorso professionale potenzialmente di medio-lungo termine. Il periodo di 4-5 anni tiene conto della spendibilità delle capacità acquisite nel corso di formazione, separandole da quelle assimilabili nell'ambito della propria esperienza professionale e lavorativa.
Portatori di handicap fisico permanente ai quali sono acquistati nuove e più confortevoli sedie a rotelle	1-2 anni	Il breve periodo considerato è legato alla vita utile dell'attrezzatura e al beneficio decrescente per l'utente.
Bambini beneficiari di un'attività di inserimento prescolastico	10-15 anni	Si ritiene che un servizio efficace possa ripercuotersi positivamente lungo tutta la carriera scolastica di un soggetto.

Fonte: nostro adattamento da NEF (2009)

L'ultimo passaggio della fase sub 3 consiste nell'assegnare un valore monetario all'*outcome*. Le considerazioni espresse dalla NEF in merito a tale questione si riferiscono alle due situazioni opposte di presenza di valori che approssimano quello dell'*outcome* (*proxy*) e di assenza di tali riferimenti. Nel primo caso, il valore di mercato non rappresenta necessariamente la migliore approssimazione della misura monetaria dell'*outcome*. Esemplificando, un'attività riabilitativa che consenta agli utenti di ricorrere in misura minore ai servizi del SSN, può generare un beneficio misurato in termini di risparmio di costo per lo Stato. L'apparente *proxy* finanziaria, dunque, sarebbe identificabile nelle tariffe regionali o nazionali applicabili alle specifiche prestazioni del SSN.

Tuttavia, l'effetto di concatenazione degli eventi può rendere molto più complicata la stima. Si pensi al caso in cui l'utente trovi una nuova occupazione e, dunque, consegua un reddito da lavoro a seguito dell'attività riabilitativa: l'imposizione fiscale sul reddito da lavoro genererebbe ricchezza aggiuntiva per la comunità. La logica conseguenza di questo ragionamento è che la *proxy* finanziaria dovrebbe essere decurtata del maggior gettito fiscale per lo Stato.

All'estremo opposto, in assenza di una *proxy* finanziaria di immediata disponibilità, si procede ricorrendo a uno seguenti approcci:

- *contingent valuation*, che consiste nel chiedere direttamente agli *stakeholder* il valore monetario del beneficio percepito;
- *revealed preference*, nel quale si ottiene il valore finanziario derivandolo da quello di beni o servizi analoghi con un prezzo di mercato (purché quest'ultimo sia sufficientemente ampio e concorrenziale);
- *travel cost method*, che richiede di verificare quanto l'utente medio sarebbe disposto a spostarsi (con *proxy* finanziaria fornita dal costo del trasporto) per accedere a quel particolare bene o servizio;
- *average household spending*, che valuta la propensione di spesa delle famiglie in attività diverse da quelle necessarie per soddisfare i bisogni primari (tempo libero, cura del proprio benessere, *hobbies* e sport);
- *availability to accept*, intesa quale disponibilità a rinunciare a una determinata prestazione in cambio di una diminuzione dell'imposizione fiscale (che costituirebbe l'approssimazione finanziaria dell'effetto).

Si riportano di seguito (tab. 3) alcuni esempi le cui *proxy* sono state ricavate ricorrendo ad alcuni dei metodi citati.

Nella fase sub 4 dell'analisi SROI si determina l'impatto complessivo delle attività e dell'organizzazione ricorrendo alle quantificazioni monetarie precedentemente ottenute. Nel passaggio dalla valutazione degli *outcome* a quella dell'impatto si devono tuttavia conteggiare alcuni elementi rettificativi.

Il primo di questi è l'effetto inerziale (*deadweight*), ossia la quantificazione dei benefici sugli *stakeholder* che si sarebbero comunque verificati anche senza che l'ANP svolgesse le sue attività. Il valore monetario dell'*outcome* deve essere decurtato dell'effetto inerziale in una misura percentuale stabilita sulla base dell'esperienza acquisita nel tempo dall'organizzazione o derivata da analisi SROI condotte da enti simili. In particolare, è opportuno verificare l'andamento dell'indicatore prima e dopo l'intervento dell'ente, onde controllare il grado di influenza svolto da quest'ultimo e, successivamente, per differenza, calcolare il *deadweight*.

Tab. 3 – Esempi di indicatori di *outcome* con relative proxy finanziarie

<i>Stakeholder</i>	<i>Outcome</i>	<i>Indicatori</i>	<i>Proxy possibili</i>
Persone con disabilità fisica cronica	Miglioramento dello stato di salute complessivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Numero di visite presso il medico di famiglia o il sistema pubblico</li> <li>• Livello di miglioramento percepito (auto-dichiarato dall'utente)</li> <li>• Frequenza dell'attività fisica di mantenimento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Costo delle visite ambulatoriali private</li> <li>• Costo dell'assicurazione sanitaria privata</li> <li>• Costo dell'abbonamento alla palestra o attività similare</li> </ul>
Ambiente fisico	Abbassamento del livello di rifiuti generati	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ammontare di rifiuti indifferenziati in discarica</li> <li>• Livello di emissioni di anidride carbonica</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Costo per lo smaltimento dei rifiuti</li> <li>• Costo delle emissioni di anidride carbonica</li> </ul>
Famiglie di detenuti	Miglioramento delle relazioni fra detenuti e loro familiari	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Numero delle visite di familiari in carcere</li> <li>• Soddisfazione dei membri della famiglia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Costi sostenuti per effettuare le visite (ore valorizzate e oneri di trasporto e trasferta).</li> </ul>

Fonte: nostro adattamento da NEF (2009)

Esemplificando, un indicatore di *outcome* relativo al reinserimento lavorativo di disoccupati di lungo periodo coinvolti in un percorso di formazione professionale, può essere decurtato della percentuale media di disoccupati che trovano comunque un lavoro stabile nel medio lungo termine anche senza riqualificazione professionale.

Il secondo fattore rettificativo è l'effetto di sostituzione (*displacement*), che si verifica quando il servizio somministrato induce apparentemente soltanto benefici, mentre esistono esternalità negative non immediatamente osservabili perché riferite ad altri utenti o *stakeholder*. Si ipotizzi, a tal proposito, un programma di illuminazione stradale in un quartiere che, quale effetto positivo, riduca il tasso di microcriminalità nella zona. In questo caso, l'azione produce un *outcome* positivo soltanto laddove non si verifichi un effetto compensativo in quartieri limitrofi. Se ciò accadesse, il valore dell'*outcome* dovrebbe essere decurtato di un tasso pari alla crescita della microcriminalità nel quartiere limitrofo, anche basandosi sull'esperienza passata o attingendo a indagini pregresse della municipalità o del locale presidio di polizia.

Un terzo elemento correttivo è l'effetto di attribuzione (*attribution*) che

misura quanta parte del beneficio generato non è attribuibile all'ente oggetto di analisi, bensì ad altre organizzazioni o persone fisiche. Anche l'effetto di attribuzione è calcolato come percentuale decurtativa dell'impatto generato. Per esempio, un'attività di costruzione di piste ciclabili in un sobborgo potrebbe comportare una diminuzione di emissione di anidride carbonica e di altre sostanze nocive nell'aria a distanza di alcuni mesi. Tuttavia, tale beneficio potrebbe essere stato causato anche da fattori esterni, quali una campagna pubblicitaria per l'utilizzo di mezzi non inquinanti, una maggiorazione delle tariffe per il parcheggio pubblico nel quartiere o, più banalmente, un aumento del costo dei carburanti. Il tasso di decurtazione da applicare è stimabile ricorrendo a uno o più dei seguenti criteri: esperienza acquisita nel passato su questioni similari, consultazione degli *stakeholder*, valutazioni in materia di altre organizzazioni operanti nella comunità di appartenenza.

Infine, è opportuno prendere in considerazione l'effetto di attenuazione (*drop-off*): generalmente un *outcome* di durata superiore a un anno presenta una diminuzione di intensità mano a mano che ci si allontana dal momento nel quale l'attività è stata realizzata. Esemplicando, una campagna di sensibilizzazione sull'uso responsabile dell'energia elettrica per le utenze private può sortire un risultato positivo che tende a diminuire mano a mano che l'effetto di ricordo nel pubblico svanisce. Anche in questo caso si applica una percentuale fissa o variabile di decurtazione sul valore monetario dell'*outcome* per ogni esercizio successivo al primo. È altresì evidente che maggiore è il periodo sul quale ricade l'effetto, più soggettiva e discrezionale risulta la determinazione del tasso di decurtazione. Possibili fonti dalle quali reperire dati sull'effetto di attenuazione di un determinato fenomeno sono le ricerche empiriche che utilizzano un approccio statistico inferenziale. Qualora tali studi non fossero disponibili, l'organizzazione si può basare, per giungere a valori comunque razionali, sulla propria esperienza e sulla consultazione degli *stakeholder*. Peraltro, è possibile, seppur piuttosto raro, che una concatenazione di eventi o il consolidamento di comportamenti su base culturale conducano a un effetto di miglioramento, invece che a una attenuazione, di un determinato fenomeno. Tuttavia, la NEF invita a valutare con prudenza, nel senso di sottovalutare piuttosto che sopravvalutare, l'impatto complessivo, non considerando eventuali miglioramenti nel tempo.

Una volta determinate le rettifiche decurtative legate agli effetti inerziale, di sostituzione, di attribuzione e di attenuazione, si procede con il calcolo dell'impatto moltiplicando la *proxy* finanziaria di ciascun *outcome* per la sua quantità e ripetendo l'operazione per tutti gli *outcome* individuati.

Nella fase sub 5 dell'analisi SROI, il risultato finale della sommatoria precedente (impatto totale) è rettificato tenendo conto della possibile ripercussione temporale su più esercizi dell'impatto di ciascun *outcome*. Con riferimento a quest'ultimo elemento, è necessario proiettare su un asse temporale il valore di ciascun *outcome* nel corso di tutti gli anni di durata stimata dell'effetto. Per rendere più agevoli i calcoli si raccomanda di limitare la durata a periodi non superiori ai venti anni, data la complessità delle misurazioni che si genererebbe.

Effettuata la proiezione temporale, si decurta il *drop-off* in termini percentuali per gli anni successivi al primo e si procede con l'attualizzazione dei valori così generati per giungere al Valore Attuale (VA) o *Present Value*.

Il VA si calcola utilizzando un tasso di attualizzazione omogeneo per tutti gli *outcome*. In particolare, la NEF raccomanda una percentuale variabile fra 3 e 3,5 punti. Il valore 3,5 è derivato dal tasso base raccomandato dal libro verde del Ministero del Tesoro britannico per le PA nell'effettuazione di stime e scelte economiche basate sull'analisi costi-benefici<sup>40</sup>. Lo stesso Ministero, in seguito alle critiche avanzate dalla *Stern Review on the Economics of Climate Change*<sup>41</sup> ha ribassato il tasso al 3% a causa dell'eliminazione dell'effetto di preferenza temporale pura (stimato pari allo 0,5%)<sup>42</sup>.

Se al VA si sottrae l'importo degli investimenti inizialmente sostenuti per la realizzazione del progetto, si giunge, come noto, al Valore Attuale Netto (VAN) o *Net Present Value*.

Ne discende che l'indice SROI può essere calcolato, alternativamente, sul VA o sul VAN, confrontando tali grandezze al numeratore con il totale degli investimenti al denominatore, come indicato nelle seguenti formule:

$$\text{SROI lordo} = [\text{VA complessivo}] / [\text{Valore degli input (investimenti)}]$$

$$\text{SROI netto} = [\text{VAN complessivo}] / [\text{Valore degli input (investimenti)}]$$

Dopo la determinazione degli indici SROI è opportuno condurre un'analisi di sensitività che miri a verificare la variazione relativa e assoluta

<sup>40</sup> Cfr. HM Treasury, *The Green Book. Appraisal and Evaluation in Central Government*, Londra, HM Treasury, 2003.

<sup>41</sup> Cfr. N. Stern, *Stern Review on The Economics of Climate Change*, Londra, HM Treasury, 2006.

<sup>42</sup> Cfr. B. Groom, C. Hepburn, P. Koundouri, D. Pearce, "Declining Discount Rates: The Short and the Long of It", *Environmental and resource Economics*, 32(4), 2005, pp. 445-493.



dei valori finali di VAN e SROI in base alla riformulazione delle ipotesi precedenti su *deadweight*, *attribution*, *drop-off*, *proxy* finanziarie, quantità di *outcome* e valore degli *input* privi di prezzi di mercato. In particolare, la NEF raccomanda di stimare, per ciascuno degli elementi richiamati, il cambiamento necessario per generare un indice SROI pari a 1, ossia la perfetta equivalenza fra investimenti effettuati e impatto generato. Con questo meccanismo è possibile dimostrare l'intensità di variazione delle ipotesi di partenza necessaria per invertire l'indice SROI da positivo a negativo e viceversa.

Infine, è possibile, ma non necessario secondo l'approccio NEF, calcolare il tempo di ritorno di ciascun investimento di utilità sociale effettuato, considerando il totale degli *input* dedicati al progetto e il relativo impatto generato, secondo il rapporto:

$$\begin{aligned} & \text{Periodo di ritorno (in mesi)} = \\ & = (\text{Totale investimento nel progetto}) / (\text{Impatto annuo}/12) \end{aligned}$$

L'indice è espresso in mesi per facilitare la valutazione di quei progetti che presentano un periodo di ritorno, in termini di benefici sociali ed economici, inferiore all'anno.

L'ultima fase del processo SROI (sub 6) consiste nel comunicare i risultati ai pubblici-obiettivo in una logica di *disclosure* volontaria. In particolare, il report finale consiste, oltre che nell'illustrazione della mappa di impatto e del calcolo dell'indice SROI, nella descrizione del processo elaborativo. Nel documento sono indicate le motivazioni di alcune scelte dell'ANP con riferimento alle ipotesi effettuate e al rispetto dei principi di significatività e trasparenza dell'informazione espressa.

Il rapporto include informazioni:

- sulla struttura organizzativa e di governo dell'ANP, sulle sue attività e sugli *stakeholder* primari;
- sullo scopo dell'indagine, fornendo dettagli sugli interlocutori coinvolti, sulle prassi adottate per raccogliere ed elaborare le informazioni, sulle ipotesi e sui limiti dell'analisi;
- sulla mappa di impatto, con esplicitazione degli indicatori e delle connesse *proxy* finanziarie;
- sui calcoli condotti con particolare riferimento alle stime e alle congetture, compresa l'analisi di sensitività legata al cambiamento delle principali ipotesi sulle quali si è basata l'analisi SROI;
- un percorso di revisione con riferimento ai processi di selezione degli *stakeholder*, degli *outcome* e degli indicatori. In questa fase sono motivate le scelte effettuate dal team che ha condotto l'analisi SROI.

Più in generale, lo SROI *report* dovrebbe essere in grado di stimolare il cambiamento gestionale e organizzativo e, al contempo, incentivare i finanziatori a titolo oneroso o gratuito (ivi compresi i volontari) e i committenti a investire nell'ANP.

Al contrario, appare improbabile che un'analisi SROI possa consentire una comparazione spaziale con altre realtà operanti nello stesso settore, poiché ogni ANP sceglierà, all'interno della metodologia SROI, un proprio originale percorso valutativo.

Infine, NEF raccomanda che il rapporto SROI sia oggetto di una verifica esterna indipendente (asseverazione o *assurance* nella terminologia anglosassone) volta a garantire i destinatari del documento:

- sulla conformità ai principi dell'analisi SROI;
- sulla veridicità e correttezza dei dati, delle ipotesi, degli indicatori e delle *proxy* finanziarie individuati.

Non esistendo obblighi normativi a riguardo e trattandosi di una scelta volontaria dell'ANP, il servizio di asseverazione potrà essere affidato a un qualsiasi *assurance provider* esterno e indipendente, purché qualificato in materia. In assenza di profili definiti, la scelta può ricadere indifferentemente su revisori contabili, società di revisione, enti di certificazione.

#### 4.1. Osservazioni critiche su *Blended Value Accounting* e *Social Return On Investment*

Il modello della SROI *analysis* rappresenta un tentativo di valutazione dell'impatto socio-economico delle ANP che si inserisce perfettamente all'interno del filone di ricerca della BVA. Per quel che concerne le sue prospettive di sviluppo, si nota un'affermazione nel Paese di origine (Stati Uniti) attraverso riformulazioni e adattamenti continui all'ambiente competitivo mutevole, mentre in Europa la diffusione è caratterizzata da iniziative di singole ANP con un taglio diverso e originale rispetto al contesto americano<sup>43</sup>.

In linea generale, la BVA ha tentato, attraverso un numero crescente di proposte operative, di valutare in maniera coerente e razionale le prestazioni delle organizzazioni (corrente positivista), fungendo al contempo da strumento di controllo interno dei risultati (corrente critica) e da meccanismo di comunicazione con gli *stakeholder* per consolidare il patrimonio di consensi delle ANP (corrente interpretativa).

<sup>43</sup> Cfr. P. Scholten, J. Nicholls, S. Olsen, B. Galimidi, *SROI. A Guide to Social Return On Investment*, cit.

Alla luce di quanto sin qui espresso e con particolare riferimento alle numerose stime e congetture richieste dall'analisi SROI per addivenire a una quantificazione monetaria dell'impatto, non tutti gli obiettivi in precedenza richiamati risultano perseguibili.

A parere di chi scrive, con riferimento ai tre approcci citati, la SROI *analysis* si presta a considerazioni simili – e per certi versi più estremizzate – a quelle formulate per gli altri modelli di BVA. In particolare, si colloca perfettamente all'interno delle correnti critica e interpretativa dell'*accounting*, mentre presenta numerosi elementi di debolezza con riferimento alla scuola positivista. Infatti, la quantificazione degli *outcome* e successivamente dell'impatto, ricorrendo a *proxy* finanziarie non sempre determinabili in maniera oggettiva, stimola il ricorso al dialogo con gli *stakeholder* (corrente interpretativa) per addivenire a una valutazione condivisa. Tale interazione è intrinseca alla metodologia dell'analisi SROI e contribuisce ad accrescere il livello di legittimazione dell'ANP nonché ad aumentare i livelli di significatività e rilevanza delle informazioni espresse. Nella prospettiva critica, si sottolinea che le ANP che sino a oggi hanno adottato la SROI *analysis* hanno sfruttato soprattutto la sua valenza di meccanismo operativo per innalzare la *performance* complessiva dell'organizzazione<sup>44</sup>. Infatti, una gestione istituzionale sub-ottimale, segnalata da strumenti come l'analisi SROI, alimenta fallimenti a livello organizzativo e di mercato ai quali il *management* è chiamato a rispondere<sup>45</sup>. A ciò si aggiunga che, con specifico riferimento alla teoria critica, le ANP, in considerazione della necessità di sviluppare le proprie capacità di procacciatrici di fondi, dovrebbero orientarsi verso sistemi di rendicontazione capaci di misurare l'impatto e l'*outcome* generati, per contribuire a una maggiore fiducia del potenziale donante<sup>46</sup>.

Esistono, tuttavia, conseguenze negative di un'adozione incondizionata di modelli di BVA che evidenziano anche alcuni dei limiti della presente ricerca.

Fra questi è necessario ricordare:

- la possibilità che i manager delle ANP implementino modelli di misu-

<sup>44</sup> Si veda: A. Nicholls, "Social Entrepreneurship", in D. Jones-Evans, S. Carter (a cura di), *Enterprise and Small Business: Principles, Practice and Policy*, Harlow, FT Prentice Hall, 2006.

<sup>45</sup> Cfr. M. Zald, G. Davis, "Social Change, Social Theory, and the Convergence of Movements and Organisations", in G. Davis, D. McAdam, W. Scott, M. Zald (a cura di), *Social Movements and Organization Theory*, Cambridge, Cambridge University Press, 2005, pp. 335-350.

<sup>46</sup> Si consultino a riguardo: H. Anheier, D. Leat, *Creative Philanthropy*, cit.; L. Bernholz, *Creating Philanthropic Capital Markets*, cit.; M. Bishop, M. Green, *Philanthrocapitalism*, cit.

razione importandoli dalle aziende di produzione anziché sviluppare forme personalizzate di rendicontazione;

- il rischio che si accetti l'imposizione esterna di strumenti di misurazione e rappresentazione sulla base di esplicite richieste del legislatore, dei finanziatori o, più in generale, degli *stakeholder*, sterilizzando il loro effetto di innovazione, auto-apprendimento e crescita<sup>47</sup>.

Sia la mutazione di strumenti manageriali dalle imprese, sia l'imposizione dall'esterno di modelli rendicontativi, riflettono più le infrastrutture sociali e politiche dell'ambiente generale che non i processi interni di auto-apprendimento e crescita dell'ANP<sup>48</sup>. Del resto, nell'ambito delle discipline di *auditing* e *accounting*, la dottrina ha espresso ripetutamente il dubbio che una visione positivista del controllo direzionale che riflettesse tendenze sociali e politiche all'iper-regolamentazione e alla standardizzazione, potesse condurre all'aumento del numero di strumenti utilizzati indipendentemente dal loro contributo a rappresentare un quadro veritiero della realtà o a migliorare la gestione aziendale<sup>49</sup>.

In questo senso è avvertito anche il rischio di "finanziarizzazione" degli strumenti di misurazione dell'impatto sociale di ANP e imprese: l'analisi SROI, per esempio, rappresenta uno strumento volto alla monetizzazione dell'impatto in una logica quasi imprenditoriale. Se tale quantificazione può apparire interessante per committenti e finanziatori, per l'ANP è senza dubbio più importante comprendere le leve del processo di creazione del valore socio-economico, indipendentemente dalla sua monetizzazione. In caso contrario, anche gli strumenti "misti" tendono a risentire dei difetti intrinseci dei modelli di misurazione tradizionali del controllo di gestione percepiti come immutabili, preordinati e imposti dall'alto.

Nonostante le limitazioni che la BVA incontra nella misurazione dell'impatto socio-economico generato, si possono intravedere alcuni orientamenti di ricerca e talune ripercussioni operative per il futuro.

Innanzitutto, la SROI *analysis* e, più in generale, la BVA costituiscono

<sup>47</sup> Sul punto si vedano: R. Dart, "The Legitimacy of Social Enterprise", cit.; P. DiMaggio, H. Anheier, "The Sociology of Nonprofit Organizations and Sectors", *Annual Review of Sociology*, 16, 1990, pp. 137-159; P. DiMaggio, W. Powell, "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", *American Sociological Review*, 48(2), 1983.

<sup>48</sup> Si consultino: N. Brunsson, J. Olsen, *The Reforming Organisation*, Londra, Routledge, 1993; M. Suchman, "Managing Legitimacy, Strategic and Institutional Approaches", cit.

<sup>49</sup> Cfr. M. Power, *La società dei controlli*, cit.; A. Neely, *Performance Measurement: Why, What and How*, Londra, Economist Books, 1998; J. LeGrand, *Motivation, Agency, and Public Policy: Of Knights and Knaves, Pawns and Queens*, Oxford, Oxford University Press, 2003.

modelli concettuali ai quali molte imprese e ANP si sono rivolte per perseguire molteplici obiettivi strategici, fra i quali: il miglioramento delle *performance*, un più ampio accesso alle risorse, il rafforzamento della legittimazione e della credibilità fra gli *stakeholder*<sup>50</sup>.

Fra le implicazioni più significative della BVA si segnala, in primo luogo, la sua capacità di rappresentare una famiglia di strumenti di rendicontazione a più dimensioni ognuna delle quali può essere oggetto di studi e approfondimenti specifici<sup>51</sup>.

In secondo luogo, le ANP vivono in una situazione di continua negoziazione con i propri *stakeholder* delle risorse umane, finanziarie e reputazionali alla base della loro sopravvivenza<sup>52</sup>. In questo senso, la BVA offre una gamma di strumenti dinamici e multidimensionali che consentono di gestire attivamente tale negoziazione. Infatti, coerentemente con l'approccio interpretativo, le modalità di valutazione dell'impatto possono mutare e adattarsi alle esigenze degli interlocutori aziendali attraverso aggiustamenti continui delle tecniche di misurazione nel rispetto dell'impianto metodologico previsto<sup>53</sup>.

In conclusione, la descrizione dell'analisi SROI rappresenta un punto di partenza per un progetto più ampio di comprensione delle modalità con le quali valutare l'impatto socio-economico delle ANP beneficiarie di esternalizzazioni da parte delle PA. Un tale sviluppo si potrà tuttavia concretizzare soltanto laddove, sia le ANP sia le PA, personalizzeranno e adatteranno, in coerenza con le correnti critica e interpretativa dell'*accounting*, gli strumenti per la sua misurazione e rappresentazione.

## 5. Il ruolo del bilancio sociale nelle valutazioni di efficacia e di impatto

Secondo quanto previsto dalla dottrina aziendale e dalla legislazione in tema di imprenditore commerciale, il bilancio fornisce informazioni sulla

<sup>50</sup> Cfr. A. Nicholls, "We Do Good Things, Don't We?: 'Blended Value Accounting' in Social Entrepreneurship", cit.

<sup>51</sup> Si vedano: T. Bovaird, E. Loeffler, "Evaluating the Quality of Public Governance: Indicators, Models and Methodologies", *International Review of Administrative Sciences*, 69(3), 2003, pp. 313-328; J. W. Meyer, W. R. Scott, "Centralization and the Legitimacy Problems of Local Government", in J. W. Meyer, W. R. Scott (a cura di), *Organizational Environments: Ritual and Rationality*, Londra, Sage, 1992, pp. 199-215.

<sup>52</sup> Cfr. M. Power, *Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*, Oxford, Oxford University Press, 2007.

<sup>53</sup> Cfr. A. Nicholls, "We Do Good Things, Don't We?: 'Blended Value Accounting' in Social Entrepreneurship", cit.

consistenza patrimoniale e finanziaria del capitale aziendale e sugli equilibri economici e finanziari della gestione, consentendo anche il controllo sull'operato degli amministratori.

A causa della crescente complessità e turbolenza dell'ambiente economico, anche gli scopi del bilancio sono mutati in modo da rispondere alle istanze sempre nuove provenienti dall'ambiente generale e specifico.

Nell'ambito della dottrina italiana, il bilancio è generalmente inteso come “un sistema di valori che può assumere vari significati in base alle finalità che si vogliono perseguire, ma il cui principale scopo è la rilevazione periodica dei risultati che si presume di aver conseguito”<sup>54</sup>.

Al crescere della complessità aziendale, la possibilità che il bilancio d'esercizio fornisca informazioni sulla gestione futura sono sempre più deboli. Inoltre, il bilancio d'esercizio, pur rappresentando uno strumento per interagire con gli interlocutori aziendali, limitandosi spesso a un ruolo di comunicazione esterna, non assolve a funzioni di *stakeholder engagement*.

Infine, il bilancio di una ANP non fornisce, se non sotto forma di *disclosure* volontaria che integra le tradizionali informazioni patrimoniali, economiche e finanziarie, elementi di valutazione delle prestazioni istituzionali e dell'impatto generato.

Nel nostro Paese, in maniera non molto diversa da quanto accade nel contesto internazionale, esiste l'obbligo per gli enti del libro del Codice Civile di redigere e approvare il bilancio d'esercizio. Tuttavia, il legislatore non disciplina la forma e i contenuti di tale documento, lasciando le modalità di redazione alla libertà statutaria delle singole organizzazioni.

Peraltro, la prassi contabile italiana ha tentato ripetutamente di sanare tale *vulnus* normativo raccomandando l'adozione di modelli di bilancio elaborati specificatamente per le ANP.

Tuttavia, anche ricorrendo a tali modelli, permangono i limiti del bilancio d'esercizio come strumento di *stakeholder engagement* e di rendicontazione sull'efficacia e l'impatto delle ANP.

Pertanto, come segnalato dalla letteratura in materia, per le ANP, in misura forse maggiore di quanto avviene nelle imprese, vi è la necessità di superare i limiti del bilancio d'esercizio e di individuare strumenti in grado di fungere, oltre che da meccanismo di *accountability* esterna, anche da programmazione e controllo della gestione.

In effetti, nell'attuale fase storica di affermazione del principio di sussidiarietà orizzontale, la legittimazione del terzo settore non deriva soltanto dal riconoscimento pubblico delle funzioni delle ANP, quanto dalla loro ca-

<sup>54</sup> Cfr. S. Terzani, *Il sistema dei bilanci*, Milano, FrancoAngeli, 2002, p. 4.

pacità di perseguire efficacemente la propria missione, assolvendo funzioni di utilità sociale.

Vi è dunque la necessità di individuare un documento di controllo direzionale che assolva anche funzioni di comunicazione esterna per informare coloro che operano all'interno delle ANP (collaboratori, associati, amministratori), i destinatari dei servizi e la comunità locale, sulla provenienza e l'impiego delle risorse, sui risultati raggiunti e sull'impatto generato<sup>55</sup>.

In coerenza con gli studi sulla BVA, risulta sempre più evidente come le informazioni che provengono dai tradizionali documenti contabili non siano sufficienti per rappresentare adeguatamente l'operato di una organizzazione e per cogliere le complesse relazioni intrattenute con gli *stakeholder*. Tale lacuna, che già esiste per le imprese *for profit*, a maggior ragione si riscontra nelle ANP. La finalità principale degli attori del terzo settore, infatti, consiste nella produzione di utilità sociale, rispetto alla quale gli aspetti economici, finanziari e patrimoniali risultano puramente strumentali<sup>56</sup>.

Partendo da queste considerazioni, negli ultimi anni, coerentemente con la letteratura e la prassi internazionali, in Italia si è sviluppata una profonda riflessione sulla cosiddetta rendicontazione sociale e di sostenibilità, consentendo di individuare linee guida e standard per la misurazione e rappresentazione delle prestazioni in ottica quali-quantitativa.

Oggi esistono una molteplicità di modelli di riferimento per la redazione del bilancio sociale all'interno delle ANP. Le incertezze che, in passato, riguardavano le funzioni, la forma espositiva e i contenuti, oggi sembrano non sussistere.

Ciò risulta particolarmente importante se si considera il fatto che tali strumenti, oltre a garantire un corretto adempimento dei doveri di trasparenza informativa e favorire il dialogo con gli *stakeholder*, promuovono un autoapprendimento interno e possono costituire un innovativo strumento di controllo direzionale.

Con particolare riferimento a quest'ultima funzione, il bilancio sociale può coadiuvare la definizione degli obiettivi perseguibili, l'innalzamento della qualità dei processi e degli esiti, l'assegnazione dei compiti e delle responsabilità, la valorizzazione delle risorse umane, la valutazione sull'operato degli amministratori, la stima del grado di raggiungimento della missione.

Tuttavia, nel nostro Paese, soltanto nel caso in cui un'organizzazione, sia essa ANP o società, acquisisca la qualifica di "impresa sociale" ex

<sup>55</sup> Cfr. CNDC/Commissione "Aziende non profit", *Raccomandazione n. 7, Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione*, 2005, p. 5.

<sup>56</sup> Per approfondimenti si rinvia a: G. Rusconi, M. Dorigatti, *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, Milano, FrancoAngeli, 2004.

D.lgs. 155/2006, il bilancio sociale deve essere redatto obbligatoriamente secondo le indicazioni ministeriali.

Per le altre fattispecie del terzo settore, prive della qualifica di impresa sociale, il bilancio sociale rappresenta un'informativa volontaria che gli amministratori possono strutturare sulla base delle esigenze specifiche dell'organizzazione e dei propri *stakeholder*, sia con riferimento alla forma, sia ai contenuti del documento.

Nell'ultimo decennio si sono moltiplicate le iniziative delle ANP per l'elaborazione di bilanci sociali o di missione, anche attraverso la sperimentazione di modelli originali e personalizzati. Tuttavia, tali sperimentazioni si sono tradotte in documenti prevalentemente destinati alla comunicazione esterna, privi di una finalità interna di controllo direzionale, non comparabili in ottica spazio temporale e spesso senza un autentico coinvolgimento degli interlocutori aziendali nel processo rendicontativo. Quest'ultimo aspetto ha posto il problema della significatività (*relevance*) e rilevanza (*materiality*) delle informazioni espresse nel documento, il quale è frutto prevalentemente delle opinioni degli amministratori e non risponde alle esigenze informative degli interlocutori<sup>57</sup>.

I tre aspetti menzionati (finalità interne di controllo direzionale, comparabilità spazio-temporale e previsione di uno *stakeholder engagement* per definire i contenuti del documento) sono strettamente collegati, poiché il bilancio sociale può fungere da strumento di orientamento strategico e decisionale se fornisce consapevolezza agli amministratori e al personale degli andamenti gestionali e del grado di rispondenza alle aspettative degli interlocutori aziendali. A questo proposito, sono numerosi le linee guida e gli standard, sia internazionali sia nazionali, elaborati nell'ultimo decennio per coadiuvare le ANP nella redazione del bilancio sociale.

Nel prosieguo della trattazione delineaeremo i caratteri essenziali di ciascuna di queste raccomandazioni, sottolineando i punti di forza e di debolezza e rinviando ai singoli documenti per dettagli specifici sulla struttura e i contenuti.

### 5.1. Le linee guida della Global Reporting Initiative

Il più significativo riferimento internazionale in tema di rendicontazione di sostenibilità è rappresentato dalle linee guida formulate dalla *Global*

<sup>57</sup> Si veda: G. Manetti, "La qualità dello stakeholder engagement nel reporting di sostenibilità: evidenze empiriche, criticità e implicazioni gestionali", *Financial Reporting*, 4, 2010.



*Reporting Initiative* (GRI) a partire dal 2000. La terza e ultima versione delle linee guida è stata pubblicata nel 2006 ed è nota con la sigla G3. Esse prevedono alcuni supplementi di settore a seconda degli ambiti di concreta operatività dell'azienda. Nel caso delle ANP il supplemento di settore, che adatta, integra e completa le linee guida generali, è stato pubblicato in versione definitiva nel 2010 ed è denominato *NGO Sector Supplement*<sup>58</sup>.

Le raccomandazioni della GRI nascono essenzialmente per fornire utili riferimenti alle imprese di medio-grandi dimensioni che intendono redigere un bilancio di sostenibilità integrando in unico documento, oltre alle tradizionali informazioni di carattere economico, ambientale e sociale che formano la cosiddetta “*triple bottom line*”, anche indicazioni sull'assetto istituzionale, sugli *stakeholder*, sugli approcci gestionali adottati, sulla *governance* e sul contesto competitivo.

Nonostante le linee guida siano state essenzialmente progettate e formulate per le imprese, l'applicazione del supplemento di settore per le NGO consente di individuare un modello di bilancio sociale adatto alle organizzazioni del terzo settore.

Inoltre, nel documento vi sono una serie di elementi che possono stimolare una ANP all'adozione di questo tipo di informativa volontaria:

- la facoltà di aumentare gradualmente nel tempo il grado di effettiva adozione delle linee guida, scegliendo fra tre livelli di conformità (A, B, C);
- l'opzione (e non l'obbligo) di ricorrere a un servizio di asseverazione esterna del documento;
- la possibilità di personalizzare le modalità espositive delle informazioni e di integrare elementi eventualmente non contenuti nello standard sulla base degli esiti dello *stakeholder engagement*;
- il riconoscimento pubblico legato all'inserimento nel database internazionale della GRI.

L'utilizzo di una graduazione nel riconoscimento della conformità permette alle aziende di modellare progressivamente il proprio sistema informativo sui contenuti dello standard e agli *stakeholder* di distinguere i *report* che seguono fedelmente le linee guida da quelli che vi si ispirano soltanto<sup>59</sup>.

In ogni caso, il riconoscimento da parte della GRI di un livello di con-

<sup>58</sup> Cfr. Global Reporting Initiative, *Sustainability Reporting Guidelines & NGO Sector Supplement. RG Version 3.0/NGOSS*, 2010.

<sup>59</sup> Si noti che, nei casi di maggiore conformità (livello A), devono essere esplicitate anche le motivazioni di eventuali omissioni di elementi essenziali (ossia quelli richiesti dai punti numerati, dai *core indicator* o dagli indicatori aggiuntivi inseriti nei supplementi di settore applicabili).

formità più o meno elevato si fonda su verifiche meramente formali e non fornisce alcuna attestazione sulla veridicità e correttezza delle informazioni espresse<sup>60</sup>. Inoltre, le linee guida rappresentano una proposta di contenuto minimale per il bilancio di sostenibilità, poiché è lasciata all'iniziativa delle aziende la possibilità di estenderne i contenuti sulla base di fattori quali il percorso di *stakeholder engagement* intrapreso, le caratteristiche del settore di concreta operatività, il perimetro dell'area di rendicontazione, il grado di integrazione delle tre dimensioni della *performance*. L'ordine di esposizione delle informazioni non è vincolante, poiché un indice dei contenuti permette comunque di rintracciare all'interno del documento tutti gli elementi e gli indicatori previsti dalle linee guida.

La struttura del *report* prevede cinque sezioni:

1. *Strategia e analisi*;
2. *Profilo dell'organizzazione*;
3. *Parametri del report*;
4. *Governance, impegni e reclutamento*;
5. *Sistemi di gestione e indicatori di performance*.

Con riferimento all'ultimo punto sono riportati, distinti per dimensione (economica, ambientale e sociale), gli indicatori di *performance* che dovrebbero rappresentare sia i risultati raggiunti sia le politiche e le prassi adottate su questioni specifiche. È in quest'ultima sezione che possono essere rintracciati elementi utili ai fini della valutazione dell'efficacia istituzionale e, soltanto parzialmente, dell'impatto generato.

Gli indicatori si suddividono in due categorie:

- *core*: sono ritenuti significativi per gran parte delle aziende e sono obbligatori per il raggiungimento del livello più elevato di conformità (A);
- *additional*: sono indicati in aggiunta ai precedenti per evidenziare alcune peculiarità dell'organizzazione.

Un'ulteriore distinzione degli indicatori è quella fra sistemici (*systemic indicators*) e trasversali (*cross-cutting indicators*)<sup>61</sup>. I primi collegano le prestazioni di un'azienda ai più ampi sistemi economici, ambientali e sociali oppure a un *benchmark* altamente rappresentativo. Per esempio, il numero di soggetti formati e inseriti nel mondo del lavoro da una ANP può essere confrontato con i nuovi occupati nell'anno nella regione di appartenenza.

<sup>60</sup> Per approfondimenti sul tema si veda: G. Manetti, L. Becatti, "Assurance Services for Sustainability Reports: Empirical Evidence and Critical Points", *Journal of Business Ethics*, 87(1), 2009, pp. 289-298.

<sup>61</sup> Si noti che sia gli indicatori *core* sia quelli addizionali possono essere sistemici o trasversali.

I secondi, invece, collegano direttamente due o più dimensioni della sostenibilità. Così, per esempio, gli indicatori di eco-efficienza – tra i quali ritroviamo l’ammontare di emissioni nocive per unità di *output* o per unità monetaria di *turnover* – stimano, attraverso modifiche incrementali, qual è l’impatto dei risultati positivi o negativi di un determinato ambito su valori di altre dimensioni.

Con riferimento al supplemento di settore per le NGO, gli elementi aggiuntivi riguardano principalmente adeguamenti alle informazioni, previste dalle linee guida, su profilo, *governance*, coinvolgimento degli *stakeholder*, sistemi di gestione, indicatori economici e sociali.

In particolare, nell’ambito del profilo è richiesta l’integrazione di informazioni sui programmi e sulle attività intraprese per il raggiungimento della missione, sull’eventuale strutturazione per livelli dell’organizzazione (compresa l’adesione a consorzi), sulla configurazione giuridica, sulla tipologia di utenza raggiunta dai servizi, sulle dimensioni dell’ANP, sia in termini di risorse umane dipendenti e volontarie sia con riferimento al volume di proventi e di attività intraprese.

Nella sezione dedicata alla *governance*, l’ANP integra le informazioni richieste dalle linee guida con quelle attinenti i meccanismi di governo e controllo all’interno di un ente non lucrativo (e.g. funzionamento delle assemblee sociali, principio del voto capitaro, competenze degli amministratori in merito agli scopi statutari e procedure per la loro nomina).

Per quel che concerne il coinvolgimento degli *stakeholder*, gli adeguamenti principali riguardano le figure dei volontari, dei donatori, delle altre ANP, la sostituzione dei clienti con gli utenti dei servizi, il diverso ruolo (spesso di committente) assunto dalle PA centrali e locali.

Nell’ambito dei sistemi di gestione, il supplemento richiede informazioni concernenti le politiche di coinvolgimento degli *stakeholder* negli organi di governo e nei processi decisionali, i sistemi per monitorare il perseguimento della missione (compresi i sistemi di valutazione dell’efficacia e dell’impatto), le strategie intraprese per raccogliere fondi e rafforzare la credibilità, i processi di coordinamento con gli altri enti del terzo settore.

Infine, con riferimento agli indicatori di prestazione, le modifiche riguardano sia quelli economici sia quelli sociali, con esclusione degli ambientali che corrispondono a quelli delle imprese.

Negli indicatori economici si richiede la segnalazione delle prassi contabili seguite per rendicontare le raccolte fondi e trattare le liberalità (vincolate o meno), un adeguamento sull’indicatore relativo al valore aggiunto prodotto e distribuito e una analitica descrizione dei principali contributori.

Fra gli indicatori sociali, se ne aggiungono alcuni sui volontari (prove-

nienza, età, impegno e programmi di formazione) già previsti per tutte le aziende per i dipendenti.

Le linee guida GRI, anche con le integrazioni proposte nel supplemento, presentano vari limiti<sup>62</sup>:

- la struttura e i contenuti di base sono pensati per le imprese di medio-grandi dimensioni anziché per le ANP;
- la loro utilizzabilità ai fini del controllo interno è limitata;
- sono eccessivamente focalizzate sui contenuti a scapito degli elementi di processo della rendicontazione sociale;
- la comparabilità spazio temporale dei report non è garantita;
- vi è una prevalenza degli indicatori qualitativi a scapito di quelli quantitativi;
- si registra una scarsa presenza di indicatori di *outcome*, di efficacia, di impatto, sia sistemici sia trasversali.

Ciò nonostante, le linee guida rappresentano un importante modello di riferimento per gli amministratori di una ANP per la redazione di un report di sostenibilità poiché si tratta di uno standard diffusamente accettato, frutto di un intenso confronto a livello internazionale, che presenta adeguati requisiti di flessibilità nell'adozione.

## 5.2. Standard e linee guida italiani

In Italia, nell'ultimo decennio, coerentemente con un diffuso movimento in ambito internazionale, sulla rendicontazione sociale per il terzo settore è stata avviata una riflessione teorica che si è concretizzata nello sviluppo di prassi operative e nella pubblicazione di diverse linee guida e standard per il bilancio sociale.

La letteratura, in particolare, ha approfondito la distinzione fra bilancio sociale e di missione<sup>63</sup>, le relazioni fra missione, sistema di governo e *accountability*<sup>64</sup>, il ruolo del bilancio sociale come strumento di consolidamento dell'identità, della credibilità e della fiducia<sup>65</sup>, i possi-

<sup>62</sup> Per approfondimenti: G. Manetti, *Il triple bottom line reporting. Dal coinvolgimento degli stakeholder alle verifiche esterne*, Milano, FrancoAngeli, 2006, pp. 213-217.

<sup>63</sup> Si veda: L. Hinna, "Il bilancio di missione: il bilancio sociale nelle organizzazioni non profit", in L. Hinna (a cura di), *Il bilancio sociale*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2002, pp. 358-377.

<sup>64</sup> Cfr. A. Maticena, "La responsabilità sociale e la comunicazione sociale nelle aziende non profit", in L. Hinna (a cura di), *Il bilancio sociale*, cit., pp. 133-166.

<sup>65</sup> Cfr. G. Ecchia, G. Marangoni, L. Zarri (a cura di), *Il bilancio sociale e di missione per le organizzazioni non profit*, Milano, FrancoAngeli, 2005, pp. 9-126.

bili modelli per la sua redazione<sup>66</sup>, anche con riferimento a buone pratiche e casi di studio<sup>67</sup>.

Parallelamente, enti e istituzioni italiani hanno pubblicato raccomandazioni per la redazione del bilancio sociale.

Ai fini del presente lavoro si ritengono particolarmente significativi i seguenti contributi<sup>68</sup>:

- a. Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC), *Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione*, 2005;
- b. Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato (CSVnet), *Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato*, 2009;
- c. Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), *La rendicontazione sociale per le aziende non profit*, 2009;
- d. Agenzia per le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (Agenzia per le ONLUS), *Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit*, 2009.

Esula dai fini del presente lavoro esaminare dettagliatamente i contenuti dei documenti proposti; al contrario, appare interessante delineare sinteticamente le loro caratteristiche distintive e i loro punti di forza e di debolezza.

Nel documento curato dal CNDC (oggi CNDCEC a seguito della fusione con l'albo degli esperti contabili) si sottolinea la necessità che l'ANP si doti di strumenti "idonei a dimostrare e verificare coerenza, efficacia e trasparenza nella gestione e nell'impiego di risorse 'pubbliche' nel rispetto delle legittime attese dei portatori di interessi"<sup>69</sup>.

<sup>66</sup> Fra i più recenti contributi sul tema si segnalano: D. Maggi, *Il bilancio di missione delle aziende non profit. Modelli di rendicontazione sociale. Profili tecnici ed evidenze empiriche*, Milano, Giuffrè, 2008; A. Propersi, *Il sistema di rendicontazione negli enti non profit. Dal bilancio d'esercizio al bilancio di missione*, Milano, Vita e Pensiero, 2004; L. Fazzi, G. Giorgetti (a cura di), *Il bilancio sociale per le organizzazioni non profit*, Milano, Guerini, 2005; G. M. Colombo, G. Stiz, *Il bilancio sociale delle organizzazioni non profit*, Milano, Ipsoa, 2003.

<sup>67</sup> Fra questi si segnala: L. Bagnoli, M. Catalano, *Il bilancio sociale degli enti non profit: esperienze toscane*, Firenze, Florence University Press, 2005.

<sup>68</sup> Cfr. CNDC/Commissione "Aziende non profit", *Raccomandazione n. 7*, cit.; Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato (CSVnet), *Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato*, 2009; Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), *La rendicontazione sociale per le aziende non profit*, Milano, Giuffrè, 2009; Agenzia per le ONLUS, *Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit*, 2009.

<sup>69</sup> Cfr. CNDC/Commissione "Aziende non profit", *Raccomandazione n. 7*, cit., p. 5.

Il percorso metodologico di redazione del bilancio sociale prevede, oltre all'osservanza di principi e postulati, le seguenti fasi<sup>70</sup>:

- individuazione dei portatori di interesse;
- esplicitazione dei valori aziendali, della missione e della visione;
- progettazione di un sistema di indicatori per la stima dei risultati raggiunti;
- implementazione di sistemi di verifica e validazione per la valutazione della coerenza tra risultati raggiunti e missione aziendale.

Al contrario di quanto accade nelle linee guida della GRI, il CNDC non indica esplicitamente gli indicatori di prestazione da inserire nel documento, limitandosi a osservare come l'adozione di un insieme di indicatori chiave, di natura quantitativa e qualitativa, sia indispensabile per misurare, rappresentare e comunicare la *performance* complessiva.

Si lascia dunque all'iniziativa degli amministratori dell'ANP, attraverso il coinvolgimento e la consultazione degli *stakeholder*, l'individuazione di indicatori di risultato che, secondo l'impostazione del CNDC, dovrebbero:

- valutare la coerenza fra obiettivi perseguiti e strumenti utilizzati, in modo da assolvere a una funzione di controllo strategico e direzionale;
- monitorare le attività e i programmi realizzati per verificare la coerenza con la missione e il grado di raggiungimento delle finalità aziendali;
- misurare, o almeno consentire di intuire, l'impatto generato sugli utenti e sulla comunità di riferimento.

In questo senso, la mancata indicazione di un set di indicatori obbligatori è da ricondurre alla necessità di personalizzare le misure sulla base delle peculiarità statutarie e gestionali di ogni singola ANP.

Il documento elaborato dal CSVnet è specificatamente indirizzato, al contrario degli altri, alle organizzazioni di volontariato (ODV) che presentano caratteristiche peculiari rispetto agli altri enti del terzo settore italiano:

- la prevalenza del lavoro volontario su quello retribuito;
- il perseguimento di finalità di utilità sociale esclusivamente per scopi di solidarietà;
- la natura associativa dell'organizzazione e la democraticità della struttura;
- la gratuità delle cariche associative;
- il finanziamento prevalente attraverso convenzioni con le PA, quote associative, *fund raising* (comprese attività produttive e commerciali marginali), rendite patrimoniali.

<sup>70</sup> *Ibidem*, p. 17.

Un primo elemento di interesse è legato alla distinzione, già affrontata dalla dottrina, fra:

- bilancio di missione, raccomandato alle ODV di minori dimensioni;
- e bilancio sociale, consigliato alle ODV medio-grandi, sia in termini di volumi di entrate sia di risorse umane (volontari e dipendenti) coinvolte.

Mentre il bilancio di missione rende conto sul grado di raggiungimento delle finalità istituzionali e sul profilo dell'organizzazione, il bilancio sociale amplia gli obiettivi della rendicontazione verso la dimostrazione dei risultati ottenuti in termini sociali ed economici, ricorrendo al coinvolgimento degli *stakeholder* e alla conseguente definizione, assieme a loro, delle informazioni rilevanti da comunicare<sup>71</sup>.

In considerazione della natura meramente erogativa assunta da molte ODV, sono previste versioni semplificate di bilancio di missione per gli enti di minori dimensioni.

La schema-tipo di bilancio sociale del CSVnet è articolato in sei sezioni:

- *Identità*, relativa ai tratti distintivi dell'ANP (profilo generale, contesto di riferimento, storia, missione, disegno strategico, mappatura degli *stakeholder*);
- *Governo e risorse umane*, dedicata alla descrizione del sistema di governo, della base sociale e della struttura organizzativa;
- *Risorse economico-finanziarie e dotazione patrimoniale*, centrata sugli aspetti economici, finanziari e patrimoniali della gestione, in stretta connessione con il bilancio d'esercizio;
- *Perseguimento della missione*, relativa alla rendicontazione sulle attività istituzionali, quelle cioè dirette a perseguire la missione;
- *Attività strumentali*, dedicata alle attività finalizzate a raggiungere obiettivi strumentali (raccolta fondi, attività commerciali marginali, gestione del patrimonio) rispetto al perseguimento della missione;
- *Altre questioni rilevanti per gli stakeholder*, volta ad analizzare eventuali problemi rilevanti per i portatori di interesse connessi al comportamento dell'organizzazione.

Relativamente ai contenuti minimi, il CSVnet ha previsto, da un lato, un'articolazione abbastanza dettagliata di indicatori per gli aspetti comuni a tutte le organizzazioni (per esempio quelli relativi al governo, alla partecipazione dei soci, al volontariato, agli equilibri economico-finanziari), dal-

<sup>71</sup> Cfr. Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato (CSVnet), *Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato*, cit., p. 8.

l'altro, delle indicazioni generali con forte connotazione metodologica ladove l'eterogeneità del finalismo aziendale delle ODV non consentisse previsioni specifiche.

Con riferimento alle risorse economico-finanziarie e alle dotazioni patrimoniali, le linee guida adottano un'impostazione analoga a quella contenuta in altre raccomandazioni (in particolare, CNDC e Agenzia per le Onlus).

Sulla produzione e distribuzione del valore aggiunto, elemento distintivo del bilancio sociale delle imprese, il CSVnet ha optato, a nostro avviso correttamente, per escludere tale informativa dalla rendicontazione sociale. Si ritiene, infatti, che non si possa richiedere alle ODV il calcolo del valore aggiunto a causa della mancanza di un valore della produzione generato, come accade nelle imprese, da ricavi conseguiti per la cessione di beni o la prestazione di servizi, ossia per il difetto della natura sinallagmatica dei principali proventi dell'organizzazione.

Soltanto in ODV con una spiccata propensione alle attività commerciale, e dunque fuori dall'alveo della legge quadro sul volontariato, è ipotizzabile che il valore della produzione sia composto in larga misura da ricavi anziché da rimborsi da convenzione, quote associative e liberalità.

Il terzo documento, redatto dal GBS, rappresenta uno sviluppo e un adattamento dello standard di base per le imprese<sup>72</sup>.

Il GBS esplicita le seguenti finalità del documento:

- a. cogliere gli aspetti legati alla natura e alle specificità delle organizzazioni *non profit* che impediscono di trasferire *tout court* lo standard di base per le imprese;
- b. tenere conto dell'eterogeneità del settore al suo interno, sia dal punto di vista degli scopi e dei mezzi adottati per raggiungere i fini sia per quel che riguarda la veste giuridica delle organizzazioni che vi operano;
- c. considerare il patrimonio esperienziale in tema di rendicontazione sociale per le ANP nel contesto italiano.

Lo scopo è soddisfare le aspettative conoscitive degli *stakeholder* aziendali attraverso la tradizionale articolazione GBS in tre sezioni:

- l'identità aziendale, a sua volta articolata in dichiarazione di missione, natura giuridica dell'organizzazione, scenario e ambiente di riferimento, sistema di governo e assetto organizzativo, ambiti di intervento, strategie e politiche perseguite.
- la riclassificazione dei dati contabili di bilancio, che deve evidenziare

<sup>72</sup> Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), *La rendicontazione sociale per le aziende non profit*, cit.



le risorse pervenute, quelle utilizzate e quelle investite con articolazione dei dati per aree di attività o di intervento;

- la relazione sociale, nella quale sono illustrati i programmi realizzati, i risultati ottenuti, i benefici prodotti per le diverse categorie di interlocutori. In particolare, per ciascuna categoria devono essere indicati interessi, aspettative, questioni rilevanti, nonché opportuni indicatori, di natura prevalentemente qualitativa, in grado di rappresentare le attività svolte.

Alle tre parti principali del bilancio sociale si affiancano due sezioni sul giudizio degli *stakeholder* sulle edizioni precedenti del bilancio sociale e sulle strategie di miglioramento continuo dell'ANP.

Fra gli elementi di originalità di queste linee guida si segnalano<sup>73</sup>:

- l'articolazione dei principali indicatori di prestazione e dei dati contabili per aree di intervento (denominate aree di rendicontazione), intese come aggregazioni di attività, che declinano la missione aziendale, rivolte a particolari categorie di interlocutori;
- un documento informativo sul patrimonio che sintetizza l'evoluzione della consistenza delle risorse a disposizione e degli impegni assunti;
- un prospetto sulla produzione e distribuzione del valore aggiunto soltanto in quelle aziende definite "di produzione", ossia entità che producono beni e servizi per il mercato, utilizzando anche del lavoro volontario, ma con il divieto di lucro soggettivo.

Rispetto a quest'ultimo aspetto, si osserva che nelle ANP puramente erogative, operando in assenza di scambi di mercato, non è possibile né ricorrere alla determinazione del valore aggiunto prodotto e distribuito, né prevedere un'informativa di carattere economico-patrimoniale. Al contrario, è necessario limitarsi ai principali dati contabili di natura prevalentemente finanziaria.

L'ultima delle raccomandazioni in ordine temporale, quella elaborata dall'Agenzia per le Onlus, fornisce indicazioni sia metodologiche sia di contenuto per la redazione del bilancio sociale, cercando di garantire la comparabilità spazio-temporale dei *report*.

Le linee guida intendono individuare:

- il significato e il contenuto informativo essenziale, nonché le tappe principali del processo rendicontativo;
- i contenuti minimali del documento, al fine di garantire agli *stakeholder* informazioni utili, chiare e attendibili;

<sup>73</sup> Per approfondimenti si veda: F. Vermiglio, "La rendicontazione sociale nelle aziende pubbliche e non profit secondo le indicazioni dell'associazione per la ricerca scientifica sul bilancio sociale (GBS) sulla rendicontazione sociale delle aziende pubbliche e non profit", *Economia Aziendale Online 2000 Web*, 3bis, 2010, pp. 281-286.

- le modalità di sviluppo di un sistema informativo di natura non esclusivamente contabile, utile ai fini della rendicontazione e dei processi di programmazione e controllo, capace di esprimere la multidimensionalità dei risultati raggiunti.

Dal punto di vista metodologico, l’Agenzia ha optato per un modello fortemente ispirato alle linee guida della GRI, integrato dal supplemento di settore sul non profit come in precedenza descritto.

Traendo spunto da questa logica, il documento è articolato in schede generali (applicabili a tutti) e schede specifiche per singole fattispecie di ANP (e.g. volontariato, promozione sociale, musei, cooperazione allo sviluppo).

Le informazioni generali prevedono:

- un’introduzione e una nota metodologica;
- la rappresentazione dell’identità aziendale;
- l’illustrazione dei processi di mappatura e coinvolgimento degli *stakeholder*;
- gli obiettivi di miglioramento continuo e un questionario di valutazione per i lettori;
- la descrizione dell’assetto istituzionale, dei collegamenti esistenti con altri enti del terzo settore, della struttura organizzativa e del ricorso all’*outsourcing* per la produzione di determinati servizi;
- una serie di indicatori di carattere economico e ambientale (mentre le prestazioni sociali sono demandate alle schede specifiche di settore).

Per ciascuna scheda, generale o specifica, sulla scia di quanto avviene per *core* e *additional indicators* nelle linee guida GRI, le informazioni sono articolate in:

- essenziali, che rappresentano il contenuto minimo e necessario che l’ANP deve comunicare con riferimento alla scheda individuata;
- volontarie, che l’organizzazione può fornire qualora voglia rendere il contenuto del documento maggiormente esaustivo.

Anche in questo caso, inoltre, sono previsti tre livelli di conformità (A, B, C) alle linee guida.

Per il raggiungimento del livello C è necessario compilare almeno le informazioni “essenziali” contenute nelle schede comuni e in quelle specifiche selezionate in base alle proprie caratteristiche.

Per il raggiungimento del livello B è necessario fornire anche un certo numero di informazioni volontarie.

Il livello A, infine, segnala la piena conformità al modello.

Oltre all’auto-dichiarazione effettuata dall’ANP, quest’ultima può ricorrere a un servizio di asseverazione per la verifica del livello di conformità alle linee guida aggiungendo il segno “+”.

Infine, appare utile la raccomandazione generale per la quale gli enti di minori dimensioni, per i quali tuttavia non si indicano soglie quantitative, possono redigere, al posto del bilancio sociale, una semplice “relazione di missione” da allegare al bilancio d’esercizio e contenente informazioni su missione e identità, attività istituzionale e strumentali<sup>74</sup>.

In conclusione, le linee guida dell’Agenzia “indicano un percorso metodologico che può essere seguito da realtà molto diverse per tipologia, dimensione, complessità”<sup>75</sup> e hanno il pregio di bilanciare l’esigenza di fornire informazioni minime essenziali con quella di personalizzare il documento sulla base delle esigenze specifiche dell’organizzazione e dei suoi interlocutori.

Concepito secondo questa logica, il percorso di redazione del bilancio sociale può rappresentare un processo di crescita organizzativa caratterizzato da un rafforzamento dei rapporti con gli *stakeholder* e dall’auto-apprendimento, fungendo anche da strumento di controllo strategico e direzionale<sup>76</sup>.

Le linee guida e gli standard sinteticamente commentati presentano alcune affinità ma anche diversi elementi di differenziazione. In questo senso, il documento che maggiormente si distacca dagli altri, anche con riferimento al modello del valore aggiunto proposto per le ANP di produzione, è quello del GBS.

In linea generale, mentre è possibile condividere l’esigenza, comune a tutte le linee guida considerate, di fornire informazioni essenziali sull’organizzazione e i suoi *stakeholder*, alcune considerazioni critiche possono essere mosse nei confronti degli indicatori di *performance*. Esiste, infatti, una diffusa convinzione che gli indicatori possano assumere un ruolo primario nella misurazione o, comunque, nella rappresentazione delle prestazioni.

Rispetto a quest’ultima affermazione, tuttavia, sono necessarie perlomeno due precisazioni che potrebbero inficiarne la validità.

In primo luogo, negli ultimi due decenni si è assistito al proliferare di

<sup>74</sup> Il bilancio d’esercizio di una Onlus, secondo le linee guida contenute nell’atto di indirizzo dell’Agenzia, contiene anche la relazione di missione. Cfr. Agenzia delle ONLUS, “Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit”, *Aretè*, supplemento marzo, 2009, pp. 22-24.

<sup>75</sup> Cfr. B. Sibilio Parri, “La rendicontazione sociale del museo: finalità e modelli di riferimento”, in Aa. Vv., *Scritti in onore di Sergio Terzani*, Milano, Franco Angeli, 2010, pp. 339-359.

<sup>76</sup> Cfr. A. Propersi, “L’agenzia delle Onlus e l’accountability del terzo settore”, *Economia Aziendale Online 2000 Web*, 3bis, 2010, pp. 262-263.

strumenti e approcci metodologici per valutare le prestazioni aziendali<sup>77</sup>, fra i quali anche il ricorso al bilancio sociale, spesso con finalità prevalentemente di comunicazione esterna, e ai cruscotti di indicatori e alla *balanced scorecard*<sup>78</sup> con, al contrario, funzioni di controllo e *accountability* interni. Questi approcci presuppongono un nesso di causa-effetto fra una variabile che si vuole controllare e le misure che si utilizzano per monitorarla. Esemplicando, è possibile ipotizzare che un'attività formativa sia monitorata attraverso un indicatore che riporta al numeratore il numero di persone che hanno concluso un iter formativo e al denominatore il numero delle persone che lo hanno iniziato. Un basso livello dell'indicatore normalmente segnala un'inefficacia del servizio offerto. Tuttavia, i soggetti in questione potrebbero aver abbandonato il percorso per altri motivi, per esempio per una nuova attività professionale nel frattempo intrapresa o per ragioni personali e/o familiari che prescindono dalla qualità del servizio offerto.

L'esempio riportato può aiutare a comprendere la ragione per la quale negli ultimi anni tali stereotipi valutativi sono stati messi in crisi da approcci di carattere sistemico (come nel caso della SROI *analysis*) che tendono a contemperare una serie molto ampia di variabili che possono influire sugli *outcome* e sull'impatto generati<sup>79</sup>.

Parallelamente, nell'ambito del mondo professionale e consulenziale si sono sviluppate pratiche e strumenti di valutazione dell'efficacia e dell'efficienza delle ANP attraverso il ricorso a sistemi di *benchmarking* e di *rating*<sup>80</sup>.

Rimangono irrisolte alcune questioni metodologiche: quale "metrica" utilizzare per il sistema di indicatori, quali livelli adottare per collocare l'ANP all'interno di un'ideale graduatoria di meritorietà, quali incentivi e disincentivi abbinare alle misure considerate<sup>81</sup>. Infine, il problema di maggiore rilievo per sistemi basati su indicatori riguarda il gap di cultura manageriale e la carenza di adeguati sistemi di controllo direzionale all'interno delle ANP. Negli ultimi anni, infatti, la letteratura sul terzo settore si è concentrata, come diretta conseguenza di una diffusa applicazione della *stake-*

<sup>77</sup> Cfr. A. Ebrahim, V. K. Rangan, *The Limits of Nonprofit Impact*, cit., p. 29.

<sup>78</sup> Cfr. R. S. Kaplan, D. P. Norton, *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*, Boston, Harvard Business School Press, 1996.

<sup>79</sup> Si veda: A. Ebrahim, V. K. Rangan, *The Limits of Nonprofit Impact*, cit., pp. 30 e ss.

<sup>80</sup> Per approfondimenti: Monitor Institute, *Investing for Social and Environmental Impact*, cit.; Charity Navigator, *GiveWell*, *Great Nonprofits*, *Guidestar*, *Philanthropedia*, & *Philanthropy Action*, Glen Rock, 2009.

<sup>81</sup> Cfr. A. Ebrahim, V. K. Rangan, *The Limits of Nonprofit Impact*, cit., p. 34.

*holder theory*, sui doveri di *accountability* esterna e interna degli enti non lucrativi<sup>82</sup>, dedicando minore spazio al ruolo del controllo strategico e di quello direzionale (con alcune significative eccezioni<sup>83</sup>).

In questo senso, i problemi di controllo che i manager devono affrontare sono simili nei contesti *profit* e *non profit* (identificazione delle strategie e dei meccanismi operativi in grado di allineare i comportamenti del personale agli obiettivi di fondo, perdita di informazioni rilevanti nei passaggi fra i diversi livelli gerarchici, sovraccarico di compiti e informazioni in capo ai dirigenti), tuttavia le soluzioni sono necessariamente diverse. Nelle ANP, infatti, data la missione ideale, i fini e i risultati appaiono più indefiniti rispetto alle imprese e non sempre è ragionevole ancorare il raggiungimento degli obiettivi strategici a incentivi finanziari o di progressione di carriera<sup>84</sup>.

Già nel 1995 Simons poneva una serie di dubbi sull'efficacia dei sistemi di controllo manageriale delle ANP<sup>85</sup>, fra i quali:

- come utilizzare i valori e gli scopi statutari quali leve di controllo per il *management*;

<sup>82</sup> Sul tema si vedano: L. M. Benjamin, "Account Space: How Accountability Requirements Shape Nonprofit Practice", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 37(2), 2008, pp. 201-223; A. Ebrahim, "Accountability Myopia: Losing Sight of Organizational Learning", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 34(1), 2005, pp. 56-87; M. Edwards, D. Hulme (a cura di), *Beyond the Magic Bullet: NGO Performance and Accountability in the Post-Cold War World*, West Hartford, Kumarian Press, 1996; J. G. S. Koppell, "Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of 'Multiple Accountabilities Disorder'", *Public Administration Review*, 65(1), 2005, pp. 94-108.

<sup>83</sup> Per approfondimenti si consultino: M. J. Epstein, A. R. Buhovac, *Performance Measurement of Not-for-Profit Organizations*, Mississauga and New York, The Society of Management Accountants of Canada (CMA Canada) and The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2009; R. S. Kaplan, D. P. Norton, *The Balanced Scorecard*, cit.; R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Boston, Harvard Business School Press, 2004; C. W. Letts, W. P. Ryan, A. Grossman, *High Performance Nonprofit Organizations: Managing Upstream for Greater Impact*, New York, Wiley, 1999; S. M. Oster, *Strategic Management of Nonprofits*, Oxford, Oxford University Press, 1995; R. Paton, *Managing and Measuring Social Enterprises*, cit.; Philanthropy Action, *The Worst (and Best) Way to Pick a Charity this Year: Press Release by Great Nonprofits, GiveWell, Philanthropedia, Charity Navigator, GuideStar, Hewlett Foundation, and Philanthropy Action*, 2009.

<sup>84</sup> Sul punto si vedano: N. E. Day, "Total Rewards Programs in Non Profit Organizations", in R. D. Herman (a cura di), *The Jossey-Bass Handbook of Nonprofit Leadership and Management*, San Francisco, Jossey-Bass/Wiley, 2004; K. Merchant, W. A. Van der Stede, *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Upper Saddle River, Prentice Hall, 2003.

<sup>85</sup> Cfr. R. Simons, *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, Harvard Business School Press, 1995.

- come coadiuvare i *manager* nell'incentivare e monitorare il personale su variabili di *outcome* anziché di prodotto o di processo;
- quali meccanismi e approcci di apprendimento organizzativo consentano un miglioramento della prestazioni sociali e istituzionali.

Certamente dalla metà degli anni Novanta sono stati compiuti molti passi in avanti rispetto ai problemi posti da Simons, ma le questioni citate rimangono comunque attuali soprattutto nelle ANP di piccole e medie dimensioni.

La sfida per la ricerca è, in questo senso, duplice: comprendere come un riallineamento fra missione e strategia possa essere condotto con efficacia e progettare sistemi di controllo delle *performance* in grado di supportare tale processo.

In conclusione, la difficoltà di identificare chiaramente dei nessi causali fra missione, fini strategici, variabili strategiche e misure di controllo è particolarmente sentita nel contesto del terzo settore e l'obiettivo di prassi e dottrina è quello di porre rimedio, sia dal punto di vista teorico sia da quello operativo, a tale *gap* conoscitivo.

## BIBLIOGRAFIA

- Abzug R., Simonoff J. S., *Nonprofit Trusteeship in Different Contexts*, Burlington, Ashgate, 2004.
- Agenzia per le ONLUS, *Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit*, 2009.
- AICPA, *Audit and Accounting Guide, Not-for-Profit Organizations*, 1999.
- Alchian A., Demsetz H., "Production, Information Costs, and Economic Organization", *American Economic Review*, 62(5), 1972.
- Allison M., Kaye J., *Pianificare il non profit*, Milano, McGraw-Hill, 1998.
- Ammar S., Duncombe W. D., Hou Y., Jump B., Wright R., "Using Fuzzy Rule-Based Systems to Evaluate Overall Financial Performance of Governments: An Enhancement of the Bond Rating Process", *Public Budgeting and Finance*, 21(4), 2001.
- Andreas M., *Le organizzazioni non governative. Profili aziendali e problematiche gestionali*, Milano, Giuffrè, 2002.
- Anheier H., Leat D., *Creative Philanthropy*, Londra, Routledge, 2006.
- Anthony R. N., *Sistemi di pianificazione e controllo: schemi di analisi*, Milano, Etas, 1967.
- Anthony R. N., Young D. W., *Non profit. Il controllo di gestione*, Milano, McGraw-Hill, 1999.
- Antoldi F., *Il governo strategico delle organizzazioni non profit. Strutture organizzative, strumenti di analisi e processi decisionali*, Milano, McGraw-Hill, 2002.
- Argyris C., *Integrating the Individual and the Organization*, New York, Wiley, 1964.
- Arum R., "Do Private Schools Force Public Schools to Compete?", *American Sociological Review*, 61(1), 1996.
- Au C., "Rethinking Organizational Effectiveness: Theoretical and Methodological Issues in the Study of Organizational Effectiveness for Social Welfare Organizations", *Administration in Social Work*, 20(4), 1996.
- Bagnoli L., Catalano M., *Il bilancio sociale degli enti non profit: esperienze toscane*, Firenze, Florence University Press, 2005.
- Bagnoli L., Megali C., "Measuring Performance in Social Enterprise", *Non Profit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 2011.

- Balsler D., McClusky J., "Managing Stakeholder Relationships and Nonprofit Organization Effectiveness", *Nonprofit Management and Leadership*, 15(3), 2005.
- Bandettini A., *Controllo di gestione. Aspetti tecnico-contabili*, Padova, Cedam, 1980.
- Barbetta G. P., "The Nonprofit Sector in Italy: A Definition", in G. P. Barbetta (a cura di), *The Nonprofit Sector in Italy*, Manchester, Manchester University Press, 1997.
- Baruch Y., Ramalho N., "Communalities and Distinctions in the Measurement of Organizational Performance and Effectiveness across For-Profit and Nonprofit Sectors", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 35(1), 2006.
- Bastia P., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Bologna, il Mulino, 2001.
- Benjamin L. M., "Account Space: How Accountability Requirements Shape Nonprofit Practice", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 37(2), 2008.
- Bennis W. G., *Changing Organizations: Essays on the Development and Evolution Of Human Organizations*, New York, McGraw-Hill, 1966.
- Bernholz L., *Creating Philanthropic Capital Markets*, Hoboken, Wiley, 2004.
- Berti F., *Il sistema dei budget aziendali*, Padova, Cedam, 1995.
- Bishop M., Green M., *Philanthrocapitalism: How the Rich Can Save the World and Why We Should Let Them*, Londra, A and C Black, 2008.
- Bloom H. S., Hill C. J., Riccio J. A., "Linking Program Implementation and Effectiveness: Lessons from a Pooled Sample of Welfare-to-Work Experiments", *Journal of Policy Analysis and Management*, 22(4), 2003.
- Borgonovi E., Del Vecchio M., "I servizi di pubblica utilità alla persona: il welfare mix e la selezione della domanda", in G. Vittadini (a cura di), *I servizi di pubblica utilità alla persona*, Milano, FrancoAngeli, 2000.
- Bornstein D., *How to Change the World: Social Entrepreneurs and the Power of New Ideas*, Oxford, Oxford University Press, 2004.
- Borzaga C., Defourny J., *The Emergence of Social Enterprise*, Londra, Routledge, 2001.
- Borzaga C., Galera G., "Social Enterprise: An International Overview of Its Conceptual Evolution and Legal Implementation", *Social Enterprise Journal*, 5(3), 2009.
- Boschee J., "Social Entrepreneurship", *Across the Board*, 32(3), 1995.
- Boschee J., McClurg D., *Toward a Better Understanding of Social Entrepreneurship: Some Important Distinctions*, Minnesota, Institute for Social Entrepreneurs, 2003.
- Boschken H. L., "Organizational Performance and Multiple Constituencies", *Public Administration Review*, 54(3), 1994.
- Bovaird T., Loeffler E., "Evaluating the Quality of Public Governance: Indicators, Models and Methodologies", *International Review of Administrative Sciences*, 69(3), 2003.
- Brest P., Harvey H., *Money Well Spent: A Strategic Plan for Smart Philanthropy*, New York, Bloomberg Press, 2008.



- Bronzetti G., *Le aziende non profit. Un esame degli strumenti di controllo di gestione*, Milano, FrancoAngeli, 2007.
- Brown W. A., "Board Development Practices and Competent Board Members: Implications for Performance", *Nonprofit Management and Leadership*, 17(3), 2007.
- Brown W. A., "Exploring the Association between Board and Organizational Performance in Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 15(3), 2005.
- Bruni G., "Il bilancio di missione delle aziende non profit", *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, vol. 5/6, 1997.
- Brunsson N., Olsen J., *The Reforming Organisation*, Londra, Routledge, 1993.
- Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Milano, Giuffrè, 1983.
- Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, Giuffrè, 2000.
- Brusa L., Zamprognà L., *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Milano, Etas, 1991.
- Bryson J. M., *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations. A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement*, San Francisco, Jossey-Bass, 1995.
- Bubbio A., "Balanced Scorecard e controllo strategico: le relazioni", in *Amministrazione & Finanza Oro. Balanced Scorecard: come misurare le prestazioni aziendali*, Milano, Ipsoa, 2000.
- Cameron K., "Domains of Organizational Effectiveness in Colleges and Universities", *Academy of Management Journal*, 24(1), 1981.
- Cameron K., "The Relationship between Faculty Unionism and Organizational Effectiveness", *Academy of Management Journal*, 25(1), 1982.
- Cameron K. S., Whetten D. A. (a cura di), *Organizational Effectiveness: A Comparison of Multiple Models*, New York, Academic Press, 1983.
- Campbell J. P., "On the Nature of Organizational Effectiveness", in P. S. Goodman, J. M. Pennings (a cura di), *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, San Francisco, Jossey-Bass, 1977.
- Capaldo P., "Le aziende non profit tra Stato e mercato", in AIDEA, *Le aziende non profit tra Stato e mercato. Atti del convegno svoltosi a Roma 28-30 settembre 1995*, Bologna, Clueb, 1996.
- Cascio W. F., *Costing Human Resources: The Financial Impact of Behavior in Organizations*, Boston, Kent, 1982.
- Chalos P., Cherian J., "An Application of Data Envelopment Analysis to Public Sector Performance Management and Accountability", *Journal of Accounting and Public Policy*, 14(2), 1995.
- Charity Navigator, *GiveWell, Great Nonprofits, Guidestar, Philanthropedia, & Philanthropy Action*, Glen Rock, 2009.
- Chua W., "Radical Developments in Accounting Thought", *The Accounting Review*, 61(4), 1986.

- CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *La valutazione e l’iscrizione delle liberalità nel bilancio d’esercizio delle aziende non profit*, 2002.
- CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 1, Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, 2001.
- CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 3, La nota integrativa e la relazione di missione*, 2003.
- CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 4, Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto*, 2003.
- CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 5, I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit*, 2004.
- CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Raccomandazione n. 7, Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione*, 2005.
- CNDC/Commissione “Aziende non profit”, *Sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende non profit*, 2006.
- CNDCEC/Commissione “Rendicontazione economico-finanziaria e gestione delle aziende non profit”, *Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del dottore commercialista del dottore commercialista e dell’esperto contabile*, [www.cndcec.it/Portal/Default.aspx](http://www.cndcec.it/Portal/Default.aspx), 2011.
- Coda V., *L’orientamento strategico dell’impresa*, Torino, Utet, 1988.
- Colombo G. M., “Nuovi schemi di bilancio di esercizio per gli enti non profit: un caso concreto”, *Enti non profit*, vol. 8-9, 2008.
- Colombo G. M., Stiz G., *Il bilancio sociale delle organizzazioni non profit*, Milano, Ipsoa, 2003.
- Cooper P. J., *Governing by Contract: Challenges and Opportunities for Public Managers*, Washington, CQ Press, 2003.
- Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato (CSVnet), *Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato*, 2009.
- Crutchfield L. R., Grant H. M., *Forces for Good: The Six Practices of High-Impact Nonprofits*, San Francisco, Jossey-Bass, 2008.
- D’Aunno T., “The Effectiveness of Human Service Organizations: A Comparison of the Models”, in Y. Hasenfeld (a cura di), *Human Services as Complex Organizations*, Newbury Park, Sage, 1992.
- D’Alessio L., *La funzione del controllo interno negli enti locali. Riflessioni per un cambiamento direzionale*, Torino, Giappichelli, 1997.
- Dart R., “The Legitimacy of Social Enterprise”, *Nonprofit Management and Leadership*, 14(4), 2004.
- Davidson L., “Measure What You Bring to the Bottom Line”, *Workforce*, 77(9), 1998.
- Davis J. H., Donaldson L., Schoorman F. D., “Davis, Schoorman, and Donaldson Reply: The Distinctiveness of Agency Theory and Stewardship Theory”, *Academy of Management Review*, 22(3), 1997.

- Davis J. H., Donaldson L., Schoorman F. D., "Toward a Stewardship Theory of Management", *Academy of Management Review*, 22(1), 1997.
- Day N. E., "Total Rewards Programs in Non Profit Organizations", in R. D. Herman (a cura di), *The Jossey-Bass Handbook of Nonprofit Leadership and Management*, San Francisco, Jossey-Bass/Wiley, 2004.
- Defourny J., Nyssens M., Nassaut S., Henry A., "Introduzione dei quasi-mercati nel campo dei servizi alla persona in Belgio", *Impresa sociale*, 77(3), 2008.
- Delery J. E., Doty D. H., "Modes of Theorizing in Strategic Human Resource Management: Tests of Universalistic, Contingency, and Configuration Performance Predictions", *Academy of Management Journal*, 39(4), 1996.
- DiMaggio P., Anheier H., "The Sociology of Nonprofit Organizations and Sectors", *Annual Review of Sociology*, 16, 1990.
- DiMaggio P., Powell W., "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", *American Sociological Review*, 48(2), 1983.
- Drayton W., "The Citizen Sector: Becoming as Entrepreneurial and Competitive as Business", *California Management Review*, 44(3), 2002.
- Drucker P., "What Is the Bottom Line When There Is No 'Bottom line'", in *Managing Non Profit Organization*, New York, HarperBusiness, 1982.
- Ebrahim A., "Accountability Myopia: Losing Sight of Organizational Learning", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 34(1), 2005.
- Ebrahim A., Rangan V. K., *The Limits of Nonprofit Impact: A Contingency Framework for Measuring Social Performance*, Working Paper, Boston, Harvard Business School, 2010.
- Ecchia G., Marangoni G., Zarri L. (a cura di), *Il bilancio sociale e di missione per le organizzazioni non profit*, Milano, FrancoAngeli, 2005.
- Economist, *The Rise of the Social Entrepreneur*, 23 febbraio 2006.
- Economist, *Saving the World. Special Report on Entrepreneurship*, 2009.
- Edwards M., Hulme D. (a cura di), *Beyond the Magic Bullet: NGO Performance and Accountability in the Post-Cold War World*, West Hartford, Kumarian Press, 1996.
- Eisenhardt K. M., "Agency Theory: An Assessment and Review", *Academy of Management Review*, 14(1), 1989.
- Emerson J., "The Blended Value Proposition: Integrating Social and Financial Returns", *California Management Review*, 45(4), 2003.
- Emerson J., Wachowicz J., Chun S., *Social Return on Investment: Exploring Aspects of Value Creation in the Nonprofit Sector*, San Francisco, REDF, 2000.
- Epstein M. J., Buhovac A. R., *Performance Measurement of Not-for-Profit Organizations*, Mississauga and New York, The Society of Management Accountants of Canada (CMA Canada) and the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2009.
- Etzioni A. A., *Modern Organizations*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1964.
- Faglia S., "Rating sociale dei donatori: esempi di buone pratiche di trasparenza", *Enti non profit*, vol. 2, 2008.

- FASB, *Concepts Statement n. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, 1980.
- FASB, *SFAS 117, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, 1993.
- Fazzi L., *Governance per le imprese sociali e il non profit. Democrazia, approccio multistakeholder, produttività*, Roma, Cacucci Faber, 2007.
- Fazzi L., Giorgetti G. (a cura di), *Il bilancio sociale per le organizzazioni non profit*, Milano, Guerini, 2005.
- Fiorentini G., *Organizzazioni non profit e di volontariato. Direzione, marketing e raccolta fondi*, II ed., Milano, Etas, 1997.
- Fiorentini G., “Le varie definizioni e le principali caratteristiche attribuite nella letteratura alle aziende non profit”, in A. M. A. Merlo (a cura di), *Aziende non profit. Casi di gestione*, Milano, Egea, 2000.
- Fiorentini G., *Impresa sociale e sussidiarietà. Dalle fondazioni alle SPA; management e casi*, Milano, FrancoAngeli, 2006.
- Forbes D. P., “Measuring the Unmeasurable: Empirical Studies of Nonprofit Organization Effectiveness from 1977-1997”, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 27(2), 1998.
- Francesconi A., “Programmare e valutare la gestione delle aziende non profit”, in F. Bandini, *Economia e management delle aziende non profit e delle imprese sociali*, Padova, Cedam, 2009.
- Galaskiewicz J. W., Bielefeld W., *Nonprofit Organizations in an Age of Uncertainty*, New York, Aldine de Gruyter, 1998.
- Gambling T., Jones R., Karim R., “Credible Organizations: Self Regulation vs. External Standard Setting in Islamic Banks and English Charities”, *Financial Accountability and Management*, 9(3), 1993.
- Gandini G., *La programmazione e il controllo nelle aziende del terzo settore*, Milano, FrancoAngeli, 2004.
- Gertler P. J., “A Latent Variable Model of Quality Determination”, *Journal of business & Economics Statistics*, 6, 1998.
- Global Reporting Initiative, *Sustainability Reporting Guidelines & NGO Sector Supplement. RG Version 3.0/NGOSS*, 2010.
- Goodman P. S., Atkins R. S., Schoorman F. D., “On the Demise of Organizational Effectiveness Studies”, in K. Cameron, D. Whetten (a cura di), *Organizational Effectiveness: A Comparison of Multiple Models*, New York, Academic Press, 1983.
- Goodman P. S., Pennings J. M. (a cura di), *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, San Francisco, Jossey-Bass, 1977.
- Gori E., Vittadini G., *Qualità e valutazione nei servizi di pubblica utilità*, Milano, Etas, 1999.
- Gray R., “The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society: Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique?”, *Accounting Organizations and Society*, 27(7), 2002.
- Groom B., Hepburn C., Koundouri P., Pearce D., “Declining Discount Rates: The Short and The Long of It”, *Environmental and Resource Economics*, 32(4), 2005.

- Grumo M., *Introduzione al management delle aziende non profit*, Etas, Milano, 1998.
- Grumo M., “Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti”, *Scuola di alta formazione. I Quaderni*, vol. 5, 2007.
- Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), *La rendicontazione sociale per le aziende non profit*, Milano, Giuffrè, 2009.
- Hall R. H., *Organizations: Structures, Processes, and Outcomes*, Upper Saddle River, Prentice Hall, 2002.
- Hansmann H., “The Role of Nonprofit Enterprise”, *Yale Law Journal*, 89(5), 1980.
- Harding R., “Social Enterprise: The New Economic Engine?”, *Business Strategy Review*, 15(4), 2004.
- Hasenfeld Y., *Human Service Organizations*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1983.
- Hasenfeld Y., Weaver D., “Enforcement, Compliance, and Disputes in Welfare-to-Work Programs”, *Social Service Review*, 70(2), 1996.
- Heckman J., Robb R., “Alternative Methods for Evaluating the Impact of Interventions”, in J. Heckman, B. Singer (a cura di), *Longitudinal Analysis of Labor Market Data*, Cambridge, Cambridge University Press, 1985.
- Heinrich C. J., “Do Government Bureaucrats Make Effective Use of Performance Management Information?”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 9(3), 1999.
- Heinrich C. J., “Organizational Form and Performance: An Empirical Investigation of Nonprofit and For-Profit Job-Training Service Providers”, *Journal of Policy Analysis and Management*, 19(2), 2000.
- Heinrich C. J., “Outcomes-Based Performance Management in the Public Sector: Implication for Government Accountability and Effectiveness”, *Public Administration Review*, 62(6), 2002.
- Heinrich C. J., Lynn L. E. Jr., “Governance and Performance: The Influence of Program Structure and Management on Job Training Partnership Act (JTPA) Program Outcomes”, in C. J. Heinrich, L. E. Lynn Jr. (a cura di), *Governance and Performance: New Perspectives*, Washington, Georgetown University Press, 2000.
- Heinrich C. J., Lynn L. E. Jr., “Means and Ends: A Comparative Study of Empirical Methods for Investigating Governance and Performance”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 11(1), 2001.
- Heinrich C. J., Lynn L. E. Jr., “Improving the Organization, Management, and Outcomes of Substance Abuse Treatment Programs”, *The American Journal of Drug and Alcohol Abuse*, 28(4), 2002.
- Heracleous L., “What Is the Impact of Corporate Governance on Organisational Performance?”, *Corporate Governance*, 9(3), 2001.
- Herman R. D., “Methodological Issues in Studying the Effectiveness of Nongovernmental and Nonprofit Organizations”, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 19(3), 1990.

- Herman R. D., Renz D. O., "Theses on Nonprofit Organizational Effectiveness", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 28(2), 1999.
- Herman R. D., Renz D. O., "Effectiveness in Commercial and Donative Nonprofit Organizations", Paper presented at the *Annual Meeting of the Association for Research on Nonprofit Organizations and Voluntary Action*, Montreal, November 14-16, 2002.
- Herman R. D., Renz D. O., "Doing Things Right: Effectiveness in Local Nonprofit Organizations, a Panel Study", *Public Administration Review*, 64(6), 2004.
- Herman R. D., Renz D. O., "Investigating the Relation between Financial Outcomes, Good Management Practices and Stakeholder Judgments of Effectiveness in Nonprofit Organizations", Paper presented at the *Annual Meeting of the Association for Research on Nonprofit Organizations and Voluntary Action*, Los Angeles, November 18-20, 2004.
- Herman R. D., Renz D. O., "Advancing Nonprofit Organizational Effectiveness Research and Theory: Nine Theses", *Nonprofit Management and Leadership*, 18(4), 2008.
- Herzlinger R. E., "Can Public Trust in Nonprofits and Governments be Restored", *Harvard Business Review on Nonprofits*, vol. 1, 74(2), 1996.
- Hill C. J., *Impacts, Outcomes, and Management in Welfare-to-Work Programs*, Working Paper, Washington, Georgetown University, 2003.
- Hinna L., "Il bilancio di missione: il bilancio sociale nelle organizzazioni non profit", in L. Hinna (a cura di), *Il bilancio sociale*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2002.
- Hinna A., *Gestire e organizzare nel terzo settore*, Roma, Carocci, 2005.
- HM Treasury, *The Green Book. Appraisal and Evaluation in Central Government*, Londra, HM Treasury, 2003.
- Hodge M. M., Piccolo R. F., "Funding Source, Board Involvement Techniques, and Financial Vulnerability in Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 16(2), 2005.
- Hopwood A., "Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems", *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 1978.
- Hopwood A., "On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which It Operates", *Accounting, Organizations and Society*, 8(3), 1983.
- Ingraham P. W., Donahue A. K., "Dissecting the Black Box Revisited: Characterizing Government Management Capacity", in C. J. Heinrich, L. E. Lynn Jr. (a cura di), *Governance and Performance: New Perspectives*, Washington, Georgetown University Press, 2000.
- Ingraham P. W., Donahue A. K., "Dissecting the Black Box: Toward a Model and Measures of Government Management Performance", in J. Brudney, L. O'Toole Jr., H. G. Rainey (a cura di), *Advancing Public Management: New Developments in Theory, Methods, and Practice*, Washington, Georgetown University Press, 2000.

- Ingraham P. W., Moynihan D. P., "Beyond Measurement: Measuring for Results in State Government", in D. Forsythe (a cura di), *Quicker, Better, Cheaper? Managing Performance in American Government*, Albany, Rockefeller Institute Press, 2001.
- Jackson D. K., Holland T. P., "Measuring the Effectiveness of Nonprofit Boards", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 27(2), 1998.
- Jacobs A., "Helping People is Difficult: Growth and Performance in Social Enterprises Working for International Relief and Development", in A. Nicholls (a cura di), *Social Entrepreneurship: New Paradigms of Sustainable Social Change*, Oxford, Oxford University Press, 2006.
- Jacobs A., *New Management Agenda*, Londra, Keystone Accountability, 2008.
- Jensen M. C., William H. M., "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure", in P. J. Buckley, J. Michie (a cura di), *Firms, Organizations, and Contracts: A Reader in Industrial Organization*, Oxford, Oxford University Press, 1996.
- Jepson P., "Governance and Accountability of Environmental NGOs", *Environmental Science and Policy*, 8(5), 2005.
- John R., *Venture Philanthropy: The Evolution of High Engagement Philanthropy in Europe*, Oxford, Skoll Centre for Social Entrepreneurship, 2006.
- Kaplan D., Elliott P. R., "A Didactic Example of Multilevel Structural Equation Modeling Applicable to the Study of Organizations", *Structural Equation Modeling*, 4(1), 1997.
- Kaplan R. S., "The Balanced Scorecard and Nonprofit Organizations", *Balanced Scorecard Report*, November/December, 2002.
- Kaplan R. S., Norton D. P., "The Balanced Scorecard. Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, 70(1), 1992.
- Kaplan R. S., Norton D. P., *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*, Boston, Harvard Business School Press, 1996.
- Kaplan R. S., Norton D. P., *L'impresa orientata dalla strategia. Balanced Scorecard in azione*, Milano, Isedi, 2002.
- Kaplan R. S., Norton D. P., *Strategy Maps. Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Boston, Harvard Business School Press, 2004.
- Kaplan R. S., Norton D. P., *Alignment. Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Harvard, Harvard Business School, 2006.
- Keehley P., Medlin S., Longmire L., MacBride S. A., *Benchmarking for Best Practices in the Public Sector: Achieving Performance Breakthrough in Federal, State, and Local Agencies*, San Francisco, Jossey-Bass, 1997.
- Kelman S. J., "Strategic Contracting Management", in J. D. Donahue, J. S. Nye Jr., *Market-Based Governance: Supply Side, Demand Side, Upside, and Downside*, Washington, Brookings Institution Press, 2002.
- Kendall J., Knapp M., "Measuring the Performance of Voluntary Organizations", *Public Management*, 2(1), 2000.
- Kerlin J. A., "Social Enterprise in the United States and Europe: Understanding and Learning from the Differences", *Voluntas*, 17(3), 2006.

- Kettl D. F., *Sharing Power: Public Governance and Private Markets*, Washington, Brookings Institution, 1993.
- Koppell J. G. S., "Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of 'Multiple Accountabilities Disorder'", *Public Administration Review*, 65(1), 2005.
- Kushner R. J., Poole P. P., "Exploring Structure-Effectiveness Relationships in Nonprofit Arts Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 7(2), 1996.
- Larkin R. F., Di Tommaso M., *Wiley Not-for-Profit GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-for-Profit Organizations*, New York, Wiley, 2009.
- LeGrand J., *Motivation, Agency, and Public Policy: Of Knights and Knaves, Pawns and Queens*, Oxford, Oxford University Press, 2003.
- Letts C. W., Ryan W. P., Grossman A., *High Performance Nonprofit Organizations: Managing Upstream for Greater Impact*, New York, Wiley, 1999.
- Lewis J., "The Third Sector, the State and the European Union", in A. Evers, J. L. Laville (a cura di), *The Third Sector in Europe*, Cheltenham and Northampton, Edward Elgar, 2004.
- Likert R., *The Human Organization*, New York, McGraw-Hill, 1977.
- Lin A. C., *Reform in the Making: The Implementation of Social Policy in Prison*, Princeton, Princeton University Press, 2000.
- Lippi A., *Valutazione delle politiche pubbliche*, Bologna, il Mulino, 2007.
- Lukes S., *Power: A Radical View*, Londra, Macmillan, 1974.
- Maggi D., *Il bilancio di missione delle aziende non profit. Modelli di rendicontazione sociale. Profili tecnici ed evidenze empiriche*, Milano, Giuffrè, 2008.
- Manetti G., *Il triple bottom line reporting. Dal coinvolgimento degli stakeholder alle verifiche esterne*, Milano, FrancoAngeli, 2006.
- Manetti G., "La qualità dello stakeholder engagement nel reporting di sostenibilità: evidenze empiriche, criticità ed implicazioni gestionali", *Financial Reporting*, 4, 2010.
- Manetti G., Becatti L., "Assurance Services for Sustainability Reports: Empirical Evidence and Critical Points", *Journal of Business Ethics*, 87(1), 2009.
- Manski C., *Identification Problems in the Social Sciences*, Cambridge, Harvard University Press, 1995.
- Manski C., Garfinkel I. (a cura di), *Evaluating Welfare and Training Programs*, Cambridge, Harvard University Press, 1992.
- Maramai A., "Le attività di controllo di gestione e la presentazione di bilancio nell'azienda non profit", *Non profit*, vol. 1, 1998.
- Marelli A., *Il sistema di reporting interno: Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell'alta direzione*, Milano, Giuffrè, 2000.
- Martello M., "Implementing a Balanced Scorecard in a Not-for-Profit Organization", *Journal of Business & Economics Research*, vol. 6, n. 9.
- Martini A., "Metodo sperimentale, approccio controfattuale e valutazione degli effetti delle politiche pubbliche", *Rassegna Italiana di Valutazione*, 10(34), 2006.



- Matacena A., *Scenari e strumenti per il terzo settore*, Milano, Egea, 1999.
- Matacena A., “Aspetti contabili e di reporting nelle Onlus”, in G. P. Barbetta, C. Schena (a cura di), *Regolazione e controllo sulle organizzazioni non profit*, Bologna, il Mulino, 2000.
- Matacena A., “Informazione e comunicazione nelle Onlus”, *Sinergie*, vol. 18, 2000.
- Matacena A., “La responsabilità sociale e la comunicazione sociale nelle aziende non profit”, in L. Hinna (a cura di), *Il bilancio sociale*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2002.
- Matacena A., “L’accountability nelle imprese sociali”, *Non profit*, 4, 2006.
- Matacena A., Santi M., “Il controllo di gestione nelle aziende non profit”, in U. Bocchino, *Manuale di controllo di gestione*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2000.
- Matacena A., Travaglini C., “Il gruppo non profit: specializzazione e aggregazione nel settore non profit”, in A. Zangrandi (a cura di), *Aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Milano, Egea, 2000.
- Melandri V., “Perché l’indicatore percentuale nei costi di fundraising è un grave errore”, *Non profit*, vol. 2-3, 2008.
- Melara G., *Il controllo di gestione nelle aziende no-profit*, Roma, Aracne, 2006.
- Merchant K., Van der Stede W. A., *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Upper Saddle River, Prentice Hall, 2003.
- Meyer J. W., Rowan B., “Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony”, *American Journal of Sociology*, 83(2), 1977.
- Meyer J. W., Scott W. R., “Centralization and the Legitimacy Problems of Local Government”, in J. W. Meyer, W. R. Scott (a cura di), *Organizational Environments: Ritual and Rationality*, Londra, Sage, 1992.
- Miles R. H., *Macro-Organizational Behavior*, Santa Monica, Goodyear, 1980.
- Milward H. D., Provan K. G., “Measuring Network Structure”, *Public Administration*, 76(2), 1998.
- Mohr L. B., *Impact Analysis for Program Evaluation*, Londra, Sage, 1995.
- Molteni M., *Le misure di performance nelle aziende non profit di servizi alla persona. Implicazioni per la direzione aziendale e gli enti erogatori*, Padova, Cedam, 1997.
- Monitor Institute, *Investing for Social and Environmental Impact: A Design for Catalyzing an Emerging Industry*, Cambridge, 2009.
- Mulazzani M., *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche. Principi generali di gestione, di organizzazione e di rilevazione. Lo Stato. Lineamenti economico-aziendali*, vol. 1, Padova, Cedam, 2001.
- Müller K., “Swiss GAAP FER 21, Accounting Standard for Charitable, Social Non-Profit Organizations: The Days After Coming into Force”, *International Journal of Civil Society Law*, vol. 4, 2003.
- Mussari R., *Economia dell’azienda pubblica locale*, Padova, Cedam, 2002.
- Nair M., *Essentials of Balanced Scorecard*, New York, Wiley, 2004.

- Neely A., *Performance Measurement: Why, What and How*, Londra, Economist Books, 1998.
- New Economics Foundation, Cabinet Office, *A Guide to Social Return on Investment*, Londra, Society Media, 2009.
- New Philanthropy Capital, *What Places for Mergers between Charities?*, 2009.
- New Philanthropy Capital, *The Little Blue Book. NPC's Guide to Analysing Charities, for Charities and Funders*, 2010.
- New Philanthropy Capital, *Talking about Results*, 2010.
- Nicholls A., "Social Entrepreneurship", in D. Jones-Evans, S. Carter (a cura di), *Enterprise and Small Business: Principles, Practice and Policy*, Harlow, FT Prentice Hall, 2006.
- Nicholls A., *Social Entrepreneurship: New Models of Sustainable Social Change*, Oxford, Oxford University Press, 2008.
- Nicholls A., "We Do Good Things, Don't We?: 'Blended Value Accounting' in Social Entrepreneurship", *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 2009.
- Nicholls A., Cho A., "Social Entrepreneurship: The Structuration of a Field", in A. Nicholls (a cura di), *Social Entrepreneurship: New Paradigms of Sustainable Social Change*, Oxford, Oxford University Press, 2006.
- Niven P., *Balanced Scorecard for Government and Nonprofit Agencies*, II ed., New York, Wiley, 2008.
- Nyssens M., *Social Enterprise. At the Crossroads of Market, Public Policies and Civil Society*, New York, Routledge, 2006.
- Ordine dei Dottori Commercialisti di Ivrea-Pinerolo-Torino/Gruppo di lavoro "Enti locali" e "No-Profit", *Il bilancio sociale nell'ambito del non profit*, 2002.
- Oster S. M., *Strategic Management of Nonprofits*, Oxford, Oxford University Press, 1995.
- Ostrander S. A., Schervish P. G., "Giving and Getting: Philanthropy as a Social Relation", in J. Van Til (a cura di), *Critical Issues in American Philanthropy*, San Francisco, Jossey-Bass, 1990.
- Ostroff C., Schmitt N., "Configurations of Organizational Effectiveness and Efficiency", *Academy of Management Journal*, 36(6), 1993.
- Palmer P., Vinten G., "Accounting, Auditing and Regulating Charities. Towards a Theoretical Underpinning", *Managerial Auditing Journal*, 13(6), 1998.
- Palumbo M., *Il processo di valutazione. Decidere, programmare, valutare*, Milano, FrancoAngeli, 2001.
- Panozzo F., "La riforma manageriale della pubblica amministrazione: ambizione, risultati, problematiche e prospettive", in F. Panozzo (a cura di), *Pubblica amministrazione e competitività territoriale. Il management pubblico per la governance locale*, Milano, FrancoAngeli, 2005.
- Paton R., *Managing and Measuring Social Enterprises*, Londra, Sage, 2003.
- Patton M. Q., *Utilization-Focused Evaluation: The New Century Text*, Thousand Oaks, Sage, 1997.
- Pawson R., Tilley N., *Realistic Evaluation*, Londra, Sage, 1997.
- Pfeffer J., *Organizations and Organization Theory*, Boston, Pittman, 1982.

- Philanthropy Action, *The Worst (and Best) Way to Pick a Charity This Year: Press Release by Great Nonprofits, GiveWell, Philanthropedia, Charity Navigator, GuideStar, Hewlett Foundation, and Philanthropy Action*, 2009.
- Phillips J. J., *Accountability in Human Resource Management*, Houston, Gulf Publishing, 1996.
- Power M., *La società dei controlli. Rituali di verifica*, Torino, Einaudi, 2002.
- Power M., "Auditing and the Production of Legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 2003.
- Power M., *Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*, Oxford, Oxford University Press, 2007.
- Power M., Laughlin R., "Habermas, Law and Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 1996.
- Pozzoli M., *Principi contabili per il terzo settore*, Milano, FrancoAngeli, 2009.
- Pozzoli M., "Financial Reporting and Sustainable Management", *Economia Aziendale Online. Special Issue-SMOG Conference Proceedings*, n. 3-bis, 2010.
- Pozzoli S., "Il 'doppio ruolo' del controllo strategico", *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, vol. 1-2, 2004.
- Prencipe A., "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.
- Preston J. B., Brown W. A., "Commitment and Performance of Nonprofit Board Members", *Nonprofit Management and Leadership*, 15(2), 2004.
- Price J. L., *The Study of Turnover*, Ames, Iowa State University Press, 1977.
- Propersi A., *Aziende non profit. I caratteri, la gestione e il controllo*, II ed., Milano, Etas, 2001.
- Propersi A., *Il sistema di rendicontazione negli enti non profit. Dal bilancio d'esercizio al bilancio di missione*, Milano, Vita e Pensiero, 2004.
- Propersi A., "L'agenzia delle Onlus e l'accountability del terzo settore", *Economia Aziendale Online 2000 Web*, 3bis, 2010.
- Provan K. G., Sebastian J. G., "Networks within Networks: Service Link Overlap, Organizational Cliques, and Network Effectiveness", *Academy of Management Journal*, 41(4), 1998.
- Quinn R. F., Rohrbaugh J., "A Competing Values Approach to Organizational Effectiveness", *Public Productivity Review*, 5(2), 1981.
- Quinn R. F., Rohrbaugh J., "A Spatial Model of Effectiveness Criteria: Towards a Competing Values Approach to Organizational Analysis", *Management Science*, 29(3), 1983.
- Rainey H. G., *Understanding and Managing Public Organizations*, San Francisco, Jossey-Bass, 2003.
- Rainey H. G., Steinbauer P., "Gallopig Elephants: Developing Elements of a Theory of Effective Government Organizations", *Journal of Public Administration Research and Theory*, 9(1), 1999.
- Riparbelli A., "La ragioneria direzionale", in Aa. Vv., *Scritti in onore di Giordano Dell'Amore*, Milano, Giuffrè, 1969.

- Roberts Enterprise Development Fund (REDF), *SROI Methodology*, San Francisco, REDF, 2000.
- Rojas R. R., "A Review of Models for Measuring Organizational Effectiveness among For-Profit and Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 11(1), 2000.
- Rossi G., "Qualità del welfare e servizi alla persona: verso l'identificazione di buone pratiche", *Non profit*, 1, 2009.
- Rossi P. H., Freeman H. E., Lipsey M. W., *Evaluation. A Systematic Approach*, Thousand Oaks, Sage, 2004.
- Rusconi G., Dorigatti M., *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, Milano, FrancoAngeli, 2004.
- Rusconi G., Signori S., "Responsabilità sociale e azienda nonprofit: quale declinazione?", *Impresa sociale*, vol. 2, 2007.
- Ryan B., Scapens R., Theobald M., *Research Method and Methodology in Accounting*, Londra, Academic Press, 1992.
- Salamon L. M., *Holding the Center: America's Nonprofit Sector at the Crossroads*, New York, Nathan Cummings Foundation, 1997.
- Salamon L. M., Anheier N. K., *Defining the Nonprofit Sector. A Cross-National Analysis*, Manchester, Manchester University Press, 1997.
- Salamon L. M., Anheier H. K., "Toward a Common Definition", in L. M. Salamon, H. K. Anheier (a cura di), *Defining the Nonprofit Sector. A Cross-National Analysis*, Manchester, Manchester University Press, 1997.
- Sandfort J., "The Structural Impediments to Human Service Collaboration: Examining Welfare Reform at the Front Lines", *Social Service Review*, 73(3), 1999.
- Sandfort J., "Moving Beyond Discretion and Outcomes: Examining Public Management from the Front Lines of the Welfare System", *Journal of Public Administration Research and Theory*, 10(4), 2000.
- Santi M., "L'Associazione Nazionale Tumori", in A. M. A. Merlo, *Aziende non profit. Casi di gestione*, Milano, Egea, 2000.
- Santi M., *Controllo di gestione per le aziende non profit, sanitarie e pubbliche. Verso la comunicazione multidimensionale*, Milano, Egea, 2002.
- Sappington D., "Incentives in Principal-Agent Relationships", *Journal of Economic Perspective*, 5(2), 1991.
- Savas E. S., *Privatization in the City: Successes, Failures, Lessons*, Washington, CQ Press, 2005.
- Sawhill J. C., Williamson D., "Mission Impossible? Measuring Success in Nonprofit Organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, 11(4), 2001.
- Scarr S. M., Eisenberg M., Deater-Deckard K., "Measurement of Quality in Child Care Centers", *Early Childhood Research Quarterly*, 9(2), 1994.
- Scholten P., Nicholls J., Olsen S., Galimidi B., *SROI. A Guide to Social Return on Investment*, Amstelveen, Lenthe, 2006.
- Schorr L. B., *Common Purposes: Strengthening Families and Neighborhoods to Rebuild America*, New York, Anchor Books, 1997.

- Scott W. R., "Effectiveness of Organizational Effectiveness Studies", in P. S. Goodman, J. M. Pennings (a cura di), *New Perspectives on Organizational Effectiveness*, San Francisco, Jossey-Bass, 1977.
- Scott W. R., *Organizations: Rational, Natural, and Open Systems*, Upper Saddle River, Prentice Hall, 2003.
- Seashore S. E., Yuchtman E., "Factorial Analysis of Organizational Performance", *Administrative Science Quarterly*, 12(3), 1967.
- Selden S. C., Moynihan D. P., "A Model of Voluntary Turnover in State Government", *Review of Public Personal Administration*, 20(2), 2000.
- Selleri L., *I budget a lungo termine. Strumenti per la pianificazione d'impresa*, Milano, Etas, 1990.
- Sibilio Parri B., "La rendicontazione sociale del museo: finalità e modelli di riferimento", in Aa. Vv., *Scritti in onore di Sergio Terzani*, Milano, FrancoAngeli, 2010.
- Simons R., *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, Harvard Business School Press, 1995.
- Solbiati M., "La Balanced Scorecard nelle imprese non profit: la prospettiva sociale", *Amministrazione e Finanza*, vol. 19, 2004.
- Sowa J. E., Selden S. C., Sandfort J. R., "No Longer Unmeasurable? A Multidimensional Integrated Model of Non Profit Organizational Effectiveness", *Non Profit and Voluntary Sector Quarterly*, 33(4), 2004.
- Stern N., *Stern Review on The Economics of Climate Change*, Londra, HM Treasury, 2006.
- Stiefel L., "Misura della qualità degli output nelle organizzazioni non-profit americane", in *Atti del convegno SIS "La Statistica per le Imprese" (Torino, 2-4 aprile 1997)*, Torino, Tirrenia, 1997.
- Stone M. M., Bigelow B., Crittenden W., "Research on Strategic Management in Non Profit Organizations: Synthesis, Analysis, and Future Directions", *Administration & Society*, 31(3), 1999.
- Stone M. M., Cutcher-Gershenfeld S., "Challenges of Measuring Performance in Nonprofit Organizations", in P. Flynn, V. A. Hodgkinson (a cura di), *Measuring the Impact of the Nonprofit Sector*, New York, Kluwer Academic Plenum, 2002.
- Suchman M., "Managing Legitimacy, Strategic and Institutional Approaches", *Academy of Management Review*, 20(3), 1995.
- Swiss GAAP FER, *Swiss GAAP FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen*, 2002.
- Terzani S., *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Padova, Cedam, 1999.
- Terzani S., *Il sistema dei bilanci*, Milano, FrancoAngeli, 2002.
- Tessitore A., "Una riconsiderazione del concetto di azienda", *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 3/4, 1997.
- Thomas J. C., "Outcome Assessment and Program Evaluation", in R. D. Herman (a cura di), *The Jossey-Bass Handbook of Nonprofit Leadership and Management*, San Francisco, Jossey-Bass, 2004.

- Travaglini C., “Valutazioni e indicatori dei servizi prodotti nelle organizzazioni non profit”, *Azienda pubblica*, 1992.
- Travaglini C., “Dall’organizzazione non profit al gruppo non profit”, *Impresa sociale*, vol. 15, 1994.
- Travaglini C., “Lo sviluppo di regole per la rendicontazione per le aziende del terzo settore”, in A. Matacena (a cura di), *Aziende non profit. Scenari e strumenti per il terzo settore*, Milano, Egea, 1999.
- Travaglini C., “Contabilità e bilancio per la rendicontazione e il controllo nelle aziende non profit”, in S. Pettinato (a cura di), *Gestire il non profit*, III ed., Milano, Il Sole 24 Ore, 2000.
- Travaglini C., “Impresa sociale: caratteristiche aziendali e informazione contabile”, *Non profit*, 4, 2006.
- Travaglini C., “Un primo quadro interpretativo per l’analisi dei bilanci delle aziende non profit”, *Non profit*, vol. 2, 2006.
- Travaglini C., “Dal gruppo nonprofit al gruppo dell’impresa sociale: dieci anni di sviluppo delle attività e di accountability nonprofit”, *Impresa sociale*, vol. 2, 2007.
- Travaglini C., *Financial Statement Analysis for Nonprofit Organizations. An Italian Perspective for Voluntary Organizations and Other Third Sector Entities in Italy for a Better Accountability*, <http://papers.ssrn.com>.
- Tsui A. S., “A Role Set Analysis of Managerial Reputation”, *Organizational Behavior and Human Performance*, 34(1), 1984.
- Ulrich D., “Measuring Human Resources: An Overview of Practice and a Prescription for Results”, *Human Resource Management*, 36(3), 1997.
- Van Slyke D., “The Mythology of Privatization in Contracting for Social Services”, *Public Administration Review*, 63(3), 2003.
- Van Slyke D., “Agents or Stewards: Using Theory to Understand the Government-Nonprofit Social Service Contracting Relationship”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 17(2), 2007.
- Vannini F., “Osservazioni sul rating delle organizzazioni non profit all’estero e in Italia”, *Enti non profit*, vol. 6, 2008.
- Vermiglio F., “La rendicontazione sociale nelle aziende pubbliche e non profit secondo le indicazioni dell’associazione per la ricerca scientifica sul bilancio sociale (GBS) sulla rendicontazione sociale delle aziende pubbliche e non profit”, *Economia Aziendale Online 2000 Web*, 3bis, 2010.
- Viganò R., “Le nonprofit come oggetto di studio delle ‘discipline aziendali’ nella realtà statunitense”, in E. Viganò (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, Padova, Cedam, 2000.
- Vittadini G., “Un nuovo Welfare: i servizi di pubblica utilità alla persona e l’universo del non profit”, *Non profit*, 1, 1999.
- Vittadini G., “Qualità, non profit, welfare mix”, *Non profit*, 3, 2003.
- Whittington G., “Financial Accounting Theory: An Overview”, *The British Accounting Review*, 18(1), 1986.

- Wing K. T., "Assessing the Effectiveness of Capacity-Building Initiatives: Seven Issues for the Field", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 33(1), 2004.
- Yang C., Cheng L., Yang C., "A Study of Implementing Balanced Scorecard (BSC) in Non-Profit Organizations: A Case Study of Private Hospital", *Human Systems Management*, vol. 24, 2005.
- Zald M., Davis G., "Social Change, Social Theory, and the Convergence of Movements and Organisations", in G. Davis, D. McAdam, W. Scott, M. Zald (a cura di), *Social Movements and Organization Theory*, Cambridge, Cambridge University Press, 2005.
- Zamagni S., "Il terzo settore e la CSR", *Non profit*, vol. 1, 2005.
- Zammuto R., *Assessing Organizational Effectiveness: Systems Change, Adaptation, and Strategy*, Albany, University of New York Press, 1984.
- Zanda G., Lacchini M., Onesti T., *La valutazione delle aziende*, Torino, Giappichelli, 1994.
- Zewo, *Méthodologie pour le calcul de la charge administrative. La structure des coûts et des recettes des organisations d'utilité publique*, 2008.

ISBN: 9788856840797

FrancoAngeli

Copyright © FrancoAngeli

N.B: Copia ad uso personale. È vietata la riproduzione (totale o parziale) dell'opera con qualsiasi mezzo effettuata e la sua messa a disposizione di terzi, sia in forma gratuita sia a pagamento.



---

*Economia*  
Ricerche

---

*Ultimi volumi pubblicati:*

FRANCESCA MANDANICI, *Il controllo strategico nell'azienda università (disponibile anche in e-book)*.

ENRICO CIETTA (a cura di), *Investire sull'ufficio: come e perché*. Lo spazio di lavoro come risorsa per migliorare l'azienda (disponibile anche in e-book).

LUCIANO D'AMICO, RICCARDO PALUMBO, *Il trasporto pubblico locale dal protezionismo al mercato*. Evidenze empiriche sulle aziende del settore (E-book).

SILVIO DORETTI, *Note sulle componenti del rischio di credito*. Un'analisi sulle piccole e medie imprese garantite da Fidi Toscana (disponibile anche in e-book).

ROBERTO FURLAN, DIEGO MARTONE, *La conjoint analysis per la ricerca sociale e di marketing (disponibile anche in e-book)*.

ANNALISA GIACHI (a cura di), *Imprese e burocrazia*. Come le piccole e micro imprese giudicano la Pubblica Amministrazione. Quinto Rapporto Nazionale 2010 (disponibile anche in e-book).

CREAP, *La comunicazione nella governance dei comuni italiani (disponibile anche in e-book)*.

JACOPO SCETTINI GHERARDINI, *Reputazione e rischio reputazionale in economia*. Un modello teorico (disponibile anche in e-book).

ANTONELLA CAPIELLO, *Regolamentazione e risk management nelle imprese assicurative*. Profili evolutivi.

FRANCESCO CONTÒ, PIERMICHELE LA SALA (a cura di), *Approccio territoriale e sviluppo locale*. Il programma di sviluppo del Distretto Agroalimentare di Qualità del Metapontino (disponibile anche in e-book).

RICCARDO PALUMBO, *Dall'Università al mercato*. Governance e performance degli spinoff universitari in Italia (disponibile anche in e-book).

AA.VV., *Scritti in onore di Sergio Terzani*.

LUISA BOSETTI, *Corporate governance e mercati globali (disponibile anche in e-book)*.

ALEX ALMICI, *Corporate governance, sistemi di controllo e valore aziendale (disponibile anche in e-book)*.

CHIARA LEARDINI, GINA ROSSI (a cura di), *Fondazioni bancarie, arte e cultura*. Ruolo, risultati e prospettive alla luce di un'analisi territoriale (disponibile anche in e-book).

ILARIA BAGHI, *Cause related marketing e comportamento del consumatore (disponibile anche in e-book)*.

ALDO PAVAN (a cura di), *Informazione e management negli enti locali alla vigilia della riforma federale*. La contabilità e i controlli nei comuni e nelle province italiani (disponibile anche in e-book).

- CRISTIAN CARINI, *L'analisi di bilancio e la valutazione del posizionamento strategico*. Dal settore ai segmenti di attività (disponibile anche in e-book).
- GIUSY GUZZO, *Le aziende no profit*. Principi e sistemi di amministrazione e di ragioneria (disponibile anche in e-book).
- LUIGI FICI, *I servizi pubblici locali: un modello di governance multidimensionale*. I risultati di una ricerca empirica (disponibile anche in e-book).
- LUCA BAGNOLI, *Responsabilità sociale e modelli di misurazione* (disponibile anche in e-book).
- OLGA FERRARO, *Principi, struttura e forma del bilancio nei principi contabili internazionali*. Profili evolutivi ed evidenze empiriche.
- LORIS LANDRIANI, *Modelli di gestione per le aziende dei beni culturali*. L'esperienza delle Soprintendenze "speciali" (disponibile anche in e-book).
- ALESSANDRO PACCIANI, DANIELA TOCCACELI (a cura di), *Le nuove frontiere dello sviluppo rurale*. L'agricoltura grossetana tra filiere e territorio (disponibile anche in e-book).
- ELENA MARCHIGIANI, SONIA PRESTAMBURGO (a cura di), *Energie rinnovabili e paesaggi*. Strategie e progetti per la valorizzazione delle risorse territoriali (disponibile anche in e-book).
- MAURIZIO RIIA, *Comunicazione economico-finanziaria, bilancio consolidato e adozione degli IAS/IFRS nei gruppi aziendali*. Analisi teorica e riscontri empirici.
- ALESSIO TOLA, *Strategie, metodi e strumenti per lo sviluppo dei territori rurali*. Il modello del Gal dell'Ogliastra (Sardegna) per la valorizzazione delle risorse agro-alimentari e ambientali (disponibile anche in e-book).
- FABIO FORTUNA, *L'informativa sui rischi nelle banche* (disponibile anche in e-book).
- FRANCESCO GIUNTA, MARCELLA MULAZZANI (a cura di), *Le analisi dei bilanci delle società di Public Utilities*. Effetti del passaggio agli IAS/IFRS (disponibile anche in e-book).
- FRANCESCO VESPASIANO, ORAZIO FRANCESCO PIAZZA, ELVIRA MARTINI, *La sopravvivenza della famiglia*. Un'analisi delle strutture e delle relazioni familiari in provincia di Benevento (disponibile anche in e-book).
- SILVIO CARDINALI, GIAN LUCA GREGORI, MICHELA PALLONARI (a cura di), *Piccole imprese vitivinicole e un nuovo approccio al marketing integrato* (disponibile anche in e-book).
- GIAN PAOLO CESARETTI, DEBORA SCARPATO (a cura di), *Politiche integrate per uno sviluppo competitivo sostenibile dell'agroalimentare* (disponibile anche in e-book).
- SIMONE POLEDRINI (a cura di), *Le imprese senza scopo di lucro*. Risultati del progetto IN.NE.S.T.I. (Inserimento nella società tramite imprese) (disponibile anche in e-book).
- UNIONE REGIONALE DELLE CAMERE DI COMMERCIO, INDUSTRIA, ARTIGIANATO E AGRICOLTURA DEL LAZIO, *Relazione sulla situazione economica del Lazio 2009* (disponibile anche in e-book).
- ANGELA TESTI, ELENA TANFANI, ENRICO IVALDI, GIULIANA CARELLO, ROBERTO ARINGHERI, VITO FRAGNELLI, *Operations research for patient - centered health care delivery*. Proceedings of the XXXVI International ORAHS Conference (disponibile anche in e-book).
- CONCETTINA BUCCIONE, *Modelli di governance e prospettive di sviluppo manageriale nelle imprese non profit* (disponibile anche in e-book).

- AIBE-ASSOCIAZIONE FRA LE BANCHE ESTERE IN ITALIA, *Venticinque anni di banche e operatori esteri in Italia*. Il contributo al sistema economico e finanziario del Paese (disponibile anche in e-book).
- MONICA LOMBINI, LUCIO POMA (a cura di), *Livello bottom up e sviluppo del territorio*. La rete degli Sportelli Unici in Emilia-Romagna (disponibile anche in e-book).
- MARIA ROSARIA NAPOLITANO (a cura di), *Comportamento e soddisfazione del turista*. I risultati di una ricerca in Campania (disponibile anche in e-book).
- ROSA MISSO, *L'uomo, il clima e l'agricoltura*. Verso nuovi strumenti e politiche (disponibile anche in e-book).
- SILVANA REVELLINO, *Enabling innovation*. Essays on intellectual capital, control and the ontology of it artefacts (disponibile anche in e-book).
- FRANCESCO GIUNTA, STEFANO GUIDANTONI, SILVIO DORETTI, *Piccole e medie imprese garantite da Fidi Toscana (2003-2007)* (disponibile anche in e-book).
- ALESSANDRO SCALETTI, *Logiche e strumenti di controllo delle relazioni interaziendali di natura cooperativa*. Target costing e open-book accounting.
- VALENTINA CIOLI, *Struttura finanziaria e valore*. Antologia e strumenti di pianificazione finanziaria.
- FILIPPO BENCARDINO (a cura di), *Turismo e territorio*. L'impatto economico e territoriale del turismo in Campania (disponibile anche in e-book).
- GIORGIO CALCAGNINI, ILARIO FAVARETTO (a cura di), *L'economia della piccola impresa*. Rapporto 2010 (disponibile anche in e-book).
- ELVIO MATTIOLI (a cura di), *Tariffe e prezzi nelle Marche*. Implementazione di un sistema di monitoraggio (disponibile anche in e-book).
- GIULIANA BIRINDELLI, MICHELE MODINA (a cura di), *Imprese, banche e finanza*. Le evidenze di un'analisi territoriale alla luce della crisi finanziaria (disponibile anche in e-book).
- ANTONIA ROSA GURRIERI, MARILENE LORIZIO, CRISEIDE NOVI (a cura di), *L'ascesa delle economie emergenti*. Implicazioni economiche e giuridiche.
- GIUSY GUZZO, CLAUDIO LIPARI (a cura di), *Ripensare l'azienda*. Approcci generalisti e specialisti tra momenti, funzioni, settori.
- ROBERT LEONARDI, RAFFAELLA NANETTI (a cura di), *Effetto Regione in Basilicata*. Le sinergie dello sviluppo (disponibile anche in e-book).
- MASSIMO CECCHI, *Aggregazioni, gruppi e bilancio consolidato*.
- GIUSEPPE MAURO (a cura di), *Medie imprese e sviluppo locale*. Evoluzione e trasformazione dell'economia di Teramo (disponibile anche in e-book).
- GABRIELLA LEVANTI, *Il governo dei sistemi reticolari di imprese* (disponibile anche in e-book).
- UGO ASCOLI, PATRIZIA DAVID, EMANUELE PAVOLINI (a cura di), *Il lavoro femminile nelle Marche* (disponibile anche in e-book).
- LORENZO IDDA, ROBERTO FURESI, PIETRO PULINA, *Economia dell'allevamento ovino da latte*. Produzione, trasformazione, mercato (disponibile anche in e-book).
- GIANLUIGI GUIDO, FRANCESCA BASSI, ALESSANDRO PELUSO, *La soddisfazione del consumatore*. La misura della customer satisfaction nelle esperienze di consumo.

ENRICO CICIOTTI, EMMANUELE DALUIO (a cura di), *Lo sviluppo condiviso*. Esperienze di programmazione locale integrata e di sportelli unici per lo sviluppo (disponibile anche in e-book).

ALBERTO BRAMANTI, MICHELE SCARPINATO (a cura di), *Politiche regionali per l'internazionalizzazione delle piccole imprese*. L'esperienza Spring di Regione Lombardia (disponibile anche in e-book).

ROBERTO ESPOSTI, VALENTINA CRISTIANA MATERIA, FRANCO SOTTE, *Far lavorare la scienza per il territorio*. Le Regioni come agenzie di ricerca agricola (disponibile anche in e-book).

GIUSEPPE IOPPOLO (a cura di), *Integrazione di competenze a supporto dei sistemi di gestione costiera*. Il caso Fish-Gate: Progetto Integrato di Gestione delle Risorse (disponibile anche in e-book).

SILVIA ANGELONI, *L'aziendabilità*. Il valore delle risorse disabili per l'azienda e il valore dell'azienda per le risorse disabili (disponibile anche in e-book).

FRANCO PRAUSSELLO (a cura di), *Cinquant'anni e più di integrazione economica in Europa*. La goccia e la roccia nell'economia europea (disponibile anche in e-book).

MARIO MEZZANZANICA, BIANCAMARIA ZAVANELLA, *I numeri della città*. Un quadro socio-economico del comune di Milano sulla base di fonti amministrative (disponibile anche in e-book).

DANIELE CALAMANDREI, *Archetipi d'impresa*. Istruzioni per uno sviluppo "eroico" della piccola impresa (disponibile anche in e-book).

ROBERTO CARIANI (a cura di), *Ecodistretti 2009*. Made "green" in Italy: le politiche ambientali dei sistemi produttivi locali e dei distretti industriali (disponibile anche in e-book).

ARTURO CAPASSO, OLIMPIA MEGLIO (a cura di), *Fusioni e acquisizioni*. Teorie, metodi, esperienze (disponibile anche in e-book).

GIUSEPPE PACE (a cura di), *Sviluppo, innovazione e conoscenza*. Strumenti per un'economia mediterranea (disponibile anche in e-book).

IOLETTA PANNOCCHIA (a cura di), *La soddisfazione delle Piccole e Micro Imprese nei confronti della Pubblica Amministrazione*. Quarto Rapporto Nazionale - Anno 2009 (disponibile anche in e-book).

AMEDEO AMATO (a cura di), *New prospects for internationalisation*. A Conference Report.

ADRIANO VARRICA, *Siti archeologici e management pubblico in Sicilia*. L'esperienza del Parco Valle dei Templi (disponibile anche in e-book).

ANDREA TRACOGNA, *I cluster nautici internazionali*. Analisi comparativa, forme di governance e politiche di sviluppo (disponibile anche in e-book).

IRINI LIAKOPOULOU, *Globalizzazione economica e riforma delle politiche di protezione sociale in Europa*.

GIANLUCA GOFFI, *Management delle destinazioni turistiche: sfide per territori e imprese*. Il caso di Senigallia e delle Valli Misa e Nevola (disponibile anche in e-book).

ERICA RIZZIATO, *Etica dello sviluppo organizzativo e senso del lavoro*. Verso la definizione di un approccio europeo (disponibile anche in e-book).

FABRIZIA FONTANA, *Strategie di diversificazione e creazione del valore*.

- MONIA CASTELLINI, EMIDIA VAGNONI, *La gestione della Farmacia. Il ruolo del SSN e il modello di remunerazione.*
- STEFANO ZAMBON (a cura di), *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale (disponibile anche in e-book).*
- FABIO CIAPONI, *Il controllo di gestione delle imprese vitivinicole.*
- PINA TRAVAGLIANTE, *Verso il '61. Cultura economica e dibattito politico nella Sicilia degli anni quaranta e cinquanta.*
- RICCARDO MERCURIO, MARCELLO MARTINEZ (a cura di), *Modelli di governance e processi di cambiamento nelle public utilities (disponibile anche in e-book).*
- CORRADO CROSETTA (a cura di), *Scenari occupazionali e fabbisogni formativi delle aziende del comparto agroalimentare della Capitanata (disponibile anche in e-book).*
- MASSIMO SABBATINI (a cura di), *Evoluzione e prospettive dell'agricoltura del Lazio. Statistiche ufficiali e informazioni ausiliarie al 2007 (disponibile anche in e-book).*
- GIOVANNI BELLETTI, VINCENZO F. CAVALIERE, ROCCO MOLITERNI (a cura di), *Le piccole imprese nei settori maturi tra declino strutturale e opportunità di crescita. Evidenze empiriche dai sistemi locali della provincia di Pistoia (disponibile anche in e-book).*
- FRANCESCO BADIA, *Sistemi e strumenti di corporate governance nelle local utilities (disponibile anche in e-book).*
- ALBERTO QUADRIO CURZIO (a cura di), *Le banche popolari cooperative. Profili italiani ed europei (disponibile anche in e-book).*
- ROSARIO SANTUCCI, GAETANO NATULLO, VINCENZA ESPOSITO, PAOLA SARACINI (a cura di), *Diversità culturali e di genere nel lavoro tra tutele e valorizzazioni (disponibile anche in e-book).*
- MATELDA REHO (a cura di), *Agroenergia. Attori, strategie e contesti locali (disponibile anche in e-book).*
- SILVIO MENGHINI (a cura di), *Risorse rurali e turismo. Il ruolo dell'agricoltura nel sistema economico senese.*
- MARCO R. DI TOMMASO, DANIELE PACI, LAURETTA RUBINI (a cura di), *L'industria della salute (disponibile anche in e-book).*
- GILBERTO MURARO, VINCENZO REBBA (a cura di), *Nuove istituzioni per l'assistenza socio-sanitaria. Principali esperienze nazionali ed estere (disponibile anche in e-book).*
- CINZIA DABRASSI PRANDI (a cura di), *R.C. Auto in Italia. Confronto tra risultati e prospettive (disponibile anche in e-book).*
- FLAVIO CORRADINI, GIOVANNI DINI (a cura di), *Logistica su misura. Indagine sull'innovazione logistica nel distretto calzaturiero delle Marche: competitività e compatibilità ambientale (disponibile anche in e-book).*
- TIZIANO ONESTI, NUNZIO ANGIOLA (a cura di), *Il controllo strategico nelle amministrazioni pubbliche (disponibile anche in e-book).*
- ALBERTO BRAMANTI (a cura di), *Il settore grafico lombardo. Innovazione e fabbisogni professionali e formativi (disponibile anche in e-book).*
- FRANCESCO ALBERTINI, ALBERTO NICCOLI, FRANCESCA SICA, LUCIANO VIZIOLI (a cura di), *La competitività territoriale. Il governo dei fattori-chiave nel Piceno.*
- SILVIA TOMMASO, *Distretti e reti di imprese. Evoluzione organizzativa, finanza innovativa, valutazione mediante rating.*

FrancoAngeli

FrancoAngeli

**e-book****Quota 1500!**

Una biblioteca di oltre 1500 titoli\* in tutte le discipline: economia, psicologia, sociologia, didattica, storia, filosofia...

Una modalità flessibile ed efficace per accedere subito ai contenuti, per effettuare ricerche mirate, per scorrere rapidamente i testi, per individuare con immediatezza un dato, una citazione, un nome...

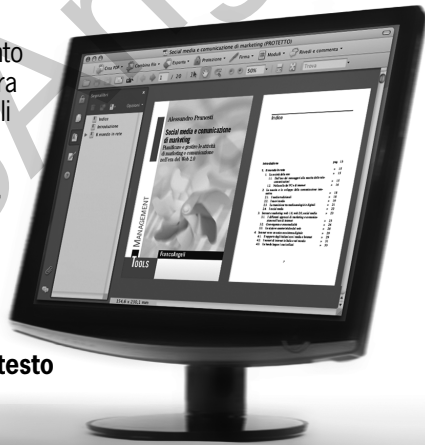
Per la comunicazione scientifica gli e-book presentano ampi vantaggi, facilitandone la diffusione e l'accessibilità.

I lettori possono trovare nelle modalità di scorrimento e di ricerca nel testo delle opportunità per la lettura veloce assolutamente superiori a quelle rinvenibili nel libro a stampa.

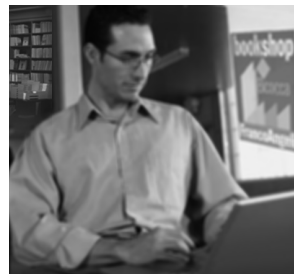
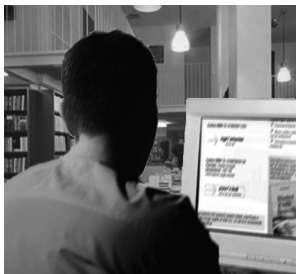
Gli e-book non ingombrano, si archiviano facilmente, sono sempre e subito disponibili.

**I nostri e-book adottano la piattaforma Adobe Digital Editions® che consente di gestire le pubblicazioni su più computer (sino a 6), aggiungere segnalibri, evidenziare parti di testo e scrivere commenti...**

\*aprile 2011



Per saperne di più sull'utilizzo e le forme di acquisto: [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it)



**Una nuova dimensione per condividere le conoscenze.  
Per l'università e per la professione.**

ISBN: 9788856840797

FrancoAngeli

Copyright © FrancoAngeli

N.B: Copia ad uso personale. È vietata la riproduzione (totale o parziale) dell'opera con qualsiasi mezzo effettuata e la sua messa a disposizione di terzi, sia in forma gratuita sia a pagamento.