

Enti non commerciali

La dimensione organizzativa del controllo di gestione

di Raffaele Marcello*

Negli ultimi anni le aziende non profit (Anp) sono state oggetto di una crescente attenzione dottrinale che ha concorso a definirne il **ruolo sociale** e a stabilirne i **modelli istituzionali e fiscali**; pochi sforzi sono stati fatti, invece, per dare una **definizione degli strumenti di "misurazione" del "risultato" delle attività**.

Dal momento che tali organizzazioni sono direzionate prioritariamente alla **"realizzazione di finalità di utilità sociale"**, tutti gli aspetti delle dinamiche patrimoniali, incluse quelle miranti alla produzione di risultati economici positivi non potranno mai prescindere da detto assioma¹.

Produzione di utilità sociale

Posto quindi che per **produzione di utilità sociale** si intende la capacità dell'azienda non profit di produrre beni e servizi in grado di soddisfare bisogni della comunità, dovrà stabilirsi la fase di utilità raggiunta dall'ente in un definito lasso di tempo.

È funzionale per tali motivi individuare il **risultato ottenuto dalle aziende non profit per gradi**, partendo dagli obiettivi primari e più facilmente misurabili (risultati economico/finanziari) passando all'analisi delle risultanze operative dell'esercizio fino ad arrivare ad una configurazione in termini di esiti dell'utilità dell'azienda stessa in un certo contesto sociale e in un determinato periodo.

Le aziende non profit (Anp) sono direzionate alla realizzazione di finalità di utilità sociale. È funzionale per tale motivo individuarne i risultati ottenuti per gradi. Nell'articolo vengono forniti indicazioni e strumenti utili all'introduzione di sistemi di contabilità analitica e dei collegati sistemi di controllo di gestione, in grado di consentire ai diversi livelli di responsabilità organizzativa di conoscere il quadro dei risultati economico-finanziari, le potenzialità di sviluppo, la disponibilità di risorse, la tipologia dei processi di loro specifica competenza e le condizioni con cui perseguire la mission aziendale. Il sistema di controllo di gestione, infatti, svolge un fondamentale ruolo di supporto alla direzione permettendo di verificare l'efficacia e l'efficienza della gestione anche in funzione della possibilità di intervenire tempestivamente nella correzione delle scelte e delle decisioni aziendali qualora risultassero degli scostamenti dagli obiettivi prefissati.

Di conseguenza, se per un'azienda for profit i metodi di controllo di gestione possono essere basati prioritariamente sulle metodologie quantitative d'azienda, lo stesso non può dirsi per le **aziende non profit**², per le quali le **caratteristiche principali ai fini del controllo di gestione sono individuabili**:

* Docente di Economia dei gruppi e delle concentrazioni aziendali - Facoltà di Scienze Manageriali - Università Chieti-Pescara.

1 Cfr. A. Maticena, *Impresa e responsabilità sociale. Impresa sociale e impresa cooperativa. Verso un primo tentativo di sistematizzazione*, in AA.VV., "Opere in memoria di Raffaele D'Oriano", Cedam, Padova, 1997.

2 "Nelle Anp la funzione del controllo di gestione è finalizzata alla valutazione sia del risultato economico delle singole attività, sia della sostenibilità del progetto nel suo complesso. Il risultato economico della singola attività risulta significativo solo se inserito all'interno della valutazione dell'economia complessiva dell'Anp e, soprattutto, se accompagnato dalla considerazione dell'efficacia sociale di quella determinata attività", in "Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione", Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, Commissione Aziende Non Profit.

1. nei problemi derivanti dall'assenza del reddito come fine istituzionale;
2. nell'essere le organizzazioni non profit soprattutto aziende di servizi;
3. nella difficoltà di individuare un definito assetto proprietario;
4. nell'instabilità delle fonti di finanziamento³.

Infatti, per le aziende for profit, il **controllo sui risultati economici e finanziari** rappresenta il punto prioritario sia per gli investitori/imprenditori che hanno iniziato la loro attività con il preciso intento di impiegare il proprio capitale, sia per i terzi che si troveranno ad avere rapporti di affari con l'ente e che vorranno garantire i loro interessi economici.

La diversità sostanziale del processo che caratterizza le attività delle aziende non profit, rende palese l'**inadeguatezza degli strumenti di controllo di gestione mutuati dal sistema profit**, i quali sono in grado di definire con un livello di approfondimento elevato quale sia l'efficienza dell'organizzazione non profit, ma non forniscono notizie sull'efficacia della stessa.

Realtà funzionale delle aziende non profit

Gli **elementi di maggiore rilevanza strategica** che caratterizzano l'attività delle Anp possono essere così sintetizzati⁴:

- **struttura di governance**, rivolta alla definizione dei meccanismi di governabilità delle Anp e quindi agli elementi distintivi del processo decisionale, condizionata dal modello istituzionale di riferimento (disciplina codicistica di fondazioni, associazioni, comitati e cooperative) e dalle scelte statutarie adottate;
- **sistema informativo**, rappresentato dall'insieme dei congegni necessari alla pianificazione dell'attività delle Anp secondo gli obiettivi di efficienza ed efficacia desiderati e alla misurazione dei relativi risultati (si tratta del sistema attraverso il quale si realizza materialmente il processo circolare di pianificazione e controllo di gestione);
- **strategia organizzativa esterna**, definendo i meccanismi attraverso i quali l'Anp interagisce con gli interlocutori interessati alla propria attività (c.d. posizionamento strategico).

Misurazione dell'efficienza e dell'efficacia

La definizione degli strumenti di misurazione dell'efficienza e dell'efficacia delle Anp presuppone il rispetto dei vincoli - o degli obiettivi - della gestione.

La valutazione di congruenza tra obiettivi perseguiti e strumenti adottati (c.d. "**vincolo della coerenza**"), allo scopo di verificare *ex ante* la coerenza tra i vari livelli di programmazione e il mantenimento costante della logica d'intervento durante tutte le fasi dell'attività aziendale, rappresenta un aspetto di primaria importanza.

A seguire andranno adeguatamente stimate le modalità di attuazione finalizzate alla verifica del processo di gestione, in modo da riflettere i meccanismi definiti con l'identificazione della *mission* aziendale⁵, rilevandone l'efficacia (c.d. "**vincolo dell'efficacia/appropriatezza**"), mediante il quale monitorare se l'attività che l'Anp svolge, risponde effettivamente allo scopo originariamente programmato) e l'efficienza (c.d. "**vincolo dell'efficienza**"), mediante il quale constatare se l'ente fa buon uso dei mezzi di cui dispone ovvero se utilizza efficientemente le proprie risorse nella consapevolezza che in termini assoluti esse sono comunque scarse). Gli strumenti contabili più idonei a **misurare il livello di efficienza** delle Anp sono quelli tesi alla **misurazione dei costi assorbiti dalle varie attività e iniziative**. Le valutazioni di efficienza potranno, pertanto, essere effettuate basandosi tendenzialmente sul rapporto quantitativo tra **risorse entrate e risorse uscite**.

Un altro aspetto da considerare coincide con il "**vincolo della trasparenza**", che individua la capacità dell'Anp di comunicare correttamente quello che ha fatto. Ricordiamo che la comunicazione nelle Anp deve ritenersi corretta e trasparente solo se la comunicazione esterna si configura attraverso una completa informazione di tipo istituzionale, gestionale e, se necessario, amministrativo.

Si tratta dell'esigenza informativa più importante per quelle Anp che ritengono di avere una responsabilità in relazione alla partecipazione al sistema sociale e, più in generale, al ruolo sociale da esse ambito.

Dati economico-finanziari

La preoccupazione essenziale di un ente non profit

³ Cfr. M. Santi, *Il controllo di gestione per le aziende non profit, sanitarie e pubbliche*, Milano, 2002.

⁴ Per una disamina approfondita si rinvia a L. Corbella, *Organizzazione non profit e controllo di gestione*, in questa Rivista, n. 11/2003, pag. 715.

⁵ La missione aziendale concerne la descrizione degli elementi che contraddistinguono l'identità di un'azienda. Ne costituiscono il supporto imprescindibile per la definizione dei valori di fondo che, a loro volta, rappresentano elementi essenziali del processo di definizione degli orizzonti strategici.

dovrà essere quella di misurare con grande comprensibilità e visibilità la propria **efficienza nella raccolta dei fondi** da destinare alle finalità statutarie⁶.

Pertanto, tutte le fondamentali operatività economiche dell'ente devono essere individuate e misurate in termini di produzione di fondi e costi specifici.

Le **attività complementari a quelle istituzionali** (quali ad esempio il funzionamento) possono essere puntualmente valutate nel loro ammontare di costo e riferite ad una distinta voce di copertura. La rappresentazione del patrimonio dovrà tenere conto dei fondi a seconda della loro effettiva disponibilità in genere e specificamente per la destinazione agli scopi istituzionali. Una volta che le attività economico-finanziarie siano state correttamente descritte e certificate dagli organismi preposti alla loro verifica, potranno essere prontamente sottoposte ad un primo controllo di tipo contenutistico⁷.

Risultato operativo

La correttezza dell'attività economico-finanziaria rappresenta un mero aspetto di base per valutare l'efficienza generale di un'Anp; occorre difatti **accertare l'effettiva produttività dell'azienda non profit**, in termini di **utilità sociale**.

Tuttavia, la corretta produttività in termini economico-finanziari è, nell'ambito non profit, del tutto inefficace se la destinazione dei fondi residui a favore delle finalità istituzionali non è esatta, così come è del tutto inefficiente l'equilibrio economico-finanziario di un ente non profit che eroghi servizi di pubblica utilità scadenti o a soggetti che non ne abbiano bisogno.

Sarà pertanto necessario:

a) **individuare chiaramente i singoli centri di intervento** attraverso un esame diligente della propria attività istituzionale ed operando in modo da permettere i raffronti fra momenti successivi della gestione e quindi seguendo criteri di omogeneità e di costanza nel tempo: l'ideale sarà un'individuazione che renda l'attività istituzionale svolta raffrontabile con l'attività condotta da altri enti non profit o profit (c.d. *benchmarking*, che rappresenta uno strumento della qualità totale finalizzato al miglioramento delle *performance* aziendali. Seguendo il metodo dettagliatamente descritto nella letteratura aziendale, si tende ad individuare un aspetto del proprio intervento che vuole sottoporsi a miglioramento. Poi si ricercano le aziende del proprio comparto o di altri settori merceologici che abbiano ottenuto significativi risultati in quel settore. Attraverso un com-

plesso sistema di analisi delle *performance* altrui, viene isolata la migliore pratica e sottoposta a dettagliata valutazione, per individuarne i punti di forza. Dal confronto tra la propria *performance* e la migliore pratica individuata, prende le mosse il piano d'azione per modificare la propria prassi. Non si tratta, quindi, di "copiare" pedissequamente le idee altrui, ma di avere la capacità di cogliere i punti di forza dei migliori concorrenti per adattarli alla propria realtà aziendale);

b) **determinare indici** che rappresentino in modo chiaro e trasparente i risultati concretamente raggiunti (anche in questo caso la raffrontabilità, con risultati precedenti o attesi ovvero con quelli prodotti da altri enti, sarà il parametro chiave di tale elaborazione).

Nel realizzare queste operazioni gli enti non profit dovranno **dotarsi di appositi organi ed uffici** (interni e in *outsourcing*) forniti di **elevate competenze professionali**, i quali dovranno realizzare un'attenta opera di rendicontazione delle attività svolte, per giungere ad una corretta valutazione delle stesse proprio in termini di utilità sociale.

I sistemi di valorizzazione dovranno, pertanto, essere in grado di realizzare rilievi sia di tipo quantitativo delle operazioni istituzionali svolte in un determinato periodo di riferimento, sia di tipo qualitativo dell'analisi dei servizi e dei beni così come risultano prodotti e per il loro valore di impatto in termini di utilità sociale.

Soluzioni strategiche

L'ultimo ordine di analisi su cui deve costantemente focalizzare l'azienda non profit, e di cui deve dare conto nei suoi documenti di comunicazione esterna ed interna, è quello relativo ai propri **obiettivi strategici**, i quali dovranno essere **chiaramente focalizzati** in quanto portatori di un duplice valore:

- 1) **valore orientativo/preventivo**: obiettivi da perseguire in uno spazio temporale futuro ma determinato;
- 2) **valore valutativo/successivo**: risultati intermedi raggiunti che consentono un posizionamento circa lo sviluppo generale dell'attività condotta.

La responsabilità di tali obiettivi grava principalmente sugli organi di governo dell'azienda non profit.

⁶ I principi contabili elaborati negli USA dal *Financial Accounting Standards Board* (FASB) proprio per le *not forprofit organizations* sembrano particolarmente adeguati a fornire gli strumenti che consentano l'esposizione analitica e trasparente di tali risultati.

⁷ Per approfondimenti si rinvia a A. Maramai, *L'attività di controllo di gestione e la presentazione di bilancio nell'azienda non profit*, in Non Profit, 1999.

La **posizione di responsabilità** è probabilmente una delle più importanti di tutto il sistema, dal momento che la possibilità di inquadrare, e quindi di ottenere risultati, è estremamente collegata a capacità valutative e conoscitive di profondo contenuto professionale.

Sarà dunque quanto mai opportuno che l'azienda non profit si doti di "advisors" in grado di offrire consulenze di primissimo valore professionale ogni qual volta si trovi a tratteggiare qualcuno di detti obiettivi strategici.

Variabili discriminanti

Come accennato in precedenza, l'obiettivo delle Anp non è sempre misurabile in termini quantitativi, e ciò rende difficile la valutazione dell'efficacia gestionale dell'intera azienda e del contributo fornito dai programmi di attività.

Si rende pertanto necessario individuare dei **parametri in grado di esprimere la capacità dell'Anp di perseguire le proprie finalità**⁸, con la consapevolezza che tale implementazione rappresenta essa stessa un'attività del controllo di gestione.

La modalità più efficace per procedere in tale direzione si sostanzia nella progettazione di un **sistema di indicatori** che, in modo sintetico ed efficace (per rapidità e coerenza con cui misura il fenomeno), esprimano la capacità e il grado di raggiungimento delle finalità.

Si tratta quindi di determinare:

- 1) **quali politiche attuare** e quali risorse sono critiche per l'ottenimento dei risultati e i tempi per il loro ottenimento;
- 2) **quali sono gli indicatori** che cambierebbero il loro valore qualora gli obiettivi fossero o non fossero raggiunti;
- 3) **chi all'interno dell'azienda** assume la responsabilità del raggiungimento degli obiettivi, possedendo la necessaria autonomia gestionale.

Risulta chiaro che l'individuazione degli indicatori di *performance* è da relazionarsi con il settore di attività dell'organizzazione *non profit* e con la natura specifica delle mansioni svolte dai collaboratori.

Al di là dello sviluppo dei tradizionali indicatori di processo⁹ e di contesto¹⁰, le capacità di perseguire la missione e le finalità aziendali possono essere misurate attraverso l'introduzione di alcune classi teoriche in cui ordinare il sistema di indicatori¹¹.

Indicatori di output

Gli indicatori di output, cioè del risultato a breve termi-

ne dell'attività, rappresentano **grandezze non monetarie** espressive del volume delle attività svolte.

Esempi di tale tipo di indicatori sono: il numero di persone che hanno rimosso la dipendenza dopo x tempo rispetto al numero totale delle persone assistite in x tempo; il numero di persone che dopo aver rimosso la dipendenza dopo x tempo non hanno avuto ricadute nei successivi y mesi rispetto al numero totale delle persone assistite in x tempo.

Indicatori di outcome

Gli indicatori di outcome, cioè del risultato nel medio/lungo periodo dell'attività, rappresentano **misurazioni non finanziarie dei benefici prodotti** dall'Anp e dipendono strettamente dal settore di attività in cui opera l'azienda.

Esempi di quest'ultimo tipo di indicatori sono: nel settore educativo, il numero di utenti che hanno avuto miglioramenti nelle condizioni di vita, nella ricerca del lavoro, nel conseguimento di un diploma, nel campo del reinserimento, il numero di pazienti inseriti che hanno conservato il lavoro per un arco di cinque anni.

Indicatori di efficacia/appropriatezza

Rappresentano i **benefici sociali conseguenti all'attività delle Anp**.

Nel caso di **attività di fund raising** tipici esempi sono: i proventi da elargizioni derivanti da campagne promozionali di raccolta fondi rispetto al totale dei proventi da elargizioni; il numero di nuovi donanti nell'anno x rispetto al totale dei donanti dell'anno x.

È di tutta evidenza che le soluzioni prospettate non sono in grado di esprimere elementi applicabili in "valore assoluto", in quanto ciascun settore è influenzato dagli altri e dalle caratteristiche generali dell'organizzazione, ma possono contribuire a stimolare corrispondente attenzione per ciascuna Anp interessata.

8 La possibilità di informare gli *stakeholders* sul reale perseguimento delle condizioni di efficacia sociale ed efficienza gestionale attraverso parametri ed indicatori comprensibili ai lettori e condivisibili assume infatti rilevanza strategica in quanto dal consenso sociale consegue l'ottenimento delle fonti di finanziamento a titolo gratuito, necessarie, in molti casi, a permettere all'azienda non profit di sopravvivere ed autosvilupparsi.

9 Siano essi quantitativi o qualitativi, riflettono gli aspetti operativi di gestione ritenuti rilevanti e possono essere impiegati per rilevare lo stato di avanzamento degli interventi.

10 Danno informazioni sulla realtà socioeconomica in cui sono attuati i progetti e le azioni poste in essere dalle Anp.

11 In tema di indicatori sociali si segnalano i lavori di S. Arduini, "Gli indicatori di efficacia nelle aziende non lucrative", e di G. Rossi, "I servizi alla persona offerti dal terzo settore in Italia: una valutazione dell'efficacia", ambedue contenuti in A. Maticena (a cura di), "Aziende non profit. Scenari e strumenti per il Terzo Settore", Milano, 1999.

Nell'ottica descritta, interessante e propositiva, appare l'indagine condotta qualche tempo fa dall'Associazione Nuovo Welfare¹², realizzata per rappresentare il livello di offerta quantitativa dei servizi sociali delle Regioni italiane, attraverso lo studio comparativo delle "dotazioni" delle singole realtà territoriali.

Opportunamente rielaborata e adattata allo scopo, nella Tavola n. 1 è riportata una **gamma particolarmente ampia di indicatori semplici** per ciascuna unità statistica, in grado di rappresentare, ciascuno per suo conto, i diversi fattori che incidono nella valutazione dei fenomeni nel suo complesso delle diverse aree di attività delle aziende non profit.

Conclusioni

Come è stato evidenziato, la **dimensione strutturale e quella organizzativa** delle Anp sono **strettamente**

correlate, e risentono del processo di formulazione della *mission* e degli obiettivi strategici e specifici e dell'influenza esercitata dai comportamenti aziendali.

Ciò comporta che la definizione dei **modelli contabili** proposti da utilizzare nell'ambito del controllo di gestione, pur rappresentando aspetti rilevanti per interpretare gli andamenti gestionali, non sono di per sé sufficienti a rappresentare il grado di raggiungimento degli obiettivi e andranno sempre **integrati da considerazioni legate agli indicatori di performance e di qualità**.

In poche parole, deve tendersi alla creazione di un **sistema informativo unico** che sia volto nel contesto dell'azienda non profit a dimostrare simultaneamente trasparenza gestionale, amministrativa ed istituzionale.

¹² Consultabile sul sito www.nuovowelfare.it.

Tavola n. 1 – **Mappatura degli indicatori semplici**

SETTORE ANALIZZATO	INDICATORI DI OUTPUT	INDICATORI DI OUTCOME
ASSISTENZA SOCIALE	N. istituzioni non-profit nel settore assistenza sociale	N. minori assistiti in età 0-17 anni da presidi residenziali socio-assistenziali
	Volontari impegnati nel settore assistenza sociale	N. adulti assistiti in età 18-64 anni da presidi residenziali socio-assistenziali
	Presidi residenziali socio-assistenziali	N. anziani assistiti in età > 64 anni da presidi residenziali socio-assistenziali
	Posti letto nei presidi residenziali socioassistenziali	Tossicodipendenti in trattamento presso strutture socio riabilitative su strutture
	N. Istituti socio riabilitativi per tossicodipendenza	
SANITÀ	N. istituzioni non-profit nel settore sanità	Tasso di utilizzo dei posti letto
	Volontari impegnati nel settore sanità	Tasso di ricorso al pronto soccorso
	Asl con servizio di assistenza domiciliare integrata	Medici per cento posti letto
	Strutture territoriali diverse da ambulatori e laboratori	Personale sanitario ausiliario per cento posti letto
FORMAZIONE E LAVORO	N. istituzioni non-profit nel settore istruzione	N. soggetti a rischio di esclusione (immigrati, disabili, ecc.) iscritti ai corsi su forze di lavoro
	Volontari impegnati nel settore istruzione	Adulti disoccupati iscritti ai corsi su totale persone in cerca di occupazione
	N. corsi attivati di formazione lavoro su forza lavoro	Borse di studio universitarie erogate con fondi regionali su totale iscritti
	N. centri per l'impiego su popolazione attiva	
CULTURA E TEMPO LIBERO	N. istituzioni non-profit nel settore cultura, sport e ricreazione	Rappresentazioni teatrali, musicali
	Volontari impegnati nel settore cultura, sport e ricreazione	N. visitatori di musei ed istituti d'arte
	N. biblioteche regionali e territoriali	Consumi interni delle famiglie (residenti e non) in ricreazione e cultura
	N. biglietti venduti su giorni di spettacolo del cinematografo	
	N. musei ed istituti d'arte	