

**FrancoAngeli**

# **IL GOVERNO AZIENDALE TRA TRADIZIONE E INNOVAZIONE**

**a cura di  
Luciano Marchi  
Rosa Lombardi  
Luca Anselmi**



**Società Italiana di Ragioneria  
e di Economia Aziendale**

La collana *Sistemi Informativi, Management e Controllo* accoglie monografie scientifiche che studiano i sistemi informativi nei diversi ambiti dell'economia d'azienda. L'attenzione è sulle interconnessioni tra l'information and communication technology, i processi informativi, la gestione, l'organizzazione e il controllo d'azienda. La collana intende essere un punto di riferimento per la comunità italiana di studiosi e ricercatori che indagano la modellizzazione, i comportamenti, le opportunità, le implicazioni e gli impatti nell'implementazione e nell'utilizzo della tecnologia per la gestione delle informazioni a supporto dei processi di pianificazione, di decisione, di gestione e di controllo nelle diverse aree aziendali (governo e strategia, amministrazione finanza e controllo, auditing e compliance, marketing e commerciale, produzione e approvvigionamenti, organizzazione, ricerca e sviluppo, logistica, ecc.), nei diversi settori economici, nei diversi sistemi (aziende private, pubbliche, di servizi, di produzione, non profit, ecc.), sottosistemi (commesse, progetti, business unit, rami d'azienda, ecc.) e aggregati aziendali (accordi e alleanze, reti d'azienda, gruppi, ecc.).

Sono inoltre di interesse della collana i lavori di ricerca che propongono un'analisi:

- dei riflessi delle ICT sui modelli di business e sul rapporto azienda-ambiente;
- della misurazione, valutazione e comunicazione dell'impatto dell'implementazione e dell'uso della tecnologia per la gestione e il controllo di attività e processi;
- delle implicazioni della tecnologia sui ruoli e sulle competenze dei diversi attori aziendali, sui modelli decisionali, sugli strumenti utilizzati.

La collana intende essere un'opportunità di divulgazione, nel rispetto dei criteri di double blind peer reviewing, di lavori scientifici monografici e di contributi di conferenze scientifiche di alto livello, basati su differenti metodologie di ricerca, di tipo teorico o empirico.

*Direttore:* Daniela Mancini (Università di Napoli Parthenope)

*Co-Direttori:* Nicola Castellano (Università di Macerata), Katia Corsi (Università di Sassari), Paolo Spagnoletti (LUISS)

*Comitato editoriale:* Federico Barnabè (Università di Siena); Francesco Bellini (UniNettuno), Enrico Bracci (Università di Ferrara); Adele Caldarelli (Università di Napoli Federico II); Andrea Cardoni (Università di Perugia); Francesca Cesaroni (Università di Urbino); Maria Serena Chiucchi (Università di Ancona); Mariano Corso (Politecnico di Milano); Francesca Culasso (Università di Torino); Daniele Dalli (Università di Pisa); Paola Dameri (Università di Genova); Fabrizio D'Ascenzo (Università di Roma La Sapienza); Marco De Marco (UniNettuno); Giuseppe D'Onza (Università di Pisa); Andrea Fradeani (Università di Macerata); Michele Galeotti (Università di Roma La Sapienza); Lucia Giovanelli (Università di Sassari); Giuseppina Iacoviello (Università di Pisa); Stefano Garzella (Università di Napoli Parthenope); Arianna Lazzini (Università di Modena); Rosa Lombardi (Università di Roma La Sapienza); Maria Pia Maraghini (Università di Siena); Luciano Marchi (Università di Pisa); Concetta Metallo (Università di Napoli Parthenope); Rosalba Miraglia (Università di Catania); Antonella Paolini (Università di Macerata); Luisa Pulejo (Università di Messina); Cecilia Rossignoli (Università di Verona); Alessandro Spano (Università di Cagliari); Enrico Supino (Università di Bologna).

*Membri internazionali:* Elisabetta Magnaghi (Université Catholique de Lille, Lille, France), Lapo Mola (Skema Business School, Sophia Antinopolis, France), Joshua Onome Imoniana (University of São Paulo, São Paulo, Brasil), Enrique Bonson (University of Huelva, Spain).



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

**FrancoAngeli Open Access** è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più:

[http://www.francoangeli.it/come\\_publicare/publicare\\_19.asp](http://www.francoangeli.it/come_publicare/publicare_19.asp)

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it) e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

# **IL GOVERNO AZIENDALE TRA TRADIZIONE E INNOVAZIONE**

**a cura di  
Luciano Marchi  
Rosa Lombardi  
Luca Anselmi**



**Società Italiana di Ragioneria  
e di Economia Aziendale**

**FrancoAngeli**

Copyright © 2016 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

Publicato con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia*  
(CC-BY-NC-ND 3.0 IT)

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

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

IL GOVERNO AZIENDALE TRA TRADIZIONE E INNOVAZIONE

**XII**

**AZIENDE NON-PROFIT  
ETICA E RESPONSABILITÀ SOCIALE**



Società Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale



# SOMMARIO

LUCA ANSELMINI Introduzione	p.	5
ALESSANDRO MIGLIAVACCA, CHRISTIAN RAINERO, LUIGI PUDDU Aziende, Amministrazione Razionale e Impatto Sociale	»	7
GIACOMO BOESSO, FABRIZIO CERBIONI Foundation' Governance for Strategic Philanthropy: the second national survey	»	27
PAOLO ESPOSITO, FRANCESCO MANFREDI, ALESSANDRA RICCIARDELLI How to create public value through integrated cultural systems?	»	43
MONIA CASTELLINI L'efficacia del controllo di gestione nelle imprese sociali tra attendibilità informativa e Knowledge Accounting. Un'analisi empirica	»	61
MASSIMO CIAMBOTTI, FEDERICA PALAZZI, FRANCESCA SGRÒ Performance measurement in social cooperative enterprises	»	85
FLORIANA FUSCO, GUIDO MIGLIACCIO Cooperatives and Crisis: Financial Dynamics on the Italian Primary Sector Cooperatives	»	99
MASSIMO SAITA, MARIA VITTORIA FRANCESCHELLI Preparing financial statement: the restricted accountability of Non-profit organizations	»	115
MARIA-GABRIELLA BALDARELLI Territory entities process to implement social and environmental accounting and reporting: some drivers and actions in theory and praxis	»	131



SERGIO PATERNOSTRO, MARCANTONIO RUISI Il contributo del Bilancio Sociale alla valutazione della performance delle aziende museali	» 155
GIULIA BELLANTE, LAURA BERARDI, PHILIPPE EYNAUD, EUGENIA NISSI, MICHELE REA Nonprofit governance and accountability practices. A comparative analysis between Italy and France	» 177

# L'EFFICACIA DEL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE IMPRESE SOCIALI TRA ATTENDIBILITÀ INFORMATIVA E KNOWLEDGE ACCOUNTING. UN'ANALISI EMPIRICA

Monia Castellini<sup>1</sup>

## 1. Introduzione

Lo studio intende indagare l'importanza delle informazioni di *cost accounting* (Kaplan, 1988) e delle relative implicazioni che le asimmetrie informative, riscontrate al suo interno, possono avere in termini di ricaduta sul sistema decisionale (Bertini, 1990; Cooper e Kaplan, 1988) nel momento in cui i manager sono chiamati ad operare delle scelte di indirizzo strategico.

A livello internazionale numerosi sono gli studi che hanno indagato la relazione tra i livelli di conoscenza manageriale in termini di contabilità e la performance del sistema informativo-contabile (Cardinales, 2008; Cloyd, 1997; Bonner e Lewius, 1990), tuttavia poco è stato indagato per quanto concerne il settore non profit ed in particolare l'azienda cooperativa sociale (Costa et al., 2012; Mancino e Thomas, 2005; Thomas 2004; Andreaus 1996; Austin et al. 2006).

Il sistema decisionale delle aziende non-profit necessita fortemente di un sistema informativo in grado di fornire informazioni sia qualitative, ma soprattutto economiche per favorire il perseguimento degli obiettivi in un contesto di equilibrio economico-finanziario al fine della loro stessa sopravvivenza (Matacena, 2002).

L'esigenza informativa interna fa sì che si attivi un processo di pianificazione e di controllo di gestione utile per consentire una valutazione di carattere economico-finanziaria, nonché gestionale- organizzativa (Bronzetti, 2007).

Rispetto a ciò la contabilità analitica rappresenta uno degli strumenti di base su cui si fonda il sistema di controllo di gestione, fornendo un supporto al sistema decisionale (Brusa, 1995).

La formulazione delle domande di ricerca si è innestata sulla relazione e le implicazioni esistenti tra efficacia ed efficienza del controllo di gestione, analizzandone la bontà del sistema di contabilità analitica, il livello di competenza e conoscenza economico-aziendale da parte dei manager e

---

<sup>1</sup> Università degli Studi di Ferrara.

l'utilizzo, da parte loro, delle informazioni derivanti dal sistema di *accounting* ai fini decisionali. Lo studio ha pertanto indagato:

- l'attendibilità del sistema di *cost accounting* ed il relativo grado di consapevolezza delle informazioni da esso derivanti da parte degli *users*;
- il livello di asimmetria informativa tra il grado di attendibilità effettivo e il grado di attendibilità presupposto dal sistema decisionale;
- la correlazione dall'eventuale grado di distorsione in ragione della *knowledge management*.

## **2. Il terzo settore e le imprese cooperative sociali**

Il Terzo settore è stato oggetto di studio da parte di numerose discipline (Powell, 1987; Salamon and Anheier, 1999), risentendo di diverse influenze e mancando di una singola definizione (Osborne, 2008).

Senza la pretesa di essere esaustivi è possibile affermare come negli ultimi anni negli studi economico-aziendali relativamente al Terzo Settore si sono sviluppate diverse aree di analisi, quali la rendicontazione sociale, l'*accountability*, il sistema di controllo di gestione ed in misura minore di *cost accounting*.

In particolare alcuni studi (Lewis, 2002) hanno evidenziato come non sempre l'elevata capacità professionale di chi opera all'interno del settore sia accompagnata da una adeguata cultura e competenza manageriale.

In Europa lo sviluppo di organizzazioni che appartengono al Terzo settore, tra cui indichiamo cooperative, società di mutua assistenza, organizzazioni non profit, hanno giocato e giocano un ruolo determinante per la crescita economica e sociale dei paesi in cui si sono affermate a partire dalla Seconda Guerra Mondiale (Defourney e Nyssens, 2010).

In particolare, in Italia, il Terzo Settore è costituito da una *pluralità di organizzazioni, differenziate in ragione della loro strutturazione, delle loro finalità e delle loro attività* (Cartocci e Maconi, 2006, p. 42) e tra i principali ruoli riconosciuti ad esso (Matacena, 1999) vi sono quelli di promozione della tutela di diritti, di redistribuzione di risorse, di produzione di servizi socialmente utili.

In questa realtà, una delle forme di organizzazione non profit (ISTAT, 2008; Borzaga, 2009) che si è ampiamente affermata e diffusa è quella della cooperativa, una tra le più importanti forme di impresa sociale (Costa et al., 2012; Defourney e Nyssens, 2008; Matacena, 2007; Mancino e Thomas, 2005). Rispetto agli altri Paesi europei, l'Italia risulta tra i primi a legiferare in favore delle cooperative sociali prima (Kerlin, 2006) e delle imprese sociali poi.

Entrambi i termini entrano a pieno titolo nello scenario del nostro Paese con la legge n. 381 del 1991 (Zamagni e Zamagni, 2008) e n.155 del 2006, indicando l'esistenza di una forma di impresa che connette la dimensione cooperativa con quella imprenditoriale (Bernardoni, 2008), lasciando inalterati gli scopi puramente sociali con una capacità di contribuire alla *produzione di ricchezza, alla vivacità e all'articolazione pluralistica del mercato* (Battaglia, 2002, p.1).

La normativa distingue le cooperative sociali in due tipi, A e B, di cui la prima fa riferimento all'erogazione di servizi socio-sanitari ed educativi, mentre la seconda è finalizzata all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate; entrambe le tipologie perseguono il fine di promozione ed integrazione sociale della comunità (Costa et al., 2012).

In particolare le cooperative sociali di tipo A, come quella oggetto di studio, agiscono in un ambito operativo di gestione dei servizi socio-sanitari ed educativi in proprio o in convenzione con enti pubblici, intercettando i bisogni del territorio (come reinserimento sociale, assistenza, alloggi, etc) e rispondendo ad una sempre maggiore assenza del sistema di welfare state (Picciotti, 2014) attraverso l'apporto di azioni sociali per lo sviluppo di una *solidarietà tra molti e non una mutualità tra pochi* (Filippini, 1991).

La letteratura economico-aziendale (Cheney et al., 2014; Lambro e Petrescu, 2014; Costa et al. 2012; Maticena, 2002) ha evidenziato come queste realtà si siano ampiamente sviluppate in Italia e abbiano mostrato una capacità di resistenza anche durante il forte periodo di crisi economica che ha coinvolto il Paese.

Questa tipologia di aziende persegue un obiettivo che non è riconducibile al ritorno sul capitale investito o la creazione di benefici ad esclusività dei soci, ma è riferibile alla creazione di valore sociale (Costa et al., 2012; Mancino e Thomas, 2005; Thomas, 2004, Andreaus, 1996; Austin et al., 2006), nell'intento di sviluppare presupposti di crescita sia in termini economici, ma soprattutto in termini di *crescita culturale e sociale della comunità a cui si appartiene* (Vella, 2010).

Per le aziende cooperative sociali, come per le imprese non profit in generale, diviene determinante nel perseguimento dei propri obiettivi sociali e mutualistici *il rispetto dell'equilibrio economico nel medio-lungo periodo e di quello finanziario nell'immediato, costituendo una condizione di vincolo necessaria a garantirne la sopravvivenza, la continuità e lo sviluppo* (Maticena, 2002).

A tal fine la presenza di un sistema di controllo di gestione adeguato, unitamente ad una cultura e conoscenza manageriale è elemento cruciale per il raggiungimento del fine stesso dell'azienda.

### **3. Il sistema di controllo di gestione nell'impresa cooperativa sociale.**

I confini tra azienda con finalità di reddito e azienda non profit è ricco di sfumature, ma si può constatare che il concetto di base che le distingue non è tanto la necessità o meno di conseguire dei ricavi, quanto piuttosto il modo in cui le risorse siano impiegate *per conseguire un risultato economico positivo* (Anthony e Young, 2002), dal momento che non sempre, il raggiungimento degli obiettivi e l'eventuale crescita è garanzia di stabilità finanziaria che si tramuta in sopravvivenza dell'organizzazione (Blumenthal, 2003) e perseguimento degli obiettivi aziendali.

La complessità ambientale (Duncan, 1972) in cui esse operano, che si riscontra nella riduzione dei finanziamenti (Weerawardena et al., 2010), nell'incremento della concorrenza, nella difficoltà di reperimento di donazioni, nelle richieste e nelle esigenze degli stakeholders e le conseguenti sfide a cui esse sono chiamate a rispondere, fa sì che si vadano a riconfigurare le regole per la sopravvivenza organizzativa (Alexander, 2000).

A questi elementi, spesso di criticità, si sono andati aggiungendo diversi autori (Costa et al., 2012; Maggi, 2008; Matacena 2007; Anthony e Young, 2002) individuando alcune caratteristiche insite in questo tipo di aziende:

- l'assenza di reddito come indicatore di economicità);
- la tendenza ad assumere la natura di aziende di servizi;
- maggiori vincoli alla definizione di obiettivi e strategie;
- sistemi di controllo direzionale tradizionalmente inadeguati;
- differenze in termini di ordinamento giuridico e trattamento fiscale.

Accade così che spesso il successo o il fallimento di queste organizzazioni non sia adeguatamente misurato, come invece si verifica nelle aziende for profit (Hatten, 1982).

Rispetto a ciò, è indicativo sottolineare come sua determinante lo sviluppo di un sistema di governance (Travaglini et al., 2009) orientato a determinare un contesto di regole istituzionali e di mercato finalizzato a stabilire *le modalità di funzionamento degli organi di governo e di controllo delle aziende* (Airoldi e Forestieri, 1998). Si fa in particolar modo riferimento a come il sistema di controllo di gestione, in una visione più ampia (Anthony e Young, 2002), possa sostenere il modello di governance nella definizione e nello sviluppo di ruoli e responsabilità (Blair, 1995), nel rispetto dei principi di *democraticità, partecipazione dei soci e prassi gestionale* (Matacena e Fiorentini, 1991).

Tali strumenti potrebbero migliorare ed orientare l'attività dell'azienda, consentendo una gestione efficiente delle risorse (Melara, 2006) e favorendo lo scambio di informazioni interne ed esterne.

Tra gli elementi di debolezza la letteratura individua la mancanza di competenze manageriali ed economiche nell'utilizzo delle informazioni derivanti dagli strumenti di gestione e da una loro corretta implementazione (Mancino e Thomas, 2005; Francesconi, 2009). Diversi sono stati gli strumenti di indagine per il controllo di gestione per quanto riguarda il settore for profit, diversamente da quanto accade nel settore non profit in cui tali strumenti risultano difficilmente applicabili se non previo adattamento (William, Sherlock, 2009). Oltre alla difficoltà di adattamento di tali strumenti gli studi evidenziano anche problematiche legate alla raccolta dei dati all'interno del settore non profit (Brudney and Gazley, 2006; Rooney, Steinberg, and Schervich, 2004) e allo loro interpretazione (Brooks, 2004).

Al fine di soddisfare l'esigenza informativa interna è importante da un lato attivare un processo di pianificazione e di controllo di gestione, dall'altro considerare all'interno di quest'ultimo quelli che sono gli strumenti di natura contabile ed extra-contabile che forniscono dati tali da consentire una valutazione gestionale a carattere economico-finanziaria ed organizzativo (Bronzetti, 2007).

La contabilità analitica rappresenta la base su cui si costruisce il sistema di controllo di gestione e fornisce un supporto utile al sistema decisionale (Brusa, 1995). Quanto appena affermato vale anche per quelle aziende che, pur intendendo dotarsi di forme di controllo interno, non possiedono ancora sistemi sofisticati (Farneti, 2004), come ad esempio le imprese non profit all'interno delle quali rientrano le cooperative sociali.

Le informazioni di *cost accounting* sono di cruciale rilevanza nel momento in cui i manager si trovano a dover effettuare scelte strategiche, assumere decisioni di breve periodo o monitorare le modalità di impiego delle risorse (Chan e Lee, 2003; Christensen, 2010; Govindarajan e Shank, 1992). Tali informazioni sono, inoltre, tra gli elementi determinanti per la valutazione della performance aziendale e manageriale (Horgren, et al., 2009) unitamente alle informazioni extra-contabili (Otley, 1999).

Quanto sopra presuppone la presenza di conoscenza delle logiche della contabilità analitica e consapevolezza della rilevanza attribuibile alle modalità attraverso le quali si giunge alla composizione del dato (Cinquini, 2008) che si tramuta in attendibilità del sistema informativo contabile (Marchi, 2011).

Lo studio intende indagare, attraverso le domande di ricerca che ci si è posti, le relazioni e le implicazioni esistenti tra efficienza ed efficacia del

controllo di gestione, in particolare analizzandone la bontà del sistema di contabilità analitica e il livello di competenza e conoscenza economico-aziendale della stessa da parte dei manager (Dearman e Schields, 2001; Stone et al., 2000) e del controller. Le domande traggono la loro ragione dal presupposto che vede la contabilità analitica come elemento portante del sistema di controllo di gestione che è, a sua volta, fondamento per il sistema decisionale aziendale (Anthony, 2002).

I quesiti sviluppati sono:

1. Il grado di attendibilità reale del dato coincide con il presunto grado di attendibilità percepito dal manager?
2. In quale misura il grado di attendibilità del sistema e delle informazioni di *cost accounting* influisce sulle scelte strategiche?
3. Il grado di distorsione informativa è riconducibile al livello di *knowledge accounting*?

Alla luce dell'analisi condotta, vasta è la letteratura che considera lo strumento contabile come utile al fine della pianificazione, della formulazione e controllo delle decisioni (Kaplan, 1983), consentendo di aggiungere valore all'impresa (Gupta e Gunasekaran, 2005).

Alcuni studi sottolineano come la contabilità favorisca l'interpretazione dei problemi organizzativi da parte dei manager o responsabili fissando le loro responsabilità (Colignon e Colaveski, 1993) ed esplorando nuovi modelli o pratiche di accounting in risposta all'ambiente organizzativo in cui si trovano ad operare (Smirch e Stubbart, 1985).

#### **4. Metodologia e Metodo**

L'attendibilità delle informazioni all'interno del sistema di cost accounting e le ripercussioni delle asimmetrie informative sul sistema decisionale è stato indagato ricorrendo ad un approccio di tipo deduttivo-induttivo, avvalendosi di una metodologia qualitativa (Corbetta, 1999; Ferraris Franceschi, 2008) e scegliendo il case study (Yin, 2014) per condurre la ricerca su base empirica.

L'individuazione del caso studio è avvenuta attraverso la valutazione della presenza dei seguenti fattori: cooperativa sociale di medie dimensioni, disponibilità dell'azienda ad essere indagata, presenza dichiarata di un sistema di controllo di gestione, logistica compatibile con le fasi sotto elencate:

- Primo incontro con Presidente e Direttore Generale per esplicitare la richiesta di materiale informativo necessario, reperire i contatti interni all'azienda con i quali confrontarsi, programmare una scaletta di incontri nei quali (Corbetta, 1999):

- Verificare la conformità del materiale raccolto rispetto alle informazioni necessarie agli sviluppi della ricerca
- Illustrare le informazioni ottenibili dalle diverse elaborazioni dei dati contabili
- Confronto rispetto alle nuove possibilità informative con la Direzione Generale e/o il Responsabile Amministrativo

Il ricorrere ad un approccio ibrido, ha rafforzato i presupposti dell'indagine empirica condotta all'interno della cooperativa sulla base del framework teorico, incentrato sugli studi di *cost accounting* e di *cost accounting* per le decisioni aziendali al fine di una migliore comprensione dei bisogni informativi di ricerca, confrontando i dati empirici con gli assunti teorici di riferimento (Corbetta, 1999) sulla cui base sono state formulate le domande di ricerca.

Gli strumenti di rilevazione dei dati sono stati individuati nell'analisi dei documenti, nell'osservazione partecipante prevedendo la presenza in loco di interviste semi-strutturate al Presidente, Direttore Generale, Responsabile amministrativo e Responsabile Qualità ed Accreditamento (quest'ultimo per la sua visione complessiva dell'azienda dovuta alla realizzazione dei processi di qualità ed accreditamento necessari per lo svolgimento delle attività), ricorrendo dunque ad una molteplicità di risorse informative che ha consentito di effettuare una triangolazione tra i dati rilevati (Yin, 2014).

Le interviste semi-strutturate, per la loro caratteristica di interazione tra intervistato ed intervistatore, hanno rivelato aspetti organizzativi e comportamentali (Corbetta, 1999), nonché sono state funzionali per la comprensione del contesto indagato ed in particolare del grado di consapevolezza informativa riguardo l'utilizzo dei dati di contabilità e la rivalutazione di alcune scelte strategiche alla luce delle informazioni ottenute (Qu e Dumay, 2011).

Infine, determinante è stato l'accesso a documenti formali, come bilanci, report di gestione, sulla cui base è stato possibile reperire non solo informazioni, ma avallare la risposta alle domande di ricerca (Macri et al., 2001).

## **5. Analisi dei risultati**

L'azienda oggetto di studio, che per privacy chiameremo Alfa, è una cooperativa sociale di tipo A localizzata nel Nord-Est di Italia operante da oltre 30 anni nell'ambito dei servizi socio-sanitari. All'anno "n", in cui è stata condotta l'analisi, la cooperativa Alfa risulta presente in 9 Province collocate su 4 diverse Regioni. Il fatturato medio dell'ultimo triennio si



attesta intorno ai 30 milioni di euro, con un numero medio di occupati che supera gli 800 dipendenti di cui circa l'85% sono rappresentati da soci.

Nel periodo indagato la cooperativa Alfa arriva ad operare, con una sola area di attività al momento della sua costituzione, in ben 5 diverse aree di attività (che per semplicità chiameremo A, B, C, D, E) di cui ognuno articolato in strutture e/o servizi come segue:

- Settore A (8 strutture/servizi);
- Settore B (15 strutture/servizi);
- Settore C (6 strutture/servizi);
- Settore D (2 strutture/servizi)
- Settore E (8 strutture/servizi).

Da una prima analisi attraverso la documentazione interna è risultato come la mission aziendale sia in linea con i principi cooperativi volti a garantire il perseguimento della massima economicità ed efficienza della gestione, di continuità occupazionale per i soci, nonché le migliori condizioni economiche e professionali per essi. La cooperativa Alfa è orientata al soddisfacimento di domanda di servizi sanitari, sociali e assistenziali in un'ottica di integrazione collaborativa con altre realtà analoghe, privilegiando il rigore e la massima trasparenza delle scelte decisionali e gestionali.

L'analisi del caso ha avuto come principali soggetti interlocutori il Presidente, il Direttore Generale, il Responsabile Amministrativo e di Responsabile dell'ufficio Qualità e Accreditamento in quanto individuato quale figura di riferimento date la sua profonda conoscenza dei processi aziendali.

Dalla prima intervista al Presidente e, successivamente, al Direttore Generale emergono alcuni elementi di indirizzo strategico tra i quali:

- La recente scelta di operare nell'ambito del servizio B come nuovo "business" ha comportato investimenti quali fusione per incorporazione di una cooperativa, gestione di una struttura residenziale in Project Financing, il tutto su proposta del Direttore Generale;
- Volontà di espansione territoriale;
- Porsi in un approccio competitivo sul mercato in affiancamento ai servizi erogati per la Pubblica Amministrazioni in accreditamento.

Dall'intervista, unitamente all'analisi dei documenti formali, si evince come la struttura organizzativa così come sintetizzata nella Fig. n. 1 sia articolata in:

- direzione con a capo il Presidente e il Vice-Presidente che coincide anche con il ruolo di Direttore Generale (introdotto tre anni prima dell'analisi),
- 4 responsabili di funzioni di staff,
- 1 responsabile di settore di produzione,
- 13 coordinatori/responsabili di settore che partecipano ad un comitato di settore volto ad un migliore coordinamento e monitoraggio.

L'attività amministrativa contabile è gestita nella sua interezza dall'Ufficio Amministrazione contabile il quale riferisce al Responsabile Amministrativo. Le singole strutture/servizi non hanno contabilità separata e il sistema è centralizzato ad eccezione di sole due strutture che possiedono un ufficio amministrativo relativamente alla sola emissione di fatture per i servizi erogati.

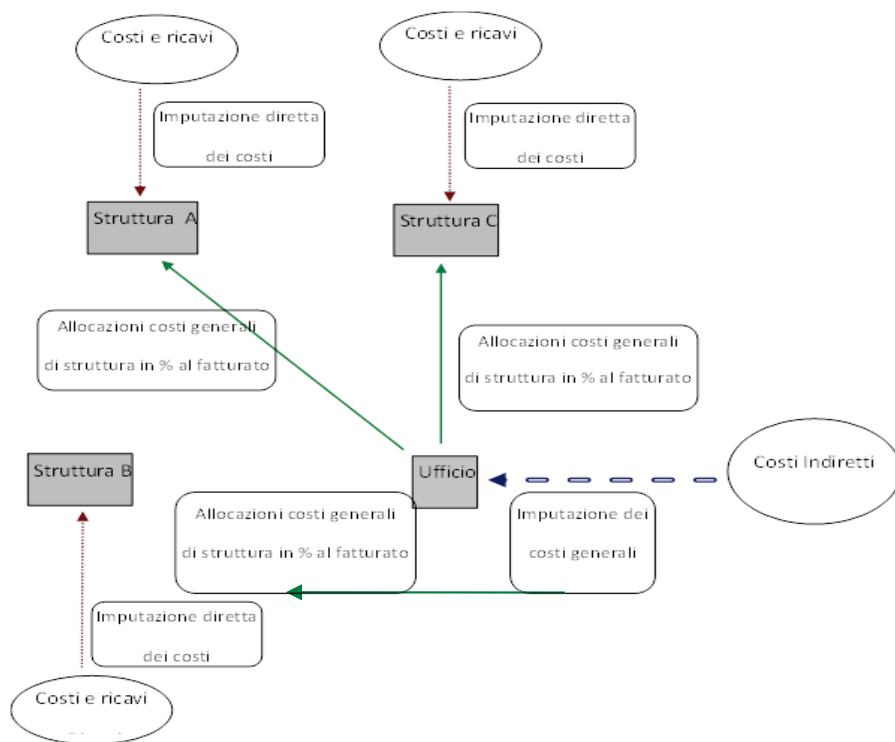
Il Presidente, il Direttore Generale unitamente al Responsabile Amministrativo confermano la presenza di un sistema di controllo di gestione fondato su elementi previsionali e di rendicontazione, alimentato da una contabilità "economica" strutturata per centro di costo.

Il controllo di gestione viene svolto direttamente dal Responsabile Amministrativo con il supporto di un consulente esterno all'azienda. Il Responsabile Amministrativo presenta un elevato grado di esperienza in ambito amministrativo e finanziario, per quanto concerne l'ambito del controllo di gestione, tuttavia non risultano percorsi formativi mirati.

Il sistema di contabilità analitica si fonda sulla logica per centri di costo. Per quanto concerne l'allocazione dei costi generali, questi sono assegnati ad un centro di costo denominato "Ufficio" e successivamente allocati sugli altri centri di costo in ragione della quota di fatturato di periodo.

Come evidenziato in figura n. 1, l'allocazione dei costi si sviluppa dapprima su di un livello rispetto al quale i costi fissi e variabili sono imputati alle singole strutture e centri di responsabilità e i costi generali della sede sono allocati sul centro di costo "Ufficio", mentre su di un secondo livello vi sono i costi generali o indiretti sul conto "Ufficio" che saranno allocati sulle varie strutture in percentuale rispetto al loro fatturato.

Figura 1.: Schema di allocazione dei costi e Ricavi in ALFA. Fonte: nostra elaborazione



Con il termine struttura si intendono sia immobili, ma anche servizi. Questi rappresentano in sostanza dei veri e propri centri di costo all'interno dei quali confluiscono costi diretti e costi indiretti, tramite la successiva allocazione.

L'Ufficio è il centro di costo che raccoglie in tutti i costi indiretti e quindi non direttamente imputabili agli altri centri di costo. In particolare raccoglie i costi della sede centrale, dagli stipendi degli organi dirigenti ai costi per le pulizie della struttura centrale.

I costi generali indiretti di Alfa vengono identificati come "costi di struttura" e ricomprendono indistintamente tutte le spese sostenute dalla sede centrale dove operano gli organi dirigenziali.

I suddetti costi comprendono, oltre agli stipendi della dirigenza e del personale che svolge la propria attività presso la sede, anche tutte quelle spese per il funzionamento della struttura (energia, telefono, pulizie, materiale per gli uffici ecc). Non è identificato un costo specifico per le

singole aree riportate nell'organigramma come ad esempio l'ufficio risorse umane.

Lo schema illustrato in figura n. 1 rappresenta una sintesi dei criteri di allocazione dei costi che si sviluppa su due livelli: un primo livello nel quale i costi direttamente riconducibili alle varie strutture (sia costi variabili che costi fissi) vengono imputati alle medesime e i costi generali riguardanti la sede vengono allocati sul centro di costo denominato "Ufficio", un secondo livello nel quale i costi generali, cioè quelli del conto "Ufficio", vengono allocati sulle varie strutture in percentuale rispetto al fatturato di queste ultime.

Queste voci di spesa generali sono indicate in un prospetto denominato "Ufficio" all'interno del quale sono convogliati, come detto, tutti i costi riguardanti le aree sopra indicate. Le voci all'interno del conto sono le più diverse: da costi specifici a utenze e servizi a proventi finanziari. All'interno di questo elenco di voci si trova anche la voce: "costo del lavoro" nella quale sono compresi gli stipendi del personale (es. presidente, direttore generale ecc).

I costi sono divisi in costi generali indiretti e costi specifici, i primi comprendono tutte le spese sostenute dalla sede centrale, compresi gli stipendi di dirigenti, personale e spese di funzionamento della struttura/utenze e sono allocati all' "Ufficio", mentre i secondi sono tratti dalla contabilità generale e sono allocati ai vari centri di costo (servizi o strutture) sulla base del fatturato.

L'analisi sui documenti richiesti sulla struttura dei costi e sui criteri di allocazione e la successiva intervista al Direttore Generale e Responsabile Amministrativo ha dato evidenza fin da subito di alcune potenziali criticità.

La classificazione dei costi è operata dalla cooperativa Alfa senza l'ausilio di un software di contabilità analitica, ma attraverso fogli di calcolo ed elaborazioni "manuali" non sempre facilmente ricostruibili sia in termini di percorso logico sia in termini di contenuti informativi.

Se da un lato la struttura del documento presentato come Reporting comprende al suo interno una sezione di programmazione, una di dati consuntivi ed una relativa agli scostamenti, dall'altro andandone ad analizzare i contenuti di costo emerge come gli stessi rispondano a volte a logiche di contabilità generale altre a logiche di contabilità analitica.

Inoltre, le modalità di composizione dei costi non seguono il principio della confrontabilità in quanto vedono modificarsi da anno ad anno alcuni criteri di aggregazione di costo o di allocazione dei costi indiretti. Il Responsabile Amministrativo nel corso degli incontri ha più volte sottolineato come nel corso degli ultimi anni aveva "*personalmente*

*provveduto più volte a modificare i conti e le aggregazioni di costo per rendere più attendibili le informazioni della contabilità analitica*". Tali modifiche sono emerse chiaramente in fase di ricostruzione dei conti aziendali, in quanto numerose voci di costo non corrispondevano negli ammontari complessivi.

In vista dell'accreditamento la cooperativa Alfa ha modificato la struttura contabile dei propri mastri adeguandola al DGR 2110/2009; tale cambiamento non ha introdotto modifiche rilevanti dal punto di vista contabile, ma può aver creato un'ulteriore difficoltà di comprensione da parte dei soggetti che si trovano a dover analizzare i dati ed utilizzare le informazioni.

La struttura di rappresentazione dei costi per i Singoli Centri di Responsabilità e per l'azienda nel suo complesso adottata dalla cooperativa è sintetizzata nella figura n. 3.

Questa metodologia di riclassificazione presenta, alcune particolarità. La più evidente è l'orientamento ad evidenziare il costo del lavoro, che per una cooperativa sociale è sicuramente un elemento di grande importanza.

*Figura n. 3: Struttura di rappresentazione e aggregazione dei costi dei CdR*

Ricavi caratteristici (Fatturato)
Costi diretti
VALORE AGGIUNTO
Costo del Lavoro e Irap
MARGINE OPERATIVO LORDO (MOL)
Ammortamenti
REDDITO OPERATIVO (RO)
Gestione extra-caratteristica
UTILE/PERDITA
Costi indiretti (costi fissi di struttura)

Le informazioni derivanti da tali elaborazioni rappresentano l'unico riferimento contabile, unitamente al Bilancio di Esercizio, sulla cui base poter effettuare le proprie riflessioni e scelte di breve e lungo periodo.

Come possibile dedurre da quanto illustrato emergono alcune “peculiarità” del sistema di riclassificazione descritto riguardanti in modo particolare i costi indiretti. Risulta anomala l’imputazione dei costi fissi di struttura dopo la gestione extra-caratteristica e il criterio di allocazione utilizzato appare non rispecchiare il vero consumo di attività della sede da parte delle singole strutture.

Basti pensare che alcune strutture con un elevato fatturato presentano al loro interno dei reparti amministrativi che svolgono principalmente attività di fatturazione; questo implica un utilizzo del reparto amministrativo della sede delle suddette strutture minore rispetto ad altre. Il criterio di imputazione di questi costi attraverso il fatturato, dunque, risulta essere non appropriato e non rappresentativo delle risorse effettivamente consumate dalle singole strutture/servizi riguardanti i costi fissi di struttura.

Rispetto a tale rappresentazione dei costi risultavano particolarmente positivi i risultati del settore A ed E mentre erano negativi i risultati degli altri tre settori tra i quali il “recente” settore B, scelta strategica della nuova direzione.

Alla domanda specifica sulle motivazioni che hanno spinto all’individuazione di tali aggregazioni di costo e risultati economici non sono state date risposte coerenti con le esigenze informative utili alla cooperativa.

Innanzitutto un’ulteriore richiesta di specifica al Responsabile Amministrativo sui criteri di definizione delle componenti di costo del Conto Ufficio e sui criteri di allocazione dello stesso ai Settori (Centri di Responsabilità) la sua dichiarazione è stata *“non credo sia rilevante come andiamo ad aggregare o allocare i costi indiretti tanto il risultato complessivo dell’azienda non cambia”*.

Il Direttore Generale, inoltre, ha espressamente dichiarato di porre attenzione al valore relativo al loro Margine operativo lordo senza porsi ulteriori problematiche di analisi.

Al fine di verificare l’approccio all’informazione contabile da parte dell’alta dirigenza (Direttore Generale e Presidente) e del Responsabile Amministrativo e la comprensione delle implicazioni informative rispetto alle scelte strategiche si è deciso di procedere ad una riclassificazione dei costi, partendo dalle singole voci di costo del bilancio, rispetto allo schema riportato alla figura n. 4.

La rielaborazione è stata necessaria per rendere da un lato attendibili i dati di costo, dall’altro fornire informazioni utili e coerenti con le finalità strategiche di competitività ed espansione sul mercato.

Figura n. 4: Criterio di Classificazione dei Costi Proposto

Ricavi gestione caratteristica
Costi variabili
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO LIVELLO
Costi fissi specifici
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO
Costi fissi comuni
REDDITO OPERATIVO
Gestione extra-caratteristica
UTILE/PERDITA DI ESERCIZIO

I costi fissi comuni sono stati suddivisi in quattro categorie individuate in:

- Costi del lavoro: allocati sulla base delle ore di servizio erogate da una struttura/servizio;
- Irap: segue l'andamento del costo del lavoro al quale è collegato;
- Iva da pro-rata: su questo particolare costo è necessario soffermarsi in particolare, in quanto è una caratteristica di aziende che operano con servizi/prodotti sottoposti a diversi regimi fiscali Iva. Nella cooperativa in analisi tutti i servizi godono dell'esenzione dall'Iva con l'eccezione del settore E che al contrario è gravato dal regime fiscale dell'Iva. La separazione dei suoi regimi fiscali di Iva comporterebbe oneri e complessità troppo elevate per la cooperativa, di conseguenza, si è adottata un'altra soluzione: si è deciso di allocare l'Iva non solo sulle strutture che ne sono "direttamente" responsabili, ma su tutte le strutture in base ad una percentuale degli acquisti. E' da segnalare che nelle riclassificazioni eseguite da ALFA l'Iva da pro-rata è inserita prima del Valore aggiunto cioè tra i costi diretti. Ricordiamo altresì che il Direttore Generale aveva esplicitamente affermato utilizzare il Mol quale informazione per le sue valutazioni di breve e di lungo periodo.
- Costi fissi di struttura: rappresentano i costi derivanti dalle attività di coordinamento svolte dalla sede e comprendenti tutti i costi di manutenzione della stessa. Questi, come detto, sono ripartiti sulle varie strutture sulla base del fatturato.

Al fine di confrontarci con i soggetti aziendali individuati per l'analisi, rispetto al diverso valore informativo derivante dai diversi criteri di

allocazione dei costi indiretti, il nuovo Criterio di analisi dei costi sopra riportato sono state sviluppate tre diverse ipotesi di criteri di allocazione dei costi indiretti (come evidenziato nella figura n. 5) rispetto ai quali riporteremo i risultati delle due più significative: l'ipotesi 1 e l'ipotesi 3.

*Figura n. 5: Tre diverse modalità di allocazione dei costi indiretti*

Ipotesi 1	Ipotesi 2	Ipotesi 3
Modalità di attribuzione	Modalità di attribuzione	Modalità di attribuzione
Costi del Lavoro tra costi fissi	Costi del Lavoro tra costi fissi	Costi del lavoro: in parte Variabili e in parte Fissi
Irap, iva da pro-rata e costi di struttura come Alfa: Fatturato	Irap come Alfa	Irap come Alfa
Rivalsa tra i ricavi caratteristici	Iva da pro-rata su Servizio E	Iva da pro-rata su Servizio E
	Rivalsa tra i ricavi caratteristici	Rivalsa tra i ricavi caratteristici
	Costi di struttura sulla base sulla base del MDC	Costi di struttura: in parte con driver specifici e gli altri sulla base dell'MDC

Rispetto ai risultati di reddito operativo derivanti delle ipotesi 1 e 3 ci si è confrontati con il Responsabile Amministrativo per quanto concerne il grado di consapevolezza e sensibilità in relazione alle differenze informative e possibili conseguenze per il sistema decisionale.

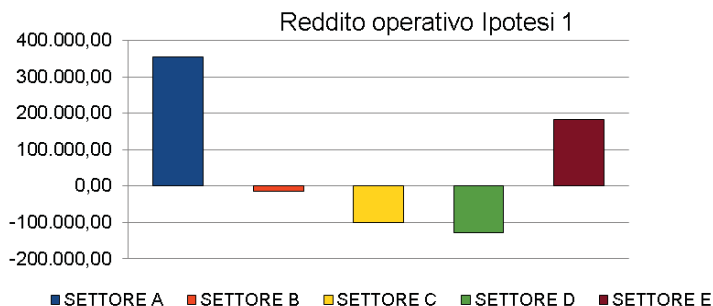
Per quanto concerne l'alta direzione (Presidente e Direttore Generale), si è voluto chiedere loro la percezione dei risultati stessi in termini di impatto sulle possibili scelte strategiche.

I risultati che emergono dalle due mostrano risultati operativi diversi per ciascuna di essa.

Nell'ipotesi 1 (Figura n. 6) si utilizza un criterio unico di allocazione per i costi fissi comuni quale il fatturato e si evidenziano andamenti dei settori simili a quelli risultanti dal Mol, seppure con trend migliori per il settore B.



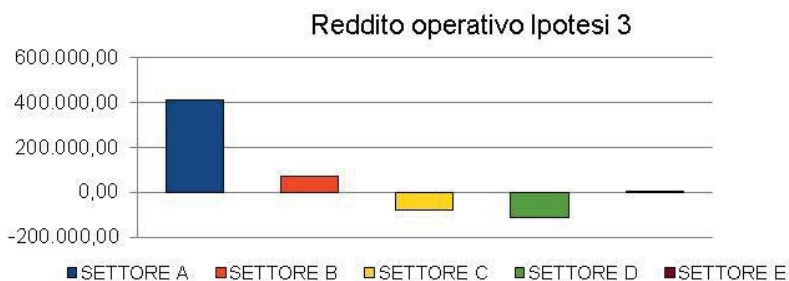
Figura n. 6: Reddito operativo dei Settori rispetto ai criteri di imputazione dei costi fissi comuni rispetto al fatturato



Si ricorda che tra le voci componenti i Costi Fissi Comuni sono presenti anche i costi da pro-rata.

Nell'ipotesi 3 (figura n. 7) invece, rispetto alla quale i costi fissi comuni sono ripartiti in tre diversi gruppi (Irap, Iva da Prorata, Rivalsa e Costi di struttura) ciascuno con diversi criteri di allocazione e meglio rappresentativi del consumo delle risorse impiegate, i risultati subiscono una variazione interessante.

Figura n. 7: Reddito operativo dei Settori rispetto ai criteri di imputazione dei costi fissi comuni con criteri specifici



Nel presentare i risultati emersi dalle due ipotesi sono stati registrati due diverse modalità di reazione da parte del Responsabile Amministrativo che qui ricopre anche il ruolo di controller, e dell'alta direzione in particolare del direttore Generale. Il Responsabile Amministrativo nell'ambito della

discussione delle informazioni emerse ha sottolineato come la scelta da cui scaturisce l'iva da pro-rata, dal quale deriva in buona misura il risultato relativo al settore B e E sia imputabile a logiche di convenienza fiscale e quindi non influenti ai fini gestionali.

L'impiego della logica di rappresentazione dei costi a Margine di Contribuzione non è, inoltre, mai stata presa in considerazione al fine di supportare l'alta direzione nella scelta strategica di rivolgere i propri servizi "a mercato". Rispetto alla possibilità di adottare criteri differenti allocazione dei costi il Responsabile Amministrativo afferma: *"non condivido ne comprendo la rilevanza delle distinzioni tra le ipotesi presentate tanto il risultato complessivo della cooperativa non cambia"*.

La reazione da parte del DG è risultata altrettanto interessante, ma per ragioni opposte. Tra le affermazioni risulta interessante *"... non riesco a comprendere le ragioni che tale differenza la scelta fiscale del pro rata fatta dall'amministrazione era risultata la più conveniente"*.

La direzione ha espresso, inoltre, grande interesse per i dati emersi facendo specifico riferimento alle implicazioni rispetto alle scelte strategiche future derivanti dalle informazioni che le diverse modalità di aggregazione e allocazione dei dati di costo erano in grado di rilevare. Particolare elemento oggetto di considerazione da parte del direttore la differenza di risultato nelle due ipotesi tra servizio B e servizio E. in ragione di ciò il direttore ha espressamente riconosciuto la sua in capacità di interpretare le informazioni ottenute e di potere così utilizzare a sostegno la scelta strategica di potenziare il servizio B.

## **6. Considerazioni conclusive**

Come emerso dall'analisi della letteratura il sistema decisionale delle imprese sociali, ed in particolare delle cooperative sociali, necessita di un sistema informativo all'interno del controllo di gestione capace di fornire informazioni attendibili sia per quanto concerne gli aspetti economici sia in relazione agli obiettivi ed alle finalità sociali delle stesse (Costa et al., 2012; Mancino e Thomas, 2005; Thomas, 2004, Andreaus, 1996; Austin et al., 2006).

Rispetto a ciò è evidente come per tali tipologie di imprese, caratterizzate da forti competenze professionali in relazione ai servizi erogati, ma sovente deboli dal punto di vista della presenza di competenze manageriali, risulti rilevante l'analisi dell'efficacia del grado di attendibilità e dell'informazione economico-finanziaria presente all'interno del controllo di gestione (Cardinales, 2008; Cloyd, 1997; Bonner e Lewius, 1990).

Gli studi nel settore non profit hanno rivelato come l'efficacia dell'informazione contabile (Kaplan, 1988) possa essere raffrontabile al grado di *knowledge accounting* presente all'interno delle stesse aziende.

L'analisi empirica, rispetto alle domande di ricerca poste nel presente studio, ha dato evidenza delle seguenti considerazioni: rispetto al grado di attendibilità del sistema di cost accounting in relazione al sistema decisionale è emersa una forte relazione tra i due elementi, seppure le scelte di indirizzo strategico siano effettuate dall'azienda anche sulla base delle finalità sociali-mutualistiche aziendali e il Direttore Generale ha tuttavia dichiarato di utilizzare, per le decisioni che gli competono, le informazioni derivanti dal loro margine operativo lordo per i diversi settori di attività.

Il fatto che i dati che compongono l'informazione di margine operativo lordo rappresentino elementi di inattendibilità, quali la non coerenza con le logiche di contabilità analitica e l'assenza del rispetto del principio di confrontabilità del dato, rappresentano un evidente elemento di rischio dell'utilizzo da esso derivanti per il sistema decisionale. L'analisi sui documenti richiesti sulla struttura dei costi e sui criteri di allocazione e la successiva intervista al Direttore Generale e Responsabile Amministrativo ha dato evidenza fin da subito di alcune potenziali criticità.

Lo studio empirico ha evidenziato, rispetto alla domanda di ricerca numero uno, un disallineamento tra le aspettative informative che il manager ritiene di avere e ciò di cui realmente dispone.

Nella fase preliminare della ricerca, infatti, il Direttore Generale, il Presidente e successivamente il Responsabile Amministrativo dichiarano di avere un sistema di controllo di gestione supportato da un sistema di contabilità per centri di costo, rispetto alle cui informazioni si fondano parte delle decisioni aziendali.

La bontà presunta del sistema contabile emerge, altresì, nella non messa in discussione del sistema stesso di contabilità analitica da parte dei soggetti indagati.

Il caso empirico ha fatto emergere, al contrario, come il sistema di contabilità analitica in azienda risulti non conforme rispetto a quanto richiesto per una corretta tenuta di un sistema di contabilità analitica confusa con la contabilità generale, costi della gestione straordinaria inseriti come costi di centro di responsabilità, etc.

Rispetto a quanto emerso nell'ambito dell'intera analisi, le considerazioni riconducibili al *knowledge accounting* risultano forse le più interessanti per gli sviluppi futuri, l'analisi infatti pone l'attenzione sulla carenza di *Knowledge accounting* rispetto alla figura del Direttore Generale, quanto del Presidente, ma soprattutto del Controller.

L'elevata professionalità e competenze in ambito amministrativo e contabile non garantiscono la presenza delle logiche dei principi specifici della contabilità analitica, nel caso in esame, ad esempio, il Responsabile Amministrativo/Controller da evidenza in più occasioni di non comprendere a pieno la portata informativa di contabilità analitica e del sistema di controllo di gestione in generale, inficiandone l'attendibilità stessa.

Il presente studio, che non intende essere esaustivo per la tematica trattata, pone le basi per future ricerche volte ad indagare, le imprese sociali, ulteriori implicazioni tra l'efficacia del sistema di *cost accounting* per le decisioni aziendali e il *knowledge accounting* riconducibili ai manager, già infatti potrebbe essere un utile risposta alle soventi criticità rilevate in termini di implicazione ed utilizzo del sistema di controllo di gestione nelle imprese sociali.

## **Bibliografia**

- Airoldi, G., Forestieri, G., (1998) Corporate governance: analisi e prospettive del caso italiano, Milano, Etas.
- Alexander, J., (2000). Adaptive strategies of non profit human service organizations in an era of devolution and new public management, in Non profit management and leadership, n.10.
- Andreus, M., (1996). Le aziende non profit: circuiti gestionali, sistema informativo e bilancio d'esercizio. Giuffrè, Milano.
- Anthony R. N., Young D. W., (2002), "Nonprofit: il controllo di gestione", Milano, McGrawHill.
- Austin, J., Stevenson, H., Skillern, J.W. (2006). Social and commercial entrepreneurship: same, different, or both?, in Entrepreneurship Theory Practice, n°30.
- Battaglia, F., (2002). Cultura e modelli organizzativi dell'impresa cooperative, in Rivista della cooperazione, n°2.
- Bernardoni A. (2008) (a cura di), Imprese cooperative sociali. Identità, responsabilità, governance, accountability, Rimini, Maggioli.
- Bertini, U., (1990). Il sistema d'azienda, Torino, Giappichelli.
- Blair, M., (1995). Ownership and control: rethinking corporate governance for the twenty-first century, Brookings Institution, Washington DC.
- Borzaga, C., (2009). Dalla cooperazione sociale risorse, innovazione ed individuazione di bisogni emergenti, Servizi Sociali Oggi, Vol. 0, n. 2.
- Borzaga, C., Defourny, J., (2001). From Third Sector to Social Enterprise. In The Emergence of Social Enterprise, London and New York, Routledge.

- Borzaga, C., Defourny, J., (2001). *L'impresa sociale in una prospettiva europea*, Issan, Trento, Italia.
- Bronzetti, G., (2007). *Le aziende non profit: un esame degli strumenti di controllo di gestione*, Milano, F. Angeli.
- Brusa, L., (1995). *Contabilità dei costi: contabilità per centri di costo e activity based costing*, Milano, Giuffrè.
- Cadbury Committee Report, (1992). *The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*, Burgess Science Press, Londra.
- Cartocci, R., Maconi (a cura di), (2006). *Libro bianco sul Terzo settore*, Bologna, il Mulino.
- Chan, S.Y., Lee, D. S., (2003). An empirical investigation of symptoms of obsolete costing system and overhead cost structure, in *Managerial Auditing Journal*, vol.18, n.2.
- Cheney, G., Cruz, I. S., Peredo, A.M., Nazareno, E., (2014) Worker cooperatives as an organizational alternative: challenges, achievements and promise in business governance and ownership, in *Organization*, vol.21, n°5.
- Christensen, J., (2010). Accounting Errors and Errors of Accounting, in *The Accounting Review*, Vol. 85, n. 6.
- Cinquini, L., (2003). *Fondamenti di cost accounting*, Torino, Giappichelli
- Cloyd, C.B., (1995). Prior Knowledge, information search behavior, and performance in tax research tasks, in *The journal of the American Taxation Association*, pp.82-107.
- Corbetta, P. G., (1999). *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*, Bologna, il Mulino.
- Costa. E., Andreaus, M., (2012). Exploring the efficiency of Italian social cooperatives by descriptive and principal component analysis.
- Colignon, R. A., Covaleski, M., (1993). Accounting Practices and Organizational Decision Making, in *Sociological Quarterly*, Vol.34, n. 2.
- Cooper, R., Kaplan, R., (1988). Measure costs right: make the right decisions, in *Harvard Business Review*, pp.96-103.
- Evers, A., (1997). *Le tiers secteur au regard d'une conception pluraliste de la protection sociale*.
- Dearman, D.T., Shields, M.D., (2001), Reducing accounting fixation: determinants of cognitive adaptation to variation in accounting method, in *Contemporary Accounting Research*, vol.22, n. 2.
- Defourny, J., Pestoff, V., (2008). *Images and concepts of Third Sector in Europe*.

- Defourny, J., Nyssens, M., (2010). Conceptions of Social Enterprise and Social Entrepreneurship in Europe and the United States: Convergences and Divergences, in *Journal of Social Entrepreneurship*.
- Drucker, P. F., (1963). Managing for business effectiveness, in *Harvard Business Review*.
- Duncan, R., (1972) Characteristics of organizational environment and perceived environment uncertainty, *Administrative Science Quarterly*, n°17.
- Farneti, G., (2004). *Ragioneria pubblica: il nuovo sistema informativo delle aziende pubbliche*, Milano, F. Angeli.
- Feltham, G. A., Xie, J., (1994). Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations. *The Accounting Review*, n. 69.
- Ferraris Franceschi, R., (1998). Problemi attuali dell'economia aziendale, in *prospettiva metodologica*, Milano, Giuffrè.
- Francesconi, A, (2009). Programmare e valutare la gestione delle aziende no profit, in *Economia e Management delle aziende no profit e delle imprese sociali* (a cura di Federica Bandini), Cedam, Milano.
- Hansmann, H.B., (1987), *Economic theories of the no profit sector*, in W. Powell (ed.), *The non profit sector*, Yale University Press.
- Istat, (2008). *Le cooperative sociali in Italia – Anno 2005*, Informazioni, n.4, Roma.
- Johnson, H. (1992). It's time to stop overselling activity-based concepts. *Management Accounting*, n.74.
- Kaplan, R., (1988). One cost system insn't enough, in *Harvard Business Review*, Vol. 66, n. 1.
- Khandwalla, P., (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls, in *Journal of Accounting Research*, n.10.
- Karmarkar, U. S., Lederer, P. J., Zimmerman, J. L., (1990). Choosing manufacturing production control and cost accounting systems. In R. Kaplan (Ed.), *Measures for manufacturing excellence*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kerlin, J.A., (2006). Social enterprise in the United States and Europe: understanding and learning the differences, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Vol 17, n. 247-263.
- Lambriu, M., Petrescu, C., (2014). Surviving the Crisis: Worker Cooperatives in Romania, in *Organization*, vol. 21, n. 5.
- Laville, J.L, Borzaga, C., Defourny, J., Evers, A., Lewis, J., Nysens, M., Pestoff, V., (1999). *The enterprises and organizations of the Third system: a strategic challenge for employment*, CIRIEC studio.

- Lewis, D., (2002), *Organization and Management in the Third Sector. Toward a Cross-Cultural Research Agenda*, *Non profit management & Leadership*, Vol 13, N. 1.
- Macrì, M., D., Tagliaventi, M., R., (2001). *La ricerca qualitativa nelle organizzazioni: teoria, tecniche, casi*, Roma, Carocci.
- Maggi, D. (2008). *Il bilancio di missione delle aziende non profit. Modelli di rendicontazione sociale. Profili tecnici ed evidenze empiriche* (Vol. 16). Giuffrè Editore.
- Mancino, A., Thomas, A., (2005). *An Italian Pattern of Social Enterprise. The social cooperative*. In *Non profit Management & Leadership*, vol.15, n. 3.
- Marchi, L., (2011). *L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna*, in *Management Control*, n°3.
- Matacena, A., Fiorentini, G., (1991). *Cooperativa mutualistica e impresa sociale. Dal calabrone al cigno nero?*, in *Collaborare e competere per un mercato responsabile e solidale; amministrazioni pubbliche, enti non profit, fondazioni, imprese cooperative, imprese sociali.*, Bologna, Il Mulino.
- Matacena, A., (1999). *Le aziende non profit una definizione degli attori del terzo settore*, in Matacena A., *Scenari e strumenti per il terzo settore*, Egea, Milano.
- Matacena, A., (2002). *La responsabilità sociale e la comunicazione sociale nelle aziende non profit*, in Hinna L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- Matacena, A., (2007). *Accountability e social reporting nelle imprese sociali*, in *Impresa Sociale*, n.1.
- Melara G., (2006), *"Il controllo di gestione nelle aziende no-profit"*, Aracne, Roma.
- Osborne, S. P. (ed.) (2008). *The Third Sector in Europe: Prospects and Challenges*, London, Routledge.
- Pestoff, V., (2005). *Beyond the Market and State. Civil Democracy and Social Enterprises in a Welfare Society*.
- Picciotti, A., Bernardoni, A., Cossignani, M., Ferrucci, L., (2014). *Social cooperatives in Italy: economic antecedents and regional distribution*, in *Annals of Public and Cooperative Economics*, Vol. 85, n.2.
- Powell, W., (1987). *The non profit sector: a research handbook*. New Haven, Yale University Press.
- Qu, Q. S., (2011). *The qualitative research interview*, in *Accounting & Management*, vol.8, n.3.

- Salamon, L.M., Anheier, H.K., (1992), In the search of the non-profit sector. The problem of classifications. Working papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit sector project.
- Salamon, L., Anheier, H.K.(1999). The Third Sector in the third world. In D. Lewis (ed.), *International Perspective on Voluntary Action: reshaping the Third Sector*. London: Earthscan, 1999.
- Shank, J., Govindarajan, V., (1993). *Strategic cost management: The new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press.
- Smircich, L., Stubbart.C., (1985). *Strategic Management in an Enacted World*, in *Academy of Management Review*, n.1.
- Stone, D. N., Hunton, J.E., Wier, B., (2000). Succeeding in managerial accounting. Part I: knowledge, ability and rank, in *Accounting, Organizations and Society*, vol.25.
- Thomas, A., (2004). The rise of social cooperatives in Italy, in *International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, vol. 15, n 3.
- Travaglini, C., Bandini, F., & Mancinone, K. (2009). Social enterprise in Europe: governance models. In *Second EMES international conference on social enterprise*.
- Vella, M., (2010) *Oltre il motivo del profitto, Storia, economia, gestione e finanza delle imprese cooperative italiane*, Santarangelo di Romagna, Maggioli Editore.
- Weisbrod, B.A., (1977), *The voluntary nonprofit sector: an economic analysis*, D.C. Heath, Lexington MA.
- Weisbrod, B.A., (1988), *The Non Profit Economy*, Harvard University Press, Cambridge MA.
- Weerawardena, J., McDonald, R. E., Mort, G., S., (2010). Sustainability of nonprofit organizations: an empirical investigation, in *Journal of world business*, n.45.
- Yin, R., (2014). *Case study research: design and methods*, 5° Ed. - Los Angeles: SAGE.
- Zamagni, S., Zamagni, V., (2008). *La cooperazione*, Bologna, il Mulino.



Il termine “governo aziendale”, in chiave prescrittiva, sintetizza la capacità di guidare l’azienda in condizioni di economicità durevole, mediante il coordinamento delle operazioni di gestione e la composizione delle forze interne ed esterne. In tale prospettiva, si intende porre l’attenzione sul carattere economico del governo aziendale e sul contributo offerto dagli studi di Ragioneria e di Economia Aziendale.

Si ritiene, in particolare, che il governo aziendale si realizzi a partire dall’osservazione della dinamica aziendale e ambientale, ma presupponga anche la capacità di generare, su quella base, conoscenza e di guidare i collegati processi gestionali ed organizzativi.

L’integrazione informativa e la generazione di conoscenza si formano sul passato ma devono guidare il futuro, spingono i sistemi di governo aziendale all’innovazione dei prodotti e dei processi aziendali, per far fronte al contesto ambientale sempre più complesso e turbolento, ma senza perdere i valori di fondo della tradizione e della cultura aziendale. L’integrazione informativa, gestionale e organizzativa si accompagna dunque all’integrazione tra innovazione e tradizione e determina le diverse prospettive del governo aziendale e della creazione di valore.

A tal fine il volume si articola nelle seguenti sezioni:

- 1) Bilancio e principi contabili;
- 2) Valutazione d’azienda;
- 3) Bilancio e comunicazione finanziaria, economica e sociale;
- 4) Controllo di gestione, costi-performance;
- 5) Reti e controllo relazionale;
- 6) Strategie di sviluppo, risanamento e cooperazione;
- 7) Governance e controlli interni;
- 8) Imprenditorialità e family business;
- 9) Amministrazioni pubbliche;
- 10) Aziende sanitarie;
- 11) Università;
- 12) Aziende non-profit, etica e responsabilità sociale.

**SIDREA** (Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale) è l’associazione che rappresenta l’insieme dei professori e ricercatori universitari del settore SECS-P/07 con lo scopo di promuovere lo sviluppo della base scientifica, della cultura e dei principi di buon governo aziendale.