

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PARMA

**DECENTRAMENTO E ENTI LOCALI: ECONOMIA, RESPONSABILITÀ
AZIENDALE, FINANZA**

CONVEGNO

PAPER

***AZIENDA PUBBLICA E AZIENDA NON PROFIT: IL
RUOLO DEL BILANCIO SOCIALE NEL
DECENTRAMENTO***

*Giorgio Fiorentini
Daniela Preite*

*Università degli Studi di Parma
25-26 maggio 2000*

AZIENDA PUBBLICA E AZIENDA NON PROFIT: IL RUOLO DEL BILANCIO SOCIALE NEL DECENTRAMENTO^(*)

Giorgio Fiorentini
Daniela Preite

**Università degli Studi di Lecce
Facoltà di Economia
Dipartimento di Scienze Economiche, Matematico-Statistiche, Economico-Aziendali ed Ambientali**

Sommario: 1. Introduzione 2. Il decentramento delle amministrazioni pubbliche e delle organizzazioni non profit: recupero dei caratteri di azionalità. 3. Il bilancio sociale quale strumento per la valutazione della performance pubblica e sociale integrata. 4. Il concetto di reddito espressione di una dimensione sociale 5. Il modello di bilancio socio-economico nella logica del decentramento aziendale. 6. Il bilancio socio-economico globale. 7. Conclusioni.

1. Introduzione

La crescente complessità derivante dallo sviluppo delle funzioni e dei servizi¹ delle aziende pubbliche e il ruolo variegato rispetto ai settori economico-sociali di intervento delle aziende non profit determinano l'esigenza di una razionalizzazione sistematica del contesto. In esso il rapporto fra aziende pubbliche e aziende non profit, in logica di decentramento amministrativo, localismo efficiente, sussidiarietà distribuita, efficacia funzionale localizzata e quant'altro utile a far sviluppare le situazioni decentrate impongono alcune riflessioni di rapporto e di integrazione funzionale/operativa. Una prima sistematizzazione si basa sull'approccio economico aziendale² del rapporto fra aziende pubbliche e aziende non profit in coerenza ai principi della sussidiarietà aziendale ed alla metodologia espressa dallo strumento di simmetria tecnico/contabile e di risultato economico sociale che il bilancio socio-economico rappresenta.

La necessità di una gestione unitaria ed integrata degli attori (stakeholders) che sono in relazione con esse mira ad intensificare e a consolidare la loro fiducia, credibilità e consenso che si rivelano vincolanti per il raggiungimento delle finalità istituzionali del sistema e delle singole aziende (pubbliche, profit, non profit ecc.)³. Quindi, l'introduzione di uno strumento innovativo,

(*) La presente ricerca è frutto del lavoro dei due autori. Giorgio Fiorentini ha redatto i paragrafi 1,2; Daniela Preite ha redatto i paragrafi 3,4,5,6. Il paragrafo 7 è redatto da entrambi.

¹ Il concetto di funzione è inteso come "espressione del raggiungimento di fini ed obiettivi istituzionali. (...) è un processo di risposta ad aree di bisogno che la collettività esprime in modo più o meno manifesto". Il concetto di servizio va considerato come "espressione di strumenti attraverso i quali si realizzano le funzioni sopraindicate e consiste nell'organizzare le attività atte a generare certi prodotti-servizi od atte a realizzare tecnicamente un dato trasferimento di ricchezza". La funzione, a carattere stabile e poco mutevole, rappresenta la risposta ad un bisogno. Il servizio, di natura mutevole e flessibile, può intendersi come risposta alla domanda. Fiorentini G. (1990), *Amministrazione pubblica e cittadino. Le relazioni di scambio*, Egea, Milano, pp.49 e ss.

² L'accettazione dell'approccio economico-aziendale di questi organismi implica l'applicazione di alcuni principi, metodi e strumenti che sono validi per tutte le organizzazioni che possono denominarsi "aziende". Di questo si parlerà diffusamente più avanti.

³ Una classificazione corretta degli stakeholders dipende dalle capacità manageriali di identificare gli stessi. Occorre qui sottolineare che il management dovrebbe porre in esse le scelte aziendali e le combinazioni economiche tenendo presente sia il livello di interesse di tali attori, sia il grado di potere da questi esercitato. Queste due variabili giocano un ruolo fondamentale soprattutto nel settore pubblico. Sul posizionamento strategico degli stakeholders: Perrot B. E. (1996), *Managing Strategic Issues in the Public Service*, in Long Range Planning, Vol.29, N.3, p.340. Alcuni autori

quale il bilancio socio-economico che esprime una forza coesiva, costituisce una variabile chiave attorno alla quale ruotano i vari componenti del sistema aziendale esterno e funge da “legante” tra azienda e ambiente di contesto.

Il lavoro analizza una proposta di modello di bilancio socio-economico(d’ora in avanti, BSE) come tessuto connettivo fra aziende pubbliche e aziende non profit articolandosi in un format che diventa minimo comune denominatore di reciproca informazione e comunicazione. La struttura si articola in informazioni di natura contabile, derivanti dal bilancio d’esercizio (d’ora in avanti, BE) e dal BSE che si ottiene procedendo con apposite integrazioni e suddivisioni delle voci di bilancio in una logica di finalismo sociale, e in informazioni di natura extracontabile provenienti dal bilancio socio-economico allargato (BSEA) che accoglie i valori a carattere quantitativo (analisi costi-benefici, costo-opportunità e indicatori) e dal bilancio socio-economico globale (BSEGL) che include i valori di natura qualitativa (report, grafici, tabelle). I vari bilanci socio-economici delle aziende (pubbliche e non profit) costituiscono un bilancio socio-economico d’area (territoriale, settoriale, funzionale ecc.).

2. Il decentramento delle amministrazioni pubbliche e delle organizzazioni non profit: recupero dei caratteri di aziendalità

La materia del decentramento, tema centrale del dibattito attuale, è stata affrontata dagli studiosi delle diverse discipline, anche se sovente c’è stata la tendenza a trattare la tematica secondo alcune logiche a carattere parziale. In effetti, spesso l’oggetto dell’indagine è stato delimitato alla conoscenza, all’approfondimento e all’applicazione degli aspetti giuridico-normativi che ruotano intorno a tale problematica. In tal senso il decentramento, quale risposta ad una esigenza di democrazia, è stato inteso come un trasferimento delle funzioni dagli organi centrali agli organi periferici, al fine di consentire una maggiore partecipazione degli enti locali all’esercizio delle funzioni amministrative di provenienza statale.

Sono perciò state introdotte alcune connotazioni giuridiche⁴ legate allo spostamento delle competenze nell’ottica del decentramento amministrativo: il decentramento burocratico, autarchico e istituzionale. Il primo, il decentramento burocratico, è connesso allo spostamento di competenze a favore di altri enti periferici, ma nell’ambito della stessa organizzazione dello Stato. Il secondo, il decentramento autarchico, è stato introdotto con riferimento ad una attribuzione agli organi locali territoriali in via permanente e definitiva di funzioni amministrative precedentemente esercitate dagli organi centrali statali. Per tali enti il territorio non è solo la circoscrizione che delimita l’ambito di competenza degli organi, in termini di esercizio della potestà e di oggetto di diritto, ma è anche inteso come “sostrato materiale su cui si organizza l’ente”. Il terzo, il decentramento istituzionale, si configura come uno spostamento di competenze statali a favore di enti che però non hanno il requisito della territorialità⁵.

individuano delle fasi logiche per la gestione strategica integrata del rapporto con gli stakeholders: 1. porre in essere un approccio alla comunicazione più strategico ed appropriato; 2. conoscere i loro bisogni e soddisfarli; 3. costruire relazioni; 4.comprendere le loro attitudini e i loro comportamenti; 5. gestire in modo integrato tutti i processi di comunicazione; 6.fare della gestione comunicativa una “core competence”. Scholes E. – Clutterbuck D. (1998), *Communication with Stakeholders: An Integrated Approach*, in Long Range Planning, Vol.31, Aprile, p.237.

⁴ “Con il termine decentramento si intende il trasferimento di funzioni dagli organi centrali ad enti o organi periferici. Il decentramento risponde ad una esigenza di democrazia, perché consente una più diretta e larga partecipazione degli enti locali all’esercizio delle funzioni amministrative”. Virga P. (1994), *Diritto Amministrativo. Amministrazione locale*. 2° Ed., Giuffrè, Milano, p.9. Occorre qui ricordare che già la Costituzione aveva ravvisato l’esigenza di un decentramento (artt.5-129).

⁵ E’ possibile fornire alcuni esempi (Virga, 1994, op. cit., pp. 9-11) relativi alle tre tipologie di decentramento esposte:

- il decentramento burocratico si è attuato con la riforma Lucifredi, resa operativa in esecuzione della L.150/59, con 16 decreti emanati per diverse materie;

Al fine di rendere operante ed effettivo il decentramento della Pubblica Amministrazione, di recente sono stati posti in essere diversi interventi legislativi aventi lo scopo di realizzare un'ampia attribuzione di funzioni e compiti amministrativi alle Regioni e agli Enti Locali.

Gli effetti delle azioni orientate a legiferare in tal senso possono essere ricondotte a due gruppi di attività:

- la prima è diretta modificare il sistema delle funzioni e dei servizi attraverso l'attribuzione di potestà decisionali ad enti periferici;
- la seconda mira ad assicurare la funzionalità dei servizi e a garantire il soddisfacimento delle esigenze della popolazione.

Nel primo gruppo di azioni legislative si collocano la legge 59/97 e il D.Lgs. 112/98.

La legge del 1997 (cosiddetta Bassanini) introduce importanti riforme tese ad aumentare l'autonomia locale. Attraverso tale intervento legislativo si introduce il cosiddetto "federalismo amministrativo" e si realizza una svolta decisiva in materia di trasferimento funzionale dagli organi centrali a quelli periferici. In particolare, come specificato all'art.1, comma 2, il legislatore conferisce alle Regioni e agli Enti Locali "tutte le funzioni e i compiti amministrativi relativi alla cura degli interessi e alla promozione dello sviluppo delle rispettive comunità, nonché tutte le funzioni e i compiti amministrativi, localizzabili nei rispettivi territori in atto, esercitati da qualunque organo o amministrazione dello Stato, centrali o periferici, ovvero tramite enti o altro soggetti pubblici". In questa sede, lo Stato si riserva alcune materie tassativamente indicate⁶, nell'ambito delle quali le funzioni e i compiti relativi sono esclusi dal trasferimento.

Il D.Lgs. 112/98, dando attuazione alla legge Bassanini, concretizza e rende operativo il decentramento ravvisato in precedenza. In questa sede, se da un lato si individuano i settori di intervento⁷, dall'altro si demanda ulteriormente alle Regioni non solo il compito di identificare quelle funzioni che non richiedono "l'unitario esercizio a livello regionale", ma anche l'incarico di precisare, con successivo intervento, le funzioni trasferite agli Enti Locali e quelle mantenute in capo alla stessa Regione.

Attraverso questa prima azione di interventi legislativi, si realizza un decentramento che può definirsi graduale e progressivo, al fine di consentire un adattamento funzionale e di servizio "temporalmente accettabile" da parte del sistema delle amministrazioni pubbliche locali e dalla comunità territoriale di riferimento. In verità, la modifica della potestà delle funzioni e dei servizi produce effetti rilevanti sul piano organizzativo in ragione di una maggiore responsabilità conseguente ad una ulteriore autonomia. A tal proposito, un quadro organizzativo e delle relative responsabilità più chiaro si rivela opportuno per la realizzazione degli obiettivi dell'ente in relazione all'esercizio delle nuove funzioni, al fine di porre in essere servizi efficaci.

Nel secondo gruppo di azioni legislative si collocano la legge 142/90 e la legge 265/99.

La legge 142/90 (ordinamento delle autonomie locali, d'ora in avanti O.A.L.) disciplina una formula di decentramento locale da effettuarsi attraverso delle articolazioni territoriali: le circoscrizioni comunali e provinciali e i circondari.

-
- il decentramento autarchico si è realizzato in occasione del D.P.R. 616/77 con il quale lo Stato trasferiva alle Regioni numerose funzioni;
 - il decentramento istituzionale si è concretizzato attraverso la nascita di enti istituzionali per i quali il territorio non è l'elemento costitutivo. Si pensi ai consorzi di bonifica e alle camere di commercio.

⁶ Le materie a riserva statale sono: affari esteri, difesa, giustizia e ordine pubblico tutela beni culturali, stato civile e anagrafe, leva e servizi elettorali, moneta, dogana, previdenza, ricerca scientifica e istruzione, lavoro e trasporti. Sono anche esclusi dal trasferimento i compiti già attribuiti ad altre autorità, quelli a rilevanza nazionale (ad es. realizzazione reti infrastrutturali, tutela salute ed ambiente, etc.) e i rapporti con l'Unione Europea.

⁷ I settori nell'ambito del quale si realizza il trasferimento sono: sviluppo economico e attività produttive, territorio, ambiente e infrastrutture, servizi alla persona e alla comunità e servizi di polizia amministrativa regionale e locale. E' opportuno ricordare che nell'ambito del primo settore si colloca lo sportello unico per le attività produttive e le relative funzioni amministrative e di assistenza conferite. La predisposizione di tale strumento rappresenta uno degli aspetti più rilevanti in materia di decentramento e una progressione in termini di "scambio" da realizzare tra il sistema delle amministrazioni pubbliche e quello delle imprese. Lo scambio è efficace se il sistema locale è capace di far fronte alle esigenze e ai bisogni del sistema produttivo.

Le circoscrizioni sono ripartizioni del territorio, comunale o provinciale, con propria individualità per caratteri topografici, sociali ed economici che li contraddistinguono⁸. I circondari sono articolazioni del territorio della Provincia istituite in base all'ampiezza e alle caratteristiche del territorio, nonché in funzione delle esigenze della popolazione. L' O.A.L. ha introdotto in tema di decentramento circoscrizionale l'attribuzione di compiti di partecipazione, consultazione e gestione dei servizi essenziali o di base per le circoscrizioni comunali. A livello provinciale, poi, qualora le dimensioni territoriali della Provincia non siano adatte ad assicurare la funzionalità dei servizi in relazione alle esigenze della popolazione, occorre procedere alla modifica delle stesse circoscrizioni o all'istituzione di nuove province.

La legge 265/99 contiene disposizioni in materia di autonomia e ordinamento degli enti locali e reca modifiche all'O.A.L.. In particolare, in materia di circondario sono state disciplinate alcune figure organizzative (l'assemblea dei Sindaci del circondario con funzioni consultive, propulsive e di coordinamento e il Presidente del circondario che ha compiti di rappresentanza, di promozione e di coordinamento); inoltre sono state introdotte delle forme di incentivazione, da attuarsi con legge regionale, per l'esercizio associato delle funzioni da parte dei Comuni.

Tale secondo gruppo di azioni legislative se da un lato rafforza l'esigenza, già evidenziata in precedenza, di un riassetto organizzativo per assicurare l'efficienza interna funzionale, dall'altro, favorendo il massimo grado di integrazione tra i Comuni, pone l'accento sulla necessità di un'azione coordinata ed integrata dell'offerta dei servizi alla popolazione di riferimento al fine di garantire il reale soddisfacimento dei bisogni espressi.

Nel complesso, si può affermare che gli interventi legislativi, attraverso le azioni di decentramento, si sono proposti lo scopo di garantire e di assicurare una migliore organizzazione delle istituzioni locali e una gestione coordinata e completa dei servizi offerti.

Per certi versi, però, tale analisi può considerarsi semplificatoria, in quanto limita il campo dell'indagine sostanzialmente ad una tipologia di decentramento: quello amministrativo. Di conseguenza, lo studio del decentramento amministrativo, che può considerarsi fenomeno parziale, ha portato ad una conoscenza sempre più approfondita di tale materia, fornendo delle soluzioni incomplete, legate agli aspetti giuridico-formali, e correlate al tentativo di farlo assurgere a fenomeno indagato nella sua globalità.

La molteplicità delle funzioni e dei servizi offerti dalle istituzioni pubbliche e l'introduzione di "nuove figure istituzionali", fra le quali le organizzazioni non profit che si organizzano in forma privatistica per fornire concrete risposte ai bisogni di socialità pubblica, innalzano il grado di complessità locale che si traduce in problemi e difficoltà che non sono solo a carattere amministrativo, ma che hanno una rilevanza gestionale e organizzativa sul piano delle scelte di convenienza economico-funzionale, e perciò a carattere economico-aziendale.

Ne deriva il richiamo al principio della integrazione delle conoscenze che è inteso sia come una sintesi che mira a ricondurre ad unità le riflessioni e le analisi sviluppate nell'ambito delle diverse discipline, sia come uno strumento che consente di procedere all'analisi congiunta del fenomeno⁹.

A tal fine, allo studio del decentramento amministrativo, effettuato dal punto di vista giuridico e relativo agli aspetti formali, si affianca un'analisi a carattere economico-aziendale che mira a fornire risposte sul piano sostanziale attraverso l'utilizzo di principi, criteri, metodi e strumenti orientati al perseguimento dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità, propri dell'economia aziendale.

⁸ Virga, op.cit., p.41.

⁹ In una prima fase le singole discipline hanno delimitato il campo della loro indagine ed hanno effettuato rilevanti approfondimenti delle conoscenze, tramite l'applicazione del principio della specializzazione. Successivamente, si è avvertita la necessità di porre attenzione agli aspetti di interdipendenza tra le discipline, affermandosi così il principio dell'integrazione delle conoscenze. Sulla questione della interdipendenza, Borgonovi E. (1996), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, pp.8-9.

Il risultato di tale integrazione, sul piano formale e sostanziale, proponendosi l'obiettivo di fornire una risposta unitaria e globale, dà luogo all'introduzione di un concetto diverso che ingloba il fenomeno nella sua interezza: il decentramento economico-aziendale.

Dal punto di vista del campo di indagine, gli elementi che lo compongono possono essere individuati secondo un processo top-down. E' possibile distinguere tre tipologie (Fig.1):

- decentramento economico-aziendale, ascrivibile all'istituto, inteso come "complesso di elementi e di fattori, di energie e di risorse personali. Esso è duraturo. Il suo permanere è della specie dinamica, sia per i fenomeni interni, sia per quelli di rapporti esterni con l'ambiente. Questo complesso è ordinato (sorge, continua, si estingue) secondo proprie leggi anche di varia specie (fisiche, sociologiche, economiche, religiose e così via) ed in multiforme combinazione"¹⁰.
- decentramento funzionale, riferibile all'azienda considerata per astrazione "l'ordine economico di un istituto". Tale astrazione, ai fini di un corretto funzionamento, dovrebbe comunque essere collegata ed interdependente rispetto agli altri caratteri (sociali, giuridici, politici, etici, religiosi, filosofici etc.) dell'istituto stesso.
- decentramento amministrativo, attribuibile all'ambiente giuridico in cui sono ravvisabili le norme e le azioni legislative di vario genere (leggi, decreti, circolari, regolamenti, etc.) poste in essere al fine di una regolamentazione della materia.

Nella logica di questo processo, porre in essere azioni di decentramento economico-aziendale significa assicurare il raggiungimento di certi fini che sono di natura giuridica, per ciò che concerne la materia da legiferare; aziendale, relativamente agli scopi di natura economica, fermo restando il rispetto delle norme per un corretto funzionamento; istituzionale, in cui gli obiettivi sono a carattere giuridico, economico e di altra natura. Si agisce pertanto secondo una logica ad integrazione progressiva e a carattere sistemico. Il decentramento economico-aziendale analizzato nella sua compiutezza può essere considerato:

- globale, in quanto indaga i fenomeni in modo completo (a carattere giuridico, economico, sociale, politico, filosofico e così via);
- sistemico, poiché assume una configurazione in cui gli elementi che vi appartengono sono collegati ed interdependenti;
- dinamico, in quanto è vicino alla domanda ed interpreta le esigenze, a carattere variabile, della popolazione di riferimento;
- integrato e polivalente, rispetto all'offerta congiunta e coordinata degli attori che offrono beni e servizi alla comunità.

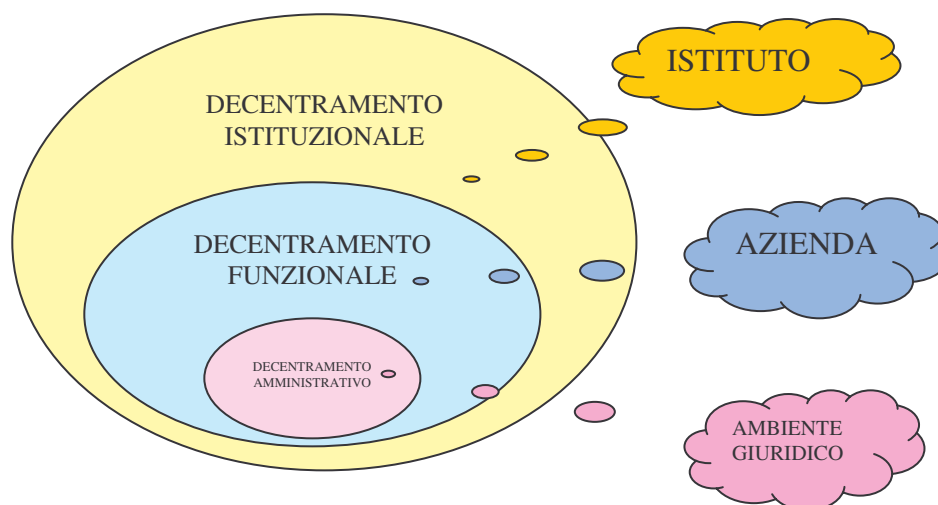


Fig. 1- Il fenomeno del decentramento economico-aziendale nella sua globalità.

¹⁰ Tale definizione appartiene a Masini C.(1979), *Lavoro e risparmio*, Utet, Torino, p.8.

La trattazione delle tematiche relative al decentramento aziendale richiede l'esplicitazione di alcune premesse culturali e di valore che sottendono il presente scritto.

Una prima premessa concettuale discende dalla concezione istituzionale, rispetto alle amministrazioni pubbliche e alle organizzazioni senza scopo di lucro¹¹, che pone in evidenza il rapporto fini-strumenti di tali organismi. Sul piano delle finalità vi è una stretta congiunzione fra i due istituti in quanto sono entrambi orientati al finalismo sociale e volti a perseguire obiettivi e interessi di utilità pubblica. Sul piano strumentale, è possibile utilizzare il medesimo mezzo, quello aziendale, per modificare il rapporto esistente tra scarsità dei beni e bisogni sociali da soddisfare e garantire in tal modo il raggiungimento dei fini istituzionali. A tale scopo, l'azienda composta pubblica (d'ora in avanti ACP) e l'azienda non profit (d'ora in avanti ANP) rappresentano lo strumento prioritario per modificare il rapporto servizi/bisogni sociali e per effettuare le scelte economiche più convenienti per la collettività e per lo sviluppo del benessere economico-sociale del territorio locale di riferimento, in logica di decentramento aziendale. Infatti, è ormai riconosciuto dalla dottrina economico-aziendale il carattere strumentalità di questi organismi aziendali rispetto alle finalità istituzionali.

L'accettazione del modello aziendale richiede l'introduzione di alcuni principi validi per le ACP e per le ANP:

- la *continuità* dell'attività aziendale in una successione temporale ininterrotta;
- la *perdurabilità*¹² delle funzioni che persistono e permangono nel tempo al fine di garantire un'offerta stabilizzata di servizi solidali e di interesse generale;
- l'*autonomia* decisionale, finanziaria, organizzativa e funzionale rispetto agli interessi istituzionali che costituisce la *condicio sine qua non* per il raggiungimento di un equilibrio duraturo¹³;
- l'*unitarietà* interna dei processi gestionali nell'ambito delle singole aziende pubbliche e solidali in funzione di una gestione sociale esterna all'unisono a valenza solidal-pubblicistica ed uniforme in termini di efficacia istituzionale decentrata
- l'*integrazione* interna di natura funzionale e sistemica fra i soggetti operanti nelle ACP e nelle ANP (organi politici e amministrativi, associati, soci fondatori) e di natura esterna con l'ambiente stakeholders¹⁴ (cittadino, famiglie, imprese, enti pubblici).

L'applicazione di tali principi implica l'utilizzo di alcuni strumenti, metodi e tecniche gestionali improntati sui criteri dell'efficienza dei mezzi e delle risorse utilizzate, dell'efficacia, in termini di risultato e di effetti sul territorio secondo il principio del minimo mezzo (max risultato con il minimo sforzo), e dell'economicità fondata sul raggiungimento dell'equilibrio a valere nel tempo fra risultati economici positivi e negativi.

¹¹ Masini individua le tipologie di istituti: le famiglie, le imprese, gli istituti pubblici territoriali e una quarta categoria denominata "istituti vari" (religiosi, di partiti politici, di istruzione, di ricerca scientifica, di associazione sociale ed economica, etc.). È possibile identificare le organizzazioni non profit in quest'ultima categoria di istituti.

¹² Fiorentini G. (2000), *Finanziamenti e appalti: i rapporti tra aziende non profit e aziende pubbliche*, in Zangrandi A, (a cura di), *Aziende non profit: le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano, p.114.

¹³ "Il concetto di autonomia delle aziende pubbliche sicuramente si interseca con il concetto di autonomia delle funzioni" tipica del diritto amministrativo, ma si riferisce alla "capacità dell'ente di governare i processi economici per il raggiungimento delle finalità istituzionali". Si veda: Zangrandi A. (1994), *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, p.45.

¹⁴ Con riguardo all'istituto i soggetti interni che vi appartengono non perseguono solo fini economici, ma anche di altra natura. I soggetti esterni riferibili all'istituto sono "portatori di interessi istituzionali" ed hanno natura economica e non. Questi possono denominarsi "stakeholders istituzionali" e in essi sono da includersi gli "stakeholders aziendali" quali portatori di interessi economici.

Il punto di convergenza tra i due modelli aziendali, pubblico-privato, si fonda sostanzialmente sulla presenza di una dimensione pubblicistico-sociale in entrambi i casi: nella ACP la configurazione pubblicistica a sfondo sociale deriva dalla legittimazione ad operare conferita dalla comunità territoriale agli organi politici; nella ANP, oltre alla dimensione privatistica conferita da soggetti privati che pongono in essere l'organizzazione senza scopo di lucro, vi è una prerogativa pubblicistica in quanto il fine è quello di soddisfare bisogni individualmente ritenuti di pubblica utilità e connotati da un interesse generale socialmente rilevante¹⁵.

Inoltre, nelle ANP l'eccedenza del valore economico viene reinvestita nell'attività aziendale per via del divieto di distribuzione dell'utile conseguito; ciò secondo la logica del "profitto del non profitto".

Queste affermazioni, peraltro confermate dalla dottrina economico-aziendale, portano a riflettere su alcuni punti chiave, disposti in ordine consequenziale, della dimensione sociale, nella logica del decentramento economico-aziendale. Le asserzioni che seguono sono in parte discendenti da alcuni principi che rappresentano le premesse di valore che sottendono il presente scritto¹⁶.

1. L'attività sociale decentrata non è prerogativa degli enti pubblici locali.

Questo conferisce alle ANP un ruolo diverso e più ampio rispetto alla residualità funzionale attribuita da alcuni autori a questa tipologia di aziende. Da un lato perché l'evidenza empirica ha posto in risalto che l'organizzazione dell'offerta sociale non debba attribuirsi esclusivamente alle ACP, dall'altro la complessità e la eterogeneità dei servizi offerti dalle ANP sono tali che non solo non si dovrebbe pensare a queste aziende in termini marginali e subordinati rispetto al sistema della pubblica amministrazione, ma ad esse dovrebbe riconoscersi un ruolo da definirsi "parallelo" nella dimensione sociale organizzata localmente.

2. La presenza di diversi attori sociali richiede integrazione a livello istituzionale e aziendale.

Gli istituti pubblici e sociali che operano in una dimensione locale si organizzano per raggiungere certi obiettivi obbedendo a determinate leggi di natura sociologica, fisica, economica, religiosa e così via. A questo riguardo si osserva che il rispetto delle regole basato sulla coerenza di struttura e sull'uniformità delle stesse, se organizzato in via coordinata e continuativa, favorisce il raggiungimento delle finalità istituzionali e agevola un'integrazione di tipo istituzionale fra

¹⁵ Borgonovi, (2000), *Le aziende non profit e la trasformazione di "valori" individuali in "valore" economico e sociale: elementi di teoria aziendale*, in Zangrandi A., (a cura di), *Aziende non profit: le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano, p.32

¹⁶ Le premesse di valore, a contenuto morale, sono legate ai principi di sussidiarietà, solidarietà, responsabilità socio-morale e giustizia sociale. Essi possono applicarsi alle ACP e alle ANP.

Il principio di *sussidiarietà* (il cui concetto deriva dal latino "subsidium" che sta a significare aiuto, sussidio) è inteso come "la regola e l'ordine generale secondo i quali l'aiuto può e deve discendere dall'alto verso il basso, cioè dalla comunità verso il singolo e dalla comunità più ampia (Stato) alle comunità parziali".

Il principio di *solidarietà* dice che "noi uomini dipendiamo gli uni dagli altri e siamo orientati gli uni agli altri, e soprattutto che il singolo è responsabile è obbligato nei confronti della comunità, così come questa è responsabile e obbligata nei confronti del singolo".

Il principio della *responsabilità socio-morale* è legato al rapporto esistente tra il bene singolo e il bene comune e mette ancor più in luce la "mutua dipendenza e la mutua responsabilità tra il singolo e la comunità". Gunthor A. (1979), *Chiamata e risposta. Una nuova teologia morale*, Vol. III, Edizioni Paoline, Roma, pp.138-139.

Il principio della *giustizia sociale* è relativo alla soluzione di alcuni problemi moderni della vita sociale. Gunthor A., 1979, op. cit., p.116.

Quindi le ACP e le ANP si richiamano a tali principi al fine di far convergere le proprie azioni di scelta economica verso obiettivi orientati al bene comune, attraverso valori che non sono solo a sfondo etico-morale, ma che presentano tratti distintivi di cultura aziendale.

pubblico e privato sul piano meta-economico. Di conseguenza, tale collaborazione in termini di obiettivi meta-economici ha delle ripercussioni positive sui risultati sociali, in quanto la presenza di diversi attori sociali, pubblici e privati non profit, che confluiscono verso medesimi obiettivi, richiede un coordinamento delle azioni economiche da porre in essere e perciò un'integrazione anche di tipo economico-aziendale. Il massimo grado di integrazione delle finalità degli istituti pubblici e degli istituti non lucrativi diviene fattore di propulsione anche per lo sviluppo di un'integrazione degli strumenti economici pubblicistici e solidali utilizzati per perseguire le mete prefissate, e perciò di un'integrazione economico-aziendale. In tal senso, si può quindi affermare che integrazione istituzionale ed aziendale sono fortemente collegate ed interdipendenti ed agiscono in funzione di un'azione coordinata di utilità collettiva.

3. L'integrazione economica favorisce la sussidiarietà aziendale.

Come si è detto in precedenza, l'ACP e l'ANP rappresentano rispettivamente l'ordine economico dell'istituto pubblico territoriale e dell'istituto privato senza scopo di lucro, che agisce in via strumentale per i fini istituzionali.

La capacità dei soggetti pubblici e privati non profit di modificare il rapporto esistente tra utilità e limitatezza dei beni, bisogni da soddisfare e scarsità di mezzi, è tale da favorire comportamenti giudicati economicamente più convenienti selezionandoli tra le alternative possibili. Non sempre, però, è possibile una completa conoscenza delle varie alternative e delle soluzioni più adeguate. Ne deriva che le ACP possono trarre preziose informazioni dalle ANP che hanno una "forma mentis" privatistica e spesso forniscono soluzioni adeguate improntate sulla flessibilità, organizzando risposte soddisfacenti a problemi di interesse generale o della medesima natura; inversamente, le ANP si avvantaggiano della presenza pubblicistica e della funzione normativa e potestativa propria degli enti pubblici. Tale forma di integrazione a contenuto economico pone in essere degli atteggiamenti che spingono verso una sussidiarietà di tipo aziendale, la quale si basa su una simmetria fra ACP e ANP e si concretizza in una forza legante, in termini di vincoli e opportunità da cogliere, delle funzioni aziendali¹⁷.

4. La sussidiarietà aziendale evolutiva agevola il perseguimento dell'efficacia sociale decentrata e ne favorisce lo sviluppo.

La sussidiarietà aziendale può intendersi in termini evolutivi in quanto procura un valore aggiunto sempre e comunque agli attori di riferimento, dando un contributo in termini di sviluppo. Essa può essere di tipo interno e di tipo esterno. La sussidiarietà evolutiva interna è orientata allo

¹⁷ L'integrazione fra le ACP e le ANP in una logica di sussidiarietà aziendale dà luogo ad una struttura che presenta le seguenti caratteristiche:

- *continuità operativa* fra le due aziende allo scopo di mantenere la costanza del rapporto funzione/servizio;
- *coerenza strategica*, in cui si conciliano le azioni tattiche a fronte di una stessa "vision";
- *economicità*, basata su un coordinamento delle azioni economiche secondo un modello pre-concordato;
- *soggetto economico* delle ACP, di natura pubblica, e delle ANP, di natura privata, che trova concordanza nel risultato ad utilità pubblica;
- *interdipendenza qualitativa* fra il fornitore non profit e il cliente pubblico;
- *sincronia virtuosa* che si realizza attraverso una gestione integrata fra i processi fornitura ed erogazione di beni e servizi delle ANP e l'approvvigionamento delle ACP;
- *leadership integrata di costo e di prezzo* da intendersi come capacità atta al raggiungimento della migliore combinazione di costo per la ACP e di prezzo per l'ANP;
- *simmetria di break-even* laddove si integra un alto e patologico break-even della ACP con quello basso delle ANP che forniscono beni e servizi alle amministrazioni pubbliche.

La presente tassonomia si trova in Fiorentini G. (2000), op.cit., pp.118-119.

sviluppo in termini di efficienza organizzativa delle funzioni aziendali e delle risorse; la sussidiarietà evolutiva esterna è indirizzata allo sviluppo dell'efficacia sociale del servizio offerto.

Tale concetto ha una portata più ampia rispetto ai precedenti in quanto:

- la *sussidiarietà* fra le ACP e le ANP è orientata a colmare i vuoti di offerta dei servizi;
- la *sussidiarietà aziendale* interviene sulle modalità con cui si colmano i vuoti di offerta, ossia secondo criteri di efficienza, di efficacia e di economicità;
- la *sussidiarietà aziendale evolutiva*, preoccupandosi di colmare i vuoti di offerta secondo criteri economico-aziendali, mira ad uno sviluppo coordinato, continuativo e progressivo delle combinazioni economiche poste in essere.

In altri termini, sul piano dello sviluppo dell'efficienza interna, la ANP fornisce utilità, risorse umane e materiali, in via dinamica ed evolutiva, nel momento in cui la ACP incontra difficoltà di gestione interna relativamente ad una funzione aziendale (si pensi ad alcuni volontari che possono essere messi a disposizione di un ente locale per sopperire a carenze di personale); viceversa la ACP fornisce supporto continuativo alla ANP che necessita di beni e servizi (si pensi ad una fornitura gratuita di risorse materiali ad elevato contenuto tecnologico per colmare i vuoti della funzione sistemi informativi). Tutto questo diviene strumentale per un'azione congiunta ed organizzata in modo efficiente, in vista del raggiungimento di un obiettivo comune alle due tipologie aziendali ed è collegato all'interesse al miglioramento delle condizioni di funzionalità delle amministrazioni pubbliche e delle organizzazioni non profit, al fine di garantire il corretto svolgimento delle funzioni sociali.

Sul piano dell'efficacia sociale esterna, la sussidiarietà aziendale evolutiva si riscontra in questi termini: laddove il sistema degli enti pubblici locali non soddisfa completamente i bisogni sociali del territorio di riferimento sopraggiunge il sistema privato non profit e laddove il sistema privato non profit non può (per via di vincoli legislativi che delegano esclusivamente agli enti pubblici l'offerta del servizio) o non ce la fa ad intervenire (per via della complessità dei servizi richiesti) subentra il sistema degli enti pubblici locali. Tutto ciò secondo strumenti e criteri a carattere economico-aziendali, al fine di garantire uno sviluppo sussidiario.

In tal senso la sussidiarietà aziendale evolutiva di tipo esterno, convergendo in azioni comuni e congiunte, agevola il perseguimento dell'efficacia sociale decentrata in quanto:

- si colmano i vuoti dell'offerta sociale in termini di servizi;
- si agisce secondo i criteri di efficienza, di efficacia e di economicità;
- si garantisce un'azione continuativa ed evolutiva;
- esclude forme di residualità in termini di azioni poste in essere e di attività organizzata in forma stabile, sia nei confronti delle ANP sia nei confronti delle ACP.

Il mancato utilizzo degli strumenti economico-aziendali nelle azioni solidali può condurre ad una sussidiarietà aziendale che produce effetti negativi sul piano economico e su quello dello sviluppo. In altri termini si avrebbe una sussidiarietà aziendale di tipo involutivo.

Queste considerazioni portano a riflettere circa la possibilità di porre in essere un'attività sociale decentrata che si concretizza in azioni sociali ed economiche coordinate e comuni, delle ACP e delle ANP, fondate sul tentativo di realizzare un'integrazione istituzionale (rispetto a tutti gli istituti: famiglie, imprese, organizzazioni non lucrative e amministrazioni pubbliche) e un'integrazione aziendale (rispetto a tutte le classi di aziende: aziende familiari, aziende di produzione, ANP e ACP), al fine di soddisfare in modo completo ed integrato la domanda territoriale, garantendo uno sviluppo in termini di efficacia sociale ed economica a livello decentrato (Fig.2).

Questo è possibile se l'integrazione istituzionale viene gestita con effetti temporalmente bilanciati ed equamente distribuiti in sede privatistica e pubblicistica e se l'integrazione aziendale in termini di collaborazione economica fra le ACP e le ANP avviene secondo uno sviluppo

coordinato ed organizzato delle azioni da porre in essere, in vista del raggiungimento dell'economicità strumentale al bene comune¹⁸.

Il percorso appena delineato può essere rappresentato nel modo seguente:

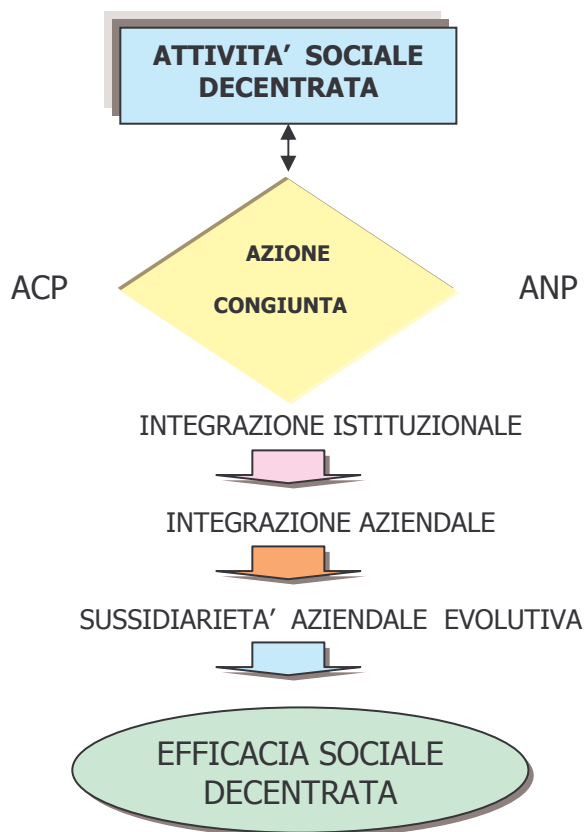


Fig.2- La dimensione sociale nella logica del decentramento aziendale

3. Il bilancio sociale quale strumento per la valutazione della performance pubblica e solidale integrata

L'attività svolta dalle ACP e dalle ANP, come visto in precedenza, si caratterizza per la connotazione sociale di integrazione istituzionale, funzionale e di sviluppo economico-sociale. Le dimensioni prime di una ANP sono specificatamente a carattere etico, filantropico, morale o sociale se si amplia il concetto su basi di sviluppo economico-funzionale come condizione necessaria per l'*assessment* sociale; a differenza delle imprese che invece hanno una dimensione prettamente economica¹⁹. Infatti, il perseguimento degli obiettivi sociali non è sufficiente a garantirne il corretto

¹⁸ Il bene comune "va oltre il bene dei singoli essendo dato da uno status (...) raggiunto per mezzo del contributo di tutti e qualificato dalla soddisfazione dei membri della società che di esso dovrebbero poter usufruire liberamente in quanto vi si identificano e vi si realizzano i fini individuali, cioè la realizzazione piena e completa della persona". Sul concetto, Borgonovi E. (1975), *L'economia aziendale negli istituti pubblici territoriali*, Giuffrè, Milano, p.2.

¹⁹ Questo porta a fare delle considerazioni in ordine alle motivazioni aventi carattere originario e perciò costitutive, rispetto a quelle di carattere derivato e di funzionamento. Si può dire che le ACP e le ANP hanno natura sociale con valenza economica; mentre le imprese hanno natura economica con valenza sociale. "Ciò permette di distinguere le motivazioni prime e le dimensioni primarie e dominanti di ordine economico (per esempio l'impresa) o di ordine non

funzionamento; col passare del tempo, l'ANP raggiunge una tale complessità organizzativa e gestionale che non può reggersi solo sullo stile volontaristico o sullo sfondo etico e le scelte che coinvolgono i processi decisionali non possono più essere dettate dall'impulso; d'altra parte la ACP, ferma restando la sua dimensione pubblicistica, deve porre in essere un agire economico al fine di garantire autonomia ed autosufficienza nella scelta dei servizi da offrire.

Le crescenti esigenze manifestate dalla collettività destinataria dei servizi decentrati sono tali da richiedere combinazioni economiche interne sempre più efficienti, al fine di aumentarne il grado di efficacia esterna e di risultato. Si richiede, perciò, maggiore attenzione sulle modalità di impiego delle risorse rispetto ai servizi erogati; è necessaria un'azione equilibratrice, che duri nel tempo, delle quantità immesse nei processi di produzione e di consumo rispetto alle quantità prodotte, in modo da conseguire i fini istituzionali senza "l'esigenza imperativa di copertura perdurante col ricorso ad altre aziende"²⁰, salvaguardando così l'autonomia gestionale.

Come è stato altrove precisato, quindi, per le ACP e le ANP si avverte la necessità di porre in essere un agire gestionale improntato sull'efficienza, sull'efficacia e sull'economicità adottando criteri, metodi e strumenti tipicamente economico-aziendali. Una ACP e una ANP che non perseguono il fine dell'economicità non sono destinate a durare nel tempo, perciò le dimensioni di funzionamento di tali organismi sono necessariamente di ordine economico. Nelle imprese, invece le condizioni di funzionamento si basano sul consenso degli stakeholders (azionisti, fornitori, clienti etc..) ed hanno, perciò, natura sociale.

Queste osservazioni hanno delle conseguenze sul piano delle rilevazioni contabili.

Infatti, il Bilancio sociale (d'ora in avanti BS), quale espressione quantitativo/qualitativa delle dimensioni non economiche e strumento aziendale per i fini sociali dell'istituto, evidenzia la condizione strutturale per l'esistenza della ACP e della ANP. Il BE²¹, quale espressione quantitativo/qualitativa delle dimensioni economiche, finanziarie e patrimoniali, rappresenta lo strumento che interpreta le condizioni per il corretto funzionamento delle aziende a finalità pubblicistiche e solidali. Il BSE diviene il risultato dell'integrazione tra il BE e il BS, il cui punto di convergenza fra i due documenti è rappresentato dalla natura qualitativa del BE. Tale integrazione, che non presenta carattere di somma di valori contabili, fornisce un risultato maggiore, in termini di valore aggiunto informativo, rispetto alla considerazione dei documenti singoli, e si rivela uno strumento indispensabile per il corretto funzionamento delle ACP e delle ANP in termini di efficienza interna, efficacia esterna e di economicità.

Pertanto, non si può non considerare l'attività aziendale, svolta da questi enti pubblici e non lucrativi, che ha carattere tipicamente economico e che trova espressione nel BE, il cui documento diviene strumento per il corretto funzionamento; ma non si può non considerare l'attività sociale che si rivela fondamentale e di vitale importanza per i fini dell'istituto "organizzazione senza scopo di lucro" e che trova espressione nel BS, il cui documento diviene condizione esistenziale della azienda sociale pubblica e non profit.

Ne consegue, la necessità per le ACP e per le ANP di raggiungere una condizione di equilibrio sul piano economico e sul piano sociale; la prima posizione è esprimibile attraverso il BE, la seconda mediante il BS.

economico (per esempio la famiglia, organizzazioni non a scopo di lucro) dalle dimensioni rilevanti, portanti (a volte anche solo strumentali per il funzionamento (per esempio la dimensione economico-finanziaria è rilevante nelle organizzazioni che hanno motivazioni prime non economiche e, di converso, dimensioni sociali, giuridiche e politiche rilevanti in istituti con motivazioni prime economiche". Fiorentini G. (1997), *Organizzazioni non profit e di volontariato*. Etas, Milano, pp.14-15. Sulla natura delle motivazioni delle aziende private for profit, quelle pubbliche e quelle private non profit, si veda: Borgonovi E. (2000), *op.cit.*, p.31.

²⁰ Masini C., (1979), *op. cit.*, p. 241.

²¹ Sul bilancio di esercizio di veda: Di Cagno N. (1995), *Il bilancio di esercizio*, 2^a Ed., Cacucci, Bari.

Lo schema (Fig.3) che segue riassume le implicazioni derivanti da una possibile adozione di questi documenti contabili.

BE	BS	CONSEGUENZE
si	no	Azienda che non persegue i fini istituzionali: mancano le condizioni strutturali di esistenza
no	si	Azienda che non persegue il fine dell'economicità, destinata a vita breve: mancano le condizioni per il funzionamento
no	no	Disequilibrio economico e sociale
si	si	Equilibrio aziendale economico necessario al sostentamento dell'istituto sociale Equilibrio sociale

Fig. 3 - Alcune implicazioni sulla possibile adozione del BE e del BS.

Come detto in precedenza, il rapporto tra ACP e ANP impone alcune riflessioni in termini di relazione, di integrazione aziendale funzionale ed operativa in funzione della sussidiarietà aziendale evolutiva, nonché in logica di integrazione istituzionale orientata al finalismo sociale e meta-economico. Ciò al fine di una razionalizzazione sistematica di tali relazioni tra sistema pubblico e sistema privato non profit e di una gestione flessibile del contesto territoriale di riferimento in cui è possibile identificare gli attori (multistakeholders) che operano nel campo dell'utilità pubblica, a fronte di un crescente sviluppo di funzioni e servizi delle ACP e dell'estensione del ruolo delle ANP rispetto ai settori di intervento.

Gli aspetti innovativi del decentramento aziendale collegato alle risposte in termini di utilità pubblica e alla gestione dell'ambiente esterno vanno ricercati negli strumenti e nei modelli possibili da adottare al fine di una corretta interpretazione dei fenomeni locali e di una riduzione del grado di complessità ambientale. A tal proposito, si rende opportuna l'introduzione di uno strumento informativo-contabile, il BS appunto, che rappresenti non solo il punto di convergenza delle problematiche relative ai comportamenti sociali, ma anche il denominatore comune delle scelte di convenienza economica. Pertanto, da un lato si introduce l'approccio economico-aziendale del rapporto fra ACP e ANP fondato sui principi della sussidiarietà e della solidarietà, dall'altro si propone una metodologia espressa dallo strumento di simmetria tecnico-contabile e di risultato economico-sociale che il bilancio rappresenta.

In altri termini, la socialità contabile espressa da tale documento si coniuga con il rapporto esistente tra le ACP e le ANP in logica di:

- Decentramento amministrativo ed economico-aziendale (istituzionale, funzionale, organizzativo e finanziario) in quanto il BS diviene il mezzo utile a fornire una risposta locale decentrata (decentramento funzionale), organizzata sulla base dei servizi comuni offerti (decentramento organizzativo), sulla gestione finanziaria delle risorse (decentramento finanziario), in funzione degli obiettivi istituzionali (decentramento istituzionale) e considerando il fenomeno nella sua totalità (decentramento economico-aziendale).

- Localismo efficiente, misurabile quantitativamente da risultati sociali a rilevanza aziendale interna.
- Efficacia istituzionale e funzionale localizzata a fronte di una corretta misurazione quantitativa dei risultati di un'azione sociale coordinata e coerente.
- Sussidiarietà distribuita collegata con la domanda locale del territorio di riferimento. Mentre la sussidiarietà di funzione, collegata al bisogno espresso dalla collettività, è tipicamente accentrata in logica di integrazione verticale e orizzontale, la sussidiarietà di servizio è a stretto contatto con la domanda locale. Gli indicatori di risultato sull'attività sociale possono essere forniti dal BS che a sua volta diviene strumento di sussidiarietà tipicamente aziendale, a fronte di una simmetria contabile.

4. Il concetto di reddito espressione di una dimensione sociale

Il BS presuppone l'introduzione di un concetto di reddito avente una natura non necessariamente economica, ma sociale, idoneo a rappresentare la remunerazione dei fattori della produzione immessi dalla collettività. La determinazione di tale risultato ha una portata più ampia rispetto al reddito che spetta al soggetto aziendale (imprenditore, associati, soci fondatori, soggetti pubblici) o alle forze personali (soci, dipendenti, volontari e organi politici) che operano nella ANP e nella ACP. Infatti, il risultato complessivo della gestione delle ANP e delle ACP si può determinare rispetto a:

- a. soggetto aziendale;
- b. forze personali operanti nella ANP e nella ACP;
- c. collettività sociale²².

a. *Reddito del soggetto aziendale*

Il reddito che spetta al soggetto aziendale (imprenditore, per le aziende private profit; associati e soci fondatori, per le aziende private non profit; soggetti pubblici, per le ACP²³) rappresenta la remunerazione di quei fattori immessi nella produzione di beni e servizi sociali, introdotti nell'azienda senza il sostenimento di un costo di mercato. Tali fattori sono il salario di direzione e l'interesse sul capitale investito, ossia gli oneri figurativi. Pertanto, anche le ANP e le ACP, onde assicurare una condizione minima di convenienza economica, dovrebbero conseguire un risultato economico positivo capace di coprire o eguagliare gli oneri figurativi. Un risultato economico positivo maggiore rispetto agli oneri figurativi assicura alla ANP e alla ACP un utile²⁴.

Come visto in precedenza, l'accettazione del modello aziendale implica per tutte le categorie di aziende il rispetto del criterio dell'economicità, ossia della garanzia del raggiungimento "dell'equilibrio economico nel lungo periodo tra risorse impiegate e risorse fisiologicamente acquisibili". In altre parole, vuol dire "applicare tutti gli elementi di razionalità che consentono di massimizzare il valore aggiunto delle attività svolte". Sotto questo profilo, le aziende profit (d'ora

²² Sulle determinazioni di reddito individuate, si veda: Cassandro P.E. (1990), *Trattato di Ragioneria*, Cacucci, Bari, p. 143 e ss.

²³ Per le ACP, le stesse persone membri del soggetto economico sono contribuenti e consumatori, per via della complessa attività svolta da questa tipologia di aziende. Quelle stesse persone sono membri del soggetto economico di altri istituti come le famiglie, le imprese etc. Masini C. (1979), op.cit., p.264. In tale tipologia di aziende il "supremo potere" è esercitato dalle persone che esprimono la volontà degli enti pubblici. Onida P. (1971), *Economia d'azienda*, Utet, Torino, p.22.

²⁴ Nel caso delle ACP, un valore negativo risultante dalla contrapposizione di componenti positivi e negativi di esercizio è indice di "di costi per bisogni pubblici eccedenti la capacità contributiva del soggetto economico, e data la struttura del patrimonio è indice sicuro di indebitamento oneroso, quindi con effetto moltiplicatore sul dato di perdita". Così scrive Masini C. (1979), op.cit., p.264).

in avanti AP) e le ANP, a carattere privatistico, e le ACP, di natura pubblicistica, hanno caratteri simili²⁵.

Le differenze risiedono principalmente:

- nella modalità di acquisizione di un reddito economico positivo, che avviene con “comportamenti liberamente assunti” dalle aziende private (AP e ANP), sul piano delle scelte e delle combinazioni economiche più convenienti; con l’esercizio di poteri sovraordinati o pubblicistici, spesso regolati da norme, nel caso delle ACP;
- nella destinazione dello stesso, in quanto nelle AP, il reddito positivo conseguito è acquisito da chi esercita il potere economico (imprenditore); nelle ANP e nelle ACP il “surplus economico” non può essere distribuito, ma deve essere reinvestito, in logica di “equilibrio economico-finanziario, per soddisfare le finalità aziendali correlate ai bisogni di utilità pubblica della comunità territoriale di riferimento”²⁶.

Di conseguenza, la AP mira alla massimizzazione del profitto, le ANP e le ACP sono orientate a massimizzare il “livello delle risposte a bisogni giudicati di interesse generale per la comunità (locale, nazionale, sopranazionale)”²⁷. L’utilizzo di un “reddito economico positivo” in senso strumentale favorisce il perseguimento di tale finalità sociale²⁸.

Il calcolo²⁹ avviene come segue (Fig.4):

$$\text{Proventi (P)} - \text{Oneri (O)} = \text{Reddito soggetto aziendale (R}_a\text{)}$$

$$\text{Reddito soggetto aziendale} \geq \text{Oneri figurativi (O}_f\text{)}$$

$$\sum_{i=1}^n P_i - \sum_{i=1}^n O_i = R_a \geq O_f$$

Fig. 4. Rappresentazione del reddito del soggetto aziendale

²⁵ In tal senso: Borgonovi E. (2000), op. cit., p.33. Relativamente alle ANP, al fine di addivenire ad un livello accettabile di economicità occorre indicare le condizioni che si rivelano fondamentali per l’esistenza di un equilibrio dinamico e duraturo nel tempo. Da un lato, si evidenzia la necessità di soddisfare i soggetti beneficiari dell’agire aziendale, realizzandosi attraverso la capacità dell’ANP di svolgere “funzioni congruenti con le finalità in qualità e in quantità”; dall’altro si richiede la soddisfacente remunerazione di tutti i fattori impiegati, e perciò un equilibrio economico, finanziario e patrimoniale. Zangrandi A. (2000), *Economicità nelle aziende non profit: per promuoverne lo sviluppo*, in Zangrandi A. (a cura di), *Aziende non profit: le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano, p.15. Riguardo alle ACP, l’economicità della gestione è intesa come “capacità mantenuta nel lungo periodo di soddisfare i bisogni considerati di pubblico interesse dalla comunità”. Borgonovi E. (1996), op.cit., p.153.

²⁶ Fiorentini G. (2000), op.cit., p.114.

²⁷ Borgonovi E. (1995), *Aziende non profit: problemi teorici, profili giuridici e politiche di indirizzo*, in AA.VV., *Le aziende non profit tra stato e mercato*, Atti del Convegno AIDEA, Clueb, Bologna, p.267.

²⁸ In particolare, come fa notare Cassandro, nell’azienda pubblica una parte dei redditi è destinata a coprire i costi amministrativi e di gestione che sono strumentali rispetto alle finalità dell’ente; la parte restante sarà destinata direttamente al soddisfacimento di quei fini. Cassandro P.E. (1979), *Le gestioni erogatrici pubbliche. Stato, Regioni, Province, Comuni, Istituzioni di assistenza e di beneficenza*, 4^a Ed., Utet, Torino, p.19.

²⁹ Il calcolo che esprime la convenienza minima all’esercizio dell’attività economica d’impresa si trova in: Cassandro P.E. (1990), op.cit., pp.147-148.

b. *Reddito forze personali*

Il reddito che spetta alle forze personali (soci ,dipendenti, volontari e organi politici) rappresenta la remunerazione di quei fattori immessi nella produzione di beni e servizi sociali dalle forze personali. Tali fattori sono:

- l'utile spettante al soggetto aziendale;
- le spese per il personale dipendente;
- i rimborsi spese dei volontari;
- i compensi spettanti agli organi politici.

Il calcolo avviene come segue (Fig. 5):

Reddito soggetto aziendale (R_a) + salari e stipendi dei lavoratori dipendenti (S_d) + rimborsi spese dei volontari (r_v) + compensi organi politici (C_p) = Reddito forze personali (R_p)

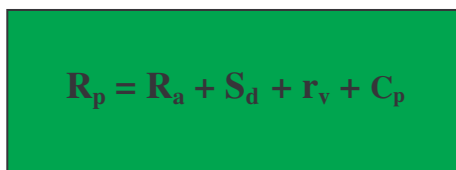
A green rectangular box containing the mathematical equation $R_p = R_a + S_d + r_v + C_p$ in white text.
$$R_p = R_a + S_d + r_v + C_p$$

Fig. 5. Rappresentazione del reddito delle forze personali

c. *Reddito sociale*

Il reddito sociale spetta alla collettività (cittadino, famiglie, amministrazioni pubbliche, imprese, altre ANP) e rappresenta la remunerazione di quei fattori immessi nella produzione di beni e servizi sociali dai destinatari dei servizi erogati dalla ANP e dalla ACP. Tali fattori sono:

- | | | |
|--|-----------------------|--------------------------------------|
| • l'utile | (capitale di rischio) | (soggetto aziendale). |
| • le spese per il personale dipendente, volontario e i compensi agli organi politici | | (cittadino/famiglie/organi politici) |
| • quote ammortamento | | (proprietari di capitale e impianti) |
| • oneri finanziari | (capitale di credito) | (imprese) |
| • oneri tributari | | (amministrazioni pubbliche) |

Il calcolo³⁰ avviene come segue (Fig.6):

Reddito soggetto aziendale (R_a) + salari e stipendi dei lavoratori dipendenti (S_d) + rimborsi spese volontari (r_v) + compensi organi politici (C_p) + quote di ammortamento Q_i + interessi ed oneri finanziari (I) + oneri tributari (T) = Reddito sociale R_s

³⁰ Il reddito sociale è stato definito come “il complesso delle remunerazioni che, direttamente o indirettamente, vanno a favore di tutti coloro (personale dell'azienda, conferenti di capitale, Stato ed altri enti pubblici che in vario modo sono legati alla produzione dell'impresa)”. Cassandro P.E. (1989), *Sul cosiddetto bilancio sociale dell'impresa*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 7/8, p.290.

$$R_s = R_a + S_d + r_v + C_p + \sum_{i=1}^n Q_i + I + T$$

Fig. 6. Rappresentazione del reddito sociale

Riassumendo, il reddito sociale si calcola nel modo seguente:

REDDITO SOGGETTO AZIENDALE

- + rimborsi spese volontari
- + spese personale dipendente
- + compensi agli organi politici

= **REDDITO FORZE PERSONALI**

- + quote ammortamento
- + oneri finanziari
- + oneri tributari

= **REDDITO SOCIALE**

5. Il modello di bilancio socio-economico nella logica del decentramento aziendale.

L'introduzione di concetti quali reddito sociale ed economico e il riferimento al BS e al BE potrebbero portare alla conclusione logica di una necessità gestionale derivante da una separazione formale sul piano contabile dei due documenti, espressivi di una capacità reddituale sociale ed economica. In effetti, una parte della dottrina economico-aziendale, con riferimento al BS dell'impresa, tende a non far coincidere i due documenti e sottolinea l'importanza di un documento congiunto rispetto al BE da utilizzarsi come "strumento di tutela/mantenimento di un corretto clima sociale e societale"³¹ o come un "insieme di valutazioni che si aggiungono a quelle market-oriented del bilancio d'esercizio"³². Altri studiosi sostengono invece che sul piano dell'informativa sociale il BE "potrebbe essere bastevole, specie se le classificazioni delle poste, nelle due parti che lo costituiscono sono analitiche e chiare nel loro contenuto"³³; quindi, senza redigere un apposito documento, il BE con appositi adattamenti è in grado di fornire informazioni sociali in termini quantitativi. Tenendo presente gli ostacoli derivanti da una rappresentazione sul piano contabile dell'attività sociale e del relativo reddito sociale, c'è chi sottolinea l'importanza di un'informazione di tipo qualitativo e a carattere descrittivo, che potrebbe qualificarsi come un "rendiconto sociale" da collocarsi nella apposita relazione sulla gestione³⁴.

A conferma di quanto sostenuto in tale seconda posizione, l'adozione di un unico documento mira ad un recupero dell'unitarietà dei principi di rappresentazione contabile degli aspetti economici e sociali. Infatti, l'azienda è un sistema unitario e ferma restando l'unitarietà dei processi gestionali, non sembra accettabile, tanto più per la ANP e per le ACP, discernere in due documenti distinti l'aspetto sociale e l'aspetto economico. Come si è detto in precedenza, la funzionalità del BE, quale documento economico, è strumentale al corretto funzionamento della ANP e della ACP,

³¹ Matacena A. (1984), *Impresa e ambiente. Il "bilancio sociale"*, Clueb, Bologna, p.48.

³² Rusconi G (1988), *Il bilancio sociale d'impresa. Problemi e prospettive*, Giuffrè, Milano, p.39.

³³ Di tale orientamento è Cassandro P.E. (1989), op.cit., p.299.

³⁴ In tal senso, Terzani S. (1993), *Introduzione al bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova, p.272.

mentre il BS, quale documento sociale, ha carattere strutturale e riveste importanza vitale per un'azienda che deve perseguire finalità sociali.

Di conseguenza, sul piano concettuale non sembra opportuno operare una separazione in termini gestionali di questi due aspetti congiunti e consequenziali della vita aziendale di un'organizzazione senza scopo di lucro e di un istituto pubblico territoriale, ossia la condizione di esistenza e il suo funzionamento, in quanto, nel breve periodo, una ANP e una ACP funzionano se esistono e perseguono gli obiettivi sociali, nel lungo periodo, una ANP e una ACP cessano di esistere se vengono meno le condizioni per il corretto funzionamento. Il sistema delle rilevazioni contabili dovrebbe perciò riflettere questa unitarietà gestionale e trasporre sul piano contabile in un unico documento gli aspetti sociali ed economici dell'attività di queste due tipologie di aziende.

Inoltre, l'esigenza di un'informativa contabile a carattere socio-economico è avvertita non solo nell'ambiente esterno della ANP, ma anche all'interno.

Sul piano esterno, i beneficiari dei servizi erogati dalle ANP e dalle ACP e la collettività, in genere, sono interessati non solo alla conoscenza dell'attività economica e del reddito economico prodotto, ma soprattutto all'attività socio-economica posta in essere, ossia agli obiettivi sociali raggiunti e agli obiettivi economici aventi natura strumentale rispetto alle finalità sociali, alle modalità di partecipazione dei soggetti esterni (stakeholders) alla gestione aziendale, al contributo dato all'ambiente esterno in termine di investimenti/consumi e di prodotti/servizi a seconda dell'area di riferimento (ambiente fisico, socio-assistenziale, culturale e religioso). Sul piano interno, l'informativa socio-economica è utilizzata dal management della ANP e della ACP come strumento per la formulazione delle decisioni economiche e sociali, per porre in essere scelte strategiche sociali nei confronti dei concorrenti, per acquisire ed accrescere il consenso sociale (di notevole importanza per l'attività di *fund raising*) e per valutare la complessiva attività della ANP.

A tale scopo si rende opportuno uno schema integrato rispetto ai due documenti, BE e BS, quale espressione di una gestione unitaria dell'attività dell'ANP in grado di coniugare in modo efficiente ed efficace finalismo sociale ed economicità. Il format di BSE che si propone rappresenta il minimo comune denominatore di reciproca informazione e comunicazione delle ANP e delle ACP.

Le modalità di redazione di tale documento possono essere descritte nel procedimento seguente. Partendo dal BE, il cui risultato esprime il reddito spettante al soggetto aziendale, si procede con opportune integrazioni e suddivisioni dell'attività svolta a seconda degli obiettivi economici o sociali fino a giungere alla compilazione di uno schema di BSE composto da due documenti:

- A. situazione socio-patrimoniale
- B. situazione socio-economica³⁵.

A. SITUAZIONE SOCIO-PATRIMONIALE

La situazione socio-patrimoniale si propone la finalità di dimostrare gli investimenti della ANP e della ACP sulla base degli obiettivi sociali (reddito sociale) ed economici (reddito del soggetto aziendale). Questo documento mira, inoltre, ad esplicitare i fini sociali. A titolo di esempio, si consideri l'acquisto di un locale destinato alla gestione di alcuni servizi socio-sanitari:

³⁵ Per le ACP al bilancio socio-economico si affianca la redazione del rendiconto a carattere esclusivamente finanziario, relativo alla gestione delle entrate e delle spese.

- il *fine sociale diretto* è rappresentato dai servizi offerti dalla struttura;
- il *fine economico diretto*, ma *fine sociale mediato* può derivare da un'eventuale locazione a terzi se il reddito derivante dal fitto del locale è destinato a fini sociali.

La peculiarità di tale documento è rappresentata dall'inserimento delle risorse umane³⁶ che rappresentano la risorsa critica per le ANP e per le ACP erogatrici di servizi alla persona. Le ragioni contabili di tale inserimento possono essere diverse:

1. Capitalizzazione delle spese del personale. “I dipendenti che permangono nell'ANP per più anni beneficiano la stessa azienda tramite la creazione di flussi di reddito per differenti esercizi, per cui non è corretto attribuire ad un solo esercizio i costi sostenuti per acquisizione, formazione e sviluppo del personale”³⁷.
2. Rimanenze di capitale umano. Si tratta di personale non impiegato nel processo erogativo-produttivo del periodo considerato.
3. Valore dei volontari. Questi rappresentano una risorsa essenziale soprattutto per l'ANP, pertanto non si può contabilizzare la stessa solo con riferimento ai rimborsi spese che rappresentano il costo d'esercizio.
4. Organi politici. Tale componente del capitale umano si rivela essenziale per il corretto funzionamento delle ACP. Infatti, fra le determinanti del funzionamento dell'amministrazione pubblica, oltre all'equilibrio fra poteri formali e diritti/doveri (sistema giuridico-istituzionale) e all'equilibrio tra risorse e domanda da soddisfare (sistema aziendale) va incluso anche l'equilibrio tra valori, attese e interessi dei diversi gruppi sociali (sistema politico)³⁸.

La struttura di tale documento è del tipo: Investimenti = Fonti + Netto (I= F+N). Pertanto, lo schema della situazione socio-patrimoniale potrebbe rappresentarsi come segue (Tab.1):

³⁶ Maticena in un'ipotesi di bilancio socio-economico propone l'inserimento del personale fra gli investimenti. Maticena A. (1984), op.cit., p.126.

³⁷ Relativamente ai metodi quantitativi di valutazione del capitale umano, sulla base dei contributi della “human resource accounting”, la dottrina economico-aziendale ne individua quattro:

- il metodo storico, che si fonda sulla capitalizzazione dei costi di acquisizione e formazione del personale;
- il metodo del costo-opportunità, in cui oggetto di valutazione sono le persone “contese” fra i diversi centri di responsabilità e oggetto di una contrattazione negoziale circa la formazione del “prezzo” più elevato al fine dell'utilizzo delle stesse;
- il metodo basato sul costo di sostituzione, laddove il valore del capitale umano è stimato sulla base dei costi che l'imprenditore dovrebbe sostenere nel caso di una sostituzione dei dipendenti;
- i metodi economico-reddituali, che si propongono lo scopo di stimare il valore attuale della quota di ricavi o servizi futuri ragionevolmente attribuibili al fattore lavoro.

Come è stato sottolineato non vi è un metodo ottimale. Comunque, l'introduzione del concetto di moltiplicatore sui costi di reclutamento e formazione, appositamente adattato rispetto alla tipologia aziendale (ACP e ANP), agevola l'applicazione del metodo del costo di sostituzione. Per una approfondita analisi, si veda: Zanda G. – Lacchini M. (1989), *La stima del valore del “capitale umano” ai fini della valutazione d'azienda*, in R.I.R.E.A, n.7/8, p.301 e ss.

³⁸ Sul funzionamento equilibrato dei tre sistemi si rinvia a: Borgonovi E. (1996), op.cit., p.103 e ss.

SITUAZIONE SOCIO – PATRIMONIALE

INVESTIMENTI (a.... obiettivo ECON-SOC)

1) FINANZIARI

- Denaro e altre disponibilità liquide
 - Apporti: SOGGETTO AZIENDALE
- Crediti di funzionamento
 - verso SOCI (*)
 - verso CLIENTI
- Crediti finanziamento
 - fini economici: SOGGETTO AZIENDALE
 - fini sociali: COLLETTIVITA'
- Ratei attivi

2) ECONOMICI

- Beni durevoli :
 - fini ECONOMICI:
 - immobilizzazioni immateriali (brevetti..)
 - immobilizzazioni materiali (impianti, attrezzature..)
 - immobilizzazioni finanziarie (titoli, partecipazioni a consorzi..)
 - fini SOCIALI:
 - beni demaniali
 - beni del patrimonio indisponibile
 - beni consumo durevole (terreni, case, fabbricati..)

➤ Beni immediati:

- fini ECONOMICI:
 - materie prime, sussidiarie e semilavorati
 - prodotti finiti e merci
- fini SOCIALI:
 - beni consumo deperibili (alimentari, medicinali)
 - beni consumo non deperibili

➤ Capitale umano (PERSONALE)

- fini .ECONOMICI: SOGGETTO AZIENDALE
- fini SOCIALI: COLLETTIVITA'

- Risconti attivi
- Oneri anticipati

FONTI (da...)

1) FINANZIARIE

- Debiti di funzionamento
 - da SOCI PER PRESTAZIONI (*)
 - da FORNITORI
- Debiti finanziamento
 - da: ISTITUTI FINANZIARI (banche, soc.fin..)
 - debiti correnti
 - debiti consolidati
 - da: STATO e altri Enti pubblici
 - debiti correnti
 - debiti consolidati
- Ratei passivi
- Fondi rischi ed oneri futuri

2) ECONOMICHE

- Fondi ammortamento
- Rimanenze passive
 - Risconti passivi
 - Proventi vari anticipati

NETTO (da...)

- 1) Beni demaniali
- 2) Patrimonio apportato da SOGGETTO AZIENDALE

AVANZO SOCIO-ECONOMICO

(*) per le aziende collettive

Tab.1- Situazione socio-patrimoniale

B. SITUAZIONE SOCIO-ECONOMICA

La situazione socio-economica rappresenta la contrapposizione tra i mezzi affluiti all'ANP e all'ACP e i mezzi impiegati, ossia tra ciò che è stato prodotto e ciò che è stato consumato. Il risultato di tale contrapposizione *prodotti – consumi* rappresenta la somma algebrica fra la globalità dei valori positivi e i valori negativi, ossia il risultato della gestione aziendale. Questo risultato non rappresenta il reddito sociale, ma l'avanzo socio-economico e coincide con il reddito del soggetto aziendale. Invece, il reddito sociale, come chiarito in precedenza, non è il risultato di una contrapposizione fra valori positivi e negativi, ma è dato dalla somma tra il reddito spettante al soggetto aziendale e i valori positivi rappresentati da: spese del personale dipendente, rimborsi spese ai volontari, compensi agli organi politici, quote di ammortamento, oneri finanziari e oneri tributari.

La struttura della situazione socio-economica riflette alcune osservazioni fatte in precedenza. I valori del bilancio socio-economico sono determinati in modo da corrispondere alle finalità economiche e sociali. In tal senso, le poste inserite nella situazione socio-economica, devono essere tali da riflettere non solo l'effettivo utilizzo in senso economico dei beni immessi nel ciclo produttivo/erogativo, ma anche l'utilizzo sociale del bene di riferimento. I valori che determinano le poste di bilancio devono assolvere a quella funzione informativa, ossia alla determinazione di una competenza socio-economica relativa a valori economici di bilancio corrispondenti ad un determinato periodo amministrativo in cui il bene è utilizzato a scopi sociali.

Pertanto, lo schema della situazione socio-economica potrebbe rappresentarsi come segue(Tab.2)³⁹:

³⁹ Tale rappresentazione contabile è riferibile ad un esercizio successivo al primo.

SITUAZIONE SOCIO – ECONOMICA

CONSUMI ECONOMICO-SOCIALI (MEZZI IMPIEGATI)

1) RIMANENZE ATTIVE INIZIALI

- Beni immediati
- Risconti attivi
- Oneri vari posticipati

2) CONSUMI IN DENARO

➤ Costi acquisto beni e servizi (FORNITORI):

- per attività SOCIALE caratteristica:
- per ambiente FISICO
 - ✓ acquisti da SOCI
 - ✓ acquisti da NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - imprese
- per ambiente SOCIO-ASSISTENZIALE
 - ✓ acquisti da SOCI
 - ✓ acquisti da NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - imprese
- per ambiente CULTURALE
 - ✓ acquisti da SOCI
 - ✓ acquisti da NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - imprese
- per ambiente RELIGIOSO
 - ✓ acquisti da SOCI
 - ✓ acquisti da NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - imprese

- per attività ECONOMICA:

- acquisti da SOCI
- acquisti da NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - imprese

➤ Costi personale dip. e vol.:PERSONALE

- personale dipendente
- rimborsi spese ai volontari
- compensi organi politici

➤ Oneri di finanziamento: FINANZIATORI

- finanziamenti da SOCI
- finanziamenti da NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - altre ANP
 - imprese

➤ Spese operative

➤ Oneri gestione patrimonio

➤ Imposte e tasse: STATO e altri Enti pubblici

PRODOTTI ECONOMICO-SOCIALI (MEZZI AFFLUITI)

1) PROVENTI IN DENARO

➤ Vendite beni e servizi: CLIENTI

- per attività SOCIALE caratteristica:
- per ambiente FISICO
 - ✓ vendite a SOCI
 - ✓ vendite a NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - Imprese
 - famiglie
- per ambiente SOCIO-ASSISTENZIALE
 - ✓ vendite a SOCI
 - ✓ vendite a NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - Imprese
 - famiglie
- per ambiente CULTURALE
 - ✓ vendite a SOCI
 - ✓ vendite a NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - Imprese
 - famiglie
- per ambiente RELIGIOSO
 - ✓ vendite a SOCI
 - ✓ vendite a NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - Imprese
 - famiglie

- per attività ECONOMICA:

- vendite a SOCI
- vendite a NON SOCI
 - Stato e altri Enti pubblici
 - Altre ANP
 - Imprese
 - famiglie

➤ Proventi da gestione finanziaria

➤ Proventi da gestione patrimonio

➤ Proventi tributari e da trasferimenti

➤ Proventi diversi

➤ Contribuzioni volontarie

- Da Stato e altri Enti pubblici
- Da ANP
- Da imprese
- Da famiglie

<p>➤ Quote Ammortamento: CAPITALE</p> <p>3) CONSUMI IN NATURA</p> <p>➤ Consumo redditi in natura</p> <p>➤ Quote ammortamento beni durevoli</p> <p>AVANZO ECONOMICO-SOCIALE</p>	<p>2) PROVENTI IN NATURA⁴⁰</p> <p>➤ Proventi da Patrimonio</p> <p>➤ Proventi da attività di lavoro</p> <p>➤ Donazioni in natura</p> <p>3) RIMANENZE ATTIVE FINALI</p> <p>➤ Beni immediati</p> <p>➤ Risconti attivi</p> <p>➤ Oneri vari posticipati</p>
---	---

Tab.2 – Situazione socio-economica

La struttura presenta le seguenti caratteristiche:

- copre tutti i settori di erogazione dei servizi delle ANP e delle ACP;
- è flessibile, in quanto ad essa è possibile aggiungere altre voci nell’ambito delle singole classi;
- rappresenta un “format” minimo in cui è possibile avere simmetria informativa fra le aziende a natura pubblicistica territoriale locale e le aziende a dimensione privatistica non profit;
- la suddivisione per macro aree vale sia per le spese che per i proventi, favorendo in tal modo l’immediata confrontabilità senza procedere ad ulteriori riclassificazioni.

La presentazione della situazione socio-economica secondo la struttura delineata mira a favorire la lettura delle voci contabili in termini di “sistema ambientale”. Come è stato osservato dalla dottrina economico-aziendale, l’azienda può essere considerata un “sistema di accadimenti economici” la cui combinazione è influenzata dall’ambiente generale in cui essa “vive”, che rappresenta un sistema esterno all’azienda⁴¹. Al fine di analizzare ed indagare la complessità del fenomeno, è possibile procedere utilizzando il metodo della classificazione ambientale (MECLA) che ne permette la scomposizione in due principali sottosistemi, in funzione della natura dell’attività svolta dalle ANP e dalle ACP.

- Il primo sottosistema ambientale è relativo all’attività sociale in senso di integrazione istituzionale, funzionale e di sviluppo economico-sociale. In esso rientrano:
 - l’ambiente fisico;
 - l’ambiente socio-assistenziale;
 - l’ambiente culturale;

⁴⁰ I proventi in natura possono provenire dal patrimonio (per esempio, frutta, verdura, ortaggi da terreni etc.), da attività di lavoro (ad esempio fiori coltivati) e da donazioni in natura (per esempio, derrate alimentari, fabbricati, etc). Essi vengono destinati direttamente al soddisfacimento dei bisogni aziendali, senza essere subire alcun processo di trasformazione. Tali beni si riferiscono ad un processo tipicamente erogativo o di consumo. Pertanto, anche con riferimento alla determinazione di quote di ammortamento in natura ci si riferisce a tale processo. Sull’inserimento contabile dei mezzi in natura, Cassandro P.E (1990), op.cit., p.190.

⁴¹ Sulla concezione sistemica si veda: Bertini U. (1990), *Il sistema d’azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino. Sulle relazioni con l’ambiente degli istituti pubblici territoriali: Reborà G. – Meneguzzo M. (1990), *Strategie delle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino, p.24 e ss.

- l'ambiente religioso.
- il secondo si riferisce all'attività economica.

Ai fini di un maggiore dettaglio è possibile procedere ad uno sviluppo e ad una ulteriore suddivisione dei sistemi ambientali individuati come segue (Tab. 3):

	<i>Ambiente fisico</i>	<i>Ambiente socio – assistenziale</i>	<i>Ambiente culturale</i>	<i>Ambiente religioso</i>
<i>Ambiente sociale</i>	1. natura e ambiente: <ul style="list-style-type: none"> • tutela bellezze naturali • tutela inquinamento (atmosferico, acque, acustico) 2. smaltimento rifiuti 3. urbanistica – edilizia territorio 4. protezione civile 5. lavori pubblici e appalti	1. popolazione, cittadinanza, anagrafe e stato civile 2. servizio leva ed elettorale 3. snellimento attività amministrativa 4. lavoro 5. ordine e sicurezza pubblica 6. giustizia 7. trasporti e parcheggi 8. servizi sanitari 9. volontariato e servizi sociali	1. cultura 2. arte 3. istruzione 4. turismo 5. cinema e attività musicali 6. sport	1. chiese 2. parrocchie 3. confraternite 4. altri istituti religiosi
<i>Ambiente economico</i>	Farmacie – commercio – artigianato – agricoltura – industria – servizi economici			

Tab. 3 - Rappresentazione schematica del sistema ambientale esterno delle ANP e delle ACP.

Le ragioni che giustificano l'introduzione di un BSE congiunto possono essere diverse.

1. Necessità di una gestione unitaria ed integrata degli attori esterni. In questa direzione il BSE mira ad intensificare e a consolidare la fiducia, la credibilità e il consenso degli stakeholders che si rivelano vincolanti per il raggiungimento delle finalità istituzionali del sistema e delle singole aziende (pubbliche, profit, non profit ecc.).
2. Legante concettuale ed operativo. L'introduzione di uno strumento innovativo, quale il BSE che esprime una forza coesiva, costituisce una variabile chiave attorno alla quale ruotano i vari componenti del sistema aziendale esterno e funge da "legante" tra azienda e ambiente di contesto. E' uno strumento tattico e funzionalmente aggregante.
3. Valore sociale ed economico. Le ACP e le ANP hanno rilevanza economica e, pertanto, il BSE è uno strumento che consente di individuare il valore economico e sociale creato dalle aziende a dimensione pubblicitaria e solidale. Il tentativo è quello di giungere all'adozione di uno strumento che sia espressione di quel valore economico (orientare i comportamenti nelle scelte di convenienza economica e guidarli verso le attività sociali), ma anche del valore sociale creato dall'attività posta in essere dalle ACP e dalle ANP.
4. Modalità per tradurre in concreto i principi e i processi di:
 - cambiamento culturale, organizzativo che hanno riflessi sul piano contabile;
 - decentramento amministrativo ed aziendale (funzionale, istituzionale, organizzativo, finanziario);
 - responsabilizzazione e relativa valutazione delle performance, delle condizioni di efficienza, di efficacia e di economicità.

5. Risultati economici distribuiti. Il BSE diviene strumento per l'interpretazione dell'economicità di un determinato segmento sociale localmente individuabile. Successivamente, attraverso un processo di tipo bottom-up è possibile tentare una quantificazione del fenomeno al fine di scorgere eventuali politiche di macro- indirizzo.
6. Uniformità contabile. Se per le ACP esiste una certa uniformità contabile garantita dagli interventi legislativi, lo stesso non può dirsi per le ANP il cui sistema delle rilevazioni è così complesso, variegato ed eterogeneo che non è possibile presentare una rappresentazione sistematica ed egualitaria per tipologia. Ne deriva l'esigenza di un sistema contabile uniforme espressivo di un risultato sociale equivalente.

Oltre ai principi riconosciuti dalla dottrina economica-aziendale in tema di BE⁴², è possibile individuare alcuni principi propri del BSE:

1. Funzionalità sociale. Le poste di bilancio possono considerarsi sul piano economico in via strumentale e funzionale ai portatori di interesse economico; sul piano sociale possono rappresentare lo strumento per i multistakeholders sociali.
2. Omogeneità sociale. Le voci da inserirsi in bilancio debbono essere rappresentate raggruppandosi in classi omogenee al fine di dare risposte sul piano dell'efficacia sociale e garantire la confrontabilità sul piano della razionalità. Tutto ciò limitando i rischi dell'interpretazione contabile delle poste inserite in bilancio (principio della chiarezza).
3. Verità sociale. Tale principio si rafforza in un sistema aziendale come quello degli enti pubblici e delle organizzazioni senza scopo di lucro in cui il finalismo sociale e solidale e i servizi offerti sono in funzione delle persone che operano nell'azienda; essi rappresentano la "risorsa critica" della complessiva organizzazione. In tale ottica, comunicazione della verità è comunicazione della persona⁴³.

Dai principi appena enunciati discendono alcune implicazioni che si ripercuotono sulle caratteristiche strutturali degli istituti sociali pubblicistici e solidali.

- Contributo al progresso sociale. L'azienda è un sistema dinamico che muta continuamente e in tempi rapidi. Pertanto, il BSE potrebbe fornire un supporto nell'individuazione dei valori che rappresentano il contributo dato dalla singola azienda allo sviluppo sociale e al progresso economico (si pensi alla classificazione delle voci socio-economiche per tipologia di ambiente esterno).
- Informazione giuridica e morale. Esiste una distinzione tra informazione sociale giuridicamente dovuta (*debitum iuridicum*) e informazione moralmente dovuta (*debitum*

⁴² I principi collegati alla finalità del bilancio d'esercizio sono: la chiarezza, la verità e la correttezza. Il principio della chiarezza è relativo ad un bilancio "il più possibile idoneo ad adempiere ad una ampia funzione informativa". Il principio della verità è inteso come veridicità, ossia come "esatta espressione delle quantità oggettive da un lato, attendibilità dei valori soggettivi, determinati mediante corrette stime dall'altro lato". Il principio della correttezza si collega alla "necessità di utilizzare principi contabili consolidati nell'interpretare le norme di legge". Per un'analisi approfondita, si veda: Di Cagno N. (1995), op. cit., p.21 e ss.

⁴³Tale affermazione è nel senso che la verità è dignità della persona umana. Quanto più l'uomo si orienta alla realtà vera, tanto più egli è persona. Quanto più egli si trova nella verità, tanto più perfeziona la propria personalità. Quanto più invece si allontana dalla verità, tanto più fa intristire e danneggia la propria persona. Gunthor A. (1979), op.cit., p.408. Inoltre, la verità sociale può essere scomposta in:

- a. verità logica e noetica, secondo cui occorre conoscere i fatti gestionali e sociali così come effettivamente sono (oggettivismo contabile sociale);
- b. verità del linguaggio (veracità), che consiste nel fatto che colui che conosce manifesta all'esterno e dice come stanno le cose secondo la sua conoscenza (di qui l'esigenza di una conoscenza uniforme).

morale)⁴⁴. Il BSE così strutturato non è disciplinato dalla norma; si ritiene debba essere collocato tra le informazioni a carattere morale per via della dimensione pubblicistica e sociale presente nelle ACP e nelle ANP. Questo concetto si collega alla responsabilità sociale in funzione di una solidarietà di tipo contabile⁴⁵.

6. Il bilancio socio-economico globale.

L'effetto dell'integrazione tra strumento economico (BE) e strumento metaeconomico (BS) è rappresentato da uno schema di bilancio a carattere socio-economico, dal quale è possibile desumere sia l'attività sociale sia l'attività economica, a carattere strumentale, svolta dalle ANP e dalle ACP.

Il BE e il BS sono il frutto di elaborazioni contabili che confluiscono in una struttura formale a carattere bilanciante. Il risultato che è possibile trarre da tali documenti è rispettivamente il reddito d'esercizio e l'avanzo socio-economico che coincide con il reddito d'esercizio spettante al soggetto aziendale. A partire da questo risultato si giunge, come si è visto, alla determinazione del reddito sociale. Occorre qui sottolineare che i valori inseriti in questo prospetto hanno natura quantitativa e perciò, attraverso apposite valutazioni oggettive o soggettive, sono tutti esprimibili in moneta. Però, come sottolineato dalla dottrina economico-aziendale⁴⁶ non vanno trascurati gli ostacoli derivanti dall'inserimento in una struttura contabile bilanciante dei valori economici negativi (consumi) che non hanno una correlazione diretta con i valori economici positivi (prodotti). La presenza di altri valori quantitativi rende insufficiente sul piano della completezza l'informativa contabile e richiede l'elaborazione di altre notizie che non presentano carattere bilanciante, derivanti dall'attività sociale ed economica posta in essere dalle ANP e dalle ACP. Infatti, le informazioni sociali non sono tutti esprimibili in moneta o traducibili quantitativamente. Pertanto, il BS non può essere rappresentato solo da tali valori. Occorre proseguire nell'analisi e integrare con le informazioni di natura extracontabile, analisi costi-benefici, calcolo del costo opportunità e indicatori, a carattere quantitativo fino alla determinazione di un bilancio socio-economico allargato (BSEA).

L'analisi costi/benefici si propone l'obiettivo di massimizzare i benefici sociali, guidando la ANP e la ACP nelle scelte da porre in essere, sulla base delle diverse ipotesi di erogazione dei servizi. Tale analisi richiede l'introduzione del costo-opportunità, un concetto già introdotto trattando degli oneri figurativi, da determinarsi sulla base di stime legate al costo del mancato beneficio connesso ad una scelta non effettuata. Un significativo apporto alla predetta analisi potrebbe essere fornito dall'utilizzo di alcuni indicatori sociali ed economici da costruirsi sulla base delle particolari esigenze della ANP e della ACP⁴⁷.

I dati oggetto dell'analisi possono essere conglobati nei due gruppi di attività svolta (sociale ed economica) che riflettono l'ambiente esterno di riferimento.

Nell'ambito di ciascun gruppo si individuano i costi e i benefici sociali che hanno direttamente influenza su una determinata categoria ambientale. E' utile comunque ricordare che i suddetti gruppi sono già rappresentati in bilancio, e classificati per sottosistemi nella situazione

⁴⁴ Gunthor A. (1979), op. cit., p. 101.

⁴⁵ A queste implicazioni è possibile aggiungere la solidarietà, che discende direttamente dalla verità sociale.

⁴⁶ Terzani S. (1993) op. cit., p.272.

⁴⁷ L'analisi costi-benefici e la sua rappresentazione in bilancio è stata affrontata da Rusconi G. (1988), op. cit., p.237 e ss. A livello delle amministrazioni, tale analisi costituisce "un complesso di regole destinate a guidare le scelte pubbliche tra ipotesi alternative di intervento". Nuti F. (1987), *L'analisi costi benefici*, Il Mulino, Bologna, p.11. Sui rischi economico-ambientali e le relative misurazioni: Dinwiddy C. – Teal F. (1996), *Principles of Cost-Benefit Analysis for developing Countries*, Cambridge, University Press., p.219 e ss.

socio-economica, che rappresenta un significativo valore di partenza per il calcolo del costo o del beneficio sociale⁴⁸.

Dal BSEA, contenente informazioni extracontabile di natura quantitativa, si può addivenire ad un bilancio socio-economico globale (BSEGL) che accoglie le informazioni di ordine qualitativo e a carattere descrittivo⁴⁹ (Fig.7).

A tale struttura si perviene aggiungendo quelle informazioni che non sono traducibili in quantità, ma che sono espressi da grafici, tabelle e report descrittivi. Occorre comunque precisare che il termine bilancio è improprio per le rilevazioni extracontabili di natura quantitativa e qualitativa espresse dal BSEA e dal BSEGL e andrebbe, perciò, esclusivamente riservato alle strutture di natura contabile quali il BE e il BSE che contengono valori bilancianti. In verità, il termine qui utilizzato è inteso in senso ampio ed abbraccia la totalità delle informazioni derivanti dall'attività sociale ed economica svolta dalla ANP.

Sintetizzando, si propone un sistema di BSE che presenta un contenuto minimale da rendersi obbligatorio per tutte le ACP e le ANP, al fine di accomunare sotto il profilo dell'informativa la complessa ed eterogenea attività svolta dalle amministrazioni pubbliche e dalle organizzazioni non lucrative.

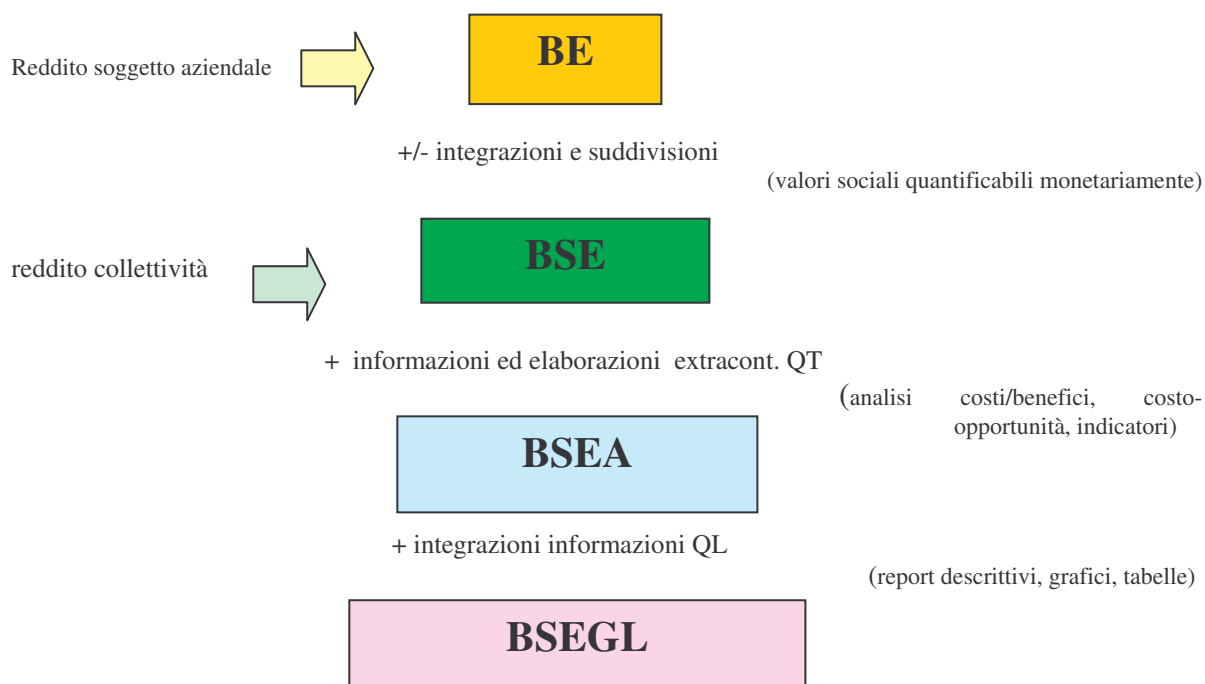


Fig.7 – Il processo di formazione del bilancio socio-economico globale nelle ACP e nelle ANP.

⁴⁸ Si pensi ai benefici derivanti per l'ambiente socio-assistenziale dall'attività svolta da una associazione di recupero dei tossicodipendenti con conseguente inserimento nel mondo del lavoro. La misurazione dei benefici derivanti da una diminuzione della disoccupazione potrebbe effettuarsi sulla base di una valutazione quantitativa dei dati occupazionali.

⁴⁹ Rusconi G. (1988), op.cit., p. 244 e ss.

APPENDICE

RICLASSIFICAZIONE DELLA SITUAZIONE SOCIO-ECONOMICA A VALORE AGGIUNTO⁵⁰

A. REDDITO SOGGETTO AZIENDALE

Calcolo:

Prodotti economico-sociali esterni	(prestazioni servizi e vendite beni)
+ Proventi in natura	
+ Proventi aziendali interni	(variazioni magazzino: RF prodotti –RI prodotti)
<hr/>	
VALORE DELLA PRODUZIONE	
- Costi esterni	consumi materie (RF materie- RI materie)+ spese operative (spese amministrat / spese commerc. / accantonamenti / altre spese gestionali) + acquisti ambiente riferimento + consumi in natura
<hr/>	
VALORE AGGIUNTO	
- Costi interni ⁵¹	spese personale dipendente+ rimborsi volontari + compensi organi politici + quote ammortamento (denaro:processo produttivo e natura: processo erogativo)
<hr/>	
REDDITO OPERATIVO	(<u>gestione caratteristica</u>)
+/- Gestione finanziaria	
+/- Gestione extracaratteristica	(acquisti/vendite attività #ambiente riferimento + acquisti/vendite attività economica + oneri/proventi patrimonio+proventi/consumi in natura attiv.extracaratter.)
+/- Gestione straordinaria	
<hr/>	
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE	
- Oneri tributari	
<hr/>	
REDDITO SOGGETTO AZIENDALE	

⁵⁰ La riclassificazione è stata effettuata sulla base della divisione per aree funzionali. L'adattamento concettuale deriva da: Caramiello C. (1993), *Indici di bilancio. Strumenti per l'analisi della gestione aziendale*, Giuffrè, Milano, p.129 e ss.

⁵¹ I proventi esterni (sociali) sono rappresentati dalla vendita e prestazioni servizi; i proventi interni (aziendali) sono dati dalla variazione del magazzino prodotti. I costi esterni aziendali (riferiti a fattori esterni alla produzione, *interni* all'azienda e perciò *sociali*) sono i fattori *da approvvigionare* per la combinazione produttiva/erogativi, ossia le materie e le spese operative (amministrative/commerciali, accantonamenti, altre spese gestionali). I costi interni aziendali (riferiti a fattori interni alla produzione, *esterni* all'azienda e perciò *sociali*) sono i fattori strutturali preesistenti rispetto alla produzione, già *esistenti* rispetto alla *combinazione produttiva*, ossia il lavoro e gli impianti (quote ammortamento). Caramiello C. (1993), op.cit., pp.137.138.

B. REDDITO FORZE PERSONALI

Calcolo:

Prodotti economico-sociali esterni
+ Proventi in natura
+ Proventi aziendali interni

(prestazioni servizi e vendite beni)

(variazioni magazzino: RF prodotti –RI prodotti)

VALORE DELLA PRODUZIONE

- Costi esterni

consumi materie (RF materie- RI materie)+ spese operative (spese amministrat / spese commerc. / accantonamenti / altre spese gestionali) + acquisti ambiente riferimento + consumi in natura

VALORE AGGIUNTO

- Quote ammortamento

(denaro:processo produttivo e natura: processo erogativo)

REDDITO OPERATIVO

+/- Gestione finanziaria

+/- Gestione extracaratteristica

(gestione caratteristica)

(acquisti/vendite attività #ambiente riferimento + acquisti/vendite attività economica + oneri/proventi patrimonio+proventi/consumi in natura attiv.extracaratter.)

+/- Gestione straordinaria

RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE

- Oneri tributari

REDDITO FORZE PERSONALI

(Spese Personale dip./vol/pol. + Reddito soggetto aziendale)

C. REDDITO SOCIALE

Calcolo:

Prodotti economico-sociali esterni
+ Proventi in natura
+ Proventi aziendali interni

(prestazioni servizi e vendite beni)

(variazioni magazzino: RF prodotti –RI prodotti)

VALORE DELLA PRODUZIONE

- Costi esterni

consumi materie (RF materie- RI materie)+ spese operative (spese amministrat / spese commerc. / accantonamenti / altre spese gestionali) + acquisti ambiente riferimento + consumi in natura

VALORE AGGIUNTO O REDDITO SOCIALE

In sintesi:

REDDITO SOGGETTO AZIENDALE

+ Spese Personale dip/vol

=

REDDITO FORZE PERSONALI

+ Costi gestione non caratteristica (oneri tributari + g straord + g extracar + g finanz)

+ altri costi interni (quote ammort)

=

**VALORE AGGIUNTO
O REDDITO SOCIALE**

Il valore aggiunto rappresenta ciò che residua dopo la copertura dei costi esterni; esso serve per la copertura dei COSTI INTERNI; è la somma dei compensi destinati a remunerare il soggetto aziendale, i lavoratori, il capitale, i finanziatori e lo Stato. Il valore aggiunto coincide con il reddito sociale se consideriamo pari a zero la gestione straordinaria e la gestione caratteristica.

7. Conclusioni

In questo lavoro si è cercato di mettere in luce il ruolo del BSE nell'ottica del decentramento economico-aziendale. Ciò allo scopo di fornire alcune ipotesi risolutive a fronte di una esigenza, avvertita da tempo dalla dottrina economico-aziendale, di una gestione coordinata, funzionale e orientata allo sviluppo del rapporto esistente tra le ANP e le ACP.

Il raggiungimento delle finalità istituzionali di questi organismi spinge verso soluzioni socio-economiche integrate, inerenti la combinazione efficiente ed efficace delle risorse e sempre più orientate ad elevare e a consolidare la fiducia degli attori componenti il complesso sistema aziendale esterno (multistakeholders). Tali azioni mirano a garantire il raggiungimento dell'equilibrio economico a valere nel tempo, allo scopo di non compromettere l'esistenza degli stessi istituti. A queste esigenze di relazione, si affianca la necessità di una gestione unitaria ed omogenea sul piano contabile e il bisogno di porre fine alla eccessiva frammentazione del sistema di rilevazioni delle ANP. Esso, a causa di una mancata regolamentazione giuridica uniforme, presenta caratteri di eterogeneità, producendo effetti negativi e di asimmetria informativa rispetto alle ACP che, invece, appartengono ad un sistema regolamentato "ex-lege".

Per far fronte a questa tipologia di esigenza, si propone l'introduzione di uno strumento contabile che funge da "legante" tra il sistema delle aziende pubbliche e private non profit, il cui anello di congiunzione è rappresentato dal soddisfacimento di bisogni di utilità pubblica e sociale. A tal proposito, si propone uno schema di BSE con un "format" che, divenendo minimo comune denominatore di reciproca informazione e comunicazione fra le aziende, si propone di fornire una "lettura" del complesso sistema ambientale esterno. La scelta di una gestione contestuale, sociale ed

economica, intende recuperare i caratteri di aziendaliità in termini unitari e sistemici. Si introduce, quindi, il metodo della classificazione ambientale (MECLA) per ridurre il grado di incertezza informativa e di interrelazione.

La rappresentazione contabile della “socialità ambientale” non è, comunque, sufficiente ad indagare il fenomeno nella sua globalità. Occorre perciò allargare l’informativa anche ad informazioni extracontabili di natura quantitativa (fino a giungere alla redazione del BSEA) e qualitativa (che consente di ottenere il BSEGL).

Lo strumento esposto e la metodologia proposta, relativa al processo di costruzione di tale documento, non può non presentare alcune difficoltà che possono essere:

- di natura giuridica, per la carenza di una regolamentazione dello strumento;
- da natura economica, relative agli ostacoli operativi circa l’individuazione del valore di alcune voci contabili (ad es. la capitalizzazione delle risorse umane);
- di natura sociale, discendenti dalla tendenza alla “eccessiva personalizzazione” dello strumento contabile che impedisce una corretta politica di benchmarking, finalizzata alla creazione di basi solide per una gestione in “concorrenza collaborativa”.

Nonostante tali possibili impedimenti, è opportuno comunque sollecitare tale azione che certamente presenta forti caratteri di innovatività. Ciò richiede un notevole sforzo di “natura culturale” sia per le organizzazioni senza scopo di lucro, sia per gli enti pubblici in quanto, tale atteggiamento se da un lato implica l’introduzione del modello economico-aziendale, insieme al “BSE”, dall’altro, l’accettazione progressiva e graduale dello strumento contabile da parte di tali istituti sociali spinge la stessa dottrina economica-aziendale alla ricerca di soluzioni flessibili e sempre più aderenti alla realtà, riducendo le difficoltà operative sul piano metodologico.

Bibliografia

1. Bertini U. (1990), *Il sistema d’azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino.
2. Borgonovi E. (1975), *L’economia aziendale negli istituti pubblici territoriali*, Giuffrè, Milano.
3. Borgonovi E. (1995), *Aziende non profit: problemi teorici, profili giuridici e politiche di indirizzo*, in AA.VV., *Le aziende non profit tra stato e mercato*, Atti del Convegno AIDEA, Clueb, Bologna.
4. Borgonovi E. (1996), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
5. Borgonovi E. (2000), *Le aziende non profit e la trasformazione di “valori” individuali in “valore” economico e sociale: elementi di teoria aziendale*, in Zangrandi A., (a cura di), *Aziende non profit: le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano.
6. Caramiello C. (1993), *Indici di bilancio. Strumenti per l’analisi della gestione aziendale*, Giuffrè, Milano.
7. Cassandro P.E. (1979), *Le gestioni erogatrici pubbliche. Stato, Regioni, Province, Comuni, Istituzioni di assistenza e di beneficenza*, 4^a Ed., Utet, Torino.
8. Cassandro P.E. (1989), *Sul cosiddetto bilancio sociale dell’impresa*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 7/8.
9. Cassandro P.E. (1990), *Trattato di Ragioneria*, Cacucci, Bari.
10. Di Cagno N. (1995), *Il bilancio di esercizio*, 2^a Ed., Cacucci, Bari.
11. Dinwiddy C. – Teal F. (1996), *Principles of Cost-Benefit Analysis for developing Countries*, Cambridge, University Press.

12. Fiorentini G. (1990), *Amministrazione pubblica e cittadino. Le relazioni di scambio*, Egea, Milano.
13. Fiorentini G. (1997), *Organizzazioni non profit e di volontariato*. Etas, Milano.
14. Fiorentini G. (2000), *Finanziamenti e appalti: i rapporti tra aziende non profit e aziende pubbliche*, in Zangrandi A, (a cura di), *Aziende non profit: le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano.
15. Gunthor A. (1979), *Chiamata e risposta. Una nuova teologia morale*, Vol. III, Edizioni Paoline, Roma.
16. Masini C.(1979), *Lavoro e risparmio*, 2^a ed., Utet, Torino.
17. Maticena A. (1984), *Impresa e ambiente. Il "bilancio sociale"*, Clueb, Bologna.
18. Nuti F. (1987), *L'analisi costi benefici*, Il Mulino, Bologna.
19. Onida P. (1971), *Economia d'azienda*, Utet, Torino.
20. Perrot. B. E. (1996), *Managing Strategic Issues in the Public Service*, in Long Range Planning, Vol.29, N.3.
21. Rebora G. – Meneguzzo M. (1990), *Strategie delle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino.
22. Rusconi G (1988), *Il bilancio sociale d'impresa. Problemi e prospettive*, Giuffrè, Milano, p.39.
23. Scholes E. – Clutterbuck D. (1998), *Communication with Stakeholders: An Integrated Approach*, in Long Range Planning, Vol.31, Aprile.
24. Terzani S. (1993), *Introduzione al bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova.
25. Virga P. (1994), *Diritto Amministrativo. Amministrazione locale*. 2° Ed., Giuffrè, Milano.
26. Zanda G. – Lacchini M. (1989), *La stima del valore del "capitale umano" ai fini della valutazione d'azienda*, in R.I.R.E.A, n.7/8.
27. Zangrandi A. (1994), *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano.
28. Zangrandi A. (2000), *Economicità nelle aziende non profit: per promuoverne lo sviluppo*, in Zangrandi A. (a cura di), *Aziende non profit: le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano.