

**Giusy Guzzo**

**LE AZIENDE  
NO PROFIT**

**Principi e sistemi  
di amministrazione  
e di ragioneria**

**FrancoAngeli**





**Giusy Guzzo**

**LE AZIENDE  
NO PROFIT**

**Principi e sistemi  
di amministrazione  
e di ragioneria**

**FrancoAngeli**

La pubblicazione del presente volume è stata finanziata dal Dipartimento di Scienze Economiche, Aziendali e Finanziarie dell'Università degli Studi di Palermo.

Copyright © 2010 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it).*

## INDICE

<b>Prefazione</b>	pag.	11
<b>Introduzione</b>	»	15

### PARTE PRIMA CONTENUTI GENERICI

<b>1. Contenuti di epistemologia, di metodologia e di cultura generale</b>	»	25
1.1. Contenuti epistemologici e metodologici	»	25
1.2. Contenuti di cultura generale del cosiddetto <i>no profit</i>	»	29
1.2.1. Le accezioni culturali della “solidarietà”: la fase antica e moderna	»	35
1.2.2. ( <i>segue</i> ): la fase contemporanea	»	39
1.2.3. ( <i>segue</i> ): la fase odierna	»	45
<b>2. Contenuti generici di economia e di diritto</b>	»	49
2.1. Contenuti di economia generale	»	49
2.1.1. Le teorie sui sistemi economici astratti	»	51
2.1.2. Le teorie sui sistemi economici reali	»	54
2.2. Gli attuali orientamenti dell’economia generale sulle organizzazioni <i>no profit</i>	»	59
2.2.1. Le organizzazioni <i>no profit</i> come reazione ai fallimenti di mercato e Stato	»	61
2.2.2. Le organizzazioni <i>no profit</i> come evoluzione di un comportamento sempre esistito	»	64
2.3. Contenuti giuridici	»	67
2.3.1. La normativa di legge per singole fattispecie	»	68
2.3.2. La normativa trasversale	»	73

<b>3. Contenuti generici di amministrazione e di controllo aziendale</b>	pag.	78
3.1. Contenuti di amministrazione aziendale	»	78
3.2. Contenuti di controllo aziendale	»	85
3.2.1. Il controllo nelle imprese	»	87
3.2.2. Il controllo nelle aziende pubbliche	»	92

## PARTE SECONDA CONTENUTI SPECIFICI

<b>4. Amministrazione e ragioneria delle aziende private di erogazione-produzione nella dottrina classica e redditualista</b>	»	99
4.1. Le aziende <i>no profit</i> nella ragioneria classica	»	99
4.1.1. Azienda e amministrazione economica nelle scuole di Ottocento e primo Novecento	»	100
4.2. Le aziende <i>no profit</i> nella dottrina redditualista	»	113
4.2.1. Azienda e gestione	»	116
4.2.2. Sul bilancio	»	125
<b>5. Amministrazione delle aziende <i>no profit</i> nella dottrina odierna</b>	»	132
5.1. L'odierna transizione teorica negli studi delle aziende <i>no profit</i>	»	132
5.2. Definizioni e classificazioni	»	139
5.3. Una sistematica generale delle aziende	»	144
5.3.1. I soggetti dell'amministrazione aziendale	»	147
5.3.2. Gli oggetti dell'amministrazione aziendale	»	153
5.3.3. Gli strumenti dell'amministrazione aziendale	»	157
5.3.4. Considerazioni conclusive sulle classificazioni	»	159
5.4. Verso una rinnovata definizione di azienda <i>no profit</i>	»	161
<b>6. Risorse e relativi segni di espressione</b>	»	164
6.1. Convenzioni preliminari	»	164
6.2. Le risorse patrimoniali	»	168
6.3. Le risorse non patrimoniali: i flussi delle esternalità economiche e non economiche	»	174
6.4. I linguaggi per l'espressione delle risorse	»	179
6.4.1. I criteri di valutazione per le risorse patrimoniali e per i flussi di esternalità economiche	»	181

6.4.2. Le scale di misurazione degli atteggiamenti per i flussi di esternalità non economiche	pag.	183
6.4.3. La logica <i>fuzzy</i> per l'espressione "sintetica" dei flussi	»	185
6.5. Equilibri e posizionamenti	»	192
<b>7. Rilevazioni per il controllo esterno</b>	»	196
7.1. Convenzioni preliminari	»	196
7.2. La contabilità economica e la determinazione di bilancio del valore aggiunto	»	200
7.3. La contabilità finanziaria e la determinazione di bilancio del flusso di cassa	»	218
7.4. La contabilità sociale e la determinazione di bilancio del beneficio netto esterno economico espresso in unità monetarie	»	222
7.5. Il bilancio consolidato di gruppo	»	227
<b>8. Rilevazioni per il controllo interno</b>	»	235
8.1. Convenzioni preliminari	»	235
8.2. La rilevazione extracontabile della <i>balanced scorecard</i>	»	236
8.3. Gli indicatori di performance	»	243
8.3.1. <i>Outcome</i>	»	243
8.3.2. Economicità	»	250
8.3.3. Efficienza operativa	»	254
8.3.4. Sviluppo organizzativo	»	255
8.4. Bilanci preventivi	»	256
8.5. Le contabilità analitiche	»	260
8.6. Programmazione e margini lordi	»	262
8.7. Comunicazione e soggetti delle informazioni	»	265
<b>Bibliografia</b>	»	275





*Alla mia famiglia  
con amore e riconoscenza*



## PREFAZIONE

Come è noto, il poliedrico mondo del *no profit* ha assunto negli ultimi decenni una crescente importanza sociale, che ha spinto diverse discipline ad ampliare le conoscenze su di esso. Il presente studio monografico nasce dal proposito di dare un contributo ad una teorica tendenzialmente compiuta di *amministrazione* e di *ragioneria* delle aziende private ad ordinamento solidaristico oggi comunemente dette *no profit*. Tale proposito è via via cresciuto a seguito di alcuni precedenti lavori che raccoglievano riflessioni teoriche su tematiche parziali, sino a che è pienamente maturato nel convincimento dell'opportunità di approfondire e ricondurre ad unità sistematica tali riflessioni. Nel complesso ne è sortita una trattazione sui "fondamentali" di una tale amministrazione e di una tale ragioneria.

In particolare, lo studio predilige la ricerca di categorie concettuali generali non solo negli svolgimenti sistematici ma anche in quelli tematici, in ciò impiegando maggiormente il metodo deduttivistico ma senza ignorare i molteplici suggerimenti provenienti dai "fatti" particolari dell'odierno *no profit*. Esso, quindi, non si occupa di indagini empiriche, che, se opportunamente condotte in chiave di sintesi tra generalismo e specialismo delle conoscenze, sono di estrema utilità nella verifica della congruenza delle varie elaborazioni teoriche o anche solo delle "precomprensioni" del soggetto investigatore, ma assume che debba essere innanzitutto la teoria, mettendo sempre alla prova la validità delle sue ipotesi, a contribuire alla *sistematica* delle conoscenze scientifico-disciplinari in atto sulle aziende considerate. In tal senso, lo studio prende le mosse dalla esistente letteratura di sociologia, economia, diritto, amministrazione e ragioneria delle aziende *no profit* al fine già detto di approfondire i contenuti più propriamente economico-aziendali e, soprattutto, di ricondurli ad unità di sistema.

Più in particolare, il connubio tra la tensione ad esplorare categorie generali dei fenomeni studiati e l'adozione in tale esplorazione di una prospettiva unitaria-aziendale e di un approccio cognitivo-semiotico ha spinto ad

articolare il lavoro in taluni contenuti *generici*, che investono i fondamenti *meta-* e *inter-*disciplinari di amministrazione e ragioneria delle aziende *no profit*, e in alcuni contenuti *specifici*, che risistemano i tradizionali e i “nuovi” argomenti peculiari delle discipline di riferimento. Prima di tutto, però, si è avvertita la necessità di convenzionalizzare le basilari questioni di merito e di metodo che si pongono alla base della trattazione di entrambi detti ordini di contenuti.

È certamente opinabile la scelta di un’ampia trattazione dei contenuti generici che colleghino l’amministrazione e la ragioneria in oggetto con i contesti epistemologici, metodologici, culturali, economici, giuridici, amministrativi e di controllo. Si ritiene però che i “prologomeni”, di illustre memoria, sul percorso di specificazione della storia del *no profit*, delle teorie sui sistemi economici astratti e reali, delle norme giuridiche, delle teorie sull’azienda e dell’evoluzione del controllo nelle varie forme aziendali, nonché sulle accezioni specifiche di azienda *no profit*, sulla loro gestione e sul loro bilancio, possano consentire di rifuggire dalle connotazioni di *residualità* che ancora vengono assegnate al settore e, anzi, di giungere a definizioni e classificazioni fondate su connotazioni di *specificità* o alterità che dir si voglia rispetto al *genere-azienda*. Si ritiene inoltre che essi possano pure consentire di acclarare le più convenienti potenzialità di impiego dei contenuti di amministrazione e di ragioneria delle aziende *no profit* oggi.

I peculiari contenuti di ragioneria vengono interpretati, come già accennato, in base ad una concezione disciplinare generale di semiotica scritturale, applicata alle amministrazioni aziendali. In base a detta concezione, è possibile distinguere in astratto la significazione semantica delle risorse, la rappresentazione sintattica dei dati e la comunicazione pragmatica delle informazioni ai vari soggetti. Tuttavia, ritenendo molto meno agevole e, forse pure poco conducente, distinguere in concreto tali partizioni con riferimento alla ragioneria di aziende specifiche, nella disposizione dei contenuti del volume non si segue una netta distinzione tra quelli semantici, sintattici e pragmatici.

Sulle questioni che caratterizzano tali contenuti si propongono soluzioni ritenute di possibile interesse tanto per i teorici quanto per gli addetti ai lavori. Con ciò, non si vogliono affatto avanzare pretese di completezza o di esaustività delle considerazioni svolte né tanto meno di definitività dei risultati conoscitivi delle medesime, prima di tutto perché rimane da accertare l’utilità in concreto di quanto dibattuto in astratto e poi anche perché l’elevata dinamicità del settore conferisce ulteriore provvisorietà alla produzione scientifica in atto.

Nel complesso, infatti, detti contenuti non hanno la pretesa di costituire un modello positivo di operatività, ma al più ambiscono ad offrire – sia consentito l'ossimoro – un “modello indeterminato”, un “quadro aperto” di categorie di *risorse, rilevazioni e informazioni* aziendali che, alla bisogna, possa essere adattato alle varie e variabili manifestazioni di vita delle aziende *no profit*. In tal senso e in coerenza con quanto già detto all'inizio, il suddetto quadro si pone per vocazione al servizio prevalente di studiosi che siano interessati ad esplorare gli aspetti più sistematici della disciplina e, lungi da ogni forma di apologia meramente ideologica che ignori la fecondità e anzi la necessità di confronto con la realtà operativa, lascia alla sensibilità e alla competenza dei professionisti l'opportunità di trarne eventuali elementi utili alle prassi aziendali.

In fine, prima di cominciare la trattazione corre l'obbligo e anche il piacere di ringraziare tutti coloro che mi hanno sostenuto e, in particolare, il prof. Claudio Lipari per l'ispirazione di fondo del lavoro, per i suggerimenti ricevuti e soprattutto per le critiche e le correzioni che mi hanno consentito di crescere non solo nel portare a termine il presente lavoro ma lungo tutto il mio percorso di ricerca.



## INTRODUZIONE\*

In una prima e più generale approssimazione concettuale, l'azienda come *genere* svolge sistematicamente la *produzione economica di valore* di beni e/o servizi. Tale produzione è svolta per il tramite di processi *amministrativi* articolati in fasi di *acquisizione*, *modificazione* e *cessione* di risorse che con il loro valore d'uso e/o di scambio abbiano la capacità di soddisfare le *aspettative* economiche di determinati soggetti in un dato contesto storico-geografico.

Lungo detti processi, l'azienda:

- acquisisce dall'esterno beni e/o servizi, tramite *trasferimenti in entrata e/o scambi* a prezzi di mercato e/o a prezzi non propriamente di mercato, oppure dall'interno, tramite *incorporazione* di preesistenti beni e/o servizi o *accumulazione* di nuovi flussi netti di risorse;
- modifica all'interno beni e/o servizi acquisiti tramite la *trasformazione* di essi nel *tempo* e/o nello *spazio* e/o nella *materia* e/o nelle *relazioni*;
- cede all'esterno beni e/o servizi trasformati, tramite trasferimenti *in uscita e/o scambi* a prezzi di mercato e/o a prezzi non propriamente di mercato, oppure all'interno, tramite *incorporazione* in altri beni e/o servizi o *accumulazione* in nuovi fondi netti di risorse.

Se i processi amministrativi d'azienda hanno come epicentro la produzione di beni e/o servizi, essi hanno però a che fare anche con risorse che, pur non entrando nella funzione produttiva propriamente economica, la influenzano in varia maniera e misura. Ne sono esempi evidenti l'organizzazione sociale, nelle sue più varie articolazioni antropologiche, sociologiche, politiche, culturali, ecc., nonché l'attività istituzionale dello stato, di *authorities*, ecc. soprattutto per la parte di regolazione di interessi economici.

Ciò concorre a distinguere il più ampio *posizionamento* aziendale, che ha una "valenza" amministrativa sistemica, dal tradizionale concetto di e-

\* Questa *Introduzione* accoglie preziosi suggerimenti del prof. Claudio Lipari e, con il suo consenso, contenuti di suoi lavori originali.



quilibrio, che considera in modo diretto esclusivamente il valore economico delle relazioni aziendali. Infatti, il valore che si riconosce alle produzioni aziendali è senz'altro economico, ma ha grandezza relativa intanto perché può essere di scambio o solo d'uso e poi perché cumula al valore di scambio e/o d'uso quello di relazioni non passibili di quantificazione economica.

Di conseguenza, il valore della produzione di ogni azienda soltanto in parte è riconducibile al tradizionale reddito, inteso in termini di remunerazione della generale attività di coordinazione dei fattori produttivi e di governo delle relazioni sistemiche interne ed esterne all'azienda. Infatti, il suddetto valore esprime non solo la remunerazione di tutti i fattori della produzione che formano oggetto di interesse patrimoniale aziendale, ma altresì la soddisfazione di interessi che fanno capo al patrimonio di altre aziende e che non necessariamente hanno natura strettamente economica.

Comunque sia, l'azienda come *specie* può assolvere allo svolgimento della produzione di valore secondo le varie possibili modalità della formazione e della destinazione di esso a soddisfare le prescelte aspettative economiche. Tali modalità, che dipendono dalle tipiche relazioni di acquisizione, modificazione e cessione delle risorse entro i complessivi processi amministrativi, consentono quindi di distinguere l'universo aziendale in aggregazioni di minore ampiezza aventi maggiori omogeneità amministrative.

Allora, in una seconda e più particolare approssimazione concettuale, combinando variamente tali relazioni, l'azienda può essere convenzionalmente detta di produzione, oltre che – come ogni altra – di beni e/o servizi, di *redditi* se le produzioni per così dire reali sono orientate, tipicamente attraverso scambi di mercato, ad ottenere pure un reddito-profitto destinato a ristorare interessi proprietari dell'azienda-impresa. Altrimenti, l'azienda può porre in essere la produzione di beni e/o servizi tipicamente a partire da redditi che sono prodotti altrove e che sono consumati allo scopo produttivo.

Infatti, se in ogni azienda deve attuarsi il consumo di beni e servizi intermedi per la produzione di quelli finali e se deve essere auspicabilmente positivo il risultato della contrapposizione tra valore *consumato* e valore *prodotto*, il significato assegnato a tale valore differenziale è vario e variabile da azienda ad azienda.

Ebbene, le due superiori approssimazioni concettuali possono congiuntamente concorrere a superare alcune reiterate ambiguità nell'interpretazione delle aziende. Come è noto, la vicenda disciplinare relativa ad esse, dapprima della ragioneria classica e poi dell'economia aziendale, si svolge entro il campo concettuale della *produzione* o, in alternativa, dell'*erogazione* di beni, servizi, redditi. Infatti, la distinzione in oggetto, magari per deferente riguar-

do della tradizione, è stata accettata con poca o nessuna incertezza da parte di diverse generazioni di aziendalisti.

Solo più di recente, molta parte della dottrina ha palesemente riconosciuto di avere per lungo tempo negletto, se non talvolta abbandonato, il campo della riflessione istituzionale sull'azienda e ha invocato la necessità di recuperare l'originaria tensione generalizzante dell'economia aziendale per "aggiornarne" le tradizionali teoriche e superarne alcune mal poste dicotomie. In questo senso, la risposta alla questione per così dire dottrinale dell'azienda è stata quella di ritenerla sempre e comunque un "fatto" di produzione di beni e/o servizi.

Se si conviene su ciò, non si può più assumere pedissequamente la distinzione tra aziende di produzione e di erogazione senza riconsiderare la questione dei criteri che presiedono ad essa. Tra l'altro, tale questione è ancora di maggior rilievo se viene posta in relazione a quella più complessiva di alcune abusate corrispondenze terminologiche che non giovano in alcun modo allo statuto scientifico dell'economia aziendale. È il caso delle supposte equivalenze tra organizzazioni e aziende, aziende ed imprese, imprese *tout court* e imprese sociali, ecc., nonché tra amministrativo ed economico, posizionamento ed equilibrio, valore economico e reddito, reddito e profitto, ecc.

L'auspicata riconsiderazione dei più opportuni criteri di distinzione dell'universo aziendale può fondarsi proficuamente su una prospettiva *unitarista* che sintetizzi *generalismo* e *specialismo* delle odierne conoscenze sulle aziende. Tale prospettiva consente, infatti, di assumere anche la contestata distinzione tra produzione ed erogazione, ma solo in un'ulteriore approssimazione concettuale di *specificazione* delle varie aziende che sia integrata con quella irriducibile di *generazione* di tutte esse.

Le due superiori approssimazioni, che valgono a considerare le aziende come *genere* e come *specie*, nel presente volume vengono utilizzate allo scopo di esplicitare in prospettiva appunto unitarista i *principi* e i *sistemi* di *amministrazione* e di *ragioneria*, con particolare riferimento alle rispettive *produzioni* e *rilevazioni*, delle aziende private ad ordinamento solidaristico, comunemente, ma pure alquanto impropriamente, dette *no profit*. Anzi, l'ipotesi di base e, per certi versi, l'ambizione del volume è proprio quella di svolgere una trattazione di amministrazione e di ragioneria che, sebbene privilegi un oggetto di indagine più circoscritto, sia condotta in modo di integrarne al meglio le caratteristiche di specie con quelle del genere di sua appartenenza.

L'interesse conoscitivo nei confronti delle suddette aziende muove da almeno tre ordini di ragioni che, in ordine decrescente di esternalità, investono i *contesti ambientali* e i *contenuti disciplinari* delle conoscenze su di esse.

In primo luogo, i mutamenti del complessivo contesto ambientale e, in specie, di quello economico intervenuti lungo gli anni Settanta e Ottanta del secolo scorso hanno concorso a ridisegnare in maniera “collaborativa” il quadro delle competenze di produzione aziendale e, all’interno di tale quadro, a riaffermare il ruolo autonomo e distinto di aziende private che producono beni e/o servizi aventi una esplicita valenza sociale. Nel solco di tendenze neoliberiste e post-fordiste, si è infatti sviluppato un vero e proprio movimento culturale di riconoscimento e promozione di tutta una serie di attività produttive ad ordinamento solidaristico intraprese volontariamente dalla società civile e poste idealmente tra le attività produttive, molto spesso in crisi, di stato e mercato.

In secondo luogo, i detti mutamenti hanno posto all’attenzione delle nostre discipline l’opportunità teorica di collegare i peculiari concetti sulle aziende di riferimento in principi e sistemi che, entro il campo delle relative astrazioni, tendano ad esprimerne quanto più compiutamente l’effettiva realtà amministrativa e le relative rilevazioni. Invero tale opportunità è presente in poche miscellanee che tendono ad investire nell’insieme le problematiche basilari dei tradizionali momenti di organizzazione, gestione e rilevazione nelle aziende considerate, ma non sempre viene colta dalle trattazioni monografiche, che invece insistono su specifiche tematiche interne a ciascuno di detti momenti. In particolare, nelle trattazioni di ragioneria ricorrono distintamente i temi del bilancio di esercizio, di missione, sociale o della contabilità, della rilevazione delle *performance*, del controllo di gestione, ecc., ma senza che essi vengano ricondotti ad unitarietà di sistema.

In terzo luogo, nelle trattazioni sia di economia aziendale *tout court* sia di suoi singoli momenti ancora di frequente si riscontrano certe ambiguità nell’interpretare le specificità amministrative delle aziende in oggetto. Infatti, tali specificità vengono spesso ricalcate sul modello preminente delle imprese, laddove le aziende considerate, poiché maggiormente orientate verso aspetti non economici di attenzione amministrativa, svolgono produzioni di valori in genere non negoziati o, al più, di valori negoziati o di scambio ampiamente inferiori rispetto agli effettivi valori d’uso delle risorse. Emblematico di ciò è la stessa aggettivazione “*no profit*” delle aziende, che ne evoca un’interpretazione per differenza o meglio per negazione rispetto alle imprese, le quali rimangono al centro delle interpretazioni disciplinari. Detta aggettivazione si assume d’ora in poi solo convenzionalmente in ragione della sua maggiore espressività comunicativa, anche in chiave interdisciplinare, e non tanto della sua effettiva valenza interpretativa. Anzi, essendo la peculiare complessità delle aziende *no profit* più sbilanciata verso

aspetti sociali di attenzione amministrativa, l'aggettivazione in negativo si potrebbe ribaltare in asserzione positiva di esse come "specie più generali".

Nel quadro di queste ragioni d'interesse conoscitivo, il volume intende svolgere una trattazione dei contenuti di amministrazione e di ragioneria delle odierne aziende *no profit* che, nella richiamata prospettiva unitarista, contribuiscano ad un'interpretazione tendenzialmente sistematica ed autonoma delle loro tipiche produzioni e rilevazioni.

Al fine di introdurre il lettore gradualmente agli argomenti scelti per tale trattazione, in questa *Introduzione* occorre anche dichiarare le concezioni delle due discipline che in essa vengono adottate.

In tal senso, l'amministrazione delle aziende in generale *sovrintende* a qualsiasi attività posta in essere per loro conto e nel loro interesse da parte di organi specificamente a ciò deputati. Così intesa, tale amministrazione si estende a comprendere non solo le attività economiche di produzione di valore di beni e/o servizi, ma anche quelle che, pur non essendo strettamente economiche, assumano una rilevante attenzione per le prime.

Essa, in quanto tale, integra in modo unitario:

- i *soggetti* che sono preposti allo svolgimento delle attività amministrative (tradizionalmente l'organizzazione);
- le *attività* che sono poste in essere da detti soggetti (tradizionalmente la gestione);
- le *regole* di comportamento amministrativo che conducono a perseguire i fini aziendali (canoni di razionalità) e gli *strumenti* (le rilevazioni) che siano a ciò il più possibile utili ed efficaci (tradizionalmente la "rilevazione").

La ragioneria, invece, esprime *semioticamente* l'amministrazione aziendale. Essa, in quanto tale, integra una:

- *semantica*, che investe il sottocampo delle relazioni di *significazione* tra *oggetti* e *segni* attributi ai primi dai soggetti *formatori*;
- *sintattica*, che investe il sottocampo delle relazioni di *rappresentazione* tra *segni* e *segni* semantici combinati sempre dai soggetti formatori;
- *pragmatica*, che investe il sottocampo delle relazioni di *comunicazione* tra *informazioni* e soggetti *fruitori* ai quali tali segni vengono finalizzati.

Si assume inoltre che la semiotica di ragioneria sia distinguibile in:

- *posizionale, scritturale e informazionale*, che investe l'intero campo per *ampiezza* disciplinare, cioè tutte le conoscenze circa, rispettivamente, le posizioni di risorse, le relative espressioni scritte e le informazioni prodotte da tali scritture ed erogate ai soggetti interessati;
- *teorica, tecnica e pratica*, che investe l'intero campo per *altezza* disciplinare, cioè tutte le conoscenze, rispettivamente, astratte e