



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Dottorato Management and Law – XXXI ciclo –

Curriculum Economia Aziendale

L’IMPATTO DELL’INTRODUZIONE ED IMPLEMENTAZIONE DI UN BUSINESS PLAN DIGITALIZZATO. IL CASO “LEGA DEL FILO D’ORO”

Tutor:
Chiar.ma Prof.ssa
Maria Serena Chiucchi

Tesi di Dottorato di:
Federico Bufarini

Anno Accademico 2017-2018

Sommario

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO 1 - GLI STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO NELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT: QUADRO GENERALE.....	5
1.1 Premessa	5
1.2 Il settore non profit: definizione e framework	9
1.3 I soggetti del settore non profit	12
1.4 La letteratura economico-aziendale sulle organizzazioni non profit	17
1.5 La pianificazione ed il controllo nelle aziende del settore non profit.....	24
1.6 L’apporto del sistema informativo aziendale all’attività di pianificazione	31
1.7 Interesse accademico per la ricerca sulle organizzazioni non profit	38
CAPITOLO 2 - UNA REVIEW DELLA LETTERATURA SUGLI EFFETTI DELLA DIGITALIZZAZIONE DEGLI STRUMENTI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO CON PARTICOLARE ATTEZIONE ALLE AZIENDE NON PROFIT.....	45
2.1 Premessa	45
2.2 Research Design	49
2.3 Analisi descrittiva	57

2.4 Valutazione dei risultati della ricerca	62
2.5 Analisi critica della letteratura sugli effetti della digitalizzazione degli strumenti di pianificazione nelle aziende del settore non profit	68
2.5 Proposta di ricerca	77
Capitolo 3 - GLI EFFETTI DELL'UTILIZZO DI UN BUSINESS PLAN DIGITALIZZATO: IL CASO DELLA "LEGA DEL FILO D'ORO"	83
3.1 Premessa	83
3.2 Metodo di ricerca	85
3.3 Contesto della di ricerca	95
3.4 Le condizioni e l'introduzione di un business plan digitalizzato in LFO 99	
CONCLUSIONI	123
BIBLIOGRAFIA	129
SITOGRAFIA.....	155

INTRODUZIONE

L'impatto della digitalizzazione nei processi e negli strumenti di pianificazione e controllo, o anche più in generale nel management accounting, rappresenta un fattore di estrema rilevanza secondo dottrina unanime (Amigoni, 2004, Quattrone, 2016, Troshani *et al.*, 2018). In letteratura si ritrovano moltissimi contributi scientifici che affrontano la questione secondo le più diverse prospettive: da chi ne intende sviluppare i profili teorici e concorrere alla conoscenza dei fenomeni (Quattrone, 2016, Costa e Monteiro, 2016) a chi si interessa principalmente delle ripercussioni pratiche (Ferrandina e Carriero, 2018); da chi analizza le questioni dal punto di vista del management accounting a chi si focalizza sulla tecnologia applicata ai sistemi informativi (Novickis *et al.*, 2017).

Tali tipi di ricerche trovano proficuo impiego negli studi di economia aziendale seguendo da vicino l'evoluzione dell'information technology dagli albori della computazione automatica sino agli analytics ed alle recenti intelligenze artificiali basate su reti neurali artificiali (Vakalfotis *et al.*, 2011, Innes e Mitchell, 1990); la capacità delle imprese di recepire queste implementazioni si è storicamente dimostrata veloce (Vakalfotis *et al.*, 2011) e considerata fautrice di vantaggio competitivo (Porter *et al.*, 1985).

Il tema del rapporto tra i progressi nella digitalizzazione dell'informazione e la loro effettiva ricaduta in azienda non dovrebbe prescindere da una attenta analisi della realtà nella quale si intende importare un certo strumento di controllo od una determinata prassi; non sembrano esistere infatti situazioni one-size-fits-all per le quali l'introduzione di un approccio digitalizzato apporti dei miglioramenti solo in quanto basato su di una nuova tecnologia (Chaniias, 2018, Scherer *et al.*, 2019¹).

Gli studi che indagano gli effetti legati all'introduzione della variabile digitale all'interno della pianificazione aziendale sono numerosi ma non coprono in egual misura tutti i settori di business (Vakalfotis, 2011, Amigoni, 2004, Marasca *et al.*, 2013 e 2018); in particolare le indagini che approfondiscono questo tema nel non profit sono ancora in numero esiguo nonostante il crescente impatto di queste organizzazioni sul tessuto economico e sociale mondiale e nonostante si dimostrino in forte sviluppo da almeno due decenni (Pozzoli e Manetti, 2011).

Alla luce di ciò, lo scopo che questa tesi di dottorato si prefigge è di contribuire al vivace dibattito scientifico che indaga sugli effetti dell'introduzione della digitalizzazione negli strumenti di pianificazione delle imprese del settore non profit; attraverso l'analisi di uno studio di caso legato da una eccellenza italiana dell'assistenza socio-sanitaria alle persone sordocieche e pluriminorate sensoriali si

¹ Questo contributo, nonostante sia indicato come 2019, è già disponibile su Elsevier/ScienceDirect in full text al momento in cui la tesi è stata chiusa.

offrono spunti di riflessione capaci di essere generalizzati ed impiegati per l'evoluzione delle conoscenze teoriche.

La prospettiva di ricerca si indirizza sull'esposizione degli effetti generati dalla digitalizzazione del business plan sulla gestione ed al contempo si presentano le differenze che da ciò impattano nei processi di produzione, diffusione ed uso delle informazioni aziendali.

La tesi si compone di tre capitoli il primo dei quali illustra il background teorico sui tre elementi fondamentali che poi il resto della tesi intende sviluppare:

- a. il primo punto è quello della definizione e descrizione del 'settore non profit', dell'identificazione dei soggetti che lo popolano ed un breve excursus sui numeri del settore.
- b. il secondo aspetto presentato è quello dell'evoluzione degli studi in economia aziendale sul non profit; in questo punto si evidenziano i principali filoni di ricerca, l'interesse che destano, o hanno destano, tali temi negli Autori accademici e di prassi e quelle che sono le prospettive ritenute più promettenti per la ricerca.
- c. nella terza ed ultima parte del capitolo si approfondisce lo stato attuale delle conoscenze in materia di pianificazione e controllo nelle aziende del non profit con un focus particolare sui rapporti tra sistema informativo e sistemi di controllo.

Il secondo capitolo contiene un'analisi sistematica della letteratura in tema di pianificazione nelle aziende del non profit con particolare attenzione a quegli studi inerenti alla digitalizzazione; il protocollo per la ricerca, selezione ed analisi della letteratura che abbiamo scelto è quello elaborato da Booth *et al.* (2016) per le scienze sociali.

Dai risultati della literature review emerge l'esistenza di alcuni campi rilevanti di ricerca che presentano dei gap; allo scopo di indagare questi aspetti abbiamo formalizzato due domande di ricerca che mirano ad indagare sulle influenze tra la digitalizzazione degli strumenti di pianificazione e rispettivamente la gestione di una organizzazione non profit ed i suoi processi di creazione, trasferimento ed uso delle informazioni.

Per cercare di rispondere in maniera pertinente alle due domande di ricerca nel capitolo terzo illustriamo un caso di studio attraverso il quale si indaga sulle condizioni che hanno generato e sugli effetti originati dall'introduzione ed implementazione di un business plan digitalizzato all'interno di una organizzazione non profit italiana. Questo case study offre una esplorazione del complesso fenomeno indagato e tenta di fornire evidenze utili alla conoscenza teorica dell'argomento; in particolare sembrano emergere indicazioni su quegli elementi in grado di influenzare positivamente la risposta degli attori e dell'organizzazione ad un importante cambiamento manageriale.

**CAPITOLO 1 - GLI STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE E
CONTROLLO NELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT: QUADRO
GENERALE**

1.1 Premessa

Sotto il profilo storico le organizzazioni non profit nascono e si sviluppano a seguito del secolare processo miglioramento delle condizioni di vita e di benessere individuale in Europa per poi diffondersi in maniera concentrica anche in direzione degli altri continenti (Barbetta, 1996 I e 1996 II). L'origine delle organizzazioni non profit è quella di costole del welfare religioso di matrice Cristiana-cattolica prevalentemente localizzate in Europa meridionale (Zamagni, 2000).

Successivamente alla Riforma luterana ed alla Controriforma, le opere di assistenza si diffondono anche nell'Europa centro-settentrionale assumendo però nei Paesi a maggioranza protestante comportamenti dai toni chiaramente discriminatori tipici delle classi dominanti dell'epoca; esse suddividevano i bisognosi tra poveri, o malati, meritevoli di aiuto e "mendicanti oziosi" da correggere (David, 1984).

Nell'Ottocento la progressiva affermazione tra le masse popolari di tutta Europa delle idee socialiste induce una presa di distanza delle organizzazioni di assistenza dalle Opere pie religiose. Nascono le Società operaie di mutuo soccorso aventi i medesimi fini istituzionali ma organizzate direttamente tra gli stessi soggetti beneficianti (Ascoli, 1984).

In Italia l'intervento del neonato Stato nazionale si pone sul percorso già tracciato dalle Opere Pie: questa fase, che caratterizza anche il primo quarto del Novecento, vede il tentativo del soggetto pubblico di liberarsi dalle ingerenze temporali della Chiesa cattolica. Il welfare ha motore pubblico ma è organizzato da soggetti autonomi e privati i quali offrono una valida alternativa alle Opere pie ed alle realtà assistenziali già strutturate in seno alle organizzazioni di matrice socialista. Nell'ultimo quarto dell'Ottocento in Italia cresce anche l'interesse per comprendere la portata ed approfondire il fenomeno delle organizzazioni di assistenza e beneficenza così diffuse su tutto il territorio del neonato Stato; nei dieci anni, tra il 1880 ed il 1889, la Commissione parlamentare presieduta dal Deputato Cesare Correnti organizza un altro censimento statistico delle Opere pie, dopo quello del 1861, e crea le condizioni per il primo provvedimento su scala nazionale approvato su impulso dell'allora Presidente del consiglio Crispi. La legge n. 6972 del 18/07/1880 stabilisce l'obbligo di accentrare le tantissime organizzazioni

all'interno delle neoistituite Congregazioni di carità con lo scopo principale di garantire una buona gestione delle singole micro-realtà².

Nel periodo del Corporativismo fascista i vari enti di assistenza privati ritornano ad un'ottica strettamente di settore ed evidenziano scopi clientelari (David, 1984): non è insolito per certe organizzazioni avere un approccio ispirato alla prima legislazione inglese contro la povertà (Paci, 1982) finalizzato al contenimento dei fenomeni sociali e degli individui improduttivi, considerati 'colpevoli' della propria condizione di debolezza sociale.

L'evoluzione dello scenario socio-politico dell'ultimo quarto del Novecento ha reso ancora di più presenti e vasti i mercati di riferimento delle organizzazioni non profit; esse hanno progressivamente colmato le zone lasciate libere dall'operato statale, a volte incapace e spesso troppo lento, nel fronteggiare i crescenti bisogni di assistenza da parte della popolazione mondiale in continuo aumento ed in continuo movimento (Barbetta, 1996, II).

L'identificazione delle cause del successo e della vorticosa diffusione delle organizzazioni non profit in tutto il globo ha interessato gli studiosi del fenomeno: Hansmann (1981) ha ipotizzato che all'origine di questo sussista un esempio di *market failure* risolto spontaneamente con la creazione di un terzo settore

² Per approfondire l'evoluzione storica e statistica delle organizzazioni di assistenza e beneficenza nel periodo a cavallo tra Ottocento e Novecento nel Regno d'Italia si veda i lavori di Lepre (1988 e 1986).

intermedio tra Stato e mercato. Weisbrod (2009) vede la proliferazione delle organizzazioni non profit come risposta spontanea all'eccessiva ed inefficiente allocazione delle risorse nei modelli di Welfare state occidentali incapaci di adeguarsi agli scenari in cambiamento: negli spazi non più presidiati dall'assistenza pubblica sono cresciute spontaneamente le organizzazioni non profit. Un'altra interessante visione del fenomeno è quella che troviamo in Salamon e Anheier (1997) secondo il quale il terzo settore rappresenta una sorta di reazione di difesa nata dagli impulsi depressivi neo-corporativisti che hanno afflitto i modelli di Stato sociale europei e nordamericani.

Restiamo dubbiosi sulla reale possibilità di identificare in modo esaustivo tutte le ragioni di nascita della galassia non profit, una realtà caratterizzata da una grande frammentazione ed eterogeneità dei fini al punto che tentare di scendere troppo nel dettaglio delle cause storiche rischia di farci perdere la visione d'insieme (Dilthey, 1991 e Weber, 2013). E' Sicuramente condivisibile l'affermazione che oggi la presenza e l'operato delle organizzazioni non profit siano divenuti fondamentali in pressoché tutti i Paesi sviluppati e, grazie alla mission di alcune di loro, anche per i Paesi in via di sviluppo. Dati alla mano³ negli ultimi trenta anni esse hanno contribuito alla crescita economica ed occupazionale delle economie avanzate (Pozzoli e Manetti, 2011) concorrendo fattivamente ad un nuovo sistema

³ I numeri della presenza e dell'apporto economico forniti all'economia italiana dalle organizzazioni non profit sono trattati *infra* nel paragrafo dedicato ai soggetti del settore non profit.

di welfare mix dove molte delle responsabilità pubbliche sono state assunte direttamente dai soggetti privati o da organizzazioni in seno alla società civile (Ascoli e Ranci, 2003).

1.2 Il settore non profit: definizione e framework

Lo studio sistematico del profilo economico-manageriale e della collocazione sociale delle organizzazioni non profit trova le proprie origini nella seconda metà degli anni '70 del Novecento: i contributi di Hansmann e Wesbrod hanno per primi affrontato l'ontologia di queste 'formazioni sociali' (Rossi, 1989) quando esse si affacciavano già da molte decadi sul panorama economico mondiale.

Weisbrod (1975) per primo affronta la questione in ottica spiccatamente utilitaristica (Mill, 2016) identificando le organizzazioni non profit come appartenenti ad un 'terzo settore' a fianco del binomio pubblico e privato-profit, e definendone i membri quali 'fornitori non governativi di beni *collective-consumption*' (Weisbrod, 1964). Dal punto di vista economico Weisbrod sottolinea l'aspetto della maggiore efficienza quale punto in favore delle organizzazioni non profit: rispetto ai soggetti pubblici esse hanno quasi sempre minori stock di risorse da investire ma è grazie alla migliore allocazione che riescono ad essere competitive

sul mercato nonostante la presenza di concorrenti in grado di sfruttare ad esempio le economie di scala (Weisbrod, 1964).

L'analisi di Hansmann (1980) prende spunto dall'aspetto terminologico e definisce le organizzazioni non profit come tutte quelle formazioni che hanno preclusa, per statuto interno o per obblighi imposti dall'esterno, la possibilità di ripartire i profitti dell'attività svolta dall'organizzazione in favore dei soggetti organizzanti l'attività stessa. L'elemento della necessaria assenza di remunerazione per chi ha apportato capitale oppure lavoro volontario in favore dell'organizzazione non è incompatibile con il caso frequente di un ente capace di ottenere risultati economico-finanziari positivi; essendo tale surplus non distribuibile dovrà giocoforza essere impiegato in favore del raggiungimento della mission.

La prospettiva evidenziata da Hansman risulta particolarmente efficace vista l'eterogeneità dei fini delle organizzazioni non profit che renderebbe altrimenti complicata la loro definizione per l'assenza di tratti comuni distintivi (Wymer, 2006). Una possibile e più stringente definizione del profilo economico del non profit o dei suoi attori dovrebbe infatti includere sia i soggetti che svolgono funzioni tipicamente pubbliche come ospedali, università ed enti di soccorso, sia quelli a cavallo tra pubblico e privato come associazioni sindacali e partiti politici; anche volendo restringere il campo ai soli soggetti strettamente operanti come privati l'eterogeneità degli stessi rende complicato raggruppare all'interno di una

definizione onnicomprensiva associazioni ambientaliste, centri culturali, società ricreative, club sportivi, dopolavoro, etc.

Uno lavoro *cross-national* di vasto respiro eseguito nella seconda metà degli anni Novanta del Novecento (Salamon e Anheier, 1997) identifica alcuni elementi distintivi delle organizzazioni non profit presenti in vari Paesi occidentali e cerca di riassumere i tratti ricorrenti. Quando parliamo di organizzazioni non profit ci troviamo di fronte a:

- a. soggetti privati, organizzati ed autonomi, che svolgono attività non occasionale per il raggiungimento del proprio fine;
- b. soggetti che non remunerano direttamente i soggetti organizzanti con la distribuzione dei profitti derivanti dall'attività tipica;
- c. soggetti legati a vario titolo alla realtà ed all'ideologia del volontariato.

Quest'ultimo punto ci permette di introdurre un altro elemento caratterizzante: l'assenza di assetti proprietari univoci (Martini, 1998) e soprattutto l'intrasferibilità a titolo oneroso dei medesimi nel rispetto assoluto della volontà di non mercificare l'apporto dei volontari.

Proprio il concetto del volontariato, pur considerato elemento fondamentale e fondante del terzo settore, non è di aiuto qualora si volesse procedere ad usarlo come discriminante con l'identificazione della galassia delle organizzazioni non profit; provando infatti a delineare il motore che spinge gli individui a coinvolgersi in prima persona dedicando risorse proprie dovremmo includere moventi che vanno

dall'accresciuto senso civico alla volontà fattiva di difendere i più deboli, dal rafforzamento dei rapporti umani tra soggetti anche di classi sociali differenti sino all'espressione di un approccio olistico ed anti-burocratico ai problemi di inclusione sociale (Boris e Steuerle, 2006). A detta di chi scrive ricondurre il problema scientifico della definizione di volontariato/lavoro volontario all'indagine delle motivazioni ci espone al rischio di riduzionismo connesso allo psicologismo (Kusch, 2000); più semplice potrebbe essere la ripresa dei concetti di Hansmann (1980) a loro volta estesi da coloro che si adoperano per organizzare l'attività non profit anche a tutti quanti impegnino le risorse economiche nel volontariato.

1.3 I soggetti del settore non profit

Riteniamo a questo punto doveroso procedere dalle definizioni di organizzazione non profit illustrate nei precedenti paragrafi scendere nel dettaglio del concetto per il profilo economico-aziendale che si andrà ad approfondire, con un occhio di riguardo all'elaborazione dottrinale italiana. A fronte dei rischi di ambiguità legati all'eterogeneità delle organizzazioni non profit gli Autori hanno in via maggioritaria ritenuto più efficace focalizzarsi sulla classificazione delle aziende del terzo settore (Fiorentini, 2000).

Sotto l'aspetto terminologico la locuzione 'organizzazione non profit' appare quella più neutrale (Salamon e Anheier, 1997) rispetto a quelle di 'associazione di volontariato', 'ente di beneficenza', 'charity' o 'fondazione' che pure sono utilizzate frequentemente in letteratura. La difficoltà di scegliere una definizione e di conseguenza un termine univocamente accettati ha responsabilità importanti nell'aver presentato il terzo settore come un fenomeno economicamente e socialmente poco rilevante sino alla fine degli anni '80 del Novecento (Salamon e Anheier, 1992). I dubbi terminologici hanno altresì contribuito a limitare la comparabilità spaziale e temporale tra le ricerche scientifiche: se una sorta di 'onnipresenza' delle organizzazioni non profit ha garantito lo sviluppo di molte prospettive valide di ricerca tra loro esse sono sempre apparse come frastagliate, tanto specializzate quanto carenti di applicazioni trasferibili (Wymer, 2006).

Nella letteratura economico-aziendale internazionale si è utilizzato dall'inizio ed in via quasi esclusiva il termine 'organization' e solo saltuariamente troviamo impiegato quello di 'entity', entrambi considerati sinonimi (Salamon e Anheier, 1997). Nell'elaborazione dottrinale italiana l'uso del lemma 'organizzazione' per indicare un soggetto del settore non profit non è perfettamente sovrapponibile all'uso che si fa del termine 'ente': quest'ultimo infatti è utilizzato prevalentemente con riferimento al profilo giuridico dell'organizzazione non profit ed intende al concetto di 'persona giuridica in senso lato' (Ponzanelli, 1993).

L'uso del termine 'impresa sociale' nasce e si diffonde nella letteratura scientifica del nostro Paese a partire dalla fine degli anni '80 del Novecento; si assiste al superamento del generico termine di 'organizzazione' o di 'associazione' per evidenziare due aspetti fondamentali delle nuove iniziative private basate sull'attività di volontari (Borzaga e Ianes, 2006):

- a. impegno diretto dell'impresa nella produzione di servizi;
- b. adozione quasi nella totalità dei casi della forma giuridica della 'cooperativa' a finalità sociali;
- c. esistenza di un rapporto fiduciario con la collettività di riferimento.

Nei fatti l'impresa sociale è un sottoinsieme proprio delle organizzazioni non profit che nel corso degli anni ha abbandonato il requisito della forma giuridica di cooperativa restando invece fortemente indirizzata verso la produzione di servizi.

Il sistema di prassi economico-aziendale nazionale riprende per le organizzazioni non profit la suddivisione dottrinale tra pure e composte (Onida, 1961): della prima categoria fanno parte gli enti che si occupano solamente dell'erogazione di servizi in favore dei membri di una certa comunità identificata quale destinataria della mission perseguita, della seconda categoria fanno parte quelle aziende che all'erogazione affiancano l'attività di produzione di servizi (CNDC, 2001). Per entrambi i tipi di soggetti resta ferma la necessità di soddisfare le condizioni di equilibrio economico e finanziario indispensabili per garantire la continuità aziendale dell'organizzazione nel tempo.

Dal punto di vista quantitativo proviamo adesso a fornire la misura del fenomeno non profit in Italia: l'ISTAT ha iniziato a censire le organizzazioni non profit nel 1999 e poi ancora nel 2011 all'interno del 'Censimento generale dell'industria e dei servizi e Censimento delle istituzioni non profit'; la definizione che l'Istituto ne fornisce identificando il campo di osservazione è quella di "unità giuridico-economiche dotate o meno di personalità giuridica, di natura privata, che producono beni e servizi destinabili o non destinabili alla vendita e che, in base alle leggi vigenti o a proprie norme statutarie, non hanno facoltà di distribuire, anche indirettamente, profitti o altri guadagni diversi dalla remunerazione del lavoro prestato ai soggetti che le hanno istituite o ai soci" (ISTAT, 2015). Potrebbe saltare subito agli occhi l'ambiguità o l'onnicomprensività di alcuni aspetti lessicali utilizzati nella prima parte della definizione ed al contempo l'affinità nella seconda parte della medesima con le riflessioni presenti nei lavori di Hansmann (1980).

Nei documenti riassuntivi dei risultati del Censimento 2011, in chiusura del paragrafo di metodologia, l'Istituto di statistica precisa tuttavia come si sia concretamente superata l'ambiguità lessicale partendo con l'identificazione del maggior numero di soggetti possibili e procedendo quindi all'eliminazione degli Enti pubblici, degli enti ecclesiastici e di tutti i soggetti privati organizzati come imprese, ad eccezione delle cooperative sociali: così facendo contiamo più di trecentomila organizzazioni eterogenee, in crescita del 28% negli undici anni trascorsi tra i due censimenti (Campedelli e Sgritta, 2016).

Dall'unione dei dati ISTAT con gli studi elaborati a partire dai medesimi e dalle serie storiche abbiamo risultati che ci mostrano le aziende del settore non profit italiane responsabili della creazione diretta di circa un milione di posti di lavoro e concorrenti al PIL nazionale per circa il 6% (Pozzoli e Manetti, 2011). Se a questi dati aggiungiamo le considerazioni sull'impatto sociale a cascata delle attività del terzo settore troviamo dati ancora più importanti: circa il 3,5% dei lavoratori dipendenti in Italia è direttamente collegato al non profit ed affiancano un totale di 5.528.760 volontari (ISTAT, 2017). A questi numeri importanti si aggiungono le considerazioni di chi in dottrina sostiene che i dati ufficiali siano in grado di captare solo una parte del fenomeno e come nella realtà l'investimento in aziende del settore non profit stia generando ritorni positivi di molto superiori rispetto ai profitti della singola organizzazione e che tali benefici riguardano l'intero Sistema paese (Civera, 2012).

1.4 La letteratura economico-aziendale sulle organizzazioni non profit

Una volta ottenuta una valida definizione del fenomeno e dei soggetti coinvolti, possiamo utilizzare queste conoscenze per affrontare ed approfondire la tematica delle organizzazioni non profit secondo il profilo di studio economico-aziendale. Le precedenti informazioni sulla portata quantitativa e qualitativa del terzo settore rendono di facile comprensione come tutto ciò abbia destato l'interesse di Autori in tutto il mondo.

I primi contributi in letteratura si sono interessati dell'aspetto filantropico delle organizzazioni non profit attratti dalla peculiarità di fenomeni economici, ancor prima che psicologici, non più basati sullo scambio di beni e servizi ma su di una particolare inclinazione del donante⁴.

In economia aziendale l'aspetto che cronologicamente ha per primo catalizzato l'interesse della dottrina è stato quello dello sviluppo delle politiche di approvvigionamento di risorse delle organizzazioni non profit. Con il termine fundraising si intende sia l'attività di raccolta di risorse finanziarie indirizzate allo svolgimento dell'attività propria dell'organizzazione non profit, sia lo studio

⁴ Per approfondire la prospettiva qui solo accennata consigliamo la lettura della tesi di dottorato di Bizzarri (2018) che prima affronta il tema delle donazioni ad enti non profit in via generale per poi approfondire la tematica dei lasciti testamentari.

finalizzato all'identificazione ed implementazione delle fonti di finanziamento (Andreasen *et al.*, 2008).

Il fundraising nella sua forma di sviluppo attuale rientra nelle attività di marketing (Andreasen *et al.*, 2008) ed è indirizzato verso soggetti privati o pubblici, imprese e altri enti non profit; a questa platea il fundraising propone di cedere risorse economiche per motivazioni filantropiche. Esso è strettamente collegato all'ideologia del volontariato ma focalizzato su donazioni finanziarie piuttosto che di prestazioni lavorative in favore dell'organizzazione non profit.

Il processo di marketing legato alla raccolta fondi in favore delle organizzazioni non profit comprende la creazione, diffusione, e comunicazione di prodotti, servizi ed idee volti a soddisfare le esigenze individuali dei donatori e dell'organizzazione stessa. Una parte rilevante dell'attività è afferente al mercato delle prestazioni dei volontari in un sistema considerato competitivo al pari degli altri mercati privati (Brown, 2006). Nel campo del fundraising le differenze tra imprese for profit e non profit si affievoliscono; è già dai primi anni Settanta del secolo scorso che molte organizzazioni hanno iniziato a fare propri i principi del marketing applicandoli alla peculiarità del settore (Kotler *et al.*, 1998) con lo scopo di principale di costruire un'immagine positiva.

Le aziende del non profit si sono dimostrate storicamente riluttanti all'utilizzo del termine 'marketing' per descrivere queste attività (Andreasen *et al.*, 2008) preoccupate che ne emergesse un'immagine distorta delle finalità perseguite

con il fundraising. Possiamo tuttavia solo notare come in senso ampio del termine ciò che si persegue nella raccolta fondi per gli enti non profit sia esattamente il risultato di ‘politiche di marketing strategico in un business di nicchia’ (Mattiacci, 2000); vari Autori parlano ormai apertamente del fenomeno suddetto e di ‘marketization’ del settore non profit (Eikenberry e Kluver, 2004).

Un altro aspetto ritenuto basilare in economia aziendale è quello legato alle peculiarità contabili delle organizzazioni non profit: fino circa la metà degli anni 2000 gli schemi di bilancio erano incentrati sulla previsione di spesa (bilancio preventivo) con alla base una contabilità finanziaria; l’interesse era focalizzato sulle garanzie offerte agli stakeholders dall’approvazione di bilanci di previsione rafforzati da vincoli di spesa sul modello degli enti pubblici (Guzzo, 2010 e Napolitano, 1999). Con il passaggio alla contabilità di tipo economico e l’adozione degli schemi del Codice civile, anche le differenze in ragioneria tra ‘non profit’ e for profit si sono affievolite rendendo utilizzabili gli studi relativi alle aziende di produzione.

Superati i problemi contingenti al passaggio tra i due modelli ben presto l’interesse degli stakeholders e della letteratura si è rifocalizzato sulla trasparenza dei conti: il compito principale del bilancio di una organizzazione non profit resta quello di dimostrare come i fondi ricevuti ed il lavoro volontario di cui gli enti beneficiano siano impiegati in maniera efficiente per il raggiungimento della mission (Hansmann, 1980). E’ evidente l’interesse al rapporto di tipo fiduciario tra

organizzazione, comunità di riferimento, finanziatori e volontari che trova nella pubblicità del bilancio uno dei momenti più importanti affinché tale legame resti saldo. Come avremo modo di approfondire meglio nel proseguo del paragrafo, con questi stessi scopi si è diffusa anche la pratica da parte delle organizzazioni non profit di redigere un 'bilancio sociale'⁵, da affiancare ai documenti obbligatori di legge, capace di fornire volontariamente informazioni sull'impatto sociale oltre che economico dell'impresa (Rusconi, 2013) e su come si sia cercato di perseguire la mission aziendale (Schwartz, 2017). L'utilità di rendere conoscibile e comprensibile all'universo degli stakeholders l'impatto metaeconomico dell'allocazione di risorse economiche nelle aziende di produzione di servizi, come nei settori dell'assistenza e della salute, si ritrova anche in Gal *et al.* (2018) affiora l'importanza delle pratiche di social reporting per le aziende del settore sanitario-assistenziale e si identificano quale elemento di engagement per tutti gli stakeholders (Marasca *et al.*, 2018). Non appare difficile immaginare la capacità di estendere i benefici di tale rapporto anche ai soggetti che effettuano donazioni volontarie in favore delle organizzazioni non profit o dei possibili volontari disposti a donare il proprio tempo ed il proprio lavoro. Altri Autori (Matacena e Santi, 2000) hanno evidenziato che l'importanza della trasparenza amministrativa ed

⁵ Per approfondire il tema del bilancio sociale ed in particolare sulle capacità di far emergere e di trasmettere verso l'esterno informazioni sugli output non finanziari legati alla gestione delle organizzazioni non profit vedi Hinna, A. (2002). *Il bilancio di missione: il bilancio sociale delle organizzazioni non profit*. Hinna L.(a cura di), Il Bilancio Sociale, Il Sole, 24.

istituzionale perpetrata attraverso politiche ad hoc di comunicazione rappresentino una parte integrante del perseguimento delle finalità sociali delle organizzazioni non profit.

In stretta connessione al bilancio sociale nascono strumenti teorizzati in dottrina ed utilizzati in prassi col fine di cogliere le peculiarità del settore: ne è un esempio il crescente interesse verso l'utilizzo nel campo delle organizzazioni non profit dello SROI - Social Return on Investment - (Arvidson *et al.*, 2010, Lawlor *et al.*, 2009), quale indicatore non-finanziario della 'restituzione' di valore dall'organizzazione non profit alle comunità ed agli stakeholders (Krlev *et al.*, 2013).

L'approccio agli aspetti di gestione delle organizzazioni non profit conta molti contributi in dottrina che nel corso dei decenni si sono susseguiti: i filoni di maggior successo ed interesse sono quelli impegnati nell'analisi del bilancio (Colombo e Setti, 2009), nel monitoraggio degli adempimenti speciali legati al regime fiscale di vantaggio (Pepe, 2007) nonché il controllo dell'efficienza degli enti (Ecchia e Zarri, 2005 e Fazzi 2004). Alcuni Autori hanno evidenziato come esistano mixed markets all'interno dei quali le organizzazioni non profit si ritrovano a competere con le aziende for profit (Brown, 2006); ne possono essere esempio le attività di assistenza domiciliare o ospedaliera, l'istruzione, le attività sportive. In questi mercati i comportamenti delle diverse aziende tendono ad influenzarsi a vicenda (De Fraia e Delbono, 1990) e sfruttano i rispettivi punti di forza. Esistono

anche mercati come quello del fundraising dove questa competizione riguarda il modo in cui ci si può approvvigionare di risorse e che ormai non è più diviso esclusivamente tra le organizzazioni del terzo settore (Aldashev e Verdier, 2009) ma vede anche start-up ed imprese for profit fortemente impegnate nella competizione. A partire proprio dal fundraising (Goerke, 2003), molte organizzazioni non profit hanno iniziato a sfruttare ed utilizzare tecniche di business mutate dal settore for profit (Andreasen et al., 2008) comprendendo che le best practices se valide nell'ambito del marketing potevano essere prese ad esempio anche nella definizione delle strategie, nel controllo dei risultati, nei giudizi sulle performance aziendali ed in tutti gli altri ambiti del management.

Guardando alla mole di produzione scientifica italiana ed internazionale per le aziende non profit di produzione l'elemento distintivo di maggior rilevanza è legato al modo di approvvigionamento finanziario, diverso solitamente da quello delle istituzioni pubbliche o private. In letteratura non resistono prese di posizione univoche sull'esistenza di differenze nella gestione rispetto alle imprese for profit: l'esistenza, sia in teoria che in prassi, di fenomeni di trasmissione di conoscenze, modelli organizzativi, figure professionali e competenze tra non profit e for profit lasciano sicuramente spazio alla possibilità di comunicare tra i due mondi (Reheul *et al.*, 2018).

Napolitano (1999) approfondisce il tema della gestione della qualità nelle organizzazioni non profit ma estende il discorso alla cultura manageriale che dalle

imprese for profit si è diffusa ormai da tempo alle organizzazioni non profit in un rapporto che potremmo definire mutuale ed osmotico. Ad esempio, l'esistenza di una forte carica valoriale e motivazionale presente all'interno degli enti del terzo settore è stata fatta propria dalle imprese for profit attraverso concetti ormai divenuti comuni anche fuori dalle organizzazioni non profit come quello delle ricadute sociali della mission aziendale oppure dell'importanza di generare ricchezza in favore degli stakeholders presenti sul territorio.

L'analisi di Vermeer et al. (2014) ad esempio confronta un panorama di decisioni discrezionali di gestione che si sono dimostrate più o meno accondiscendenti nei confronti delle politiche sui fondi pensione dei dipendenti e le suddivide tra quelle adottate da manager del non profit e quelle di tutti gli altri; gli Autori giungono a rilevare come in molte situazioni l'appartenenza o meno dell'azienda al terzo settore non rappresenti da sola una variabile in grado di incidere sul comportamento tenuto dal management dinnanzi a scelte strategiche simili. Nei prossimi capitoli andremo a saggiare il tipo di relazione che esiste tra le scelte di pianificazione ed il fatto che si tratti di amministrare aziende del settore non profit; scendendo poi nel dettaglio riguardo ad alcuni aspetti della programmazione, della stesura dei programmi di azione e della verifica di attuazione dei programmi.

1.5 La pianificazione ed il controllo nelle aziende del settore non profit

Abbiamo già illustrato come la gestione delle organizzazioni non profit presenti affinità e divergenze con quella del settore for profit; ciò vale anche per la pianificazione strategica ove saranno irrinunciabili il perseguimento degli obiettivi di efficienza ed efficacia insieme al il criterio di economicità dell'azienda. Non si può tuttavia dimenticare che le peculiarità legate al reperimento delle risorse finanziarie e la finalità non lucrativa implicano un approccio alla previsione e programmazione tarato in maniera differente (Pozzoli, 2011).

Con il termine pianificazione indichiamo un processo decisionale il cui scopo è quello di identificare gli obiettivi aziendali da raggiungere cercando di ottimizzare l'allocazione di risorse scarse attraverso i principi di efficacia ed efficienza (Anthony, 1965). La pianificazione prende atto dell'esistenza di un ambiente variabile nel quale l'azienda agisce utilizzando moventi interni che vanno a rapportarsi con le forze esterne (Marasca *et al.*, 2013). Il punto di partenza di questa pianificazione è nell'analisi dei dati storici i quali vengono interpretati dal management, anche grazie dalle capacità comunicative e di calcolo offerte dai sistemi informatizzati, secondo un modello caratterizzato dall'interpretazione delle relazioni di causa-effetto tra passato e futuro (Marasca *et al.*, 2013).

E' subito dovuta una puntualizzazione sul discorso della pianificazione o più in generale di tutti gli strumenti di programmazione e controllo all'interno del

non profit: vista la suesposta eterogeneità caratterizzante i soggetti del settore, come afferma anche Pozzoli (2011), è azzardato procedere a generalizzazioni basate su aspetti che invece rileviamo come settoriali. Soprattutto alcuni strumenti, rivelatisi particolarmente efficaci in alcune realtà non profit, si dimostrano difficilmente trasmissibili ad altre organizzazioni in virtù delle peculiarità insite nella singola realtà. Ora, come nel proseguo del lavoro, si cercherà sempre di specificare l'ampiezza o la singolarità di alcune considerazioni che deriveranno anche dallo studio del caso presentato nel cap. 3.

Come anticipato sopra, le considerazioni in questo paragrafo sono relative prevalentemente a quelle aziende non profit di tipo misto, interessate anche all'attività di produzione di servizi e caratterizzate da una complessità nei processi di programmazione e controllo di livello superiore. Non possiamo dimenticare l'esistenza di un interesse collettivo dietro alle scelte manageriali adottate dalla dirigenza delle organizzazioni non profit in grado di incidere sensibilmente sulla definizione delle strategie (Ranci e Bassanini, 1990).

Facendo seguito a quanto detto nel precedente paragrafo procediamo col definire l'oggetto di indagine. Il processo di pianificazione è finalizzato a stabilire gli obiettivi da raggiungere tenendo conto dell'impiego di risorse scarse (Anthony, 1965). Esso si compone di una fase di definizione della strategia e di una serie di verifiche periodiche (Ducker, 1973) durante le quali si prende atto dell'impossibilità di controllare la totalità degli eventi futuri, sia interni che esterni.

Ad una pianificazione strategica di medio-lungo periodo fa seguito la determinazione dei singoli obiettivi economici e finanziari di breve (Pozzoli, 2011), cui segue ancora la procedura di verifica (*rectius*: controllo) e misurazione del posizionamento effettivo dell'azienda rispetto al programmato (Barbato, 1997). Se ne deduce l'esistenza di un legame pressoché inscindibile tra la programmazione ed il sistema di controllo in grado quest'ultimo di fornire informazioni di supporto al management per la possibile ridefinizione degli obiettivi oppure per una diversa allocazione delle risorse aziendali (Maramai, 1998).

In passato le differenze nella pianificazione e programmazione degli specifici compiti potevano essere concepite e realizzate in maniera totalmente differente tra imprese for profit ed organizzazioni non profit. Nei più recenti periodi si assiste invece ad un trasferimento di obiettivi tra le due realtà: aspetti legati alla determinazione dell'impatto sociale delle attività aziendali, che caratterizzavano esclusivamente le realtà del terzo settore, sono oggi ritenute di interesse fondamentale anche delle imprese for profit; d'altra parte, l'importanza del conseguimento degli equilibri economico, patrimoniale e finanziario quale condizioni necessarie al raggiungimento della continuità aziendale rappresentano una priorità compresa e fatta propria anche dalle organizzazioni non profit.

Pozzoli (2011) rileva nelle aziende del terzo settore una netta rilevanza della comunicazione sulle finalità istituzionali rispetto a quella delle condizioni economico-finanziarie di equilibrio, con ciò assegnando la prevalenza della

pianificazione strategica sul monitoraggio della efficiente allocazione delle risorse. Lo stesso Autore coglie però l'ambivalenza del perseguimento degli obiettivi economico-finanziari quale elemento fondamentale della comunicazione aziendale, in aggiunta alla mission ed ai valori verso cui l'organizzazione non profit è rivolta. Rusconi e Signori (2007) assegnano pari importanza alla capacità di raggiungimento della mission ed al coinvolgimento di quella classe di stakeholders i cui interessi non si riconoscono nella mission.

Ogni decisione strategica delle organizzazioni non profit, secondo dottrina pressoché unanime, merita di essere osservata secondo la duplice lente dell'effetto sociale e di governo dell'impresa⁶: se da una parte il riconoscimento dell'importanza della tenuta economico-finanziaria dell'organizzazione è requisito essenziale per la sopravvivenza del soggetto stesso, dall'altra la tenuta di comportamenti eccessivamente allineati ad una visione for profit rischia di non garantire la continuità aziendale nel lungo periodo a causa della perdita di coinvolgimento dei finanziatori e dei volontari che supportano l'organizzazione⁷.

Tra i modelli di previsione utilizzati dalla generalità delle aziende troviamo alla base del sistema di pianificazione degli strumenti di controllo caratterizzati dalla prospettiva feed-forward cioè atti allo scopo di cogliere il trend in corso

⁶ Pozzoli (2011) parla a riguardo di 'controllo strategico multidimensionale' per le organizzazioni del settore non profit.

⁷ Si vedano, tra gli altri, i già citati Fazzi (2004), Guzzo (2010), Pozzoli (2011) e Barbetta (1996 I).

relativamente ad una o più variabili economico-finanziarie ed effettuare una proiezione nel breve periodo futuro (Marasca *et al.*, 2013). Tali modelli, detti di forecasting, ormai utilizzati in molte aziende del settore non profit, trovano nella serie storica più recente la fonte principale dei dati ai quali aggiungono una proiezione del probabile risultato finale tenendo conto progressivamente degli aggiornamenti intermedi (Kearns, 1994). Ampliando quanto già detto da Quattrone (2016) in relazione al budget⁸, il grande beneficio per l'azienda ottenuto dall'impegno nel forecasting si delinea nella possibilità di ottenere all'interno dell'organizzazione un alto livello di attenzione verso gli obiettivi prefissati; di focalizzarsi su come essi stiano impattando nel breve sulle decisioni assunte e contestualmente originare meccanismi di retroazione qualora dal forecast vada emergendo un gap negativo.

Focalizzando l'attenzione sul medio-lungo periodo si incontra l'altro strumento principe della pianificazione aziendale: lo studio di fattibilità, o business plan. Tale documento formalizza in una prospettiva pluriennale gli sviluppi, le conseguenze ed i rischi delle decisioni aziendali (Honig e Karlsson, 2004) concorrendo alla riduzione dei margini di aleatorietà attraverso un'analisi critica (Ferrandina e Carriero, 2018). Il business plan nasce come strumento volontario di comunicazione esterna al fine di dimostrare la fattibilità economica e finanziaria di

⁸ Come citato nella parte finale del paragrafo precedente.

un certo investimento e si afferma progressivamente quale strumento indispensabile per l'accesso alle principali fonti di finanziamento, pubbliche e private. A seconda delle esigenze che esso mira a soddisfare, delle finalità per le quali viene redatto, dei destinatari che lo leggono, presenta configurazioni formali più o meno specifiche (Ferrandina e Carriero, 2018).

L'origine storica del business plan è legata alla realizzazione di un progetto tecnico-produttivo tipico dell'impresa manifatturiera dell'Otto-Novecento; il superamento di questo modello susseguente alla terziarizzazione dell'economia nei Paesi di prima industrializzazione (Veyrassat, 2015) ha portato ad un ampliamento della base d'indagine nel business plan sino ad includere aspetti di sostenibilità economico-finanziaria, profili legali, fiscali e sociali.

Così come detto per il budget (Quattrone, 2016) anche per il business plan è fondamentale l'aspetto relativo alla sua realizzazione; i processi generati aumentano la consapevolezza e la conoscenza interna da parte dell'azienda la quale giocoforza si impegna in una valutazione delle variabili chiave di fattibilità, analizza l'impatto dei fattori esterni ed eventualmente studia come rispondere in maniera proattiva. Sebbene la realizzazione di un business plan non rappresenti *in re ipsa* garanzia di successo, essa dimostra l'effettiva volontà di supportare il processo decisionale con lo studio delle variabili chiave in ottica di riduzione del rischio (Ferrandina e Carriero, 2018).

Il movente che spinge l'impresa alla redazione di un business plan è sempre rappresentato da un progetto che si intende avviare o proseguire; attraverso il lavoro di programmazione si iniziano a definirne i contenuti, gli impegni, con le relative fonti di finanziamento ed i benefici, finanziari e non. L'azienda acquisisce conoscenza ed informazioni sulla propria situazione attuale creando le premesse di un processo razionale che porterà a diminuire l'incertezza implicita nel futuro e contestualmente getta le basi per un'attività di governance della complessità (Lazzi, 2002).

Dal processo generato e dal documento finale di fattibilità il management ottiene le informazioni necessarie a prendere una decisione oculata; il vantaggio della formalizzazione in un business plan è nella presa di coscienza relativa alle informazioni che si posseggono già ma che sono organizzate in modo funzionale alle variabili del progetto. Qualora invece si identificassero informazioni necessarie alla gestione non ancora acquisite è proprio tramite il processo di realizzazione dello studio che vengono evidenziate lacune conoscitive a cui porre rimedio (Lazzi, 2002).

Per le organizzazioni non profit, inserite in un contesto competitivo di fundraising, la presentazione di un business plan ai finanziatori o ai donatori è ormai divenuta prassi frequente se non indispensabile per progetti di grandi dimensioni; le banche, i venture capitalist, i business angel (Mason e Stark, 2004), e certamente la pubblica amministrazione, richiedono documentazione di supporto al fine di

confrontare e valutare i progetti ai quali affidare le proprie risorse. La realizzazione del business plan è anche il movente di un cambiamento nello stile di management che tenga conto di quegli aspetti, come l'equilibrio economico-finanziario di lungo periodo, che in molti enti del terzo settore era sconosciuto (Drucker, 2012).

1.6 L'apporto del sistema informativo aziendale all'attività di pianificazione

In questo paragrafo sono trattati alcuni importanti elementi di connessione tra l'attività in generale di pianificazione aziendale e la produzione, elaborazione e trasmissione di informazioni all'interno dell'azienda; lo scopo che ci prefiggiamo è quello di illustrare come e quanto, scendendo nel dettaglio, il sistema di controllo manageriale ed il sistema informativo aziendale si influenzino a vicenda.

Guardando al sistema di amministrazione e controllo si evidenzia come esso necessiti, in ogni sua fase, di tutta una serie di informazioni rilevanti a partire dalle quali assumere decisioni razionali (Marchi, 2003). La mole di dati in possesso dell'azienda è processata dal sistema informativo col fine di rendere fruibili le informazioni sia *ex ante*, traendo così conclusioni oculate alla definizione degli obiettivi, sia in via concomitante, sia *ex post* onde verificare gli effetti che tali scelte

hanno procurato e dando il via a comportamenti di retroazione (Brusa, 2000). Senza il supporto del sistema informativo ad ogni meccanismo operativo di controllo mancherebbero gli strumenti per la misurazione, l'elaborazione e l'interpretazione dei dati (Marasca *et al.*, 2013).

L'analisi che presentiamo in questa sede accoglie il carattere evolutivo del sistema di relazioni che lega Information System (IS) e sistema di controllo manageriale⁹; intendendo questo secondo elemento nella sua accezione più ampia, e quindi non solo di processo strettamente interno all'azienda, ma aperto all'esterno.

Volendo illustrare meglio la definizione di sistema di controllo bisogna tenere presente le diverse accezioni presentate dagli Autori nel corso del tempo: Brunetti (1979) si focalizza su quell'attività manageriale basata sulla contabilità analitica che grazie al meccanismo di feed-back è in grado di garantire la migliore allocazione delle risorse aziendali secondo gli obiettivi prestabiliti. Bergamin Barbato (1991, 1997) definisce, a sua volta, il controllo come l'esercizio di guida e di supporto al processo decisionale del management.

In Marchi (2011) risalta il carattere informativo del sistema indirizzato al conseguimento di conoscenze relative alle variabili ed alla 'posizione competitiva-cooperativa' nelle varie fasi e livelli del processo: da quello operativo a quello strategico, dal livello formalizzato a quello informale e 'comportamentale'. Queste

⁹ Per una prospettiva storica della nascita e degli sviluppi dei sistemi di controllo, specie in rapporto all'information technology si veda Amigoni (2004).

considerazioni non dovrebbero indurre a considerare profili dicotomici nel sistema di controllo che auspica invece la maggior integrazione possibile nell'analisi di azioni, risultati, personale e cultura interna (Barbato, 1997 e Marasca et al., 2013).

Passiamo ora ad approfondire i rapporti tra l'IS ed un sistema di pianificazione e controllo che comprende la pianificazione strategica di medio-lungo periodo, la formulazione di piani di azione fatti di obiettivi¹⁰ e l'analisi degli eventuali scostamenti tra questi ed i risultati effettivamente raggiunti (Marasca *et al.*, 2013, Grandlund e Malmi, 2002).

L'aspetto che andiamo a stressare in questo paragrafo concerne prevalentemente lo sviluppo dei sistemi informativi nella loro componente tecnologica senza incorrere nell'errore di confondere il sistema informatico con il sistema informativo (Mucelli, 2004).

Le innovazioni in ambito di Information and Communications Technology (ICT) hanno influito e tuttora influiscono notevolmente e rapidamente sulle attività, sui comportamenti e sul funzionamento dei processi aziendali (Anthony *et al.* 2002): il superamento tecnologico degli strumenti di Manufacturing Resource Planning (MRP2) degli anni '80 e '90 del Novecento in favore dei sistemi di Enterprise Resource Planning (ERP) a partire dai primi anni del nuovo secolo ha permesso di cogliere l'integrazione tra le varie aree aziendali (Vakalfotis *et al.*,

¹⁰ Obiettivi impostati secondo Marchi (2011) in modo molto ambizioso, che rappresentino una sfida impegnativa ma che consentano di essere oggettivamente raggiungibili.

2011, Grama e Fotache, 2007). La fase evolutiva più recente di questo corso, identificabile negli ultimi dieci anni circa, ha visto l'affermazione della Business Intelligence qui intesa come:

- a. l'insieme di processi finalizzati a raccogliere dati ed analizzare informazioni strategiche;
- b. la tecnologia e gli strumenti utilizzati per realizzare questi processi;
- c. le informazioni ottenute come risultato di questi processi¹¹ (Solomon, 2004).

In questa sede intendiamo focalizzarci sugli aspetti di analisi dei dati aziendali (Rom e Rohde, 2006) e di come ad esempio la BI sia in grado di coabitare in azienda con gli ERP attraverso la comunicazione tra software.

Alcuni Autori riconoscono nell'accezione più ampia di BI una vera e propria evoluzione del sistema di controllo manageriale (Elbashir *et al.* 2011 e 2013) poiché in grado di fornire informazioni caratterizzate da un livello di complessità mai avuto prima.

Focalizzandoci sugli sviluppi tecnologici che hanno impattato sul sistema informativo, e di fatto rientranti nella più ampia definizione di BI, si vedono interessanti prospettive di studio e di prassi legate all'impiego dei Big data e degli analytics; ciò si dimostra vero in generale in tutti i campi oggetto della direzione

¹¹ Per un approfondimento sul profilo storico-evolutivo dei concetti inclusi nella definizione di BI si veda Power (2004-2007) e la relativa bibliografia. L'Autore approfondisce in sequenza il progresso tecnologico avuto dai Decision Support Systems (DSS) usando una chiave di lettura narrativa e fornendo un quadro della situazione avente sviluppi simili a quelli della costruzione di un mosaico.

aziendale ed in particolare sul sistema di controllo manageriale (John Walker, 2014). Ne emerge un quadro in rapidissima evoluzione il cui obiettivo sembra essere duplice: da una parte l'aumento della disponibilità della mole di informazioni in grado di essere processate, dall'altra l'accorciamento dei tempi di comunicazione delle informazioni sino a giungere alla contemporaneità. Cronologicamente parlando, la prima implicazione legata ai Big data è stata quella di richiedere l'esistenza di strumenti in grado di estrarre le informazioni interessanti per l'utente dal coacervo non strutturato: ed è in questo campo che hanno trovato fruttuoso impiego gli analytics (Power, 2004-2007). Sotto un altro punto di vista si evidenzia una corsa incontrollabile a captare e rendere utilizzabili le informazioni nel minor tempo possibile; questo genererebbe importanti implicazioni sociali e politiche legate alla conoscibilità del processo da parte dei proprietari dei dati medesimi¹².

La dottrina maggioritaria ha identificato come 'contingente' il rapporto tra quelle variabili, soprattutto in questo caso la tecnologia, in grado di influenzare il sistema di controllo, oltre che le strategie competitive ed i modelli di governance. Queste contingenze rappresentano l'influenza sostanziale che i vari fattori esterni, principalmente, e interni all'azienda hanno sull'adozione e l'utilizzo di un certo

¹² Riguardo le implicazioni sociali legate alla gestione dei Big data si veda Castells (2004); gli stessi elementi sono stati oggetto di indagine per gli sviluppi politici legati al raggiungimento della 'contemporaneità' tra produzione, trasferimento ed utilizzo delle informazioni in Marramao (1995).

sistema di controllo. In un ambiente caratterizzato da alta incidentalità appare inutile l'idea stessa di un modello standard di controllo e si evidenzia viceversa l'efficacia di un sistema adattato alla realtà nella quale opera l'azienda e conforme alle informazioni domandate dal management (Iacobucci, 2004). Haldma e Lääts (2002) hanno identificato nella tecnologia disponibile per l'azienda uno dei fattori¹³ ed hanno illustrato il procedimento alla base dell'adozione e successiva taratura dei sistemi di controllo secondo meccanismi di retroazione.

Solo in alcuni Autori si suggerisce una relazione inversa in cui è il sistema di controllo ad influire sul IS inteso come variabile dipendente; ad esempio in Davenport (1998) si solleva il problema di una configurazione dei sistemi di pianificazione delle risorse d'impresa (ERP) scollegata dalle direttrici e dagli obiettivi fissati dal sistema di controllo: secondo l'Autore il rischio che sia l'ERP ad imporre all'organizzazione che ne fa uso le proprie logiche di funzionamento è un rischio da scongiurare malgrado sia testimoniato da molti casi eccellenti. Il saper controllare il processo di implementazione del software aziendale deve essere visto come oggetto della gestione aziendale e non un 'semplice' mettersi al pari con la corsa tecnologica: "If the development of an enterprise system is not carefully controlled by management, management may soon find itself under the control of the system" (Davenport, 1998).

¹³ Insieme al mercato in cui l'azienda opera ed alle pratiche contabili.

Tra i più avanzati e condivisi modelli di studio del rapporto tra sistema informativo e management accounting è quello che emerge dallo studio della letteratura effettuato da Rom e Rohde (2007). Gli Autori evidenziano la necessità di superare la precedente visione del rapporto tra i due termini suddetti che vedeva il sistema informativo, specie nelle direttrici che investono l'azienda dall'esterno, come variabile indipendente ed il sistema di controllo quale variabile dipendente. Rom e Rohde (2007) avanzano l'idea di una reciproca influenza tra i due sistemi e disegnano un modello di interdipendenza il cui output sarebbe rappresentato dal raggiungimento di obiettivi di performance aziendale¹⁴.

La criticità dell'introduzione e dell'implementazione dei sistemi ICT rappresenta in via unanime un momento delicato per le aziende (Appleton, 1997) costrette a scomporre ed analizzare i processi interni, eventualmente ristrutturandoli (Mucelli, 2004). L'interessante analisi di Castellano (2011) sebbene focalizzata sull'attività di misurazione della performance rappresenta il punto di partenza per porre l'accento sull'esistenza di rapporti causali tra informazioni, variabili di gestione ed ambientali che sfuggono alle prospettive di studio basate solo su parametri interni all'azienda. In questo contesto i processi e gli strumenti di analisi delle informazioni aziendali strategiche non solo fronteggiano una mole di dati impensabile fino a pochi anni fa ma queste informazioni arrivano indifferentemente

¹⁴ Per approfondimenti sul rapporto tra sistema informativo e management accounting si veda la tesi di dottorato di Nespeca (2018).

dall'interno o dall'esterno dell'impresa senza prevalenza né possibilità di suddividerne chiaramente le origini¹⁵. L'obiettivo tuttavia deve rimanere quello di focalizzarsi sul processo più che sugli obiettivi raggiunti: il sistema di budgeting è importante in azienda soprattutto per i processi che richiede nella sua costruzione, non tanto quanto per gli esiti che esso è in grado di generare (Quattrone, 2016).

In mercati caratterizzati da elevata competitività, come quello della raccolta fondi per il non profit, le informazioni rappresentano una direttrice in grado di costruire un enorme vantaggio competitivo (Porter e Millar, 1985) specie riuscendo ad integrare i profili amministrativo, gestionale ed operativo (Mucelli, 2004).

1.7 Interesse accademico per la ricerca sulle organizzazioni non profit

In questo paragrafo iniziamo ad anticipare alcuni tratti relativi allo stato di sviluppo della ricerca in tema di management nelle organizzazioni non profit; gli stessi argomenti che qui delineiamo in più in generale trovano poi un'analisi più completa e sistematica nel prossimo capitolo. Questa prima esposizione verte sullo stato della produzione letteraria, principalmente accademica, e descrive l'interesse

¹⁵ Un approfondimento sull'affidabilità dei dati è quello di Golafshani (2003) che suggerisce alcune metodologie di verifica dell'affidabilità dei dati quantitativi; al contempo, con le dovute modifiche, vi emerge la possibilità di utilizzo anche per gli aspetti qualitativi della misurazione aziendale.

delle Comunità scientifiche di riferimento a diffondere contenuti rilevanti su temi di gestione concernenti le organizzazioni non profit. Coerentemente con quanto scritto nei paragrafi precedenti, il campo di ricerca in esame rimane legato sia alle dinamiche di sviluppo socio-economico dei soggetti senza scopo di lucro sia all'importanza del terzo settore nel corso dei decenni: la progressiva crescita in numero ed importanza delle aziende non profit ha catalizzato l'interesse degli Autori.

Resta comunque da segnalare come l'idea di applicare i principi della gestione manageriale anche alle organizzazioni non profit è relativamente recente, non riguarda la totalità dei soggetti, ed ha dimostrato prevalentemente una dinamica di derivazione dal settore for profit.

A partire dagli anni '70 del Novecento si può notare un'attenzione crescente della Dottrina alle dinamiche di sviluppo organizzativo delle singole organizzazioni non profit; gli Autori vanno a cogliere e descrivere quelle istanze presenti nel management ed indirizzate all'adozione di teorie, ricette e strumenti già esistenti ed utilizzati con successo per le imprese aventi scopo di lucro traslandole nella loro realtà. In assenza di un interesse specifico allo studio di approcci sistematici e specializzati nella gestione delle aziende non profit la produzione scientifica e di prassi inerente tutto il management del terzo settore rimane di tipo derivativo, non specializzata né tenente conto delle peculiarità che la distinguono dalle aziende for profit (Pozzoli e Manetti, 2011).

I contributi scientifici di letteratura accademica, coerentemente con la diffusione e la crescente importanza economica dimostrata dal settore, sono ospitati oggi su varie riviste ma riguardano un numero circoscritto di materie, di casi, di tematiche. Storicamente l'interesse verso il fundraising desta per primo l'attenzione degli Autori, insieme a tutto il marketing delle organizzazioni non profit. Molta meno ricerca si produce e si discute ancora oggi circa l'efficienza degli enti senza scopo di lucro, il rispetto delle procedure interne, l'analisi dei risultati di gestione ed il loro confronto con gli obiettivi strategici: per questi temi rileviamo una quantità di studi ed approfondimenti neanche lontanamente paragonabile a quanto fatto per il settore pubblico¹⁶ o quello privato for profit.

E' lo stesso Hansmann (1980), già quasi quaranta anni fa, ad evidenziare tale ritardo ed a giustificarlo con le problematiche che poi egli direttamente ha cercato di risolvere nei suoi contributi: l'assenza di una definizione del non profit in grado di accomunare tutte le istanze di ricerca scientifica ha finito con il dividere i campi di interesse rendendoli tutti delle piccole nicchie aventi ciascuna rilevanza moderata.

Grazie alla maggiore condivisione negli anni '90 del Novecento dei libri e degli articoli scientifici, raccolti sotto una visione comunemente accettata di non

¹⁶ Si vedano i molti contributi prima in USA poi anche in Italia, dalla fine degli anni'80 del Novecento ad oggi, riguardo al nuovo paradigma di approccio alla gestione del settore pubblico, noto col nome di New Public Management: Dunleavy e Hood (1994), Iacovino *et al.* (2017) e Cinquini (2002).

profit, la produzione accademica e di prassi ha iniziato ad essere contraddistinta da framework sempre più condivisi, definizioni ampiamente partecipate e spunti di ricerca oggetto di proficue discussioni (Salamon e Anheier, 1992).

Per quanto riguarda le riviste scientifiche dedicate al terzo settore ed alle organizzazioni non profit ad oggi nelle 130 pagine contenenti l'elenco dei titoli di circa 6.500 journal dell'Area 13 – Scienze economiche e statistiche - dell'Agenzia Nazionale di Valutazione del Sistema Universitario e della Ricerca (ANVUR) le parole 'nonprofit', 'non profit' e 'non-profit' figurano solamente in otto titoli¹⁷. Nelle 70 pagine dell'Area 14 – Scienze politiche e sociali – degli stessi elenchi le suddette parole ricercate figurano appena due volte, entrambe già presenti nell'elenco dell'Area 13. Delle suddette otto riviste tre sono dedicate prevalentemente al marketing¹⁸ del non profit, tre sono genericamente dedicate al terzo settore ed ospitano contributi anche di ambito socio-assistenziale¹⁹, una solamente è espressamente dedicata al management²⁰ ed una raccoglie prevalentemente, ma non esclusivamente, contenuti legati alla legislazione speciale del settore²¹. Se volessimo restringere suddetta ricerca alle sole riviste di Classe A

¹⁷ Per dare un'idea del confronto i termini 'control' o 'controllo' compaiono 45 volte nei titoli delle Riviste, 'accounting' ben 94 volte, 'management' circa 200.

¹⁸ Si tratta di: *International Review On Public And Nonprofit Marketing* (Springer), *International Journal Of Nonprofit And Voluntary Sector* (Wiley), *Journal Of Nonprofit & Public Sector Marketing* (Taylor & Francis Online).

¹⁹ Si tratta di: *Non Profit, Nonprofit Quarterly* (ex *New England Nonprofit Quarterly*) e *Nonprofit And Voluntary Sector Quarterly* (SAGE Journals).

²⁰ Si tratta di: *Nonprofit Management & Leadership* (Wiley).

²¹ Si tratta di: *The International Journal of Not-For-Profit Law*.

nelle due stesse Aree ANVUR troviamo unicamente un titolo (Non Profit and Voluntary Sector Quarterly) contenente il termine non profit nel titolo.

Tra le riviste italiane di riferimento troviamo *Impresa Sociale*, presente nella lista ANVUR di Area 13, così come la *Rivista della Cooperazione* edita dal Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale.

La trasmissione delle conoscenze tra sapere e saper fare passa anche attraverso la creazione di figure professionali specializzate nel settore del non profit e nella sua gestione; all'interno del panorama dell'istruzione universitaria italiana ci risulta unicamente un corso di laurea magistrale dedicato al management specificamente delle organizzazioni non profit all'interno della classe LM77 – Scienze economico-aziendali²², mentre molte, se non tutte, le Facoltà di Economia italiane hanno istituito almeno un corso che affronta nel dettaglio l'economia e la gestione delle imprese sociali, comunque denominate. La richiesta di manager ed esperti di pianificazione e controllo nel non profit è ancora oggi soddisfatta da personale spesso proveniente da altri business (ISTAT, 2015).

Questo interesse diffuso, ma non ancora sedimentato, nell'alta istruzione per il non profit nasce come risposta al risalto economico e sociale che le organizzazioni senza scopo di lucro hanno ormai conquistato nel sistema italiano e mondiale; esso

²² Si tratta del Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management delle Imprese Cooperative e delle Organizzazioni non Profit attivato presso l'Università degli Studi di Bologna, ora divenuto CdL in Management dell'Economia Sociale nell'A.A. 2017/2018.

denota altresì aspetti lacunosi per quanto riguarda la formazione specialistica di figure in grado di rapportarsi al terzo settore con conoscenze già acquisite durante il percorso di studi universitari. Fortunatamente la trasmissione delle competenze dal campo for profit è sempre stata attiva ad alto livello ed ha consentito alle organizzazioni senza scopo di lucro di crescere nell'ambito della cultura manageriale e d'impresa senza troppo soffrire per questo ritardo.

Come illustrato da Kelly (1998) nello specifico per le attività di fundraising del non profit, le figure dei practitioners sembrano restie ad affiancare alle rispettive attività quella di produzione scientifica accademica, elaborazione di teorie o diffusione di ricerche sul campo; questo fenomeno ha rallentato nel corso del tempo la creazione di un corpo di conoscenze scientifiche unitario in grado di raccogliere teoria e prassi.

Lo scopo dello studio di caso illustrato nel terzo capitolo del presente lavoro è quello di stimolare l'apertura di una discussione su singoli casi interessanti di management; ci prefiggiamo di suggerire l'analisi di quegli aspetti in grado di avere portata generale ed in grado di permettere una migliore comprensione dei fenomeni legati alla programmazione e controllo nel settore non profit (Stake, 1998, e Chiucchi, 2012), cercando di colmare l'esistenza di eventuali gap tra teoria e prassi²³.

²³ Questo ultimo aspetto è approfondito più avanti nel presente lavoro all'interno dei paragrafi dedicati alla metodologia utilizzata per il caso di studio.

CAPITOLO 2 - UNA REVIEW DELLA LETTERATURA SUGLI EFFETTI DELLA DIGITALIZZAZIONE DEGLI STRUMENTI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO CON PARTICOLARE ATTEZIONE ALLE AZIENDE NON PROFIT

2.1 Premessa

Come evidenziato nel primo capitolo alla crescente rilevanza economica e sociale delle organizzazioni non profit sta facendo seguito solo parzialmente un interesse della letteratura scientifica per il settore; fatta eccezione per i temi inerenti il fundraising (Andreasen *et al.*, 2008) le pubblicazioni accademiche e di prassi dedicate in via specifica alla pianificazione, programmazione e controllo delle aziende non profit non sono lontanamente paragonabili con la mole di lavori disponibili per il for profit o per il settore pubblico. Se andassimo poi a focalizzare l'attenzione sugli studi concernenti l'impatto dell'introduzione ed implementazione di strumenti specifici di controllo o di misurazione della performance sulle aziende senza scopo di lucro ci troveremmo a disquisire di argomenti relegati al margine del dibattito scientifico odierno.

Questo capitolo nasce con l'intento di fornire una rappresentazione quanto più completa dello stato dell'arte della produzione accademica sui temi dell'impiego di strumenti di pianificazione e controllo nel settore non profit con particolare attenzione alle ricadute legate alla digitalizzazione di questi strumenti; facendo seguito alla review vogliamo altresì evidenziare l'esistenza di gap di ricerca sul tema analizzato e si propongono alcuni spunti sull'argomento.

Lo studio della letteratura sui temi illustrati sopra è di tipo sistematico, nasce con lo scopo di analizzare criticamente l'evoluzione del sapere scientifico, gli indirizzi battuti, le teorie delineatesi ed evidenziare i principali traguardi raggiunti dalla conoscenza teorica e tecnica; rappresenta anche il punto di partenza per integrare alcuni risultati in maniera rilevante, evidenziando l'esistenza di spazi rilevanti di ricerca lasciati ancora liberi dallo studio e cercare di evidenziare la possibilità di colmare i gap di ricerca (Webster e Watson, 2002).

Secondo dottrina prevalente possiamo identificare svariate motivazioni, spesso concomitanti, che inducono a condurre questo tipo di review (Beelmann, 2006, Booth *et al.*, 2016) e che sono alla base di questo capitolo:

- a. fornire un quadro della produzione scientifica inerente un certo argomento sottolineandone gli aspetti condivisi dagli Autori e quelli invece controversi o oggetto di dibattito;
- b. ricercare e far risaltare l'esistenza di spazi lasciati liberi dalla ricerca attuale con lo scopo di stimolare indagini aggiuntive;

- c. elaborare e pubblicare un framework tramite il quale collocare le ricerche passate, organizzandole e ponendole in relazione tra loro;
- d. valorizzare gli studi da pubblicare alla luce dell'avvenuta analisi della letteratura dimostrando profonda padronanza della materia ed evitando di fornire contributi poco utili;
- e. suggerire metodologie appropriate ad un determinato ambito di ricerca in base all'esperienza maturata da altri prima di lui.

Secondo la definizione di Fink (2005) una review della letteratura è un metodo sistematico, esplicitato e riproducibile finalizzato all'identificazione, valutazione e sintesi del complesso dei lavori prodotti da ricercatori, studenti e practitioner. Dalla review si può ottenere una importante 'mappa concettuale' del sapere (Novak, 2001) aggiornata ed in grado di evidenziare le relazioni tra le teorie, i gap di ricerca, i punti controversi, i vicoli ciechi e le prospettive più promettenti. Definiamo il tipo di analisi della letteratura come sistematico in quanto essa avviene secondo una metodologia prestabilita che consente di sfruttarne i punti di forza elaborati dalla dottrina e tende a minimizzare la quantità e la qualità degli errori dovuti alla metodologia (Podsakoff et al., 2003).

Una review sistematica fornisce all'Autore della medesima indicazioni sui progressi raggiunti dalla Comunità scientifica di riferimento in relazione ad un determinato problema evidenziando i limiti alla validità interna ed esterna. Dal punto di vista metodologico l'adozione di linee guida condivise rende più rilevante

il lavoro per la Comunità scientifica la quale si trova davanti ad un protocollo aperto e verificabile o falsificabile (Popper, 1970).

A sostegno del valore fornito dal metodo impiegato al risultato della ricerca, la sistematicità della review deve riguardare altresì ogni step intermedio alle fasi della medesima: nel presente capitolo sono esplicitati i protocolli usati garantendo la trasparenza del processo seguito.

Non si deve compiere l'errore di confondere la 'sistematicità' con la 'esaustività' di una ricerca: il secondo termine sta ad indicare che il lavoro prodotto si fregia dell'essere comprensivo di tutti i contributi, di tutte le posizioni teoriche o di tutta la prassi (Booth et al., 2016). Appare impossibile oggi pensare che un Autore abbia analizzato in via onnicomprensiva tutto lo scibile pubblicato riguardo ad un certo agromento²⁴, seppur molto limitato. Proprio per evitare tale rischio di indurre confusione già Booth et al. (2016) preferiscono l'utilizzo di una diversa forma sintattica, parlando di approccio sistematico alla letteratura. Il suddetto metodo si scompone poi secondo gli stessi Autori in diversi passaggi, ciascuno sistematico, delle fasi della review: dalla ricerca e valutazione alla sintesi, dall'analisi alla presentazione dei risultati (Grant e Booth, 2009). Nel presente lavoro utilizzeremo indifferentemente l'espressione di review sistematica o

²⁴ A riguardo si parla di information overload (problem) come una delle principali sfide della ricerca scientifica nell'epoca della diffusione del sapere attraverso internet, per approfondire si veda Eppler e Mengis (2004).

approccio sistematico stando in ogni caso ad indicare un protocollo coerente con quanto elaborato da Booth et al. (2016).

L'uso di termini come quelli sin qui presentati non deve far comunque dimenticare che ogni procedura di campionamento, partizione o suddivisione in schemi della letteratura, o più in generale di un argomento scientifico, porta con sé il rischio di rappresentare in modo approssimativo i risultati, sopprimendo necessariamente alcune differenze nei findings (Rousseau et al., 2008).

2.2 Research Design

La prima scelta da compiere nel condurre una ricerca sulla letteratura è rappresentata dalla selezione ed esplicitazione di quello che è l'obiettivo della medesima; esso si può manifestare attraverso una o più domande di ricerca (RQ) alle quali la review cerca di fornire risposte e spunti propositivi. Si deve trattare di una domanda chiara, ben formulata ed in grado di avere risposta. L'esplicitazione dell'obiettivo avviene riducendo gli elementi su tre direttrici: CHI, COSA, COME (Ibrahim, 2008 e Booth *et al.*, 2016).

Nella presente review tentiamo di presentare le eventuali implicazioni degli strumenti di programmazione e controllo nelle organizzazioni non profit. Esistono

anche protocolli legati alla corretta esplicitazione della domanda legata agli obiettivi di ricerca e rientranti nell'approccio sistematico alla review della letteratura (Booth et al., 2016). Ne è un esempio il PICOC, acronimo che indica Population, Intervention, (exposure) Comparison, Outcomes e Context (Popay et al., 2006), il quale applicato alla presente ricerca fornisce il quadro seguente:

- P:** *Le aziende del settore non profit (a prescindere dalla forma giuridica adottata) sufficientemente strutturate da avere al proprio interno un sistema di controllo;*
- I:** *L'introduzione o implementazione di strumenti di programmazione e controllo specie se digitalizzati;*
- C:** *Il medesimo processo riferito però alle imprese del settore for profit oppure pubbliche;*
- O:** *Impatto della digitalizzazione sul sistema di controllo stesso, sul processo decisionale e di management, sulla comunicazione interna ed esterna;*
- C:** *Focus primario sulle organizzazioni non profit che si occupano di produzione di servizi o situate in Italia; si tiene altresì conto degli studi internazionali previa analisi della trasmissibilità dei risultati al main focus.*

Una volta identificato l'obiettivo la fase successiva corrisponde al cosiddetto data mining il cui scopo è quello di mappare in termini di volume e distribuzione la letteratura esistente, identificare la presenza di alcuni pattern ricorrenti e stabilire correlazioni utili alla risposta della domanda alla base della review (Booth et al., 2016).

Per l'estrazione dei dati esistono strumenti telematici molto efficaci, in particolare ci serviamo di Scopus e Web of Knowledge/Web of Science in quanto entrambi database multidisciplinari all'interno dei quali è possibile procedere con successive operazioni di perfezionamento fino a circoscrivere con precisione l'area di interesse.

La prima fase della ricerca è propedeutica alla ricerca vera e propria della letteratura e si attua tramite l'indagine su gruppi di termini generici seppur di interesse quali:

- + nonprofit, non profit, non-profit;
- + programmazione, controllo, sistema di controllo;
- + management accounting, business plan, control;
- + planning, strategic planning, internal control;
- + performance, management control;

In questa fase non abbiamo utilizzato operatori logici perché lo scopo è quello di scorrere le liste dei titoli trovati ed eventualmente selezionare alcune pubblicazioni di estrema rilevanza scientifica²⁵ sull'argomento; da questi documenti selezionati otteniamo altresì informazioni particolarmente rilevanti per la successiva fase di ricerca della letteratura vera e propria (Webster e Watson, 2002). E' comune in questo processo ripetere più volte le operazioni, anche

²⁵ Le cosiddette 'Perle' o 'Pearls' secondo la dizione utilizzata da Booth *et al.* (2016) a significare che la loro ricerca si pone al confine tra la coltivazione, la raccolta e la fortuna del ricercatore.

mischiando tra loro i termini, oppure inserendo nella barra di ricerca direttamente la RQ alla base della review della letteratura.

Data la mole di contenuti ottenuti con questa fase prodromica di ricerca si rende necessario procedere con la definizione di alcuni criteri di esclusione, in presenza dei quali il contributo scientifico non può essere preso in considerazione per lo studio in corso. Abbiamo escluso tutto il materiale inerente le organizzazioni non profit ma che affronta l'argomento da una prospettiva diversa da quella del management in senso lato: gli articoli di ambito medico, politico-assistenziale, socio-assistenziale, previdenziale, statistico, psicologico, giuridico e fiscale sono stati estromessi. A questo primo filtro, come vedremo più avanti, hanno fatto seguito due ulteriori criteri di esclusione basati rispettivamente sull'analisi del singolo titolo e sulla lettura dell'abstract.

Le stringhe di ricerca sono state inserite in vari database scientifici unendo il termine 'non profit' ai termini legati al topic del presente studio; tenendo tuttavia conto che in letteratura non si perviene ad un uso ortografico unanime, abbiamo ripetuto l'intera operazione di ricerca tre volte usando rispettivamente: "non (AND) profit", "no (AND) profit", "nonprofit"²⁶.

²⁶ L'operazione di ricerca così effettuata sui database ha automaticamente colmato l'eventuale problema legato all'uso o meno del trattino (-) tra le parole: gli algoritmi hanno dimostrato di includere tra i risultati risposte per entrambe le grafie.

Gli altri termini usati nella ricerca li abbiamo aggiunti per mezzo dell'operatore logico AND è stato inserito in due lingue rispettivamente italiano²⁷ ed inglese, ottenendo così due classi di risultati che sono poi state unite per il seguito del lavoro. Questo secondo termine di ricerca è focalizzato sulla digitalizzazione nelle organizzazioni non profit, ed è stato utilizzato sia per la ricerca sul database che limitatamente ai risultati delle precedenti fasi propedeutiche:

“digitalizzazione” OR “digitalization” OR “digitalisation” OR “digital”

L'uso dell'acronimo inglese “NPO”/“NPOs” ad indentificare le organizzazioni non profit ha prodotto risultati con differenze marginali rispetto alle più ampie ricerche effettuate sopra e pertanto non è stato incluso nello studio. Gli stessi risultati privi di rilevanza si sono ottenuti con l'inclusione nella ricerca delle diciture generiche: “terzo settore”/“third sector” o “social business”. L'utilizzo di termini in grado di restringere l'ambito al solo management all'interno del processo di ricerca non ha fornito risultati interessanti.

Per quanto riguarda la ricerca su Scopus i termini rilevanti devono essere inclusi nel titolo, nell'abstract o tra le keywords; per Web of Knowledge la ricerca

²⁷ Allo scopo di superare le problematiche legate all'uso in italiano dei termini singolari o plurali abbiamo beneficiato della possibilità di estendere la ricerca troncando la parola ed utilizzando l'asterisco (*).

opera tra le topic list e non è stata limitata ad argomenti di management. Non poniamo alcun intervallo temporale alla ricerca per cogliere anche l'evoluzione storica delle pubblicazioni e degli argomenti, sia come numero che come rilevanza. Oggetto della ricerca sono oltre agli articoli scientifici anche libri, capitoli ed altre pubblicazioni accademiche (soprattutto conference papers ed atti dei convegni).

A partire dai risultati del primo data mining sui motori di ricerca suddetti altre interrogazioni hanno fatto seguito sulle singole banche dati accademiche²⁸ nelle quali figuravano i risultati della prima ricerca; lo scopo di questo ulteriore passaggio rappresenta un controllo sui risultati del primo mining su Scopus e Web of Science; il fatto che dalle singole ricerche non siano emersi titoli o contributi non apparsi nella ricerca principale consente di escludere che gli algoritmi potessero aver mancato alcuni lavori scientifici di importanza fondamentale.

La raccolta della cosiddetta 'grey literature' (Booth *et al.*, 2016), ossia tutta la restante produzione scientifica reperibile da fonti governative, accademiche, di prassi, e pubblicata fuori dai circuiti commerciali più affermati è avvenuta in via informale attraverso collegamenti tra le bibliografie dei lavori ottenuti con la ricerca sui database ufficiali. Si tratta di documenti scientificamente rilevanti ma pubblicati fuori dai journal di riferimento per una certa area di indagine, oppure non catalogati correttamente dagli algoritmi di ricerca poiché privi di qualche caratteristica in

²⁸ Si tratta di: ScienceDirect, Emerald Insight, JSTOR, SpringerLink e Wiley Online Library.

grado di renderli riconoscibili (Grayson e Gomersall, 2003). Soprattutto i lavori dai risultati ‘ongoing’, che grazie ad internet sono disponibili già nella fase di draft, hanno il vantaggio di diffondere informazioni sui temi di interesse ed attualità per gli Autori ed anche ripensare eventuali gap di ricerca che si fossero identificati.

I risultati del data mining effettuato con la metodologia testé descritta sono presentati nella seguente tabella:

Tabella 2.1 – Risultati del data mining

	<i>Risultati da ricerca</i>	<i>Duplicazioni</i>	<i>Esclusioni basate sul titolo</i>	<i>Esclusioni su abstract</i>	<i>Studi selezionati</i>
<i>Analisi Preliminare</i>	159	- 15	- 110	- 21	13
<i>Scopus</i>	90	-14	- 40	- 25	11
<i>Web of Science</i>	121	- 1	- 112	- 4	4
<i>Grey literature</i>	21		- 19	- 1	1
<i>Pearls</i>	2				2
				TOTALE	31

Fonte: Elaborazione personale

2.3 Analisi descrittiva

La selezione dei suddetti studi avviene anch'essa secondo un procedimento sistematico che qui procediamo ad illustrare allo scopo di rendere ripetibile la procedura seguita in sede di raccolta dati mentre si esplicitano le best practice che dovrebbero consentire al ricercatore di limitare i bias di selezione degli studi rilevanti.

Le due direttrici seguite sono state quelle dei criteri di inclusione e dei criteri di esclusione; il principale strumento utilizzato per l'inclusione dei contenuti nella review della letteratura compiuta è l'esame del loro titolo mentre si è passati all'abstract solo dove non fosse possibile determinare con certezza la rilevanza del singolo paper leggendone il titolo.

I criteri di esclusione funzionano invece come filtri successivi concentrici, il primo rappresentato dal titolo, il secondo dall'abstract per giungere solo in ultimo alla lettura dell'intero contributo selezionato (Booth *et al.*, 2016).

Il primo elemento discriminante è quello della applicabilità: dall'abstract possiamo facilmente identificare la rilevanza per la review in corso del topic principale contenuto in quello studio. Tra i risultati del data mining troviamo infatti molti contributi che riguardano del tutto marginalmente il settore non profit o contengono le parole ricercate in un senso diverso da quello cui sottende questa revisione. Sempre per il criterio dell'applicabilità siamo indotti ad escludere tutti

quei contributi scientifici che affrontano la programmazione all'interno delle organizzazioni non profit secondo un profilo diverso da quello economico-aziendale come quello della pianificazione sanitaria oppure della psicologia.

Il secondo elemento discriminante è quello dei fattori estrinseci al contributo stesso: abbiamo analizzato il profilo degli Autori di ciascuno studio selezionato con le rispettive competenze e qualifiche²⁹; ciò al fine di comprendere se chi scrive si interessa prevalentemente di accademia oppure se è maggiormente coinvolto su argomenti di prassi, su quali riviste scrive solitamente e per quali case editrici pubblica. Questo tipo di lavoro porta anche ad esaminare le references di molti studi generando delle ulteriori ricerche, di portata certamente più ristretta, attraverso i nomi di singoli Autori ritenuti chiave o per tematiche su riviste del settore non profit.

L'ultimo fattore che conduce all'esclusione degli studi è legato agli elementi intrinseci del documento stesso preso in analisi: effettuando un check dei contributi scientifici presentati a partire dalla domanda di ricerca posta, passando attraverso la metodologia impiegata, si giunge all'esclusione di quel materiale non coerente con il resto del campione selezionato per la review. Per rispondere correttamente alla valutazione di coerenza degli studi effettuati con metodologia qualitativa

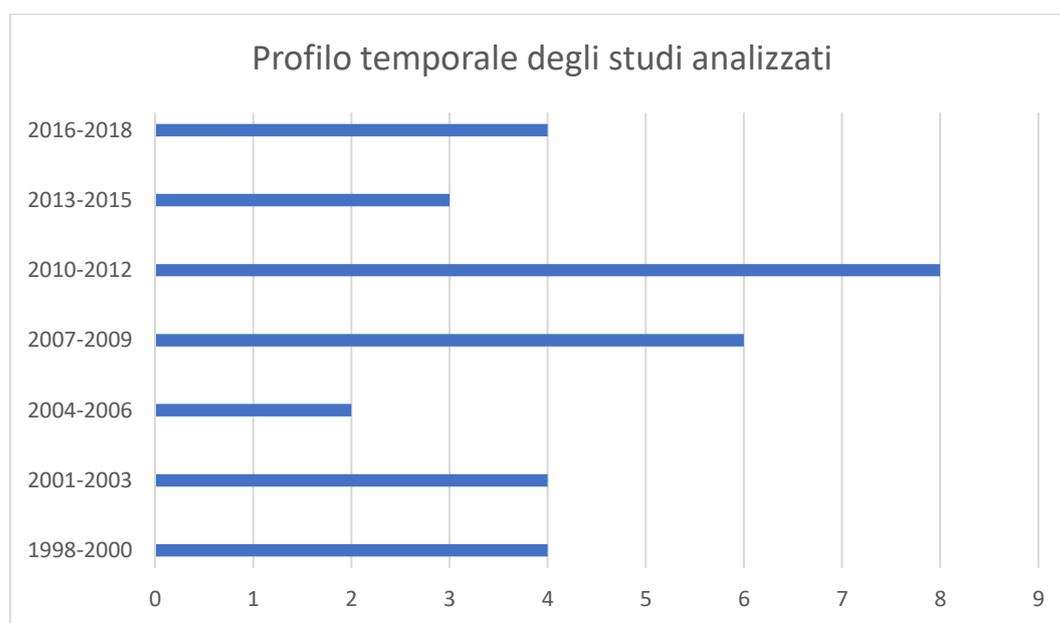
²⁹ Abbiamo cercato di incrociare i risultati della ricerca dei contributi scientifici con la ricerca sui profili degli Autori utilizzando motori di ricerca differenti: nel dettaglio le ricerche sui profili personali sono avvenute sul sito di Scholar e su quello di Researchgate.

abbiamo adottato il protocollo definito dal Joanna Briggs Institute (2017) come Critical Appraisal Checklist for Qualitative Research; questo tool consente di porsi con atteggiamento critico verso i contenuti dello studio qualitativo sia in termini di coerenza interna che esterna. Sempre grazie a questo protocollo abbiamo collocato i contenuti dei rispettivi studi all'interno delle principali correnti teoriche o delle più diffuse metodologie di ricerca; il dettaglio si trova nel paragrafo dedicato ai risultati della literature review.

Nella seguente analisi i contributi scientifici selezionati secondo i criteri suesposti ed indicati nella tabella in coda al precedente paragrafo sono illustrati in via generale onde fornire un quadro d'insieme della letteratura connessa allo studio in corso.

Come prima analisi affrontiamo l'aspetto temporale relativo alla pubblicazione dei contributi oppure alla scrittura nel caso della c.d. grey literature:

Figura 2.1 – Analisi storica dei risultati

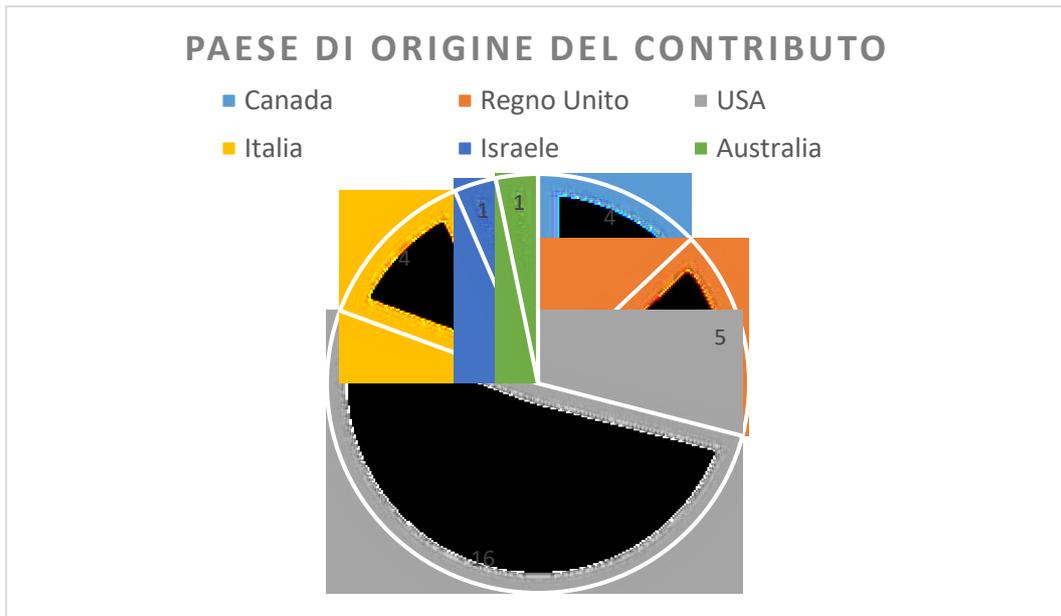


Fonte: Elaborazione personale

Dal grafico non emerge una presenza di studi inerenti gli argomenti di questa ricerca direttamente collegati ad un periodo temporale; se scendiamo nel dettaglio della distribuzione gli anni con maggior numero di contributi selezionati sono il 2003 ed il 2012 con 4 studi ciascuno.

Se suddividiamo i contributi scientifici in base al Paese di provenienza degli studi vediamo che su 31 lavori oltre la metà provengono dagli Stati Uniti d'America (51,61%), 5 dal Regno Unito (16,13%), 4 dal Canada e dall'Italia (12,90% ciascuno) ed 1 dall'Australia e da Israele (3,23%).

Figura 2.2 – Analisi per Paese di provenienza del contributo



Fonte: Elaborazione personale

Passando all'analisi del tipo di metodologia utilizzata nei lavori presi in esame nella presente review possiamo notare come si tratti prevalentemente di studi qualitativi per 21 su 31 totali (67,74%), mentre quelli basati su metodologie quantitative sono solamente 7 (22,58%); i restanti 3 studi sono prevalentemente qualitativi ma presentano alcuni aspetti di metodologia quantitativa che ci inducono ad includerli nella categoria mista (9.68%):

Tabella 2.2 – Analisi della metodologia impiegata

Metodologia impiegata	Numero
Quantitativa	7
Qualitativa	21
Mista	3

Fonte: Elaborazione personale

2.4 Valutazione dei risultati della ricerca

Questo paragrafo contiene la sintesi dei risultati della ricerca (Hart, 1998) ottenuti con la presente review, lo scopo è quello di evidenziare le analogie tra gli studi, le metafore comuni utilizzate dagli Autori e le più frequenti omologie, intese quest'ultime come l'identificazione di correlazioni e corrispondenze tra strutture sociali (Hart, 1998).

L'intenzione di presentare i punti di contiguità tra i risultati degli studi in esame si basa soprattutto sull'analisi dei risultati della ricerca coerentemente con l'approccio illustrato da Booth *et al.* (2016), già utilizzato nella presentazione dei

grafici e delle tabelle al termine del paragrafo precedente. La sintesi dei risultati è qui di tipo narrativo ed intende illustrare gli elementi suddetti in modo descrittivo.

Il primo tipo di sintesi relativo a questa review sistematica che presentiamo vuole ripercorrere l'aspetto delle tematiche affrontate dagli studi presi in esame; secondo Harden *et al.* (2004) questo tipo di sintesi sarebbe particolarmente efficace nel cogliere le differenti prospettive ed esperienze tra i soggetti, riuscendo anche ad integrare i risultati di studi qualitativi e quantitativi.

Si evidenzia tra gli studi esaminati un interesse prevalente della dottrina per le aziende del terzo settore che svolgono anche attività di produzione di servizi. Questo comportamento è interpretabile in chiave statistica e di rilevanza economica poiché la categoria delle aziende non profit che si occupano unicamente di erogazione è minoritaria rispetto a tutte le altre fattispecie. Ricordiamo che queste distinzioni restano circoscritte alla ricerca accademica non focalizzata sul fundraising, dove viceversa la distinzione è meno rilevante poiché tutte le organizzazioni non profit condividono la stessa modalità di approvvigionamento delle risorse necessarie al raggiungimento della mission.

La quasi totalità degli studi provenienti dagli Stati Uniti e Canada presi in considerazione per questa review tratta la questione della pianificazione strategica e dell'impiego della digitalizzazione nell'ottica di soggetti non profit pubblici o privati riconducibili ad università, ospedali o associazioni legate a queste due istituzioni. Gli Autori provenienti dagli altri Paesi invece si interessano anche di

imprese non profit attive nella protezione dell'ambiente, nella diffusione dello sport (Doherty e Murray, 2007) o della cultura (Preite e De Matteis, 2014), nell'incentivo all'imprenditorialità (Grimaldi e Grandi, 2005) di soggetti economicamente deboli fino al loro inserimento nel mondo del lavoro (Kwong *et al.*, 2012).

Le ricerche analizzate affrontano argomenti di management focalizzandosi sulle azioni per circa la metà degli studi presi in esame, i restanti lavori invece si focalizzano sugli strumenti di pianificazione; in quasi la totalità dei casi l'argomento è affrontato tenendo conto delle possibilità che la digitalizzazione è in grado di offrire e come questa incida sui processi e sugli strumenti. L'importanza del sistema informativo aziendale a supporto delle decisioni è considerato un dato appurato dalla totalità degli Autori presi in considerazione, i quali tuttavia non reputano la variabile tecnologica come esogena ma la fanno rientrare tra le leve che il management è in grado di azionare.

Il focus sugli strumenti per quanto riguarda la pianificazione nelle organizzazioni non profit è sul business plan ed in particolare su quali siano le capacità informative in favore della comunità degli stakeholders. E' prevalente l'idea dello studio di fattibilità nella sua accezione di documento destinato ai finanziatori, attuali e potenziali; ad esempio il lavoro di Eiseman *et al.* (2003) lo include tra le best practices necessarie per consentire ad un ente senza scopo di lucro di prevalere nella competizione per ricevere il supporto dei finanziamenti pubblici. Barton e Walker (2003) dimostrano invece l'importanza di utilizzare il business

plan quale strumento informativo interno necessario al management per formalizzare ed esplicitare gli obiettivi e compiere una continua verifica in itinere.

Il secondo tipo di sintesi dei risultati è relativo al framework impiegato dagli Autori all'interno del rispettivo studio: questa attività consente all'Autore della review di organizzare dati di tipo eterogeneo in maniera schematica e rigorosa (Booth *et al.*, 2016). La parte tabellare è già presente nei grafici illustrati al termine del precedente paragrafo mentre ora si procede con l'esposizione narrativa. Grazie a questo approccio ai risultati possiamo evidenziare i punti di forza dei vari framework in relazione ai temi oggetto di studio e contemporaneamente evidenziare l'esistenza di gap di ricerca (Booth *et al.*, 2016).

I lavori che fanno uso di metodologie di tipo quantitativo sono rappresentati interamente da studi di tipo orizzontale basati sulla somministrazione di questionari al personale impiegato nella gestione delle organizzazioni non profit e situati nella parte alta della scala gerarchica (middle e top manager). Emergono limiti da parte degli stessi Autori nel poter considerare trasmissibili i risultati degli studi cross-national (Nissan e Castaño, 2010) in ragione della già illustrata eterogeneità tipica delle organizzazioni non profit. Il limite a tale possibilità non si rinviene unicamente in differenze interne alla struttura, come ad esempio la mission delle organizzazioni, ma risiedono anche in elementi esterni differenti, come le legislazioni nazionali (Travaglini *et al.* 2010). Nonostante tra i compiti della review si trovi la necessità dei raggruppare filoni teorici simili ed evidenziare aspetti rilevanti comuni, nel

complesso molti Autori prendono atto dei limiti di questa possibilità. Confrontare i risultati di performance ottenuti da due ospedali situati in due Paesi differenti per caratteristiche dei rispettivi sistemi sanitari nazionali risulta utile sebbene necessiti di molti distinguo (Nissan e Castaño, 2010, DeMaio, 2009).

Gli studi qualitativi sono generalmente ottenuti partendo da interviste svolte con il personale delle organizzazioni non profit a tutti i livelli, includendo anche le figure più operative o i volontari; non sono rari i casi nei quali le rilevazioni interne all'azienda sono incrociate con le impressioni suscitate dall'esame dei documenti di pianificazione presentati ai finanziatori esterni (Shepherd e Zacharakis, 1999). In letteratura è spesso impiegato lo studio di caso considerato, a ragione, un valido metodo per rispondere alle domande di ricerca formalizzate su **COME** (Flyvbjerg, 2006 e Chiucchi, 2012) l'utilizzo, l'implementazione o la digitalizzazione degli strumenti di pianificazione o di programmazione siano in grado di influenzare la gestione e la comunicazione aziendali.

L'ultimo tipo di sintesi dei risultati che andiamo a presentare è un ibrido che vuole collegare la meta-analisi dei risultati secondo gli standard della Cochrane Collaboration (2017). Secondo dottrina prevalente questo metodo appare particolarmente efficace nel far risaltare i findings degli studi osservazionali, con l'approccio critico volto a collocare e confrontare non il singolo lavoro di ricerca

ma larghe parti della letteratura aggregate³⁰. Uno dei requisiti per ottenere risultati significativi è che la popolazione dei vari studi possa essere comparabile per popolazione, interventi e design di ricerca (Cochrane, 2017) ponendo in secondo piano aspetti come la metodologia utilizzata dal singolo lavoro.

Nel caso della presente revisione della letteratura appare il caso di effettuare un test di omogeneità, ossia una procedura efficace nel valutare la possibilità di integrare risultati in una review che comprende studi qualitativi e studi quantitativi (Booth *et al.*, 2016) evitando al contempo di far pesare in maniera maggiore gli studi orizzontali, basati su un campione ampio, rispetto al valore del singolo caso di studio. Il metodo che adottiamo è legato alla valutazione dei singoli interventi e sui risultati che questi hanno dato, per procedere quindi si utilizzano gli studi qualitativi allo scopo di identificare in via preliminare i risultati attesi dagli Autori che hanno compiuto le interviste. Una volta ottenute delle informali ‘likelihood list’, o liste di probabilità, il loro contenuto è verificato o falsificato con i findings degli studi quantitativi (Voils *et al.*, 2009 e Sandelowsky *et a.*, 2012). In questo paragrafo effettuiamo solamente un’analisi di comparabilità mentre nel prossimo paragrafo si trova l’analisi dei findings.

³⁰ Secondo Dixon-Woods *et al.* (2004 e 2006) la critical interpretive synthesis consente di realizzare un giudizio di tipo olistico su ampi settori della conoscenza manageriale evidenziando gli aspetti di coerenza e contestualizzando i risultati all’interno del corpo scientifico di appartenenza.

Dall'osservazione degli studi qualitativi otteniamo come tema prevalente lo studio dei risultati dell'introduzione, implementazione o digitalizzazione di un business plan relativo ad una organizzazione non profit; i lavori tendono ad identificare delle best practices delle quali illustrano i vantaggi generati, come la possibilità di recepire i dati aziendali in via automatica (elementi della likelihood list). Prima di addentrarci nella indicazione dei risultati possiamo affermare che le tematiche degli studi qualitativi appaiono compatibili con i risultati degli studi quantitativi; questi ultimi impegnati a rispondere a domande di ricerca sugli elementi considerati dal management come più importanti per garantire l'efficacia del business plan nei confronti dei destinatari dei prospetti (conferma della likelihood list).

2.5 Analisi critica della letteratura sugli effetti della digitalizzazione degli strumenti di pianificazione nelle aziende del settore non profit

Gli effetti della digitalizzazione degli strumenti di pianificazione e controllo sono oggetto di studio da parte degli Autori da molto tempo, sempre in coerenza con l'evoluzione tecnologica e nel rispetto delle buone prassi manageriali. La parte maggioritaria della letteratura prende spunto dall'elaborazione relativa alle aziende

del settore for profit e trasmette la questione alle organizzazioni non profit più strutturate. In questo paragrafo affrontiamo l'analisi dei findings attraverso due direttive principali: nella prima parte intendiamo presentare cosa è già stato trovato dalla ricerca scientifica, nella seconda identifichiamo i possibili punti problematici che emergono dai findings stessi puntando a quelle aree con margini di ambiguità tali che potrebbero ospitare dei gap di ricerca.

Nell'analizzare i risultati delle ricerche è possibile altresì cogliere i punti di forza delle medesime anche in termini di coerenza interna e soprattutto esterna. Dal punto di vista metodologico procediamo secondo le indicazioni di Miles *et al.* (1994) le quali identificano il focus di questa fase della review sistematica in:

- a. presentare i dati raccolti avendo cura di soffermarsi sugli elementi considerati più rilevanti dagli Autori;
- b. seguire una metodologia compatibile con il tipo di dati che si intendono illustrare;
- c. essere in grado di evidenziare i risultati della review stessa.

Per prima cosa identifichiamo chi sarà l'audience di questa review: il lavoro è rivolto in via preminente alla comunità dei ricercatori scientifici e fa riferimento a studi di letteratura pubblicati su riviste accademiche. Alcuni margini di interesse per i practitioners sono presenti tuttavia nel capitolo 3 in cui si presenta lo studio di caso legato all'implementazione di un business plan all'interno di una organizzazione non profit italiana.

Lo studio dei rapporti tra strumenti di pianificazione, come il business plan, e digitalizzazione rientra tra gli argomenti di cui si occupano sia Autori che affrontano la questione dal punto di vista manageriale sia Autori che vi si avvicinano dal lato della evoluzione tecnica del sistema informativo aziendale. L'argomento risulta così interessante per chi intende illustrare l'utilità in capo al management di strumenti gestionali legati alla pianificazione delle organizzazioni non profit in grado di sfruttare i vantaggi del progresso informatico (Kong, 2008); al contempo, anche coloro i quali vogliono evidenziare i traguardi ottenuti dalla digitalizzazione della produzione e trasmissione delle informazioni contenute nel business plan sono attratti nel compiere ricerche su questo argomento (Barton e Walker, 2003). Le nuove vie per processare i dati aziendali si dimostrano essere di maggiore utilità per i loro fruitori, siano essi finanziatori esterni interessati a prendere informazioni sugli enti a cui donare oppure enti di controllo preposti (Preite e De Matteis, 2014).

Un elemento sul quale gli Autori si sono soffermati è rappresentato dalla qualità delle informazioni che il sistema informativo aziendale è in grado di elaborare (Moore e Benbasat, 1991): il funzionamento di sistemi digitali è una fonte di garanzie più solida dell'intervento umano nel campo della corretta trasmissione dei dati. Secondo Bhattacharjya e Venable (2006) l'impiego delle tecnologie up-to-date è un passo particolarmente utile nel cammino delle aziende del terzo settore

verso gli obiettivi di efficienza in grado di tradursi immediatamente in una maggiore quantità e qualità dei servizi offerti.

L'approccio alla gestione della digitalizzazione degli strumenti di pianificazione è ricondotto nella presente analisi ad un modello coerente quello dell'evoluzione di altri strumenti di controllo tradizionali e secondo un'evoluzione di tipo 'incrementale' (Miolo Vitali, 1993, Chiacchi *et al.*, 2012) che non modifica cioè la logica di funzionamento dei medesimi ma incide sulla produzione, sul processo e sul trasferimento delle informazioni.

Lo studio condotto da Karlsson e Honig (2007) si interessa di tracciare l'efficacia nel corso del tempo di vari business plan creati ed impiegati in diverse organizzazioni non profit; ne emerge un quadro in cui l'efficacia dello strumento è strettamente legata alla sua costante manutenzione ed osservazione. Gli Autori confrontano nell'arco di cinque anni varie aziende senza scopo di lucro che impiegano un business plan e ne verificano con interviste e questionari periodici l'uso effettivo e la sua corretta manutenzione. All'interno del campione di organizzazioni non profit canadesi si assiste ad un progressivo disinteresse del management nei confronti degli strumenti di pianificazione mano a mano che ci si allontana dall'evento per il quale il piano di fattibilità è stato creato. Karlsson e Honig (2007) valutano anche gli scostamenti tra programmato e realizzato secondo i piani di medio-lungo periodo ed evidenziano che la minore attenzione verso gli

obiettivi strategici fissati corrisponde a minore capacità di controllare gli output aziendali.

Il motivo della calante adesione rispetto ai contenuti dei piani secondo gli Autori è legato alla percezione dell'obbligo che i management ricevono da parte di soggetti esterni, finanziatori privati o enti pubblici, nell'atto di dover necessariamente presentare un business plan (Honig e Karlsson, 2004). Questa visione è condivisa anche da Kong (2008) il quale offre un punto di vista più ampio sull'importanza della corretta e costante gestione strategica delle organizzazioni non profit.

La ricerca inglese di Kwong *et al.* (2012) affronta l'introduzione degli strumenti di pianificazione, ed in particolare di un modello di business plan per il social business, quale tecnica di affezione degli attori all'organizzazione stessa; questo sembra valere sia per il management, che riesce costantemente a coltivare la consapevolezza del proprio business, sia per i soggetti esterni, dai volontari ai finanziatori, sia attuali che potenziali, in grado di sviluppare partecipazione. I profili economico-finanziario e quelli etici dell'impresa sociale si avvicinano in questo caso fino a sfiorarsi ed il trait d'union è rappresentato da un business plan estremamente comunicativo ed aggiornato.

Se iniziassimo a valutare l'idea che uno strumento tecnico come lo studio di fattibilità in una organizzazione non profit rappresenti un mezzo capace di influenzare il fundraising e il grado di commitment dei volontari potremmo

ipotizzare che il business plan digitalizzato e curato nell'efficienza sia in grado di implementare queste variabili in modo positivo. Su questo tema nello specifico mancano studi ma più in generale esiste letteratura circa l'esistenza di una correlazione positiva tra l'impiego di buone prassi aziendali e la capacità di attrarre capitali (Marx, 1999, Bizzarri 2018, Kwong *et al.*, 2012).

Il lavoro di McDonald (2007) è sicuramente uno dei più rilevanti in materia di innovazione tecnologica nelle aziende del settore non profit; in questo studio l'Autore parte dallo studio dell'ambiente estremamente concorrenziale del fundraising e giunge ad individuare nell'impiego dei migliori sistemi di informazione aziendale un "clima" fonte di vantaggio competitivo.

Sempre McDonald (2007) coglie la possibilità di impiegare il valore aggiunto delle best practices in tema di digitalizzazione nel raggiungimento di migliori performance aziendali; in questo modo l'attenzione del management delle organizzazioni non profit viene ad essere attratta, oltre che dalla creazione delle condizioni necessarie al raggiungimento della mission, anche dai fondamentali obiettivi di equilibrio economico-finanziario.

Wilson e Post (2013) seguono tale filone speculativo estendendo il concetto ad altre buone prassi manageriali che possono con successo essere importate nel terzo settore a partire dal for profit. Il punto di partenza teorico è rappresentato dalla teoria della creazione del valore (Manelli, 2004 e 2005, Sicoli 2008) applicata alle

organizzazioni non profit e dalla prospettiva della corporate social responsibility³¹ (Porter e Kramer, 2006, Frederick, 2008): in questo modo tra gli strumenti, in senso lato, che la direzione aziendale può impiegare per creare valore in capo alla comunità degli stakeholders legati all'azienda non profit troviamo gli strumenti, in senso stretto di programmazione e controllo.

Lo studio di Gandhi (2012), che si sofferma sulla gestione della qualità dei servizi erogati da aziende operanti nel settore socio-assistenziale ma appartenenti alle diverse sfere del for profit e del non profit, appare coerente con quanto sin qui affermato evidenziando margini di miglioramento in entrambe le categorie. L'Autrice in chiusura del proprio lavoro evidenzia come in termini di gestione della qualità le imprese senza scopo di lucro non rappresentino una versione depotenziata delle aziende private for profit. Inserendo questi risultati all'interno del contesto sin qui presentato possiamo affermare che le imprese del terzo settore siano ragionevolmente interessate alla gestione dell'efficienza nei processi manageriali includendo tra questi anche la gestione della qualità (Gandhi, 2012), la digitalizzazione (McDonald, 2012) e la misurazione della performance (Wilson e Post, 2013).

Conforth ed Edwards (1999) si addentrano nell'argomento andando ad analizzare con uno studio il delicato funzionamento dei processi manageriali

³¹ La teoria della corporate social responsibility (CSR) non è unanimemente riconosciuta ed accettata dagli Autori di business strategy (Frederick, 2008), su tutti si veda Vogel (2008).

all'interno delle organizzazioni non profit con lo scopo di evidenziarne le dinamiche. L'argomento che più interessa questa review risiede nell'analisi delle scelte di pianificazione e di implementazione della tecnologia informativa in uso.

Per prima passiamo in rassegna una importante considerazione che gli Autori fanno sull'importanza della scelta tra i manager di soggetti in possesso delle skills professionali e tecniche necessarie al lavoro che dovrebbero svolgere: nel campione inglese di organizzazioni non profit attive nel Regno Unito a cavallo tra gli anni '80 e '90 del Novecento Conforth ed Edwards (1999) rilevano la presenza di manager con formazione ad hoc e precedenti esperienze di gestione aziendale solo nei board delle organizzazioni non profit più strutturate; viceversa nelle realtà di minor dimensione il ruolo direzionale è affidato ai volontari oppure rimane in capo ai soggetti che hanno creato l'organizzazione.

Tornando al funzionamento dei processi decisionali in seno all'organo direzionale, Conforth e Edwards (1999) reputano come diretta la correlazione tra professionalità dei manager e capacità di gestione strategica, tra cui la pianificazione aziendale, ed entrambe quali condizioni per la crescita e per la creazione di valore da parte dell'organizzazione.

Dumont (2013) prosegue il discorso sin qui giunto con uno studio empirico sulle possibilità e sui vantaggi diretti ottenuti tramite l'implementazione digitale dei sistemi di contabilità interni alle organizzazioni non profit. Il primo ordine di vantaggi che identifica sono legati alle aspettative della comunità degli

stakeholders, sempre interessata alla misurazione della performance ottenuta in ragione degli investimenti da loro effettuati, quali ad esempio donazioni o volontariato. L'Autore teorizza un rapporto diretto tra buone performance aziendali e capacità di raggiungere la mission valorizzando al massimo l'apporto dato dagli stakeholders coinvolti nelle organizzazioni non profit. Coerentemente con la teoria della corporate social responsibility l'engagement nei confronti dell'organizzazione risulta essere maggiore nelle fattispecie in cui è possibile ottenere facilmente informazioni sulla performance aziendale, conoscere i piani di sviluppo, gli obiettivi passati raggiunti e quelli del prossimo futuro (Dumont, 2013). Nello specifico l'impiego delle tecnologie digitali per agevolare il processo comunicativo è spiegato in questo studio come elemento fondamentale per garantire la diffusione delle informazioni rilevanti per gli stakeholders (Dumont, 2013).

Utilizzando come metafora il rapporto tra medium e messaggio (McLuhan e Fiore, 1968) al nostro discorso sull'importanza della digitalizzazione dei contenuti rispetto ai dati sulla performance aziendale, Dumont (2013) assegna il ruolo fondamentale al contenuto sul contenitore per ciò che concerne la comunicazione verso l'esterno; viceversa nella capacità di trarre informazioni utili al management dal processo di digitalizzazione degli strumenti di pianificazione e controllo il ruolo centrale è rappresentato dal vantaggio competitivo offerto dal sistema informativo evoluto.

2.5 Proposta di ricerca

La review sin qui svolta evidenzia gli interessi dottrinali nei confronti dei temi di pianificazione nelle aziende del settore non profit, l'importanza dell'effettiva esecuzione dei processi, la regolare manutenzione degli strumenti e la necessità di approfondire l'analisi degli scostamenti che in sede di controllo di gestione dovessero emergere.

Queste tematiche sono studiate nell'ottica della digitalizzazione cercando di cogliere gli effetti dei miglioramenti realizzati grazie al progresso tecnologico. Focalizzandoci sugli aspetti generati da questi cambiamenti riusciamo ad evidenziare i due grandi filoni di studio sin qui sviluppati: l'accresciuta capacità di incontrare le richieste della comunità degli stakeholders e la presenza di una dote ulteriore di informazioni rilevanti ed affidabili offerte al management.

Dalla review della letteratura sui temi suddetti possiamo ricavare alcune considerazioni sullo stato dell'arte della ricerca scientifica e successivamente evidenziare la presenza di lacune o di gap per i quali potrebbe risultare proficuo tentare di migliorare le conoscenze. La presenza di un numero rilevante di studi, caratterizzati da forte connotazione teorica sulle le conseguenze della digitalizzazione dei processi e degli strumenti, dimostra l'interesse della dottrina accademica per l'impiego delle nuove tecnologie all'interno delle aziende non profit.

Il procedimento di selezione dei lavori inclusi in questa review consente di effettuare un confronto numerico sulla quantità di studi inerenti le organizzazioni senza scopo di lucro: ne emerge un giudizio netto secondo il quale solo una parte minoritaria della produzione scientifica è focalizzata sulle buone pratiche manageriali all'interno del terzo settore. Le ragioni di questa riflessione sembrano indicare l'esistenza di un'opinione diffusa per la quale è possibile, con pochissimi adattamenti, riuscire a trasferire attori, azioni, processi e strumenti dalle aziende for profit a quelle non profit. Queste considerazioni sembrano tuttavia cozzare con alcuni interessanti e promettenti filoni di ricerca, su tutti quello della corporate social responsibility, i quali dimostrano i vantaggi di trasmettere, con i dovuti accorgimenti, alcuni elementi della gestione etica tra i moventi del management strategico d'impresa.

Dal lato di digitalizzazione, il focus che si evidenzia è relativo alle migliorate capacità informative in capo agli strumenti che fanno uso della più recente tecnologia; in particolare, l'interesse è rivolto soprattutto nei confronti dei finanziatori esterni, sia quelli propriamente detti che la categoria dei donatori, ai quali il management può presentare una pletora di documenti, tra piani pluriennali, budget, elaborati vari, realizzati in risposta a possibili differenti scenari e provvisti di prospetti informativi altamente comunicativi come dashboard finanziari e chart flow.

Nella letteratura di prassi, che rappresenta una parte minoritaria se non trascurabile, dei risultati della ricerca compiuta³², si dimostra comunque vivo interesse verso argomenti di pianificazione strategica seppur prevalentemente indirizzati alla realizzazione degli strumenti. Ancora più marginale appare l'attenzione verso le organizzazioni non profit alle quali sono assegnati dai practitioner strumenti di programmazione e controllo già tarati ed adattati nelle imprese for profit. L'impostazione pratica di questa branca della letteratura dimostra invece estrema attenzione alla digitalizzazione cercando di garantire l'impiego fattivo di buone prassi in grado di sfruttare a pieno il progresso tecnologico. Ci appare utile avanzare la proposta di provare ad integrare la conoscenza relativa ai risultati conseguiti effettivamente a seguito dell'importazione degli strumenti di pianificazione e controllo digitalizzati nelle organizzazioni non profit: questa area di indagine ci sembra promettente anche per le capacità potenziali di colmare in maniera significativa il gap tra ricerca teorica e prassi attraverso studi di tipo empirico.

Lo scopo del proseguo di questo lavoro di tesi di dottorato è identificabile nella volontà di partecipare attivamente alla ricerca di risposte per i quesiti seguenti e dei quali dimostriamo l'esistenza di un rilevante interesse scientifico con la literary review.

³² Giustificabile, ma solo in parte, dal fatto che la fase di data mining sia stata effettuata su motori di ricerca contenenti materiale ad uso accademico.

In dettaglio nel seguente capitolo 3 si indagano gli effetti della digitalizzazione negli strumenti di pianificazione impiegati da organizzazioni del settore non profit. Intendiamo raggiungere tale scopo cercando di stressare la domanda di ricerca che già abbiamo usato da movente per la review della letteratura e che riformuliamo così:

RQ1) *Come la digitalizzazione degli strumenti di pianificazione, programmazione e controllo influenza sulla gestione di una organizzazione non profit?*

E poi, focalizzandosi sugli aspetti della produzione, del trasferimento e dell'uso delle informazioni verso la comunità degli stakeholders e per il management:

RQ2) *Come la digitalizzazione degli strumenti di pianificazione, programmazione e controllo incide sulla produzione, sul trasferimento e sull'uso delle informazioni aziendali in una organizzazione non profit?*

Le due domande alle quali si cerca di fornire risposta appaiono coerenti con gli argomenti che in letteratura dimostrano potenzialità di indagine e per i quali sussistono gap di ricerca. In particolare, gli studi sugli effetti della digitalizzazione applicata agli strumenti di pianificazione non approfondiscono le peculiarità del terzo settore e le implicazioni, anche etiche, di un processo oculato di pianificazione. L'elemento centrale, legato alle capacità informative nei confronti dei soggetti esterni, quanto di quelli interni, andrebbe vagliato in ragione dell'impiego della digitalizzazione.

Il contributo offerto dalla risposta alle due domande auspicabilmente dovrebbe consentire alla ricerca scientifica di progredire nella conoscenza degli effetti dell'impiego di nuove tecnologie in campo aziendale con particolare attenzione al settore del non profit; nel fare ciò intendiamo lavorare in direzione di un'integrazione di teoria e prassi per la quale impieghiamo il metodo del Pragmatic Constructivism nell'interpretare le evidenze empiriche.

Capitolo 3 - GLI EFFETTI DELL'UTILIZZO DI UN BUSINESS PLAN DIGITALIZZATO: IL CASO DELLA "LEGA DEL FILO D'ORO"

3.1 Premessa

Alla luce dei rapporti tra digitalizzazione e strumenti di pianificazione nelle organizzazioni non profit così come presentati nell'analisi della letteratura di cui al Capitolo 2 siamo giunti ad evidenziare alcuni gap di ricerca su argomenti rilevanti per la Comunità scientifica; in linea con quanto emerso, riteniamo meritorio ulteriore spazio le indagini sugli effetti della produzione, del trasferimento e dell'impiego dei flussi informativi generati dalla digitalizzazione delle attività e degli strumenti di pianificazione.

Lo studio contenuto in questo capitolo è focalizzato sulla realtà delle aziende che operano nel settore non profit in ragione della crescente rilevanza che queste stanno dimostrando nel tessuto economico e sociale dei Paesi occidentali; la tesi portata avanti nel corso di questo lavoro è che la produzione di letteratura economico-aziendale concernente la gestione delle organizzazioni non profit, ad eccezione che per il fundraising, sia in termini quantitativi e qualitativi in ritardo rispetto al trend di crescente rilevanza. Gli Autori che presentano ricerche di

management focalizzate sulle aziende non profit trovano interlocutori interessati sia per quanto riguarda la produzione accademica sia per quella di prassi.

Dall'analisi degli studi identificati con la review emerge l'utilità di nuovi contributi che in maniera centrale affrontino le conseguenze dell'adozione di piani strategici nelle organizzazioni non profit con particolare attenzione alle principali aree della comunicazione aziendale, quella interna e quella esterna. Alcuni dei lavori di ricerca presentati nel Capitolo 2 includono nei paragrafi relativi alle conclusioni ed alle prospettive di ricerca futura suggerimenti sulla necessità di approfondire gli effetti della diffusione dei business plan o degli studi di fattibilità sugli stakeholders in termini di visibilità ed attrattività delle organizzazioni non profit (Kwong *et al.*, 2012, Bhattacharjya e Venable, 2006, McDonald, 2007, Wilson e Post, 2013).

Procediamo ora con l'illustrazione dei profili teorici ed operativi del metodo di ricerca impiegato spiegando come esso possa contribuire agli effetti generati dalla scelta di digitalizzare un sistema di business plan all'interno di un'azienda del settore non profit. Successivamente intendiamo proporre i risultati dello studio di caso distinguendo tra la situazione precedente all'implementazione digitale del business plan e quella successiva alla stessa.

I findings della ricerca sono in ultimo commentati in un'apposita sezione del capitolo con lo scopo di legare il contributo fornito dalle evidenze empiriche alla conoscenza teorica in materia di pianificazione e digitalizzazione. In ultimo, si

propone l'apertura di un dibattito scientifico sugli argomenti emersi alla luce della presentazione dei limiti dello studio di caso utilizzato e delle più promettenti prospettive di ricerca futura.

3.2 Metodo di ricerca

Le evidenze raccolte nei capitoli precedenti suggeriscono una ricerca di tipo qualitativo (Silverman, 2013, Yin, 1994) e più nel dettaglio l'impiego di un studio esplorativo; queste scelte ci sembrano coerenti con la formalizzazione delle domande di ricerca ed i risultati attesi ci appaiono in linea con gli obiettivi fissati (Booth *et al.*, 2016).

Allo stato attuale della ricerca il fenomeno della digitalizzazione degli strumenti di pianificazione nelle aziende del settore non profit è ancora polarizzato su due grandi attrattori: da una parte gli studi technology-driven il cui fulcro è rappresentato dall'impiego di sistemi informativi evoluti in grado di migliorare il trasferimento ed il processo dei dati aziendali, dall'altra gli studi legati agli impatti generati dalla creazione e dal successivo impiego di strumenti di pianificazione nelle organizzazioni non profit. L'area intermedia è oggetto di riflessioni incidentali da parte degli Autori e, come emerso dalla review della letteratura, ancora

sprovvista di modelli teorici in grado di fornire spiegazioni esaustive. Dal punto di vista della prassi l'utilizzo degli strumenti di business intelligence è all'ordine del giorno (Ferrandina e Carriero, 2018) anche nella realtà delle aziende senza scopo di lucro in possesso di una struttura amministrativa e di un sistema di controllo.

Il gap di ricerca che si evidenzia dalla revisione contenuta nel Capitolo 2 dimostra altresì l'esistenza un salto tra teoria e prassi (Chiucchi, 2014) e l'esistenza di una situazione densa di complessità per la quale un approccio olistico al problema (Colley e Diment, 2001) risulta particolarmente efficace nel beneficiare di 'multiple sources of evidence' (Yin, 1994).

Tenendo ancora conto della formulazione delle due domande di ricerca:

RQ1) *Come la digitalizzazione degli strumenti di pianificazione, programmazione e controllo incide sulla gestione di una organizzazione non profit?*

e

RQ2) *Come la digitalizzazione degli strumenti di pianificazione, programmazione e controllo incide sulla produzione, sul trasferimento e sull'uso delle informazioni aziendali in una organizzazione non profit?*

il metodo del caso di studio ci risulta essere il più adeguato ad indagare le dinamiche reali all'interno del contesto in cui esse si realizzano. Dal punto di vista metodologico concordiamo con Chiucchi (2012) ove "credere che l'analisi di casi multipli sia migliore di quella di un caso singolo" preferendo mantenere il focus su "obiettivi e domande di ricerca [le quali] debbono guidare la scelta di condurre uno

o più casi” (Chiucchi, 2012). Per comprendere queste affermazioni, e cioè comprendere la valenza teorica del singolo caso di studio, è fondamentale cogliere il passaggio tra generalizzazione ed interpretazione (Sacchitano, 2012): l’analisi in profondità di un fenomeno, consente di illustrare gli effetti delle molteplici variabili complesse che interagiscono ed al contempo di trascendere la dimensione empirica (Chiuccni, 2012, Lukka, 2007).

Secondo dottrina prevalente il caso di studio è particolarmente efficace nell’analisi di un evento complesso collocato nel contemporaneo, in un ambito real-life dove il confine tra contesto e fenomeno non è chiaramente definito (Yin, 1994). La scelta del case study presentato in questo capitolo avviene in coerenza con il percorso svolto all’interno del triennio di Dottorato di ricerca: la presenza di una borsa di studio “Eureka”, cofinanziata dall’Università Politecnica delle Marche e dalla Regione Marche, ci ha permesso di sviluppare un progetto accademico e di prassi su tematiche di management accounting, misurazione della performance e settore non profit.

L’azienda che ha partecipato alla ricerca e che direttamente è interessata ai risultati della medesima è la Lega del Filo d’Oro ONLUS, di Osimo (AN): si tratta della principale realtà nazionale dedita all’assistenza dei soggetti pluriminorati sensoriali ed alle loro famiglie. La selezione del caso dipende quindi anche dal fatto che l’azienda stessa ha espresso la volontà di conoscere in modo più approfondito alcune dinamiche di funzionamento della propria organizzazione in seguito

all'introduzione ed implementazione di un sistema di pianificazione digitalizzato basato sul business plan. Lo studio riguarda una situazione che è già in essere all'interno della azienda e si prefigge di comprendere le condizioni che hanno portato alla sua realizzazione; al contempo, lo studio dei risultati ottenuti in seguito all'adozione del business plan digitalizzato è particolarmente interessante ove include degli effetti non attesi dal management.

La ricerca è condotta sulla base primaria di una serie di interviste organizzate in modo semi-strutturato (Corbetta, 1999, Wengraf, 2001, Silverman, 2013) con il personale della Lega del Filo d'Oro ONLUS (LFO) e con un consulente aziendale. La serie di colloqui tra intervistatore ed intervistato presenta degli argomenti di conversazione originati da domande prestabilite; in sede di effettivo svolgimento tuttavia è consentito alle parti di spaziare su aspetti che esse reputano di particolare interesse anche se non del tutto aderenti alla singola domanda (Corbetta, 1999). Il clima che si genera tra intervistatore ed intervistato per la natura stessa dei colloqui appare informale ed incentiva l'emersione di aspetti dei quali non si era tenuto conto in sede di preparazione delle domande.

Le interviste sono state svolte presso i locali dell'azienda durante l'orario di lavoro e sono state effettuate di persona; solamente in un caso l'intervista con il consulente esterno dell'azienda si è svolta fuori dall'azienda. La durata media dei colloqui è stata di 20 minuti, tutte le interviste sono state registrate su supporto digitale e poi trascritte nell'arco di pochissime ore dalla fine di ciascun incontro.

Gli argomenti oggetto delle domande hanno seguito lo schema qui illustrato:

- a. percorso evolutivo storico del sistema di pianificazione aziendale;
- b. evoluzione degli strumenti di pianificazione e programmazione: dal budget, agli studi di fattibilità, al business plan; moventi che hanno spinto al cambiamento;
- c. origine ed effetti della decisione di impiegare un business plan digitalizzato;
- d. il ruolo del business plan digitalizzato sulla presentazione e sull'utilizzo delle informazioni aziendali in esso contenuto; effetti sul management e sugli stakeholders.

Alcuni soggetti intervistati per meglio circostanziare le risposte si sono avvalsi del controllo del business plan LFO o di altro materiale di management accounting; in particolare per le domande inerenti l'evoluzione storica aziendale delle attività e degli strumenti di pianificazione è stato necessario fare ricorso all'analisi delle procedure interne nelle varie versioni che nel corso degli anni si sono succedute. Al termine dei colloqui gli intervistati hanno consegnato su chiavetta USB all'intervistatore, senza che fosse stato loro espressamente richiesto, i documenti suddetti al fine di fornire puntuale riscontro. Questi files, tra cui la serie storica del business plan aziendale nelle sue 17 versioni, hanno consentito di verificare i dati esposti nel corso dei colloqui identificando alcune piccole imprecisioni nelle

interviste dovute alla rapida sequenza evolutiva degli strumenti di pianificazione³³ ed in complesso di effettuare una triangolazione dei dati (Silverman, 2013, Carter *et al.*, 2014).

Lo studio si basa su sei interviste, di cui cinque con il personale che occupa i ruoli chiave in LFO per ciò che concerne l'introduzione e l'implementazione del business plan digitalizzato ed una intervista ad un consulente aziendale esterno che da anni segue l'organizzazione su questi temi. Per approfondire alcune problematiche emerse nel corso del lavoro di raccolta dati si è reso necessario svolgere un secondo colloquio con alcuni attori focalizzandosi soprattutto sull'impatto avuto dal business plan nelle dinamiche di comunicazione interna all'azienda. I ruoli chiave occupati dal personale interno alla LFO scelto per le interviste sono all'interno dell'Ufficio di controllo di gestione, dell'Ufficio Amministrazione e Finanza e dell'Ufficio di gestione integrata qualità e sicurezza; le interviste hanno riguardato sia attori con compiti più operativi che dirigenziali. La scelta delle figure da intervistate ricalca le funzioni in cui gli attori sono direttamente coinvolti: dalla predisposizione dei piani di sviluppo strategico, alla creazione ed implementazione digitale del business plan, fino all'illustrazione dei

³³ Tutti gli intervistati confermano, senza che fosse stato loro richiesto, la possibilità di errori nella ricostruzione effettuata a mente durante l'intervista; per questo motivo hanno invitato a verificare le parti numeriche sui files consegnati in sede di intervista. Anche questo elemento è considerato rilevante ai fini dei risultati dello studio.

contenuti al Consiglio di Amministrazione (CdA) della LFO convocato per la loro approvazione.

L'interpretazione dei dati empirici (Malighetti, 1994, Lukka, 2007) si basa sull'osservazione di fenomeni complessi, quali l'introduzione e l'implementazione digitale di un sistema di pianificazione, e sono letti secondo l'approccio del pragmatic constructivism (PC): queste lenti teoriche consentono al ricercatore di valutare il comportamento dei soggetti intervistati (*rectius*: gli attori) nel modo in cui (**COME**) esso produce effetti sulla realtà³⁴. Per prima cosa urge precisare che secondo il framework teorico del PC ci sarebbe una differenza sostanziale tra il concetto di mondo, così come noi lo conosciamo e viviamo, e la realtà (Nørreklit *et al.*, 2006 e 2010, Baldvinsdottir *et al.*, 2010); attraverso una più attenta scomposizione delle direttrici che creano la realtà il PC tenta di colmare il gap tra teoria e prassi, in particolar modo negli studi sociali ed ancora più nel dettaglio nel management accounting (Nørreklit *et al.*, 2006).

Lo scopo del PC è quella di comprendere le ragioni della realizzazione di un processo di integrazione tra il mondo (come sopra definito) e gli attori che in esso operano, tenendo conto di un ambiente dinamico in continua evoluzione che si muove secondo rapporti di causalità definiti e comprensibili attraverso le quattro dimensioni (Nørreklit *et al.*, 2017).

³⁴ La scelta ci appare quindi del tutto compatibile con la formulazione delle due domande di ricerca alle quali auspichiamo fornire risposta attraverso il caso di studio LFO.

Secondo il PC i dati e l'analisi dei medesimi rappresentano *una* descrizione della realtà ma bisogna introdurre il ruolo degli attori nella costruzione di questa e quindi il passaggio dalla realtà al concetto di mondo, senza però commettere l'errore di vedere i due termini in una situazione di contrapposizione (Nørreklit *et al.*, 2017). Il mondo è solo la realtà così come costruita dagli attori in base alle rispettive percezioni le quali a propria volta sono plasmate dalle quattro dimensioni identificate dal PC. Nørreklit *et al.* (2010) hanno già definito questa situazione come una 'realtà intenzionale' o 'realtà relazionale' in grado di collegare l'attore all'ambiente dinamico e mutevole che lo circonda; tale rapporto può essere di tipo consapevole o inconsapevole per il singolo attore ma in ogni caso la base per la realizzazione di una pessima costruzione della realtà deriva da pessime relazioni tra gli attori e l'ambiente (Nørreklit, 2017).

La scelta dei termini che identificano il framework detto PC non è casuale e deriva dall'unione di due approcci alla concezione della realtà: per prima troviamo la parte del pragmatismo (Peirce, 1905 e 1974, Putnam, 1995) ad evidenziare il tipo di orientamento pratico alla verità ed alla quotidianità; la seconda parte, quella del costruttivismo (Berger *et al.*, 2010) propone la realtà come costruzione sociale.

L'approfondimento sulla coesistenza delle due anime del PC è comprensibile alla luce dell'illustrazione, qui sotto, delle quattro dimensioni componenti il concetto di realtà; nel dettaglio gli attori sono fautori, della propria realtà ed il

processo di creazione può essere compreso, scomponendolo, secondo quattro dimensioni: fatti, logica, valori e comunicazione (Nørreklit *et al.*, 2006 e 2010).

Il termine più corretto per esprimere le quattro direttrici poietiche della realtà secondo il PC sarebbe nella ripresa della nomenclatura usata da Prelli (1989); l'Autore parte dallo studio dei lavori scientifici di due epistemologi: Merton (1938) e Feldman (2002), e propone l'uso della terminologia greca *topos/topoi* (τόπος/τόποι) ad identificare 'quegli elementi a cui pensiamo normalmente quando pensiamo a qualcosa che conosciamo nella realtà' (Prelli, 1989). Si instaura quindi una sorta di passaggio tra la percezione e la memoria che si muove in entrambe le direzioni consentendo all'attore di ricondurre un'esperienza alla memoria di un elemento che già conosce oppure un elemento che già conosce ad un'esperienza vissuta³⁵.

La componente pragmatica del PC si basa sulle due dimensioni più hard: fatti e possibilità (*logic*, in inglese). Dal punto di vista terminologico il *topos* dei fatti parte dall'elaborazione di Wittgenstein (2013) nella sua definizione di 'mondo', quale somma dei fatti, e di verità come corrispondenza logica. Nørreklit *et al.* (2006) sottolineano come nel PC la distinzione tra realtà e mondo sussista in

³⁵ A livello di esempio Prelli (1989) riesce a spiegare facilmente i *topoi* con il riferimento all'ambiente geografico. Se ad esempio facciamo riferimento a 1. un terreno pianeggiante, 2. con sola vegetazione erbosa o di piccoli arbusti, 3. clima subtropicale, 4. fauna di leoni e antilopi, il lettore, anche se non è mai stato in Africa penserà immediatamente alla savana. I punti da 1. a 4. possono essere identificati come i *topoi* della savana e quest'ultima altri non è che l'effetto della 'costruzione' delle quattro dimensioni. Bisogna fare attenzione a non confondere l'ambiente-savana che esiste in Africa, dal concetto-savana che abbiamo in mente (Husserl e Franzini, 1995), leggendo i *topoi*: il riferimento di Prelli (1989) e del PC è solo al secondo.

maniera fondamentale e che solo la prima rappresenti la costruzione sociale che gli attori realizzano con le loro azioni. Nei fatti riprendiamo la parte pragmatica (Peirce, 1905) nella sola la componente di verità, nel senso di Wittgenstein (2013); la parte fattuale nel PC è tuttavia condizione necessaria ma non sufficiente a generare la realtà umana (Nørreklit *et al.*, 2006) poiché deve coesistere con l'altra dimensione pragmatica rappresentata dalle possibilità. Questo secondo topos ha la funzione di trasformare la componente statica e fattuale in una funzione dinamica e vitale; le possibilità altri non sono che una schiera di opzioni che l'attore ha davanti a sé e della quale una, più di una, o nessuna potrebbe tramutarsi in fatti. La dimensione delle possibilità deve essere intesa ancora come componente hard del PC in quanto le scelte effettuate dall'attore non tramutano la possibilità in fatti se non in base ad un processo logico (Peirce, 1905) frutto della riflessione. Queste affermazioni valgono tanto quanto per il singolo essere umano quanto anche per le organizzazioni le quali prendono decisioni in base alle possibilità che decidono di tramutare in fatti (Nørreklit *et al.*, 2010).

Le altre due dimensioni del PC che rappresentano la parte più soft derivano dalla ripresa del costruttivismo sociale (Berger *et al.*, 2010) e sono il topos dei valori e quello della comunicazione. Quando nel PC si parla di valori intendiamo l'elemento che si pone tra le possibilità ed i fatti: la motivazione che spinge l'attore a tramutare in realtà una fra le possibilità che la ragione gli indica è il fulcro del concetto di valore. In presenza di sole tre dimensioni tuttavia non si è in grado di

modificare la realtà poiché manca la componente della comunicazione (Nørreklit *et al.*, 2006) che fornisce la capacità di passare da un sistema individualista ad uno inter-soggettivo, o meglio, sociale (Berger *et al.*, 2010). Per comunicazione nel PC si intende non solo la componente del linguaggio (Wittgestein, 2013) ma anche ogni forma di interazione in grado di permettere agli attori di cooperare (Nørreklit *et al.*, 2006).

3.3 Contesto della di ricerca

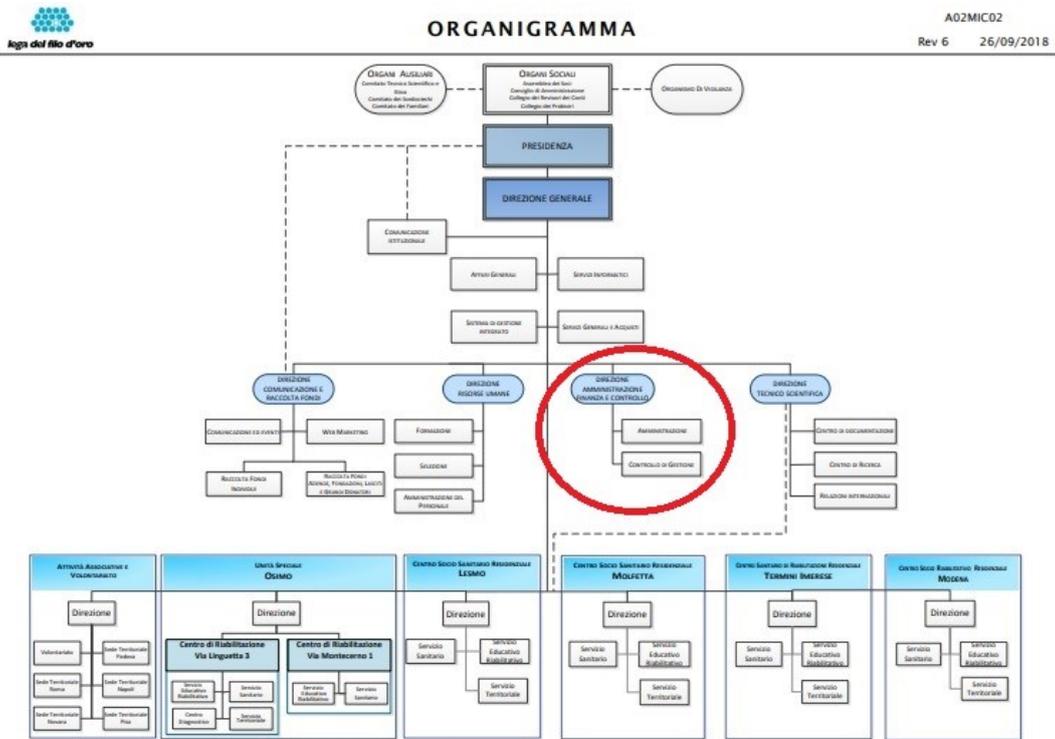
La Lega del Filo d'Oro ONLUS (LFO) nasce ad Osimo, in provincia di Ancona nel 1964 ad opera di una giovane sordocieca di origini abruzzesi: Sabina Santilli; la giovane riesce ad organizzare un'associazione insieme all'aiuto di pochi volontari con lo scopo di aiutare i pluriminorati sensoriali a stabilire un contatto, a tendere un filo, con il mondo esterno. Nel corso degli anni la LFO si è sviluppata sempre mantenendo l'obiettivo di riuscire ad assistere, educare, riabilitare e reinserire nella società le persone affette da sordociecità: gli incoraggianti risultati raggiunti nei confronti degli assistiti hanno reso la LFO una eccellenza italiana ed hanno catalizzato la domanda di assistenza da parte delle famiglie con persone pluriminorate sensoriali. Per queste ragioni la LFO è cresciuta come struttura

raggiungendo otto regioni italiane, aprendo centri socio-assistenziali e riabilitativi, un centro diagnostico e varie sedi nelle principali città italiane.

La LFO, in collaborazione con l'ISTAT (2015), promuove uno studio nazionale sulla popolazione sordocieca in Italia ed identifica un bacino di utenza complessivo di quasi 190.000 individui i quali hanno disabilità visive ed uditive. Dallo studio della popolazione con disabilità visive ed uditive in Italia così come emerso dal Censimento del 2015 emerge un quadro a tinte fosche nel quale le persone sordocieche spesso presentano ulteriori forme di disabilità fisiche e spesso mentali, hanno enormi difficoltà all'accesso nel mondo del lavoro e solitamente sono confinate all'interno delle mura domestiche assistite unicamente dalle famiglie di appartenenza. La LFO è cosciente della gravità della situazione e si muove ormai da anni nella direzione di riuscire ad incrementare la capacità di assistere le persone sordocieche ed i loro caregiver; la complessità di questa sfida è il principale motivo che spinge la LFO a dotarsi di una struttura organizzativa coerente con gli obiettivi connessi alla mission. Ad oggi l'organizzazione conta circa 650 tra dipendenti (90%) e collaboratori in via continuativa (10%), si avvale del fondamentale apporto di altrettanti volontari (circa 620 nel 2018) specificamente formati dalla LFO per rapportarsi ed aiutare le persone con pluri-disabilità sensoriali.

L'organigramma aziendale a partire dalla seconda parte del 2018 è quella che risulta dalla presente immagine:

Figura 3.1 – Organigramma della Lega del Filo d’Oro (v.2018)



Fonte: nostra elaborazione da sito web LFO

La Direzione di amministrazione, finanza e controllo della LFO (cerchiata nella figura qui sopra) conta un organico di nove persone (2018) ed è direttamente impegnata nella tenuta della contabilità generale, nella gestione dell’area finanziaria e della contabilità analitica; le attività operative legate alla pianificazione, programmazione e controllo sono svolte in via prevalente dalle due

unità di personale destinate all'Ufficio di controllo di gestione ma sussistono altrettante figure (2) poste a cavallo tra le attività con ruoli di coordinamento.

Un approfondimento sul funzionamento delle varie aree presenti nell'organigramma LFO si trova nei paragrafi successivi in quanto argomento strettamente correlato alla struttura del business plan.

Il ruolo del consulente esterno per le attività di pianificazione e per la digitalizzazione è svolto da un professionista che da molti anni collabora con la LFO e che ha fornito il modello in Excel su cui il business plan si è sviluppato. Nello studio di caso presentiamo anche gli aspetti legati alle motivazioni legate alla scelta di questo formato, agli adattamenti che si sono resi necessari in sede di impiego fino alle migliorie che il business plan ha recepito su richiesta del management e per meglio venire incontro alle esigenze degli stakeholders.

3.4 Le condizioni e l'introduzione di un business plan digitalizzato in LFO

In questo paragrafo si passano in rassegna brevemente l'insieme dei moventi che hanno spinto nel 2010 la LFO a superare l'impiego del solo budget annuale quale strumento di programmazione e giungere ad adottare un sistema di pianificazione aziendale propriamente detto.

La prassi amministrativa fino all'anno 2009 consta in una serie di incontri tra le figure di riferimento dell'Amministrazione e della Direzione per la predisposizione di una bozza di budget annuale; il punto di partenza di questo documento è identificato nel bilancio d'esercizio in chiusura al quale vengono applicate delle modifiche in senso prospettico basate su criteri empirici, quali l'esperienza del management e del personale coinvolto. Come ci spiega la Dirigente responsabile dell'Ufficio Gestione Qualità:

“Fino al 2009 facevamo un piano di miglioramento annuale quindi la pianificazione era sull'anno. Semplicemente venivano definiti target numerici, su obiettivi quantitativi, riferito soltanto all'anno. Era suddiviso su 2 sezioni: obiettivi quantitativi e obiettivi qualitativi, [comprendevano] azioni, iniziative, sempre riferite all'anno. Dopodiché da un confronto con la società di certificazione che ci viene a fare le verifiche annualmente, e un po' anche internamente c'eravamo resi conto che programmare annualmente era comunque un limite.”

Nel 2010 la LFO decide di superare il modello economico che l'ha contraddistinta nei primi 45 anni della propria storia ed adottare un vero modello manageriale di gestione. Fino a quel momento la LFO pensa prevalentemente al proprio concetto di sostenibilità in termini di entrate ed uscite finanziarie senza ricorso all'indebitamento per far fronte alle spese in immobilizzazioni. La procedura seguita è pressoché questa: gli investimenti sono identificati dal management, poi si accumulano le risorse finanziarie secondo l'importo preventivato, grazie alle donazioni ed alle convenzioni ASL e quindi, una volta raggiunto l'obiettivo, la spesa viene portata a termine. Così ci spiega il Consulente aziendale esterno in un'intervista:

“Il bplan ha avuto alla base l'idea di cambiare la mentalità di LFO passando dal modello classico di risparmio/spesa in base alla capacità al modello manageriale che prevede la possibilità di sfruttare l'indebitamento; la situazione precedente era quella di una realtà con zero indebitamento, quindi larghe potenzialità in tal senso, e molta liquidità.”

A partire dall'esercizio 2010 la Direzione LFO decide di intraprendere un percorso di sviluppo aziendale volto alla realizzazione di un Centro Nazionale di alta specializzazione nella riabilitazione delle persone sordocieche ad Osimo per la quale l'organizzazione non profit ha bisogno di indebitarsi nei confronti di soggetti terzi finanziatori. Alla necessità di fornire la documentazione a supporto delle

richieste di finanziamento presso terzi si sommano le esigenze della Direzione LFO di una corretta pianificazione finanziaria avente un orizzonte temporale superiore rispetto ai 12 mesi del budget: la risposta ad entrambe queste necessità è identificata nella realizzazione di un business plan basato su strumenti di calcolo automatico in grado di reperire le informazioni autonomamente all'interno dei database del sistema di controllo di gestione e di presentarle al lettore.

Con l'aiuto del Consulente esterno si decide di improntare il business plan della LFO avente un orizzonte a 10 anni che tenga conto dei preventivi di spesa legati alla realizzazione del nuovo Centro Nazionale di Via Linguetta ad Osimo, in primis per vedere se si tratta di un progetto economicamente e finanziariamente sostenibile per l'associazione e poi per sottoporre la documentazione ad una platea di potenziali finanziatori all'interno dei quali scegliere il partner LFO per la costruzione del polo di alta specializzazione. Prosegue il Consulente esterno:

“L'attuale modello [di business plan] con Excel nasce dall'esperienza in Synth [società di consulenza esterna] ed è uno strumento creato a metà degli anni '90 che ha progressivamente dimostrato grande e rapida adattabilità a tutte le realtà aziendali. Con poche procedure era possibile trasformare lo strumento in un tool in grado di cogliere le peculiarità della realtà aziendale a cui lo si applicava.”

In un altro passaggio aggiunge:

“Il modello di BP è stato creato e sviluppato non solo in ottica del finanziamento del progetto [del Centro Nazionale] di Via

Linguetta ma poi è stato portato avanti nel tempo con continue revisioni trasformando un evento occasionale in un processo strategico in evoluzione. Siamo arrivati in 6 anni circa alla diciottesima versione e quindi durante l'anno il processo è stato ritoccato più volte integrando i report infra annuali ed i nuovi budget. Questo ha rappresentato uno dei grandi punti di forza in LFO del business plan.”

3.5 La percezione dell'introduzione del business plan digitalizzato nelle interviste alle key figures LFO.

Seguendo la metodologia del PC si procede con l'identificazione e descrizione narrativa delle quattro dimensioni (topoi) tra i contenuti delle interviste; gli attori sono suddivisi in tre categorie a seconda dei rispettivi ruoli: i responsabili di funzione, personale operativo e consulente esterno.

Responsabili di funzione. I responsabili di funzione intervistati sono stati: il capo controller della LFO che si occupa di redigere e presentare il business plan al CdA ed il dirigente della gestione qualità che è incaricata di scrivere e mettere a disposizione le procedure aziendali.

Fatti: Entrambi i responsabili di funzione lavorano in stretta connessione con la Direzione ed hanno il compito di presentare i dati contenuti nel

business plan al Consiglio di Amministrazione LFO. Sono gli stessi che devono garantire l'affidabilità dei dati contenuti nel business plan a coloro i quali su quei dati hanno poi il compito di prendere decisioni strategiche, per questo motivo il controllo dell'origine dei dati è un compito che appartiene alla loro realtà. Devono altresì essere sicuri che gli automatismi del business plan funzionino a dovere che gli output presentati siano coerenti con gli input. In caso di modifiche da operare sulle variabili chiave oppure in caso di cambio di scenario ed i controller sono coloro i quali hanno il compito di modificare le impostazioni del business plan in modo che siano recepite le novità. In particolare si sofferma a precisare la controller:

“È diventato uno strumento che ci guida, e di grossa soddisfazione, che ben si innesca, è ben integrato anzi è completamente integrato con tutto il sistema di controllo e quindi gli strumenti dialogano acquisiscono gli stessi dati, io non ho discrepanze e faccio in un attimo a far girare il business plan con i miei dati.”

Valori: per il controller la puntualità delle informazioni e la loro affidabilità in termini di fonti è un valore fondamentale per loro stessa ammissione. La flessibilità può essere considerato un aspetto secondario da sottoporre sempre al vaglio della certezza; in caso di modifiche è infatti loro concessa la possibilità di riprocessare i dati e ripresentarli alla Direzione in un

momento successivo. La sostenibilità nel lungo periodo rappresenta il movente che indirizza le scelte di business di competenza del singolo dirigente:

“Lo continuiamo ad utilizzare, con il II lotto [del Centro Nazionale di Via Linguetta], il mutuo era per il I lotto, in questo caso ci ha ancora di più spinto a fare simulazioni con il business plan in uso perché questo strumento ci fa prendere coscienza se abbiamo bisogno di finanziamenti, per prendere coscienza delle ns risorse a disposizione e se queste sono sufficienti a fare quello che vogliamo fare.”

Possibilità: sono principalmente indirizzate verso i vantaggi che riceverebbero da una maggiore automazione dei dati e dei processi. Hanno percepito quanto la digitalizzazione del sistema di business plan rappresenti un grande valore aggiunto, anche in termini di risparmio di energie, ed auspicano il potenziamento di questi automatismi quale prospettiva ideale per le loro funzioni. Ci dice con entusiasmo la Dirigente dell'Ufficio di controllo di gestione:

“[Il business plan] è perfettamente integrato e quindi i dati sono gli stessi; la fonte del dato è il sistema di gestione contabile, l'esportazione del dato, il dato una volta esportato gira nel sistema di controllo che è completamente su piattaforma excel. Da quelle tabelle il sistema di business plan prende, pesca, e non c'è bisogno di scrivere

né di riscrivere di riportare e perciò tutte le classifiche, le anagrafiche, qualsiasi tipo di info gestita nel modello di controllo dell'ente viene esattamente ripresa e gestita nella stessa maniera nel sistema di business plan.”

Comunicazione: i flussi di comunicazione nei quali sono immersi li vedono collocati come elemento congiunzione tra il Consiglio di Amministrazione LFO ed il personale operativo. Più che recettori di informazioni lavorano con la diffusione della conoscenza: portano la Direzione LFO a conoscenza dei fatti di gestione così come rappresentati dal business plan e, dall'altra parte, si fanno ambasciatori presso il personale operativo delle richieste di modifiche agli scenari, alle procedure ed agli strumenti che la Direzione esprime. Riporta sempre il capo controller:

“il Cda è abituato a sentir parlare di certe grandezze in un certo modo anche per proporre o far vedere il business plan con il suo aggiornamento si ritrovano perfettamente nei ragionamenti perché non è qualcosa di nuovo e di slegato ma è qualcosa di integrato e quindi non abbiamo trovato difficoltà. Anche il CDA è formato nell'uso di questo strumento e lo richiede, chiedendo le proiezioni del business plan, che è ormai diventato uno strumento di pianificazione e di controllo.”

Personale operativo:

Fatti: Il personale operativo si occupa prevalentemente dell'inserimento dei dati provenienti dalla contabilità nei files del sistema di controllo aziendale.

Le attività svolte sono di tipo standardizzato e delimitate dalle procedure aziendali che la Gestione qualità ha formalizzato e messo a disposizione del personale. Si tratta procedure ritenute complesse e delicate ma ritengono di aver maturato significativa esperienza nel corso degli anni. L'affidabilità dei dati inseriti è ritenuta soddisfacente in ragione delle check-list aziendali.

“La formalizzazione delle procedure e la diffusione della cultura della qualità nei processi è un grande passo avanti per l'ambiente di lavoro in LFO. L'attività si svolge facilmente seguendo le linee guida operative ed in caso di problemi attraverso lo strumento delle 'non conformità' è possibile identificare e sanare i punti di debolezza.”

Valori: Il principale valore del personale operativo è l'aderenza alle procedure; non si tratta di cieca obbedienza ai codici perché la mutevolezza delle situazioni aziendali richiede anche una certa dose di flessibilità ed intraprendenza. Il ricorso alla suddivisione dei lavori all'interno del gruppo e la cooperazione tra colleghi rappresenta un ulteriore aiuto in caso di problemi. La richiesta di assistenza in senso verticale nei confronti delle figure di responsabilità gerarchica è considerata come ipotesi residuale. A garanzia della professionalità di ciascuno il riconoscimento delle istanze informative (in tema di sostenibilità delle politiche aziendali soprattutto) è considerato estremamente importante.

Possibilità: l'ambito delle possibilità è focalizzato sul medio o breve termine, l'obiettivo spesso è identificato nel completare una certa procedura e le scelte sono inerenti al modo più efficace di raggiungerlo. Dal punto di vista del controllo gerarchico il personale operativo ritiene di avere sufficiente libertà nel compiere scegliere professionali coerenti con l'obiettivo stabilito.

“Siamo focalizzati su obiettivi di periodo, mese, trimestre, semestre e lavoriamo ‘per chiusura’. Una grande importanza rilevano le prassi aziendali consolidate delle quali abbiamo grande fiducia.”

Comunicazione: fronteggiare i compiti operativi mette il personale a contatto con le problematiche tecniche legate all'utilizzo della tecnologia; la soluzione per queste situazioni spesso trova origine nella comunicazione quale strumento di condivisione delle buone prassi. L'introduzione di strumenti digitali ha ridotto alcune criticità e di ciò il personale operativo ritiene di aver beneficiato in maniera importante. La comunicazione con i responsabili di funzione (controllo di gestione e qualità) è considerata fruttifera in entrambe le direzioni.

Consulente esterno:

Fatti: Il lavoro del consulente aziendale è in stretta cooperazione sia con i controller per quanto riguarda la ricezione degli obiettivi sia col personale

operativo per quando riguarda la formazione sulle procedure. L'obiettivo finale è quello di assistere l'azienda nell'introduzione del nuovo business plan digitalizzato, il compito comprende la creazione del modello tarato sulla realtà della LFO, attivare gli automatismi e garantirne il funzionamento prospettico in sede di creazione dei nuovi archivi.

“Collaboro da molti anni con la LFO e la scelta di realizzare un modello di programmazione su un orizzonte di dieci anni rappresenta uno dei punti di maggiore forza.”

Valori: il fulcro del lavoro è identificato nell'attenta programmazione dei compiti da svolgere e nella loro realizzazione. La creazione di valore per il cliente (LFO) è l'obiettivo finale del consulente. L'esperienza professionale maturata da decenni di presenza nel settore della consulenza aziendale, il vasto numero di casi già trattati, sono la bussola che indirizza il comportamento del consulente.

Possibilità: La scelta delle modalità operative attraverso quali pervenire all'obiettivo è estremamente libera; il committente LFO assegna al consulente l'obiettivo di automatizzare il business plan grazie alle capacità di dialogo con il sistema di controllo e lascia libertà di azione.

“L'incarico mi è stato affidato dal Segretario Generale Rossano Bartoli perché ha compreso in prima persona l'importanza di questo cambiamento.”

E ancora:

“... in realtà la maggior conoscenza nella struttura LFO era quella di Bartoli [segretario generale] che supervisionava le aree e le conosceva in maniera migliore.”

Comunicazione: è un elemento fondamentale per tutte le direttrici sulle quali è collocato il consulente. Riceve gli obiettivi dalla Direzione e deve rispondere sul raggiungimento degli stessi; è fondamentale in sede di definizione che il consulente faccia comprendere al committente quali sono le reali possibilità dello strumento digitale. Il principale errore è far credere all'azienda che il consulente possa fornire qualcosa di diverso da quello che in realtà sta facendo. Nei confronti del personale operativo deve istruire le figure che si occupano di inserire gli input al business plan digitalizzato e che devono poi curare il funzionamento nel tempo degli automatismi.

“Il mio rapporto di collaborazione è stato prevalentemente con il personale dell'Ufficio di controllo di gestione e con il Segretario Generale. [...] al quale riferivo la progressione del lavoro.”

Scendiamo ora nel dettaglio dei risultati delle interviste suddette cercando di calare il discorso più dettagliatamente sulla percezione dei cambiamenti generati dalla introduzione del business plan e della sua implementazione per mezzo dei

automatismi in grado di raccogliere autonomamente i dati rilevanti dal database del sistema di controllo LFO. Il punto di vista degli attori è scomposto e letto secondo le quattro dimensioni del PC le quali sono poste in correlazione con gli effetti generati sulla gestione aziendale, sull'organizzazione e sulle prassi della LFO e sulla comunicazione aziendale.

Il primo punto sul quale vale la pena di riflettere è legato alle mutazioni subite dalla prassi aziendale a seguito dell'introduzione del business plan: prima del 2010, infatti, in LFO non avviene una reale pianificazione ma si effettua attività di programmazione per l'esercizio successivo attraverso il budget ed una serie di piani-obiettivo (chiamati 'Piani di miglioramento' in LFO) elaborati dai Responsabili delle sedi e dei centri socio-assistenziali. Sia il budget che i Piani rispondono alle richieste della Direzione in termini di miglioramenti quantitativi e qualitativi. Per tutti gli attori coinvolti nei processi queste direttive non risultano "calate dall'alto" ma rappresentano un target condiviso verso cui i dirigenti LFO devono indirizzare il personale operativo e per il raggiungimento dei quali saranno tenuti a rispondere. Nella nuova realtà seguente all'introduzione del business plan i controller sono tenuti a partecipare al processo decisionale ed in base all'esperienza maturata ed ai valori posseduti influenzano direttamente la pianificazione e gli obiettivi di medio periodo; il business plan riprende quindi gli output del processo decisorio condiviso e li impiega quali target. Il contemporaneo uso del business plan quale elemento necessario a conoscere la sostenibilità del

progetto di realizzazione del Centro Nazionale di Osimo rappresenta una nuova direttrice delle informazioni che sono restituite alla Direzione processate dagli automatismi in grado di elaborare gli scenari futuri; si dà origine ad un flusso comunicativo ulteriore che coinvolge tutti i dirigenti, di funzione e di centro, e che non li vede più come semplici recettori delle richieste informative del CdA.

A questi processi partecipa anche il consulente esterno impegnato ad evidenziare le potenzialità dello strumento di pianificazione ed i vantaggi ulteriori legati alla scelta di digitalizzazione; la condivisione dei valori di sostenibilità dell'azienda accomuna tutti gli attori, inclusi il controller ed il personale operativo. L'aderenza alle procedure ed il rispetto dei compiti è un elemento che il consulente esterno deve trasmettere per via della comunicazione al personale operativo il quale già considera questo elemento tra i propri valori.

Il passaggio ad un sistema di pianificazione strategica, finalizzato alla realizzazione del nuovo Centro Nazionale ma che consenta di esprimere un giudizio sulla sostenibilità nel tempo di tutti i progetti intrapresi dall'organizzazione, è una scelta che rimane coerente con i valori di tutti gli attori intervistati. Questa scelta è altresì compatibile con la platea di possibilità (logiche) su cui le tre categorie (...) si sono espresse durante le interviste: il nuovo processo basato sul business plan sembra essere una scelta coerente ed oculata.

Dal punto di vista della comunicazione tutti gli attori intervistati hanno evidenziato il crescente coinvolgimento di ciascuno nei flussi informativi aziendali.

Il compito di ciascuno è percepito come più rilevante a seguito dell'impegno profuso nella immissione dei dati, nel loro controllo, nella loro interpretazione, nella presentazione al CdA. Il personale operativo può sollevare dubbi sulle procedure ai Responsabili i quali rispondono direttamente o si consigliano con il consulente esterno e forniscono risposte; il capo controller presenta alla Direzione i dati prospettici processati dagli automatismi e rispondono alle domande sugli scenari. L'attività di comunicazione nei confronti del CdA è ritenuta migliore da entrambi i dirigenti (controllo di gestione e qualità) intervistati.

C'è condivisione tra tutti gli attori anche sul riconoscere un valore l'affidabilità degli automatismi e dei calcoli effettuati, le scelte di gestione e strategiche sono effettuate, a detta dei dirigenti, con maggiore consapevolezza e fiducia nel futuro. Le criticità evidenziate dall'analisi per scenari inducono meno timore per la solidità aziendale in tutto il personale poiché un'attenta analisi della situazione prospettica consente agli organi della LFO di prendere decisioni con largo anticipo.

L'aspetto della digitalizzazione del business plan è percepito soprattutto come elemento in grado di eliminare l'errore umano; al contempo la capacità dell'automatismo di reperire i dati direttamente all'interno del database del sistema di controllo libera il tempo degli operatori e dei controller che possono effettuare controlli sporadici e solo sui saldi più rilevanti. La trasformazione della possibilità

di affidarsi alla digitalizzazione per rendere più efficiente i processi è divenuta nell'ottica di tutti i soggetti intervistati un fatto.

Nei confronti del CdA il business plan è divenuto nel corso degli anni uno standard di comunicazione: il capo controller che presenta i dati contenuti riceve domande tecniche sugli scenari loro illustrati e può rispondere utilizzando i cruscotti informativi contenuti nel business plan stesso. Anche gli operatori coinvolti nell'inserimento dati nel sistema di controllo riescono ad interagire con gli automatismi e possono ottenere degli alert in caso di errore: questa possibilità è vista come un valido aiuto.

Per ciò che concerne le dinamiche informative verso l'esterno il business plan è in grado di presentare agli stakeholders il progetto del Centro Nazionale e l'impatto di questo sull'organizzazione; su richiesta dei potenziali finanziatori è possibile incidere sugli automatismi allo scopo di smussare alcune prospettive considerate poco coerenti oppure rispondere a tutte le domande 'what if...' ricevute. La velocità di accoglimento delle modifiche, grazie alla collaborazione del consulente esterno, è percepita come fatto basilare da tutti i soggetti intervistati perché permette di tarare gli scenari.

Nell'andare a confrontare la situazione precedente e successiva possiamo quindi evidenziare come la percezione dei soggetti coinvolti nel nuovo business plan digitale sia di unanime miglioramento sia in termini di input che di output: i

dati sono considerati affidabili in entrata perché recepiti autonomamente, la capacità comunicativa delle informazioni in uscita è molto maggiore.

Nel prossimo paragrafo presentiamo una discussione sui risultati che si sono delineati sin qui e soprattutto in coerenza con il tentativo di rispondere alle due domande di ricerca indicate sopra.

3.6 Le ragioni di un caso di successo.

In linea con il framework utilizzato per questa ricerca si evidenzia come la creazione di una realtà funzionale dipenda in maniera principale dalla capacità degli attori di condividere le proprie dimensioni; quando invece si verifica un'ipotesi disfunzionale (Nørreklit *et al.*, 2006 e 2010), alla base sussiste una mancanza di condivisione dei ciò che viene percepito. Il passaggio logico è rappresentato dai quattro topoi che descrivono cosa l'attore vive come reale: a differenti topoi possono corrispondere solo diverse realtà, quando le percezioni non collimano la situazione generata non è ottimale.

Alcuni passaggi, già illustrati nel precedente paragrafo, consentono di valutare il caso dell'introduzione del business plan in LFO e la sua digitalizzazione per mezzo di automatismi come un caso di successo, o meglio, di condivisione dei topoi tra gli attori coinvolti. In questa analisi, per rispondere anche alle domande di ricerca così come formulate sopra, vogliamo evidenziare per primo come la digitalizzazione abbia influenzato la gestione in LFO; successivamente scenderemo nel dettaglio della produzione, del trasferimento e dell'uso delle informazioni grazie al business plan digitalizzato.

Alla luce dei risultati delle interviste possiamo affermare che la digitalizzazione ha inciso sulla gestione della LFO nel momento in cui il business plan da strumento per il supporto ad una richiesta di finanziamento bancario è

divenuto un mezzo attraverso il quale: conoscere più a fondo la situazione aziendale attuale, prendere decisioni che avranno impatto sugli equilibri economici e finanziari della LFO da qui a dieci anni, prevedere gli effetti di una scelta.

La capacità di esprimere una gestione ponderata, basata sui dati (Pfeffer e Sutton, 2006) ha bisogno che queste informazioni giungano nei modi corretti al management (Marasca *et al.*, 2013), i risultati che emergono dall'impiego del business plan in LFO si possono considerare di successo poiché stanno garantendo la realizzazione del Centro Nazionale senza squilibri finanziari.

La velocità e l'affidabilità del sistema di supporto alle decisioni, di cui il business plan rappresenta uno dei principali strumenti, sono fondamentali perché queste scelte si rivelino corrette nel futuro prossimo o remoto; secondo le interviste al consulente esterno ed ai Responsabili delle funzioni e dei centri il business plan digitalizzato è in possesso di queste caratteristiche. Il personale operativo riconosce invece l'accresciuta velocità dell'aggiornamento dei dati poiché lo strumento è in grado di reperire le informazioni contabili dal database del sistema di controllo una volta che gli sia stata indicata l'origine.

Scendendo in dettaglio nel rapporto tra comunicazione e processi aziendali emerge come la presenza di visioni assimilabili tra tutti gli attori crei l'ambiente necessario affinché si possano ottenere risultati positivi. Il comportamento degli attori può essere presunto come coerente con la percezione della realtà di ciascuno (Kanizsa, 1980) ma l'esistenza di differenti concezioni della realtà nei diversi attori

crea una commistione che non sempre si rivela ottimale. E' possibile focalizzare l'attenzione verso la comunicazione allo scopo di far lavorare tutti gli attori verso l'obiettivo comune; nel caso del business plan LFO la percezione dei vantaggi è stata comune, la trasformazione della possibilità in fatto ha rappresentato anche un cambiamento compatibile con i valori di ciascuno.

Il PC ci consente di spiegare in questo modo la capacità degli attori di recepire il nuovo business plan automatizzato, nonostante si trattasse di un cambiamento complesso sotto molti aspetti ed effettuato all'interno di un ambiente mutevole nel quale i differenti attori erano portatori di un background differente.

Spostando l'attenzione alla produzione delle informazioni, al trasferimento ed all'uso che se ne fa in azienda, l'elemento che ha maggiormente colpito gli attori intervistati è rappresentato dall'enorme capacità di trasmettere velocemente le informazioni grazie all'impiego del nuovo business plan. I controller che dialogano con il CdA della LFO hanno posto enfasi (addirittura usando parole di lode) le capacità didascaliche del business plan, nella sua parte relativa all'analisi per scenari e grazie ai vari cruscotti finanziari che contiene in allegato. Nel corso degli esercizi, ammettono i due dirigenti ed il consulente esterno, il nuovo business plan è diventato "il solito modo" di presentare i dati prospettici. Ad accresciute capacità di comunicazione corrispondono minori adempimenti lavorativi in capo al singolo operatore: tutti gli attori intervistati parlano di ridotti tempi di inserimento dei dati nel business plan a vantaggio del controllo dei contenuti. Questo effetto impatta

direttamente, secondo il capo controller e personale operativo, sulla qualità delle informazioni che sono dotate di affidabilità massima; il business plan è provvisto di verifiche interne automatiche in grado di segnalare al destinatario del documento se tutti i passaggi interni siano stati effettuati correttamente oppure se sussistono dei problemi.

Il grande valore dell'affidabilità dei dati è anche oggetto di comunicazione verso il CdA: ormai il controller capo ed in consulente esterno considerano un fatto che si possa prendere decisioni di gestione basandosi sugli scenari futuri contenuti nel business plan. Secondo le interviste questa affidabilità dei dati si trasmette, tramutandosi in autorevolezza, a vantaggio degli attori che presentano i dati alla Direzione: il Responsabile del Controllo di Gestione che illustra un piano di rientro per un finanziamento bancario ha "la forza del business plan dietro alle spalle" quando esprime un parere sull'opportunità o meno di proseguire.

A detta del consulente esterno le informazioni contenute nel business plan, così come presentate al CdA stanno progressivamente soppiantando alcune decisioni prese secondo l'istinto o secondo l'esperienza passata: la scelta vincente di LFO di adottare un sistema di pianificazione basato su strumenti digitali pone l'azienda su di un livello superiore, ora le decisioni strategiche sono prese con criteri svincolati dalle logiche tradizionali del "si è sempre fatto così".

3.7 Discussione dei risultati e conclusioni

Il caso della LFO e dell'introduzione di un sistema di pianificazione basato sull'uso di un business plan digitalizzato fornisce alcuni elementi su cui riflettere. In primis, l'adozione di un nuovo strumento ha avuto un impatto diretto sui processi e sull'organizzazione dell'ente. Il business plan ha aperto la porta all'introduzione di un nuovo modello manageriale basato su investimenti pluriennali finanziati dalla raccolta di capitale di debito e garantiti dalla capacità futura dell'ente di produrre utili. La volontà di impiegare uno strumento digitalizzato si collega alla scelta di allinearsi alle migliori prassi elaborate dalla dottrina, per sfruttare a pieno questa implementazione si rivela però necessario che gli attori coinvolti riconoscano il valore del cambiamento e che la comunicazione lavori in modo funzionale.

All'interno del settore non profit il caso LFO rappresenta un esempio stimolante per altre realtà; come emerso dalle interviste, la scelta di iniziare una pianificazione strategica capace di guardare oltre l'esercizio successivo è fondamentale per introdurre processi e strumenti caratterizzati da alti livelli di managerialità. La realizzazione di un grande polo dell'eccellenza per l'assistenza e la riabilitazione delle persone sordocieche può passare solo attraverso il superamento di logiche gestionali ancorate al binomio risparmio-spesa senza far ricorso ad alcuna fonte di finanziamento esterna; in questo la LFO ha compiuto anche il salto da piccola associazione locale a caso di studio rilevante per la ricerca scientifica su temi di controllo di gestione.

Le evidenze empiriche suggeriscono anche come la digitalizzazione, associata al nuovo business plan, abbia modificato in maniera rilevante la gestione dell'organizzazione non profit: lo studio e la conoscenza degli scenari futuri ha rappresentato un elemento fondamentale per l'adozione di criteri gestionali aderenti alle migliori prassi internazionali.

Dal lato dell'informazione aziendale il business plan nasce come mezzo di comunicazione verso l'esterno ma rivela immediatamente la capacità di modificare la produzione delle informazioni aziendali: in primis perché gli input sono processati in via indipendente dagli automatismi a partire dal contenuto della contabilità analitica; in secondo luogo la trasmissione delle informazioni è più rapida perché diminuisce la componente di lavoro legata al singolo operatore. Il fatto che l'attore sia impegnato solo nella verifica dei saldi più rilevanti consente di produrre analisi prospettiche ravvicinate evitando la lunga fase dell'inserimento dati.

Riguardo all'uso delle informazioni emerge come la Direzione possa considerare l'analisi per scenari totalmente affidabile perché depurata dal rischio di errore umano legato alla compilazione dei prospetti; questo elemento si riflette nel comportamento dei controller, capo e staff, che si reputano tutelati nell'atto di illustrare gli scenari futuri al CdA.

L'analisi compiuta grazie al PC consente di illustrare la complessità degli effetti dell'introduzione di un business plan digitalizzato ed al contempo di

spiegarne gli effetti nell'ottica di percezione degli attori coinvolti. Rivolgendo l'attenzione nei confronti dei quattro topoi emerge l'esistenza di plurimi elementi di comunione fra le rispettive visioni; gli elementi di differenza viceversa restano funzionali poiché sono smussati dai processi di comunicazione (Cinquini *et al.*, 2013).

3.8 Limiti e prospettive di ricerca

Il caso di studio presentato in questo capitolo vuole contribuire alla ricerca accademica sui temi di gestione delle imprese del settore non profit con particolare attenzione verso la pianificazione; l'indagine passa attraverso l'analisi degli effetti generati all'interno dell'azienda in seguito all'introduzione di un business plan digitalizzato. La ricerca punta a rispondere alle due domande di ricerca formalizzate sopra ed illustra le influenze sulla gestione generate dal nuovo strumento e gli effetti sulla produzione, trasferimento ed uso delle informazioni. Permangono alcuni aspetti che esulano dai contenuti della presente ricerca e che potrebbero rivelarsi come interessanti se sviluppati in futuro.

La mole di produzione scientifica, accademica e di prassi, rivolta verso gli strumenti di pianificazione delle aziende del settore non profit restano minoritari; in contrasto, come già detto sopra, con la crescente rilevanza economica e sociale

di questi attori permane in letteratura la tendenza a proporre una traslazione delle conoscenze in tema for profit al terzo settore. Seppur limitata all'analisi di un singolo caso di studio relativo ad una organizzazione senza scopo di lucro italiana la presente ricerca è focalizzata sul non profit; gli spunti proposti nel capitolo 3 potrebbero contribuire all'arricchimento delle conoscenze sulla digitalizzazione dei sistemi di pianificazione e controllo nelle aziende del terzo settore.

Auspichiamo che in futuro siano compiute ulteriori ricerche su altri casi di studio, anche multipli, del non profit e che i risultati possano essere confrontati con questo lavoro. Un possibile approfondimento della ricerca si potrebbe muovere quindi in direzione di indagini su altre eccellenze del settore socio-assistenziale italiano che hanno implementato il proprio business plan secondo le migliori prassi.

L'intervallo di tempo al quale fanno riferimento gli attori intervistati si colloca su di un periodo di 9 bilanci di esercizio chiusi (2009-2017) durante il quale il business plan si è evoluto seguendo i progressi dell'information technology; se in futuro, come è probabile, questo processo dovesse continuare ad implementare lo strumento di pianificazione potrebbe avere rilevanza un'ulteriore indagine a lungo termine.

CONCLUSIONI

Il presente lavoro nasce con lo scopo di comprendere ed illustrare il modo in cui l'introduzione di uno strumento di pianificazione evoluto, basato su automatismi in grado di cogliere i propri input direttamente dal sistema di controllo aziendale, possa incidere sulla gestione di una organizzazione non profit. Nel corso dell'analisi emerge, in particolare, l'influenza che questo processo di digitalizzazione ha nei confronti del sistema informativo aziendale, sia con riguardo alla produzione delle informazioni, sia alla loro trasmissione all'interno ed all'esterno dell'organizzazione.

Accettando la visione secondo la quale il progresso tecnologico applicato all'azienda rappresenti una sicura fonte di vantaggio competitivo (Porter, 1985) in questa tesi si valuta l'impatto delle buone prassi manageriali adottate da una organizzazione non profit e si illustra come esse possano contribuire al raggiungimento e mantenimento delle sostenibilità economica, patrimoniale e finanziaria.

Lo studio di caso proposto in questo lavoro ci consente di mettere in risalto le conseguenze immediate e mediate del superamento delle logiche gestionali tradizionali: con l'adozione di un processo strutturato di pianificazione strategica, affiancato ad una vigile attività di controllo di gestione, troviamo il verificarsi di

condizioni ineluttabili allo sviluppo aziendale (Marasca et al., 2013) anche del settore non profit (Wilson e Post, 2013).

La tesi mostra come gli aspetti di criticità rappresentati dall'introduzione di cambiamenti nei processi aziendali si dimostrano superabili anche attraverso la collaborazione di tutti gli attori coinvolti nella pianificazione e nel controllo; più in dettaglio, le lenti teoriche (pragmatic constructivism) impiegate per analizzare questi aspetti ci hanno consentito di leggere il successo ottenuto con l'introduzione ed implementazione del business plan digitale quale effetto di una comunione e condivisione nella percezione degli obiettivi da raggiungere coordinati attraverso una efficace comunicazione aziendale (Nørreklit et al., 2006 e 2010). In questo contesto, il rapporto tra le variabili descritte non deve essere pensato come statico ma sembra mosso da una spontanea interdipendenza che si genera tra comportamenti, competenze e capacità degli attori (Baldvinsdottir e Heidarson, 2017).

Il nuovo modello di gestione che emerge dallo studio di caso, abbandonati i criteri decisionali legati all'esperienza empirica maturata nel passato, abbraccia la pianificazione strategica ed impiega il business plan quale strumento principale per consentire alla Direzione di comprendere gli effetti delle scelte strategiche ed eventualmente porre in essere meccanismi di feed-back.

Da questo caso possiamo iniziare a trarre conclusioni su come colmare il gap di conoscenza dei rapporti tra teoria e prassi nel management accounting di una

organizzazione non profit. Senza avere la pretesa di generalizzare i risultati del case study LFO sicuramente possiamo trarre conclusioni sulle condizioni che hanno proficuamente generato una migliore realtà aziendale, incrementando la capacità di prevedere gli scenari futuri.

L'analisi contenuta nel Capitolo 3 si sofferma sia sulle condizioni sia sugli effetti generati in capo agli attori coinvolti nelle attività legate alla pianificazione di un importante investimento strategico. La progressiva evidenza di aver adottato un modello di gestione manageriale in grado di stimare l'equilibrio economico-finanziario prospettico dell'associazione non profit nel medio e lungo periodo può rappresentare una best practice per altre realtà del terzo settore.

Analizzando i risultati e valutandone l'ampiezza notiamo come ciascun attore, basandosi sulla propria esperienza e sulla percezione della realtà aziendale (secondo le quattro direttrici del PC), ci appare in grado di generare azioni positivamente legate al miglioramento della comunicazione aziendale (Baldvinsdottir e Heidarson, 2017).

In LFO la scelta della Direzione di adottare un business plan automatizzato ha generato, secondo le lenti del PC, una serie di effetti sul personale delle aree di controllo di gestione, amministrazione e finanza che non si è scontrato con le rispettive percezioni della realtà secondo quanto tracciato dai rispettivi topoi.

La tesi illustra anche gli effetti sulla comunicazione aziendale generati dall'utilizzo del business plan digitalizzato quale strumento di diffusione delle

informazioni sia verso l'esterno sia verso l'interno. Per quanto concerne i finanziatori e la comunità degli stakeholders il business plan rappresenta la volontà dell'organizzazione di portare a conoscenza questi soggetti della capacità di far fronte ad impegni finanziari e fornire le garanzie necessarie circa la stabilità e le prospettive future.

Osservando con maggiore attenzione le dinamiche informative interne si evidenzia come il business plan abbia assunto il ruolo di standard per la diffusione di dati contabili passati, accanto al bilancio di esercizio, e futuri: la Direzione si è abituata nel corso degli anni a ricevere le informazioni contenute del business plan digitalizzato con particolare riferimento all'analisi per scenari ed al cruscotto finanziario contenente l'illustrazione dei trend storici e delle possibili evoluzioni future.

Particolare interesse desta la creazione spontanea in LFO di una serie di meccanismi di pro-azione legati all'introduzione del business plan digitalizzato; nel dettaglio il fenomeno di immediata accettazione da parte degli attori e del loro comportamento positivamente fattivo nei confronti dello strumento lascia indurre la realizzazione di un rapporto empatico (Nørreklit e Trenca, 2017) tra gli attori umani e non umani (Akrich e Latour, 1992) che meriterebbe di essere approfondita con altri lavori.

Lo sviluppo degli studi empirici che impiegano il framework del PC potrebbero rivelarsi anche più interessanti e potrebbero permettere di evidenziare

elementi che nel presente lavoro non sono figurati; sarebbe ad esempio interessante studiare i processi evolutivi in organizzazioni non profit di minore dimensione, o meno strutturate, rispetto al caso in oggetto ponendo in relazione l'evoluzione verso la pianificazione digitalizzata e la crescita aziendale.

Riguardo all'analisi degli effetti sulla trasmissione delle informazioni, ed all'uso che ne viene fatto, riteniamo possibile approfondire lo studio, allargando la platea dei casi ed entrando nel dettaglio del movente tecnologico. Lo spunto sull'analisi dei successi e degli insuccessi nella pratica può rappresentare un'utile prospettiva di ricerca in grado, tra l'altro, di consentire l'affinamento e la capacità di applicazione del metodo.

La prosecuzione del lavoro secondo ulteriori prospettive, magari andando a scomporre nel dettaglio il funzionamento dei meccanismi di automazione del modello Excel, oppure l'applicazione del PC ad altre realtà del non profit potrebbe fornire una platea di studi empirici in grado di accrescere la conoscenza dei meccanismi interni di funzionamento delle organizzazioni del settore non profit.

Di pari passo la capacità comunicativa sui dati aziendali nei confronti degli stakeholders, variabile fondamentale per gli enti del terzo settore di attrarre capitale di donazione, già risulta positivamente incrementata dalla presenza del cruscotto aziendale; anche su questo aspetto, che non è stato approfondito in questa sede, potrebbe essere interessante sviluppare ulteriori ricerche, focalizzandosi sulle

dinamiche divulgative che il dispositivo è in grado di sviluppare sia internamente che esternamente all'azienda.

BIBLIOGRAFIA

- Akrich, M., Latour, B., (1992). *A summary of a convenient vocabulary for the semiotics of human and nonhuman assemblies.*
- Aldashev, G., Verdier, T. (2009). *When NGOs go global: Competition on international markets for development donations.* Journal of International Economics, 79 (2).
- Amigoni F., (a cura di) (1995). *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Giuffrè.
- Amigoni, F., (2004), *Sistemi di controllo e information technology: una prospettiva evolutiva.* Marasca S., Silvi R., (a cura di) *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, G. Giappichelli editore.
- Andreasen, A. R., Kotler, P., Parker, D., (2008), *Strategic marketing for nonprofit organizations*, Pearson/Prentice Hall.
- Anthony, R. N., (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis* [by]. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N., Young, D. W., (2002), *Non profit: il controllo di gestione.* McGraw-Hill.

- Appleton, E. L., (1997), *How to survive ERP-Enterprise resource planning software promises benefits that range from increased efficiency to transformations of quality, productivity, and profitability. But the unintended*. Datamation-Highlands Ranch, 43 (3).
- Arvidson, M., Lyon, F., McKay, S., Moro, D., (2010), *The ambitions and challenges of SROI*, <http://epapers.bham.ac.uk/788/>.
- Ascoli, U., (1984), *Il sistema italiano di Welfare* Ascoli U. (a cura di) Welfare state all'italiana, Laterza.
- Ascoli, U., Ranci, C., (2003), *Il welfare mix in Europa*, Carocci.
- Baldvinsdottir, G., Heidarson, C., (2017), *Orchestrating strategic co-authorship*, Nørreklit, H. (ed.), *A Philosophy of management accounting*, Routledge
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., Nørreklit, H., (2010), *Issues in the relationship between theory and practice in management accounting*. Management Accounting Research, 21 (2).
- Barbato, M. B., (1991), *Programmazione e Controllo in un'Ottica Strategica (Planning and Control in a Strategic Perspective)*, (1-57), UTET.
- Barbato, M. B., (1997), *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet.

- Barbetta, G. P., (Ed.), (1996), *Senza scopo di lucro: dimensioni economiche, legislazione e politiche del settore nonprofit in Italia*, (Vol. 373), Il Mulino.
- Barbetta, Gian Paolo (a cura di) (1996). *Senza scopo di lucro*, Il Mulino.
- Barton, M. R., Walker, J. H., (2003), *Building a business plan for DSpace*, MIT libraries digital institutional repository.
- Beelmann, A. (2006). *Review of Systematic reviews in the social sciences. A practical guide*, Hogrefe & Huber Publishers, vol. 11 (3).
- Berger, P. L., Luckmann, T., Innocenti, M. S., (1969), *La realtà come costruzione sociale*, Il mulino.
- Bhattacharjya, J., & Venable, J., (2006), *Adapting soft systems methodology for strategic information systems planning: An action research study in a non-profit organisation in Australia*, ACIS Proceedings, 8.
- Bizzarri, A., (2018), *Assembling resources for competitive advantage in bequest fundraising: The Lega del Filo d'Oro case*, tesi di dottorato, Università Politecnica delle Marche, XXX ciclo (16° ciclo), relatore Cardinali S.
- Booth, A., Sutton, A., Papaioannou, D., (2016), *Systematic approaches to a successful literature review*, Sage.

- Boris E., Stuerle C.E., (2006), “*Nonprofit and government: collaboration and conflict*”, The Urban Institute Press.
- Boris, E. T., Steuerle, C. E., (Eds.) (2006), *Nonprofits & government: Collaboration & conflict*. The Urban Insitute.
- Borzaga, C., Ianes, A. (a cura di) (2006), *Economia della solidarietà. Storia e prospettive della cooperazione sociale*, Donzelli.
- Brown, E., (2010), *Markets with competition between for-profit and nonprofit firms*. Seaman B. A., Young D. R. (edited by) Handbook of research on nonprofit economics and management.
- Brunetti, G., (1979), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli.
- Brusa, L., (2000), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*. A. Giuffrè Editore.
- Campedelli, M., Sgritta, G. B., (2016), *Il non profit: conoscenza e cambiamento*. Social Policies, 3(1), 21-40.
- Carter, N., Bryant-Lukosius, D., DiCenso, A., Blythe, J., Neville, A. J., (2014), *The use of triangulation in qualitative research*, Oncology nursing forum, 41 (5).
- Castellano N., (2011), *Modelli e misure di performance aziendale: analisi della letteratura e spunti di ricerca*, Management Control, 1, pp. 41-64.

- Castells, M., (2004), *L'età dell'informazione: economia, società, cultura*.
Vol I, La nascita della società in rete, EGEA Università Bocconi.
- Chanas, S., (2018), *Digital transformation strategy making in pre-digital organizations: The case of a financial services provider*, Journal of Strategic Information Systems, <https://doi.org/10.1/j.jsis.2018.11.003>.
- Chiucchi M. S., Gatti M., Marasca S., (2012) *The relationship between management accounting systems and ERP systems in a medium-sized firm: a bidirectional perspective*, Management Control, 2012, Vol. 3.
- Chiucchi, M. S., (2012), *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, G. Giappichelli Editore.
- Chiucchi, M. S., (2014) *Il gap tra teoria e prassi nel Management Accounting: il contributo della field-based research (The gap between theory and practice in Management Accounting: the contribution of field-based research)*, Editoriale, Management Control, 3.
- Cinquini, L., (2002), *Il bilancio consuntivo delle università: verso una nuova informativa economico-finanziaria*. G. Giappichelli Editore.
- Cinquini, L., Tenucci, A., Campanale, C., Passetti, E., (2013), *Understanding performance measurement in public organization under pragmatic constructivism*, Proceedings of Pragmatic Constructivism, 3 (1).
- CNDC/Commissione “Aziende non profit” (2001), *Raccomandazione n. 1, Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*.

Cochrane Institute, (2017), *Standard Protocol for a Cochrane Review*,
<https://community.cochrane.org/>

Colley, H., Diment, K., (2001), *Holistic research for holistic practice: making sense of qualitative research data*, conference paper: Learning and Skills Research Network Annual Conference 2001, Cambridge, 5-7 Dicembre.

Colombo, G. M., Setti, M., (2009), *Contabilità e bilancio degli enti non profit*. Wolters Kluwer Italia.

Corbetta, P., (1999), *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*, Il Mulino.

Cornforth, C., Edwards, C., (1999), *Board Roles in the Strategic Management of Non-profit Organisations: theory and practice*, *Corporate Governance: An International Review*, 7 (4).

Costa, V., Monteiro, S., (2016), *Key knowledge management processes for innovation: a systematic literature review*, *VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems*, 46 (3).

Dahrendorf R. (1994), *Quadrare il cerchio. Benessere economico, coesione sociale e libertà politica*, Laterza.

Davenport, T. H., (1998), *Putting the enterprise into the enterprise system*. *Harvard business review*, 76 (4).

- David, P., (1984), *Il sistema assistenziale in Italia*, Ascoli U. (a cura di)
Welfare state all'italiana, Laterza.
- De Fraja, G., Delbono, F., (1990), *Game Theoretic Models of Mixed
Oligopoly*. Journal of Economic Surveys, 4.
- DeMaio, P., (2009), *Bike-sharing: History, impacts, models of provision,
and future*, Journal of public transportation, 12 (4).
- Desario, V., (1996), *Il finanziamento del privato sociale*, Documenti della
Banca d'Italia, n.543-ottobre.
- Dilthey, W., (1991), *Introduction to the human sciences* (Vol. 1).
Princeton University Press.
- Dixon-Woods, M., Agarwal, S., Young, B., Jones, D., & Sutton, A.,
(2004), *Integrative approaches to qualitative and quantitative
evidence*. London: Health Development Agency, 181.
- Dixon-Woods, M., Cavers, D., Agarwal, S., Annandale, E., Arthur, A.,
Harvey, J., Riley, R., (2006), *Conducting a critical interpretive
synthesis of the literature on access to healthcare by vulnerable groups*.
BMC medical research methodology, 6 (1).
- Doherty, A., Murray, M., (2007), *The strategic sponsorship process in a
non-profit sport organization*. *Sport Marketing Quarterly*, 16 (1).
- Drucker, P. F., (1986), *Management: Tasks, responsibilities, practices*.
Truman Talley Books.

- Drucker, P., (2012), *Managing the non-profit organization*. Routledge.
- Dumont, G. E., (2013), *Nonprofit virtual accountability: An index and its application*. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 42 (5).
- Dunleavy, P., Hood, C., (1994), *From old public administration to new public management*. *Public money & management*, 14 (3).
- Ecchia, G., Zarri, L., (2005), *Capitale sociale e accountability: il ruolo del bilancio di missione nella governance delle organizzazioni non-profit*.
- Eikenberry A.M., Kluver J.D., (2004), “*The marketization of the nonprofit sector: civil society at risk?*” *Public Administration Review*, 64.
- Eiseman, E., Bloom, G., Brower, J., Clancy, N., & Olmsted, S. S., (2003), “*Best Practices*” *for a Biospecimen Resource for the Genomic and Proteomic Era*. RAND Corporation.
- Elbashir, M. Z., Collier, P. A., Sutton, S. G. (2011), *The role of organizational absorptive capacity in strategic use of business intelligence to support integrated management control systems*. *The Accounting Review*, 86 (1).
- Elbashir, M. Z., Collier, P. A., Sutton, S. G., Davern, M. J., Leech, S. A., (2013), *Enhancing the business value of business intelligence: The role of shared knowledge and assimilation*. *Journal of Information Systems*, 27 (2).

- Eppler, M. J., Mengis, J., (2004), *The concept of information overload: A review of literature from organization science, accounting, marketing, MIS, and related disciplines*. *The information society*, 20 (5).
- Fazio, A., (1996), *Ripensare lo Stato sociale. Il volontariato*, Documenti della Banca d'Italia, n.545-ottobre Id., *Razionalità economica e solidarietà*, Laterza.
- Fazzi, L., (2004), *Questioni di fiducia: a cosa serve (e a cosa non serve) il bilancio sociale per le organizzazioni no profit. Studi organizzativi*. Fascicolo 2/3.
- Feldman, R., (2002), *Epistemology*. Pearson.
- Ferrandina, A., Carriero, F., (2018), *Business plan in Excel*, Wolters Kluwer Italia.
- Fiorentini, G., (2000), *Le varie definizioni e le principali caratteristiche attribuite nella letteratura alle aziende non profit*. Merlo A. (a cura di), *Aziende non profit. Casi di gestione*, Egea.
- Flyvbjerg, B., (2006), *Five misunderstandings about case-study research*, *Qualitative inquiry*, 12 (2).
- Frederick, W. C., (2008), *Corporate social responsibility: Deep roots flourishing growth, promising future*, A. Crane, A. McWilliams, D. Matten, J. Moon. & D. S. Siegel (Eds.), *The Oxford handbook of corporate social responsibility*. Oxford University Press.

- Gal, G., Akisik, O., Wooldridge, W., (2018), *Sustainability and Social Responsibility: Regulation and Reporting*. Springer.
- Galgano, F., (1987), *Le associazioni, le fondazioni, i comitati*, CEDAM.
- Gandhi, S. O., (2012), *Differences between non-profit and for-profit hospices: patient selection and quality*, International journal of health care finance and economics, 12 (2).
- Goerke, J., (2003), *Taking the quantum leap: nonprofits are now in business. An Australian perspective*, International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing, 8.
- Grama, A., Fotache, D., (2007), *ICT and ERP applications challenges in Romanian SMEs*. Analele Stiintifice ale Universitatii Alexandru Ioan Cuza Iasi, 14.
- Granlund, M., Malmi, T., (2002), *Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?*. Management accounting research, 13 (3).
- Grant, M. J., Booth, A., (2009), *A typology of reviews: an analysis of 14 review types and associated methodologies*, Health Information & Libraries Journal, 26 (2).
- Grayson, L., Gomersall, A., (2003), *A difficult business: finding the evidence for social science reviews*. London: ESRC UK Centre for Evidence Based Policy and Practice, Queen Mary University of London.

- Grimaldi, R., Grandi, A., (2005), *Business incubators and new venture creation: an assessment of incubating models*. *Technovation*, 25 (2).
- Guzzo, G., (2010), *Le aziende no profit. Principi e sistemi di amministrazione e di ragioneria*, Franco Angeli.
- Haldma, T., Lääts, K., (2002), *Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies*. *Management accounting research*, 13 (4).
- Hansmann, H., (1980), *The role of nonprofit enterprise*. *The Yale law journal*, 89 (5).
- Hansmann, H., (1981), *Reforming The Non profit Corporations Law*, *University Pennsylvania Law Review* 129.
- Hansmann, H., (1987), *Economic theories of nonprofit organizations*, W.Powell (a cura di), *The nonprofit sector*, Yale University Press.
- Harden, A., Garcia, J., Oliver, S., Rees, R., Shepherd, J., Brunton, G., Oakley, A., (2004), *Applying systematic review methods to studies of people's views: an example from public health research*. *Journal of Epidemiology & Community Health*, 58 (9).
- Hart, C., (2018), *Doing a Literature Review: Releasing the Research Imagination*, Sage.
- Hinna, A., (2002), *Il bilancio di missione: il bilancio sociale delle organizzazioni non profit*. Hinna L.(a cura di), *Il Bilancio Sociale*, Il Sole, 24.

- Holtmann, A. G., (1983), *A theory of non-profit firms*. *Economica*, 50 (200).
- Honig, B., Karlsson, T., (2004), *Institutional forces and the written business plan*. *Journal of Management*, 30 (1).
- Honig, B., Karlsson, T., (2004), *Institutional forces and the written business plan*. *Journal of Management*, 30 (1).
- Husserl, E., Franzini, E., (1995), *L'idea della fenomenologia: cinque lezioni*, Bruno Mondadori.
- Iacobucci, D., (2004), *Strategie competitive, assetti organizzativi, strutture di governance e sistemi di controllo manageriale*. Marasca S., Silvi R., (a cura di) *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, G. Giappichelli Editore.
- Ibrahim, R. (2008), *Setting up a research question for determining the research methodology*, *International Journal on Sustainable Tropical Design Research & Practice*, 3 (1).
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). *The process of change in management accounting: some field study evidence*. *Management accounting research*, 1 (1).
- ISTAT, (2015), *Atti del 9° Censimento generale dell'industria e dei servizi e Censimento delle istituzioni non profit*, A cura della: Direzione Centrale delle Rilevazioni Censuarie e Registri Statistici (DCCR) Fascicolo a cura di: Sabrina Stoppiello.

ISTAT, (2015), *Studio sulla Popolazione Sordocieca in Italia*,
<https://www.legadelfilodoro.it/news/presentazione-dello-studio-istat-sulla-popolazione-sordocieca-italia>

ISTAT, (2017), Tavole del “*Censimento Permanente delle Istituzioni Non Profit*”, Periodo di Riferimento: novembre 2016 – aprile 2017.
Pubblicazione: 20/12/2017, A cura del: Centro Diffusione Dati.

Joanna Briggs Institute, (2017), *Critical Appraisal Checklist for Qualitative Research*, <http://joannabriggs.org/research/critical-appraisal-tools.html>

John Walker, S., (2014), *Big data: A revolution that will transform how we live, work, and think*, *International Journal of Advertising*, 33 (1).

Kanizsa, G., (1980), *Grammatica del vedere: saggi su percezione e gestalt*, Il mulino.

Karlsson, T., Honig, B., (2009), *Judging a business by its cover: An institutional perspective on new ventures and the business plan*. *Journal of Business Venturing*, 24 (1).

Kearns, K.P. (1994), *The strategic management of accountability in nonprofit organizations: An analytical framework*. *Public administration review*.

Kelly, K.S., (1998), *Effective fund-raising management*, Lawrence Erlbaum Associates.

- Kong, E., (2008), *The development of strategic management in the non-profit context: Intellectual capital in social service non-profit organizations*, International Journal of Management Reviews, 10 (3).
- Kotler, P., Andreasen, A. R., Scott, W. G., Stecco, M., De Franceschi, A., (1998), *Marketing per le organizzazioni non profit: la grande scelta strategica*. Il Sole 24 Ore.
- Krlev, G., Münscher, R., Mülbert, K., (2013), *Social Return on Investment (SROI): state-of-the-art and perspectives-a meta-analysis of practice in Social Return on Investment (SROI) studies published 2002-2012*.
- Kukalis, S., (1991), *Determinants of strategic planning systems in large organizations: a contingency approach*. Journal of Management Studies, 28 (2).
- Kusch, M., (2000), *The sociology of philosophical knowledge: A case study and a defense*. The sociology of philosophical knowledge (pp. 15-38). Springer, Dordrecht.
- Kwong, C. C., Thompson, P., Cheung, C. W., (2012), *The effectiveness of social business plan competitions in developing social and civic awareness and participation*. Academy of Management Learning & Education, 11 (3).
- Lawlor, E., Neitzert, E., Nicholls, J., (2008), *Measuring value: a guide to Social Return on Investment (SROI)*, New Economics Foundation.
- Lazzi, G., (2002), *Lo Studio di fattibilità*, DEIS, Università degli Studi della Calabria.

- Lepre, S., (1986)., *Opere Pie anni '80. L'inchiesta conoscitiva economico-morale amministrativa presieduta da Cesare Correnti*, M. Bigaran (a cura di) Istituzioni e borghesie locali nell'Italia liberale, F. Angeli.
- Lepre, S., (1988), *Le difficoltà dell'assistenza: le opere pie in Italia fra '800 e '900*, ed. Bulzoni.
- Lukka, K., (2007), *Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action*. Management Accounting Research, 18 (1).
- Malighetti, R., (1994), *Comunicazione e cultura. Un approccio interpretativo all'analisi organizzativa*, La ricerca folklorica, 29, Grafo Spa.
- Mancini, D., (1999), *L'azienda nella rete di imprese: la prospettiva del controllo relazionale*. Giuffrè.
- Manelli, A. (2005). *La creazione di valore nelle imprese sociali*, lucidi del corso di Finanza Aziendale, www.econ.univpm.it.
- Manelli, A., (2004), *La creazione di valore nella impresa sociale: il valore aggiunto sociale secondo il modello Cosis*.
- Maramai, A., (1998), *Le attività di controllo di gestione e la presentazione di bilancio nell'azienda non profit*. Non profit, 1.

- Marasca, S., Marchi, L., Riccaboni, A., (2013), *Controllo di gestione: metodologie e strumenti. Amministrazione, finanza e controllo*. Knowità.
- Marasca, S., Montanini, L., Manelli, A., D'Andrea, A., Vallesi, M., Carignani, V., Galassi, P., (2018), *Social Reporting in a Health Care Organization: A Case Study of a Regional Italian Hospital*. Sustainability and Social Responsibility: Regulation and Reporting. Springer.
- Marchi, L., (2003), *I sistemi informativi aziendali*. A. Giuffrè Editore.
- Marchi, L., (2011), *L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna*. Management Control, 3, 5-16.
- Marramao, G., (1995), *Dopo il Leviatano. Individuo e comunità nella filosofia politica*. Bollati Boringhieri.
- Martini, G., (1998), *L'efficienza delle imprese non profit: il ruolo degli assetti proprietari*, Rivista della cooperazione, (2).
- Mason, C., Stark, M., (2004), *What do investors look for in a business plan? A comparison of the investment criteria of bankers, venture capitalists and business angels*. International small business journal, 22 (3).
- Matacena, A., Santi, M., (2000), *Il controllo di gestione nelle aziende non profit*. Bocchino U. (a cura di), Manuale di controllo di gestione, Il Sole 24 Ore.

- Mattiacci, A., (2000), *Il marketing strategico dei business di nicchia*, Cedam.
- McDonald, R. E., (2007), *An investigation of innovation in nonprofit organizations: The role of organizational mission*, *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, 36 (2).
- McLuhan, M., Fiore, Q., (1968), *Il medium è il messaggio*, Feltrinelli.
- Merton, R. K., (1938), *Science and the social order*. *Philosophy of Science*, 5 (3).
- Miles, M. B., Huberman, A. M., Huberman, M. A., & Huberman, M., (1994), *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*, Sage.
- Mill, J. S., (2016), *Utilitarianism*. In *Seven Masterpieces of Philosophy* (pp. 337-383). Routledge.
- Mintzberg, H., (1994), *The fall and rise of strategic planning*, *Harvard Business Review*, January.
- Moore, G. C., & Benbasat, I., (1991), *Development of an instrument to measure the perceptions of adopting an information technology innovation*, *Information systems research*, 2 (3).
- Mucelli, A., (2004), *Il ruolo degli ERP nello sviluppo dei sistemi di controllo*, Marasca S., Silvi R., (a cura di) *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, G. Giappichelli editore.

- Napolitano, E. M., (1999), *La qualità nell'impresa sociale: strumenti per il non profit* (Vol. 381), Franco Angeli.
- Nespeca A., (2018), *L'impatto dell'implementazione e dell'utilizzo della Business Intelligence sul sistema di controllo: tra teoria e prassi*, tesi di dottorato, Università Politecnica delle Marche, XXX ciclo (16° ciclo), relatore Chiacchi M. S..
- Newhouse, J. P., (1969), *Toward a theory of non-profit institutions: An economic model of a hospital*, RAND.
- Nørreklit, H., Mitchell, F., Raffnsøe-Møller, M., (2017), *Introduction*, Nørreklit, H. (ed.), *A Philosophy of management accounting*, Routledge.
- Nørreklit, H., Nørreklit, L., Mitchell, F. (2010), *Towards a paradigmatic foundation for accounting practice*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23 (6).
- Nørreklit, H., Trenga, M., (2017). *Actor-based performance management*. Nørreklit, H. (ed.), *A Philosophy of management accounting*, Routledge.
- Nørreklit, L., (2017), *Actor-reality construction*, Nørreklit, H. (ed.), *A Philosophy of management accounting*, Routledge.
- Nørreklit, L., Nørreklit, H., Israelsen, P., (2006), *The validity of management control topoi: towards constructivist pragmatism*, *Management Accounting Research*, 17 (1).
- Novak, J. D., (2001), *L'apprendimento significativo: le mappe concettuali per creare e usare la conoscenza*. Edizioni Erickson.

- Novickis, L., Mitasiunas, A., Ponomarenko, V., (2017), *Information technology transfer model as a bridge between science and business sector*. *Procedia Computer Science*, 104.
- Onida, P., (1961), *Gino Zappa e gli studi di economia d'azienda in Italia*, *Management International*.
- Paci, M., (1982), *Onde lunghe nello sviluppo dei sistemi di welfare, Stato e mercato*, 3.
- Peirce, C. S., (1905), *What pragmatism is*, *The Monist*, 15 (2).
- Peirce, C. S., (1974), *Collected papers of charles sanders peirce*, Harvard University Press, Vol. 1-5.
- Pepe, F., (2007), *Note in tema di società cooperative, cooperative sociali e regime fiscale Onlus [con cenni alla neonata "impresa sociale"]*. *Rivista di Diritto Tributario*.
- Pfeffer, J., Sutton, R. I., (2006), *Evidence-based management*. *Harvard business review*, 84 (1).
- Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J. Y., Podsakoff, N. P., (2003), *Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies*. *Journal of applied psychology*, 88 (5).
- Ponzanelli, G., (1993), *Enti senza fini di lucro*, (Voce), in «*Digesto delle discipline privatistiche*», vol. VIII, Utet.

- Ponzanelli, G., (a cura di), (1994), *Gli enti "nonprofit" in Italia*, CEDAM.
- Popper, K., (1970), *La logica della ricerca scientifica*, Einaudi.
- Porter, M. E., & Kramer, M. R., (2006), *The link between competitive advantage and corporate social responsibility*. Harvard business review, 84 (12).
- Porter, M. E., Millar, V. E. (1985), *How information gives you competitive advantage*, Gospi.
- Power, J.D., (2004-2007), *A Brief History of Decision Support Systems*, v.2.8 2004 – v.4.1 2007, Editor DSSResources.com
- Pozzoli, M., (2011), *Pianificazione e controllo strategico*, Pozzoli, M., Manetti, G. (a cura di), *Pianificazione e controllo per le aziende non profit, Valutazioni di efficacia, efficienza, economicità ed impatto socio-economico*, Franco Angeli.
- Pozzoli, M., Manetti, G., (2011), *Pianificazione e controllo per le aziende non profit. Valutazioni di efficacia, efficienza, economicità ed impatto socio-economico*, FrancoAngeli..
- Preite, D., De Matteis, F., (2014), *Non Profit Entities and Multi-Stakeholder Relations: some Highlights on Accountability Management from the Italian "Pro-Loco" Organizations*, Procedia Economics and Finance, 15.
- Prelli, L. J., (1989), *The rhetorical construction of scientific ethos*, Evolution, 34 (5), U 980.

- Putnam, H., (1995), *Pragmatism: An Open Question*, Wiley-Blackwell.
- Quattrone, P., (2016), *Management accounting goes digital: Will the move make it wiser?*. *Management Accounting Research*, 31.
- Ranci, P., Bassanini, M. C., (1990), *Non per profitto: il settore dei soggetti che erogano servizi di interesse collettivo senza fine di lucro*. Fondazione Adriano Olivetti.
- Reheul, A. M., Van Caneghem, T., Van den Bogaerd, M., Verbruggen, S., (2018), *Economic Consequences of Hiring an Auditor With Industry Expertise: An Empirical Analysis Among NPOs*. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 47 (1).
- Rescigno, P., (a cura di) (1989), *Le fondazioni in Italia e all'estero*, CEDAM.
- Rom A., Rohde C., (2006), *Enterprise resource planning systems, strategic enterprise management systems and management accounting. A Danish study*, *Journal of Enterprise Resource Management*, 2006, Vol. 19 (1).
- Rossi, E., (1989), *La formazioni sociali nella costituzione italiana*. CEDAM.
- Rusconi, G., (2013), *Il bilancio sociale delle imprese: economia, etica e responsabilità dell'impresa*. Ediesse.

- Sacchetti, S., & Campbell, C., (2014), *Network di imprese sociali e capital sociale. L'ecosistema scozzese*. Impresa Sociale, 11 (4).
- Sacchitano, A., (2012), *L'interpretazione come generalizzazione*, conference paper: Umanitaria, 12 Maggio.
http://www.sciacchitano.it/Eziologia/L_interpretazione.pdf.
- Salamon, L. M., Anheier, H. K., (1992), *In search of the non-profit sector. I: The question of definitions*. Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, 3 (2).
- Salamon, L. M., Anheier, H. K., (1997), *Defining the nonprofit sector: A cross-national analysis*. Manchester University Press.
- Sandelowski, M., Voils, C. I., Leeman, J., Crandell, J. L., (2012), *Mapping the mixed methods–mixed research synthesis terrain*. Journal of mixed methods research, 6 (4).
- Scherer, R., Siddiq, F., & Tondeur, J. (2019). *The technology acceptance model (TAM): a meta-analytic structural equation modeling approach to explaining teachers' adoption of digital technology in education*. Computers & Education, 128.
- Schopenhauer, A. (2016), *Arthur Schopenhauer: The World as Will and Presentation: Volume I*. Routledge.
- Schwartz, M. S., (2017), *Corporate social responsibility*, Routledge.
- Segars, A. H., Grover, V., (1999), *Profiles of strategic information systems planning*, Information Systems Research, 10 (3).

- Shepherd, D. A., Zacharakis, A., (1999), *Conjoint analysis: A new methodological approach for researching the decision policies of venture capitalists*. *Venture Capital: An International Journal of Entrepreneurial Finance*, 1 (3).
- Sicoli, G. (2008), *Una analisi delle relazioni tra creazione di valore e gestione aziendale*, F. Angeli.
- Signori, S., Rusconi, G., (2007), *Responsabilità sociale e azienda non profit: quale declinazione?*. *Impresa sociale*, 76.
- Silverman, D., (2013), *Doing qualitative research: A practical handbook*, SAGE Publications Limited.
- Solomon N., (2004), *Business Intelligence*, *Communications of the Association for Information Systems*, Vol. 13, Art. 15.
- Stake, R. E., (1998), *Investigación con estudio de casos*. Ediciones Morata.
- Te'eni, D., & Young, D. R., (2003), *The changing role of nonprofits in the network economy*, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 32 (3).
- Te'eni, D., & Young, D. R., (2003), *The changing role of nonprofits in the network economy*, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 32 (3).
- Travaglini, C., Bandini, F., Mancione, K., (2010), *Social Enterprise in Europe: Governance Models. An analysis of governance models in social enterprises through a comparative study of the legislation of eleven countries* (No. 75-2010), Associazione Italiana per la Cultura della Cooperazione e del Non Profit.

Troshani, I., Janssen, M., Lymer, A., Parker, L. D., (2018), *Digital transformation of business-to-government reporting: An institutional work perspective*. International Journal of Accounting Information Systems, (31).

Vakalfotis, N., Ballantine, J., Wall, A. P., (2011), *A literature review on the impact of Enterprise Systems on management accounting*, Proceedings of the 8th International Conference on Enterprise Systems, Accounting and Logistics (ICESAL).

Vermeer, T.E., Edmonds, C.T., Asthana, S.C., (2014), *Organizational form and accounting choice: are nonprofit or for-profit managers more aggressive?*, The Accounting Review, 89.

Veyrassat, B., (2015), *Industrializzazione*, (voce in) HDS, Dizionario Storico della Svizzera.

Vogel, D., (2007), *The market for virtue: The potential and limits of corporate social responsibility*, Brookings Institution Press.

Voils, C., Hasselblad, V., Crandell, J., Chang, Y., Lee, E., Sandelowski, M., (2009), *A Bayesian method for the synthesis of evidence from qualitative and quantitative reports: the example of antiretroviral medication adherence*, Journal of health services research & policy, 14 (4).

Weber, M., (2013), *The Protestant ethic and the spirit of capitalism*. Routledge.

- Webster, J., Watson, R. T., (2002), *Analyzing the past to prepare for the future: Writing a literature review*. MIS quarterly.
- Weisbrod, B. A., (1964), *Collective-consumption services of individual-consumption goods*. The Quarterly Journal of Economics, 78 (3).
- Weisbrod, B. A., (2009), *The nonprofit economy*, Harvard University Press.
- Weisbrod, B.A., (1975), *Toward a theory of the voluntary nonprofit sector in a three-sector economy*, E.S. Phelps (ed.) *Altruism, Morality, and Economic Theory*, Russell Sage Foundation.
- Wengraf, T., (2001), *Qualitative research interviewing: Biographic narrative and semi-structured methods*, SAGE.
- Wilson, F., Post, J. E., (2013), *Business models for people, planet (& profits): exploring the phenomena of social business, a market-based approach to social value creation*, Small Business Economics, 40 (3).
- Wittgenstein, L., (2013), *Tractatus logico-philosophicus*, Routledge.
- Yin, R. (1994). *Case study research: Design and methods*. 2nd Ed., SAGE Publications Limited.
- Yong, A., (2008), *Cross-cultural comparisons of managerial perceptions on profit*, Journal of business ethics, 82 (4).

Zamagni, V. (Ed.), (2000), *Povert  e innovazioni istituzionali in Italia: dal Medioevo ad oggi*, Il Mulino.

SITOGRAFIA

<http://dssresources.com/history/dsshhistory.html>

<https://aisel.aisnet.org/cais/vol13/iss1/15/>

<https://www.istat.it/it/archivio/207807>

<http://si.deis.unical.it/zumpano/2002-2003/ProgSI2003/>

<http://www.hls-dhs-dss.ch/textes/i/I13824.php?topdf=1>

<http://www.webofknowledge.com/>

<https://www.scopus.com/>

<https://scholar.google.it/>

<https://www.researchgate.net/>

<http://joannabriggs.org/research/critical-appraisal-tools.html>

<https://community.cochrane.org/>

<https://www.sciencedirect.com/>

<https://www.emeraldinsight.com/>

<https://www.jstor.org/>

<https://link.springer.com/>

<https://onlinelibrary.wiley.com/>

<https://www.legadelfilodoro.it/>