



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento
ex D.M. 270/2004*)
in Amministrazione, finanza e controllo

—

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Tesi di Laurea

Il Gabbiano – Il Pino

La normativa della cooperativa sociale e
soluzioni per la programmazione ed il
controllo di gestione

Relatore

Ch. Prof. Maria Silvia Avi

Laureando

Paolo Pinos

Matricola 811191

Anno Accademico

2013 / 2014

Indice

Introduzione

PARTE PRIMA – Il Gabbiano – Il Pino

1. La cooperativa sociale *Il Gabbiano – Il Pino*

- 1.1. Gli albori
- 1.2. La fusione del 2010
- 1.3. Il contesto attuale
- 1.4. La *mission*
- 1.5. La *visione* e nuove iniziative per il futuro

PARTE SECONDA – La normativa della Società cooperativa

1. La normativa civilistica e tecnica della cooperativa

- 1.1. Lo scopo mutualistico
- 1.2. I tipi di cooperativa
 - 1.2.1. La cooperativa sociale
- 1.3. La costituzione: iter e adempimenti
 - 1.3.1. L'atto costitutivo e lo statuto
 - 1.3.1.1. L'oggetto
 - 1.3.1.2. Il nome, la sede e la durata
- 1.4. Cause di scioglimento
- 1.5. La scelta della normativa tra Spa e Srl
- 1.6. Il modello di amministrazione e controllo e l'organo amministrativo
- 1.7. I soci: tipi, caratteristiche, requisiti, conferimenti
 - 1.7.1. L'assemblea
- 1.8. Il capitale sociale ed il principio della "porta aperta"
- 1.9. L'Albo nazionale delle cooperative e le associazioni di categoria
- 1.10. L'organo di controllo e di revisione legale, la revisione cooperativa
 - 1.10.1. La verifica dell'assetto organizzativo
- 1.11. I ristorni ed il trattamento degli utili
- 1.12. Il bilancio
- 1.13. I finanziamenti ed il prestito sociale

PARTE TERZA – Soluzioni per la programmazione ed il controllo di gestione

1. La contabilità analitica

- 1.1. La contabilità analitica
- 1.2. Sistema vigente e nuove soluzioni
- 1.3. Un cenno all'*Activity Based Costing*

2. Introduzione al sistema di controllo di gestione

- 2.1. Il *reporting*
- 2.2. Struttura organizzativa attuale e prospettive

3. La mappa delle responsabilità

- 3.1. La pianificazione strategica
- 3.2. Le aree decisionali critiche
- 3.3. I centri di responsabilità
- 3.4. I centri di costo e di ricavo
- 3.5. I centri di profitto e di investimento

4. I parametri-obiettivo

- 4.1. Le caratteristiche ed il processo di definizione
- 4.2. Obiettivi di qualità, benessere e comfort
- 4.3. Le funzioni e gli obiettivi delle figure organizzative trasversali

5. Il budget

- 5.1. L'attività di *budgeting* attuale ed una possibile implementazione
- 5.2. Il budget dei proventi
- 5.3. Il budget dei costi e degli investimenti
- 5.4. Il budget del personale e la programmazione delle risorse umane
 - 5.4.1. Gli indici per il budget del personale
 - 5.4.2. La formazione del personale
 - 5.4.3. Il sistema retributivo
 - 5.4.4. Il volontariato
- 5.5. La gestione finanziaria
- 5.6. Il budget patrimoniale

6. Il processo di controllo

- 6.1. Le fasi ed i risultati del processo di controllo
 - 6.1.1. La motivazione
 - 6.1.1.1. Il *clan* come modello organizzativo

6.2. L'analisi degli scostamenti ed il ruolo del *controller*

7. Il marketing

7.1. Una possibile formula pubblicitaria?

Conclusioni

Bibliografia

Normativa

Sitografia

Introduzione

Il presente elaborato prende le mosse da una personale esperienza lavorativa in qualità di consulente – praticante dottore commercialista presso la cooperativa sociale *Il Gabbiano – Il Pino* di Fratta di Fossalta di Portogruaro, piccola cittadina confinante con la capoluogo dell'ormai ex omonimo mandamento, Portogruaro, nella Venezia Orientale, e porta verso il vicino Friuli Occidentale.

Nata da un pregevole intento del fondatore, il compianto Ottorino Fava, la *cooperativa* costituisce oggi un riferimento indiscusso nelle attività di accoglienza di persone con disabilità, avendo come bacino di utenza sia l'intera provincia di Venezia, che, scavalcando i confini regionali, il Friuli Venezia Giulia. La *leadership* raggiunta non si esaurisce solamente in riferimento al settore di mercato interessato. *Il Gabbiano – Il Pino* rappresenta anche e soprattutto un'importante attività economica nel territorio, impiegando un numero di dipendenti non inferiore alle 100 unità e potendo garantire ormai da almeno un triennio un volume d'affari che si attesta attorno ai 3 milioni di Euro¹.

Da questi semplici numeri e da queste premesse, ci si è posta davanti l'evidente discrasia tra la forma societaria adottata, che presuppone come vedremo, un'organizzazione di tipo non profit, e la gestione di "numeri" che nonostante quanto appena enunciato esigono più che mai un'impostazione di tipo imprenditoriale, anche alla luce del momento storico che la nostra economia sta attraversando, o forse e più correttamente, nel quale sta arrancando. Anche se tale esigenza non viene particolarmente avvertita dagli attuali organi direttivi ed amministrativi in generale (del settore e non), nei quali si riscontra una non-ben-celata resistenza all'innovazione gestionale, il lavoro che segue raccoglie comunque questa nuova "sfida" verso un tentativo di managerialità nella gestione degli enti non profit (e de *Il Gabbiano – Il Pino* in particolare).

¹ I dati si riferiscono agli esercizi chiusi al 31 dicembre 2011 e 31 dicembre 2012 e sono stati estratti dal Registro delle Imprese della Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Venezia. I dati per l'esercizio 2013 (la bozza del bilancio è attualmente in fase di approvazione) sono stati gentilmente concessi dal Presidente del CdA de *Il Gabbiano – Il Pino*.

Nello specifico, il trattato è diviso in tre parti: la prima è riservata alla presentazione dettagliata della *cooperativa*, partendo dalla costituzione, dalle prime difficoltà e dall'ampliamento delle attività svolte, passando per la fusione intervenuta nel 2010 e per l'attualità e concludendo andando a specificare la *mission* alla base dell'iniziativa (che nel corso degli anni è rimasta sostanzialmente invariata rispetto all'iniziale progetto di Ottorino Fava), la *visione* e le prospettive per il futuro.

La seconda parte analizza la normativa vigente di riferimento per la cooperativa in generale, con un costante richiamo all'ente esaminato, muovendo principalmente dallo scopo mutualistico (vero caposaldo per la tipologia di società considerata) per poi toccare gli aspetti relativi ai soci, all'organo amministrativo e a quello di controllo, alla costituzione, al bilancio.

Lo scopo dell'elaborato in realtà viene raggiunto nella terza ed ultima parte, nella quale viene affrontato sostanzialmente il tema legato alla programmazione delle attività e degli obiettivi aziendali fino al controllo di gestione. Per prima viene analizzata la strutturazione attuale della contabilità analitica con i relativi difetti e punti critici, proponendo quindi una nuova formula. Un cenno viene poi fatto anche sull'*Activity Based Costing*. Analizzato è poi il sistema di *reporting* delle informazioni, come introduzione al sistema di controllo di gestione, e viene valutata la corrente struttura organizzativa, partendo dall'organigramma e prospettando possibili soluzioni alternative. Dalla struttura organizzativa parte il disegno della mappa delle responsabilità ed attività annesse, come la fondamentale individuazione dei centri di responsabilità. Altro passo è l'individuazione dei parametri-obiettivo, le caratteristiche e la scelta degli indicatori necessari: enfasi viene data particolarmente a quest'ultimo punto; infatti il rispetto di requisiti di qualità e comfort (richiesti dalle Aziende Sanitarie) è considerata *condicio sine qua non* per l'esercizio dell'attività. Vengono poi prese in considerazione le figure organizzative trasversali e quali implicazioni e quali effetti possa avere un loro eventuale impiego.

Capitolo a sé viene dedicato al budget, come attività fondamentale per quell'esigenza di managerialità già manifestata e che qui si tenta di perseguire. Oltre all'analisi dell'attività di budget attuale, vengono esaminati i singoli "piani di settore" ed in particolar modo la programmazione delle risorse umane, risorse che costituiscono, giocoforza, da un lato la voce di costo preponderante del conto

economico, dall'altro, un impiego costante e non eventuale di risorse finanziarie (per stipendi, ritenute, contributi e premi INAIL).

La terza parte continua quindi con la disamina del processo di controllo, delle sue fasi e dei suoi risultati, ed in particolare del risultato della motivazione. Ai risultati segue l'analisi degli scostamenti ed il ruolo del *controller*.

Concludendo, si vuole dare una possibile soluzione pubblicitaria alla *cooperativa*, tenuto ben presente l'elevato spessore morale delle attività svolte, nonché l'indotto che da *Il Gabbiano – Il Pino* deriva.

Un doveroso ringraziamento a Stefano, Presidente del Consiglio di Amministrazione della *cooperativa*, per la disponibilità dimostrata e per l'opportunità concessami, nonché a Placido per la simpatia e a tutti gli operatori per la calorosa accoglienza.

Un grazie anche a Giancarlo per la pazienza e per aver sopperito alle mie innumerevoli mancanze.

Un saluto affettuoso infine va a tutti i ragazzi ospiti de *Il Gabbiano – Il Pino*, ed in particolare a Luca, sempre prodigo di "belle" parole ed "energici" saluti.

PARTE PRIMA

Il Gabbiano – Il Pino

1. La cooperativa sociale *Il Gabbiano – Il Pino*

1.1. Gli albori¹

La cooperativa sociale *Il Gabbiano Jonathan* viene fondata nel 1990 da Ottorino Fava e da alcuni sostenitori dell'iniziativa nella città di Fossalta di Portogruaro in provincia di Venezia, con lo scopo di inserire nel mondo del lavoro persone svantaggiate altrimenti costrette, per mancanza di altre soluzioni, ad un'esistenza condotta ai margini della società e senza possibilità di uno sbocco lavorativo che consentisse loro di condurre uno stile di vita dignitoso.

Dopo i primi anni piuttosto difficili, soprattutto a livello economico, la *cooperativa* inizia ad eseguire lavorazioni per conto di terzi effettuando attività di semplice assemblaggio che consentissero sia l'impiego di persone con handicap, sia di aumentare sensibilmente gli introiti finanziari per il proseguo delle iniziative a favore dei diversamente abili.

Nel 1994 viene fondata la cooperativa sociale *Il Pino* e con essa vede la nascita il centro occupazionale di lavoro protetto diurno presso l'ex scuola elementare di Fratta di Fossalta di Portogruaro. La nobile finalità è quella di inserire persone con handicap in un contesto lavorativo protetto in grado di stimolare le loro abilità mantenendole e migliorandole, dove possibile. Grazie ad una convenzione stipulata con l'Azienda Socio Sanitaria n. 10 del Veneto Orientale, il centro inizia ad accogliere persone provenienti da tutto il comprensorio portogruarese, ampliandosi negli anni fino ad occupare totalmente tutti i posti disponibili.

Nel 1998 il grande passo: l'allora Presidente Ottorino Fava prende l'iniziativa per la realizzazione, sempre nella località di Fratta, della comunità di accoglienza residenziale "San Damiano", con una capacità ricettiva di 15 posti letto. In breve tempo i posti vengono occupati palesando la necessità del territorio di strutture simili.

¹ I paragrafi 1.1. e 1.2. costituiscono adattamento alla storia della *cooperativa*, gentilmente fornita da Stefano D..

Nel 2000, nel comune di Ceggia (VE), presso le ex scuole materne della frazione di Gainiga, ristrutturate a tale scopo, nasce il centro polifunzionale “San Giuseppe Lavoratore”, ovvero una comunità alloggio per 13 persone con annesso un centro occupazionale diurno con capacità ricettiva di 10 utenti.

Successivamente, nel 2001, vengono acquistati, ristrutturati ed ampliati i capannoni che ospitano il centro occupazionale diurno per handicap medio-grave e grave di Fratta mentre l’Azienda Socio Sanitaria n. 10 porta a 30 il numero di persone potenzialmente ospitabili.

Nel 2003 viene ristrutturato ed ampliato l’edificio delle ex scuole elementari di Fratta (già sede amministrativa del sodalizio costituito dalle due *cooperative*). Il risultato è che la comunità “San Damiano” già esistente incrementa di ulteriori 5 posti la propria capienza, portando complessivamente a 20 il numero di persone ospitabili; inoltre nasce una terza comunità alloggio, “Santa Chiara”, con altri 12 posti disponibili per l’accoglienza residenziale.

Nel 2005 viene acquisita da *Il Pino* un’abitazione con uno scoperto di circa 20.000 mq nella frazione di Villanova di Fossalta di Portogruaro. Il fabbricato esistente viene ristrutturato ed adeguato per l’accoglienza di persone portatrici di handicap. La struttura è attualmente in grado di accogliere 6 utenti in contesto residenziale e 10 in forma diurna presso il centro occupazionale per soggetti portatori di handicap grave e gravissimo. Quest’ultimo è stato avviato agli inizi del 2007 mentre l’aspetto residenziale ha trovato inizio a novembre 2010.

In particolare, il centro cura ormai stabilmente alcuni progetti di collaborazione con le scuole elementari di San Michele e San Giorgio al Tagliamento (paesi confinanti con il vicino Friuli Venezia Giulia), coinvolgendo gli alunni di tutte le classi in attività creative manuali da svolgersi assieme agli utenti del centro stesso, sia ospitandoli presso la sede di Villanova che viceversa. In queste occasioni vengono allestiti dei laboratori in cui vengono spiegati ai ragazzi il processo e le modalità di realizzazione di oggetti in creta, di creazione della carta riciclata e l'utilizzo, per la pittura, di colori ottenuti da prodotti naturali come da tradizione rurale; quest'ultima fase in particolare vede la collaborazione di un maestro di pittura che presta volontariato presso la *cooperativa*.

L'esperienza con il mondo scolastico ha trovato seguito anche con altri istituti del portogruarese, coinvolgendo classi di scuole medie e superiori.

A dicembre 2007 è stata ultimata la ristrutturazione delle ex scuole elementari di Gainiga, struttura che il comune di Ceggia ha ceduto all'Azienda Socio Sanitaria n. 10, che ne ha curato i lavori per ricavarne una comunità alloggio per 10 persone portatrici di handicap. La gestione di tale struttura è stata affidata alla cooperativa *// Pino* ed è stata intitolata al fondatore Ottorino Fava, deceduto il 14 ottobre 2006.

Tra la fine del 2010 e gli inizi del 2011 è stato completamente ristrutturato il centro occupazionale diurno "San Giuseppe Lavoratore" di Gainiga, portandone la capacità ricettiva a 20 posti.

1.2. La fusione del 2010

Come si è potuto fin qui dedurre, le due *cooperative* hanno man mano nel corso della loro storia, ma già a partire dalla loro fondazione, intrecciato le loro attività tanto da formare un *unicum* spinto dalla medesima filosofia, un unico soggetto economico che solo giuridicamente non trovava giustificazione². Per questi motivi, nel dicembre 2010

² Le attività esercitate dai due originari enti (di cui alla Legge Regionale del Veneto n. 23/2006: a) gestione di servizi socio-sanitari ed educativi; b) gestione di attività finalizzate all'inserimento lavorativo delle persone svantaggiate e delle altre persone deboli, nei settori agricoli, industriali, commerciali o di servizi) vengono comunque tuttora tenute distinte per motivi fiscali. Anche se in questa sede non verranno affrontate tali tematiche, è possibile brevemente dimostrare che l'attività de *// Gabbiano* è esentata dall'imposizione ai fini IRAP, contrariamente a *// Pino* che sconta l'imposta regionale, secondo il combinato disposto delle Leggi Regionali del Veneto n. 27/2006 e n. 1/2009, cui si rimanda. Entrambi gli esercizi peraltro sono esentati dall'IRES, in quanto cooperative sociali disciplinate dalla Legge 8 novembre 1991 n. 381 ed essendo di diritto classificate a mutualità prevalente. La *società* è peraltro iscritta nell'apposito Albo delle società cooperative istituito dal Ministero delle Attività Produttive con D.M. del 23/06/2004 – pubblicato in G.U. n. 162 del

si è dato corso alla fusione per incorporazione dei due enti, i quali hanno dato vita ad un'unica realtà denominata *Società cooperativa sociale Il Gabbiano – Il Pino*.

La sinergia tra le diverse “anime” del sodalizio consente di ottimizzare spazi, risorse



Figura 1: il nuovo logo della cooperativa

ed attività svolte con gli utenti delle comunità. Questi, ad esempio, hanno la possibilità di usufruire degli spazi del centro diurno per trascorrere la giornata impiegati nelle varie attività di lavorazioni artigianali, educative e di animazione svolte nei laboratori occupazionali, luoghi molto importanti per mantenere vive le abilità sociali e manuali.

1.3. Il contesto attuale

In un contesto territoriale dove mancavano strutture simili, l’iniziativa intrapresa da Ottorino Fava si può considerare a pieno titolo come pionieristica, avendo assunto da subito un ruolo di riferimento assoluto e per la comunità intera, e per le Aziende Sanitarie venete e friulane.

Ad oggi, oltre a tutte le attività proprie appena sopra descritte³, il sodalizio gestisce alcuni appalti di servizi di pulizie con i comuni di Fossalta di Portogruaro, Teglio

13/07/2004. L’art. 11 del D.P.R. 601/73, in tema di agevolazioni tributarie, recita inoltre: “I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dalla imposta sul reddito delle persone giuridiche e dalla imposta locale sui redditi se l’ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità [...] non è inferiore al cinquanta per cento dell’ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie.” La *cooperativa*, pur classificandosi come di tipo “sociale”, rispetta appieno tale requisito (Euro 1.976.462 per le retribuzioni dei soci contro un parametro di riferimento di Euro 431.737, dati dell’ultimo bilancio approvato).

³ E che saranno oggetto di riesame (cfr. parte terza – capitolo 3 – § 3.2.).

Veneto, Gruaro e Concordia Sagittaria, e per conto di alcuni enti della zona limitrofa. Cura, inoltre, i servizi di animazione delle case di riposo di Portogruaro e San Michele al Tagliamento ed il servizio di assistenza domiciliare per il comune di Concordia Sagittaria.

Attualmente la *cooperativa* riesce ad ospitare complessivamente circa 90 utenti ed offre un'occupazione a circa 110 persone, 12 delle quali portatrici di handicap. Intrattiene stabili rapporti di fornitura con circa 140 partner, mentre offre servizi nei confronti di circa 70 clienti.



Figura 2: la sede di via Musili – Fratta

1.4. La *mission*

La definizione di *mission* può assumere varie sfaccettature, ma sostanzialmente essa risponde agli interrogativi circa gli obiettivi che si vogliono raggiungere, gli indirizzi generali e strategici con i quali questi obiettivi possono essere raggiunti, il tutto coordinato dai valori ritenuti importanti. La sua esplicitazione da parte della direzione in termini di obiettivi risulta essere di fondamentale importanza in quanto

fattore motivante per tutti gli operatori al loro conseguimento. Inoltre facilita questo risultato poiché assimilabile ad un sentiero da percorrere: è utile quindi anche agli *stakeholder* come raffronto per il lavoro svolto dall'organizzazione.

“La *mission* segna l'origine di un'azienda non profit, rappresenta la causa che ne ha provocato la nascita e che ne deve sostenere lo sviluppo. Essa viene di conseguenza a guidare le scelte strategiche e l'attività di orientamento e di monitoraggio della gestione verso gli obiettivi prefissati”.⁴

La *mission* è rinvenibile generalmente nello statuto. A tal proposito, se ne riporta un estratto:

“Titolo II: scopo – oggetto

Art. 3 (scopo mutualistico): La *cooperativa*, conformemente alla legge 381/91⁵, non ha scopo di lucro: suo fine è il perseguimento dell'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso lo svolgimento di attività produttive e attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi finalizzati a realizzare l'integrazione lavorativa, il recupero, e la riabilitazione di persone socialmente svantaggiate. [...]

La *cooperativa* si ispira ai principi che sono alla base del movimento cooperativo mondiale ed in rapporto ad essi agisce. Questi principi sono: la mutualità, la solidarietà, la democraticità, l'impegno, l'equilibrio delle responsabilità rispetto ai ruoli, lo spirito comunitario, il legame con il territorio, un equilibrato rapporto con lo Stato e le istituzioni pubbliche.”

Il documento interno di esplicazione della *mission*, in linea con quanto stabilito dallo statuto, recita quindi:

“La cooperativa sociale *Il Gabbiano – Il Pino* si ispira ai principi che sono alla base del movimento cooperativo ed in rapporto ad essi agisce. Questi principi sono:

⁴ Emilia Gazzoni, *Programmazione e controllo nel non profit. Aziende sanitarie, associazioni, fondazioni, cooperative sociali*, Carocci Faber, Roma, 2004, pag. 33.

⁵ La Legge 8 novembre 1991, n. 381, *Disciplina delle cooperative sociali*, verrà poi maggiormente esaminata nel corso della parte seconda.

- la mutualità;
- la solidarietà;
- la democraticità;
- l'impegno;
- l'equilibrio delle responsabilità rispetto ai ruoli;
- lo spirito comunitario;
- il legame con il territorio;
- un equilibrato rapporto con lo Stato e le istituzioni pubbliche.

Operando secondo questi principi intende organizzare una impresa che persegua, mediante la solidale partecipazione della base sociale e di tutto il gruppo sociale che ad essa fa riferimento scopi sociali economici ed educativi. Per fare ciò la *cooperativa* si propone di svolgere in modo organizzato e senza fini di lucro, attività finalizzate alla promozione umana, morale, culturale e professionale. Nonché all'inserimento sociale e lavorativo di persone svantaggiate.

Per spiegare meglio che strade intende percorrere la *cooperativa*, qui di seguito vengono elencati i principi specifici ai quali essa si ispira:

- possibilità di scelta: agli utenti viene data la possibilità di visionare direttamente le strutture della *cooperativa* per operare la scelta migliore, su consiglio anche delle figure socio-sanitarie di riferimento;
- flessibilità negli interventi: ciascuna struttura in relazione alla lettura dei bisogni degli utenti predispone interventi mirati all'interno delle attività previste;
- professionalità del personale: i servizi erogati si avvalgono di figure professionali specializzate in conformità alle normative regionali in vigore;
- formazione permanente: la *cooperativa* sviluppa una politica di formazione continua per la valorizzazione delle risorse interne⁶;
- clima di familiarità: nella quotidianità delle attività svolte, vengono curate e potenziate le relazioni tra operatori e utenti in modo da mantenere un clima di armonia e familiarità agevolato anche dall'esiguità numerica degli utenti inseriti;

⁶ Cfr. parte terza – capitolo 5.

- continuità del servizio: gli interventi e le attività del servizio si svolgono puntando ad una continuità socio-assistenziale ed educativa tra servizi diurni e servizio comunità alloggio e le famiglie nell'ambito di una progettualità a lungo termine;
- rapporto con le famiglie: obiettivo primario di ciascun servizio è di mantenere un costante rapporto comunicativo con le famiglie degli utenti; questa collaborazione consente uno scambio reciproco di informazioni in funzione al miglioramento della qualità del servizio offerto⁷;
- globalità dell'offerta: oltre ai servizi consueti la *cooperativa* predispone attività trasversali di supporto: trasporto, mensa, fisioterapia, soggiorno climatico.”

1.5. La *visione* e nuove iniziative per il futuro

Senza suggerire alcuna preventiva interpretazione, alla domanda “qual è la *visione* per il Vostro futuro?”, tutti i membri dell'organizzazione ne hanno colto (o ne hanno dato, anche solo letteralmente⁸) un possibile significato, fornendo coerentemente delle soluzioni circa il possibile scenario futuro, sugli obiettivi da raggiungere, sull'implementazione di tali obiettivi a tutta la compagine.

Così, come per la *missione*, anche per la *visione* il punto focale può essere semplicemente risolto (da parte del *management* in primis, anche se processo riguardante l'intera organizzazione) rispondendo ad alcuni quesiti.

- a) Quali sono i miei obiettivi futuri?
- b) Con quale contesto economico, sociale ed ambientale dovrò confrontarmi?
Come si evolverà l'*ecosistema di business*⁹ di cui faccio parte?

⁷ Cfr. parte terza – capitolo 4 – § 4.3.

⁸ “Cosa “vediamo” per il futuro della *cooperativa*, come ce la immaginiamo di qui a cinque, dieci, vent'anni”.

⁹ “An economic community supported by a foundation of interacting organizations and individuals – the organisms of the business world. The economic community produces goods and services of value to customers, who are themselves members

- c) Riuscirò ad elaborare nuove strategie o ad implementare attività diverse che mi consentano di mantenere il mio vantaggio competitivo o ad aggredire nuovi spazi di mercato?

Sono stati a tal proposito intervistati alcuni componenti del Consiglio di Amministrazione della *cooperativa*, i quali hanno fornito in sintesi le seguenti osservazioni:

- a) gli obiettivi futuri sostanzialmente ricalcano il *target* attuale, che a sua volta riprende spunto dalla *missione* originaria (quella dei soci fondatori) in un moto “incrementale”, senza stravolgimenti ma cercando di migliorare ove possibile le *performances* nei confronti degli utenti¹⁰;
- b) in un contesto di sostanziale *leadership* di mercato, non vi è particolare preoccupazione circa eventuali minacce future da parte di nuovi attori; è stata in gran parte superata anche la difficoltà legata all’incasso dei crediti da parte delle Pubbliche Amministrazioni¹¹, che in passato aveva generato non marginali problemi di liquidità; la domanda di prestazioni del mercato non dovrebbe essere oggetto di particolari “scossoni” (come detto in precedenza, *Il Gabbiano – Il Pino* ha saputo rispondere ad un’esigenza latente da parte del territorio); desta comunque preoccupazione il margine sempre più sottile tra gli introiti derivanti dalle attività (pressoché standard e in sostanza imposti dalle Aziende Sanitarie) ed i crescenti costi delle attività caratteristiche;

of the ecosystem.” James F. Moore, *The death of competition: leadership and strategy in the age of business ecosystems*, Harper business, New York, 1996, pag. 26.

¹⁰ Una punto di vista simile conferma che attualmente non viene sentita come prioritaria una possibile implementazione di efficienza dal punto di vista gestionale. Per contro, non risulta esserci da parte dei dirigenti alcuna resistenza o perplessità ad una soluzione comportante una forte dose di managerialità in tal senso.

¹¹ Tale questione vedrà un ulteriore passo in avanti con l’introduzione dell’obbligo della fatturazione elettronica nei confronti di tutta la Pubblica Amministrazione a partire dal giugno 2014. Per la normativa di riferimento si vedano la Legge 24/12/2007, n. 244, e il D.M. 03/04/2013, n. 55.

c) partendo dal dato di base, ovvero che la *cooperativa*, nel territorio e per il settore, costituisce l'ente di riferimento, la strategia per il futuro contempla anche qui una sostanziale "conservazione incrementale" delle attività proprie attuali. Tuttavia nel corso del 2014 è pervenuta da parte dell'INAIL una proposta circa una possibile nuova esperienza. Essa si sostanzierebbe nell'accoglienza presso il centro diurno di Gainiga di Ceggia di persone reduci da infortuni sul lavoro o sulla strada, di diversa entità, per la loro riabilitazione fisica e psicologica curata dal personale specializzato de *Il Gabbiano – Il Pino*. Muovendo dagli ideali propri della *mission*, la proposta non ha potuto che essere accolta. Il progetto dovrebbe trovare inizio per l'inizio del 2015 (le trattative sono state appena avviate), scontati tutti i tempi burocratici, per l'adeguamento strutturale del centro di accoglienza e per l'eventuale assunzione di ulteriori operatori con specifiche referenze.

PARTE SECONDA

La normativa della Società cooperativa

1. La normativa civilistica e tecnica della cooperativa

1.1. Lo scopo mutualistico

La disciplina civilistica delle Società cooperative trova giusta collocazione nel Titolo VI – Delle imprese cooperative e delle mutue assicuratrici del Libro Quinto – Del lavoro del codice civile. Il Capo I – Delle Società cooperative esordisce con l'art. 2251 che definisce le cooperative come società a capitale variabile con scopo mutualistico, prevalente o non prevalente. Possiamo ricondurre quest'ultimo passo alla vera peculiarità della cooperativa, per quanto in questa sede interessa.

Esistono sostanzialmente quattro tipi di scopi mutualistici, a cui corrispondono diversi comportamenti dei soci¹:

1. Lavoro: i soci costituiscono una cooperativa con lo scopo di garantirsi una occupazione, o la continuità del posto del lavoro e per potersi assicurare condizioni economiche, sociali e professionali migliori (sia in termini qualitativi che economici) rispetto a quelle disponibili sul mercato. La prestazione di lavoro dei soci è l'attività principale che caratterizza tale società; essi sono contemporaneamente lavoratori e imprenditori.
2. Utenza o consumo: scopo principale è quello di acquistare qualsiasi tipo di beni a prezzi più contenuti di quelli correnti di mercato. In tal caso l'opera normalmente viene prestata sia nei confronti dei soci che dei non soci.
3. Conferimento: i soci conferiscono beni o servizi nella società, e prevedono che la stessa svolga la propria attività mediante tali beni o servizi oppure concentri in capo a sé alcune fasi del procedimento di lavorazione o trasformazione dei beni per poi collocarli sul mercato.
4. **Attività sociale: il fine è favorire l'integrazione sociale mediante la gestione di servizi socio sanitari o educativi o dando lavoro a persone svantaggiate.**

¹ AA.VV., *Memento pratico cooperative*, Ipsoa – Francis Lefebvre, Assago, 2012, pag. 14-15.

Il criterio della mutualità prevalente è specificatamente trattato dagli artt. 2512, 2513 e 2514 c.c. per quanto concerne la definizione, i criteri ed i requisiti.

Innanzitutto, sono Società cooperative a mutualità prevalente quelle che:

1. svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;
2. si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;
3. si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

Le Società cooperative a mutualità prevalente devono iscriversi in un apposito albo, presso il quale depositano annualmente i propri bilanci².

Con riguardo ai criteri oggettivi per la mutualità prevalente, gli amministratori ed i sindaci sono tenuti a dimostrare periodicamente la condizione di prevalenza documentandola nella nota integrativa al bilancio, evidenziando contabilmente i seguenti parametri:

- a) i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al cinquanta per cento del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, punto A1;
- b) il costo del lavoro dei soci è superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico;
- c) il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al cinquanta per cento del totale dei costi dei servizi di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B7, ovvero al costo

² Secondo l'art. 10, comma 4 della Legge 23 luglio 2009, n. 99, le società cooperative, ai fini della dimostrazione del possesso del requisito di cui all'articolo 2513 del codice civile, comunicano annualmente le notizie di bilancio all'amministrazione presso la quale è tenuto l'Albo delle società cooperative con gli strumenti informatici di cui all'articolo 223-sexiesdecies delle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie, di cui al Regio Decreto 30 marzo 1942, n. 318, come modificato dal comma 6 del presente articolo.

delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B6.

Da quanto appena sopra descritto, pare evidente che il rispetto di tali requisiti sostanziali debba prescindere dalla continuità del funzionamento aziendale.

Diversamente, da un punto di vista formale, le cooperative a mutualità prevalente devono prevedere nei propri statuti:

- a) il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
- b) il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;
- c) il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;
- d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

In tal caso quindi non è richiesto il funzionamento aziendale: risulta pacifico che le clausole statutarie elencate possano essere previste sia in sede di costituzione (in mancanza sia ha una cooperativa a mutualità non prevalente) che successivamente. Infatti, anche durante la vita sociale l'introduzione e la soppressione di queste postille possono essere deliberate con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria³.

³ Ad integrazione, secondo la massima del Comitato Notarile del Triveneto 2011, n. M.A.26, *Passaggio dalla mutualità prevalente alla mutualità non prevalente e viceversa*, nelle società cooperative il passaggio dal regime della mutualità prevalente a quello privo di tale qualifica non integra affatto un'ipotesi di trasformazione societaria.

L'inserimento o l'eliminazione delle clausole previste dall'art. 2514 c.c. per il modello a "mutualità prevalente" deve avvenire con deliberazione da tenersi nelle forme

Tornando alla cooperativa *Il Gabbiano – Il Pino*: in quanto cooperativa sociale, opera una sorta di regime derogatorio⁴. Essa viene considerata di diritto a mutualità prevalente secondo il combinato disposto degli artt. 111-septies, 111-undecies e 223-terdecies, comma 1, disposizioni attuative c.c..

È comunque possibile verificare il rispetto dei requisiti formali, come richiesti dal codice civile. L'art. 26 dello statuto descrive analiticamente la destinazione e le relative misure dell'utile dell'esercizio: nello specifico, è prevista la possibile destinazione ad eventuali dividendi, ma in misura comunque non superiore al limite stabilito dal codice civile per le cooperative a mutualità prevalente. Lo stesso articolo dispone la possibilità per la *cooperativa* di utilizzare le riserve divisibili per distribuire dividendi ai soci sovventori ed ai possessori di azioni di partecipazione cooperativa nella misura massima prevista dalla legge per le cooperative a mutualità prevalente.

L'art. 47, in tema di devoluzione patrimoniale, dispone che in caso di scioglimento della società, l'intero patrimonio risultante dalla liquidazione dovrà essere devoluto nel seguente ordine:

- a rimborso del capitale sociale detenuto dai soci sovventori e dai possessori di azioni di partecipazione cooperativa, per l'intero valore nominale [...];
- a rimborso del capitale sociale effettivamente versato dai soci [...] e dei dividendi eventualmente maturati [...];
- ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

L'art. 2514 c.c. viene pedissequamente ripreso dall'art. 49 dello statuto⁵, secondo il quale le clausole mutualistiche ivi previste in materia di remunerazione del capitale sociale, indivisibilità delle riserve tra i soci cooperatori, devoluzione del patrimonio residuo e versamento di una quota degli utili annuali ai fondi mutualistici per la

richieste per l'assemblea straordinaria e non con le sole maggioranze previste per la stessa.

⁴ Nella nota integrativa, pur non essendo dettagliati i requisiti soggettivi "numerici", viene comunque fatto richiamo alla normativa di riferimento giustificativa della deroga.

⁵ Dove trova sede specifica il limite per la remunerazione degli strumenti finanziari, tema altrimenti non trattato in altri articoli, e peraltro mai emessi dalla *società*.

promozione e lo sviluppo della cooperazione, sono inderogabili e devono essere di fatto osservate.

In ogni caso, amministratori⁶ e sindaci⁷ della società, in occasione della approvazione del bilancio di esercizio debbono, nelle relazioni previste dagli articoli 2428 (relazione sulla gestione) e 2429 (relazione dei sindaci) indicare specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico (art. 2545 c.c.).

Tanto premesso, e per solo dover di cronaca, si ricorda che la cooperativa incorre nella perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente quando (art. 2545-octies), per due esercizi consecutivi non rispetti la condizione di prevalenza, di cui all'articolo 2513, ovvero quando modifichi le previsioni statutarie di cui all'articolo 2514.

Possono comunque essere costituite delle cooperative a mutualità non prevalente: in entrambi i casi, ovvero che si perda tale qualifica lungo il corso della vita sociale, oppure che ci si trovi in situazione di non prevalenza *ab origine*, l'effetto è quello della perdita delle agevolazioni fiscali altrimenti previste⁸.

⁶ “La cooperativa *Il Gabbiano – Il Pino*, è una cooperativa a scopo plurimo “P”: svolge pertanto le attività previste dalla lettera a) “gestione di servizi socio-sanitari ed educativi” e dalla lettera b) “attività diverse – agricole, industriali, commerciali o di servizi – finalizzate all’inserimento lavorativo di persone svantaggiate” di cui all’ art. 1 della Legge 08/11/1991, n. 381. È iscritta all’Albo cooperative al n. A126783 della sezione cooperative a mutualità prevalente di diritto – categoria cooperative sociali – produzione e lavoro, pertanto, non necessita di evidenziare la condizione di prevalenza con l’evidenziazione dei parametri di cui all’art. 2513 c.c..”

⁷ “Nella nota integrativa sono state fornite le informazioni richieste dall'art. 2513 del codice civile per documentare la condizione di prevalenza prevista dall'art 2512 del codice civile per le cooperative a mutualità prevalente”.

⁸ Si ribadisce, non trattate in questo lavoro.

1.2. I tipi di cooperativa

Partendo dall'esplicitazione dei diversi scopi mutualistici potenzialmente perseguibili⁹ da un ente cooperativo, è possibile individuare le categorie di cooperativa attualmente riconosciute dalla legge, procedendo quindi all'assegnazione di una relazione univoca di questo genere: "scopo → tipo".

SCOPO	TIPO
lavoro (offrire beni o servizi ai propri soci a condizioni vantaggiose)	<ul style="list-style-type: none">- di produzione e lavoro- di servizi- sociali- agricole di lavoro- di trasporto- di pesca
consumo o utenza (fornire ai soci occupazione e migliori condizioni economiche sociali o professionali)	<ul style="list-style-type: none">- edilizie di abitazione- di consumo
conferimento (usare i beni o i suoi servizi conferiti dai soci per svolgere un'attività e ottenere condizioni vantaggiose)	<ul style="list-style-type: none">- agricole di conferimento- di trasporto- pesca- di trasporto- di dettaglianti
sociale di tipo A (favorire l'integrazione sociale mediante la gestione di servizi socio sanitari ed educativi) e di tipo B (dare lavoro a persone svantaggiate)	<ul style="list-style-type: none">- sociali

Tabella 1: relazione univoca scopo mutualistico → tipo di cooperativa¹⁰

I tipi di cooperativa ammissibili sono indicati puntualmente dall'art. 4 del Decreto del Ministero delle Attività Produttive del 23/06/2004, istitutivo dell'Albo delle Società cooperative. Nella domanda di iscrizione, da presentare presso l'ufficio della CCIAA competente per territorio (ovvero, dove la società ha la sede legale), e firmata dal

⁹ Cfr. § 1.1.

¹⁰ *Memento pratico cooperative*, adattamento tabelle pag. 33.

legale rappresentante, l'ente deve indicare la sezione nella quale la Società cooperativa intende iscriversi, sezione che corrisponde ad una delle seguenti categorie:

- cooperative di produzione e lavoro;
- cooperative di lavoro agricolo;
- cooperative sociali;
- cooperative di conferimento prodotti agricoli e allevamento;
- cooperative edilizie di abitazione;
- cooperative della pesca;
- cooperative di consumo;
- cooperative di dettaglianti;
- cooperative di trasporto;
- consorzi cooperativi;
- consorzi agrari;
- banche di credito cooperativo;
- consorzi e cooperative di garanzia e fidi;
- altre cooperative.

A titolo esemplificativo, si riporta, per alcune categorie di cooperativa, la relativa attività esercitata esplicandone le peculiarità:

TIPO	ATTIVITÀ	CARATTERISTICHE
di consumo	acquisti collettivi	i soci sono mossi da determinati bisogni reali (prodotti alimentari, arredo, attrezzature, ecc.) e la società acquista per conto del socio (commissionaria di acquisto) a condizioni contrattuali e di pagamento favorevoli
di lavoro agricolo (quando il lavoro è l'elemento che qualifica l'apporto del socio)	agricoltura	per esempio, nell'ambito produttivo del latte e del formaggio: attività di raccolta trattamento e trasformazione del latte in prodotti caseari e loro commercializzazione (cooperative lattiero casearie, latterie sociali)

di conferimento di prodotti agricoli		
sociale	attività sociale	<p>I soci hanno come obiettivo l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini. Si distinguono in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tipo A: gestione di servizi socio-sanitari ed educativi - tipo B: per l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate mediante lo svolgimento di attività diverse <p>La cooperativa sociale può anche avere un oggetto misto (A+B)</p>
edilizia di abitazione	costruzione	I soci possono avere come obiettivo, ad esempio, la costruzione e assegnazione ai soci di case di abitazione a prezzi minori di quelli di mercato, eliminando il profitto dell'imprenditore e traendo vantaggio dalle agevolazioni previste per tali società
di produzione e lavoro	gestione di circoli, mense, bar, ecc.	i soci si riuniscono per gestire locali, attività o esercizi commerciali, offrendo servizi o prezzi vantaggiosi
	pulizia	i soci hanno lo scopo di fornire servizi di pulizia di negozi, mostre, uffici e in generale locali pubblici o privati, oppure servizi di sanificazione ambientale
di pesca	pesca	le cooperative riuniscono pescatori o imprese di pesca per svolgere un servizio ai propri associati, come l'acquisto di materiale di consumo o di beni durevoli, o la commercializzazione e trasformazione dei prodotti ittici

Tabella 2: attività e categorie di cooperativa associabili¹¹

¹¹ *Memento pratico cooperative*, adattamento tabelle pag. 33.

1.2.1. La cooperativa sociale

Questa categoria è quella che da più vicino interessa la trattazione: come si è avuto più volte modo di vedere, *Il Gabbiano – Il Pino* rientra nella fattispecie in oggetto.

La *sociale* è disciplinata *ad hoc* da una norma, la sopracitata Legge 8 novembre 1991, n. 381, pubblicata in G.U. n. 283 del 3 dicembre 1991, *Disciplina delle cooperative sociali* per l'appunto.

L'art. 1, al comma 1, ne definisce lo scopo, ovvero il perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso:

- a) la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi;
- b) lo svolgimento di attività diverse – agricole, industriali, commerciali o di servizi – finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate.

Superando un'iniziale preclusione all'esercizio congiunto, le due diverse attività possono essere gestite dal medesimo ente cooperativo, a patto che¹²:

- le tipologie di svantaggio e/o le aree di intervento esplicitamente indicate nell'oggetto sociale siano tali da postulare attività coordinate per l'efficace raggiungimento delle finalità attribuite alla cooperativa sociale;
- il collegamento funzionale tra le attività di tipo a) e b) risulti chiaramente indicato nello statuto sociale;

¹² Si veda la Circolare del Ministero del Lavoro 08/11/1996 n. 153; la Circolare dell'INPS 15/04/1999, n. 89 specifica: "Il Ministero del Lavoro, con la circolare 08/11/1996, n. 153, pur non facendo cadere la distinzione fra cooperative sociali di tipo a) e quelle di tipo b), ha ritenuto possibile definire cooperative sociali anche quelle i cui statuti prevedano il possibile e contemporaneo svolgimento di attività ricomprese sia nella lettera a) che in quella b) dell'art. 1 della Legge n. 381/1991, superando la preclusione alla costituzione delle cooperative sociali ad oggetto plurimo [...] contenuta nella Circolare del Ministero del Lavoro 09/10/1992, n. 116, secondo la quale: "[...] ciascuna cooperativa sociale può operare nell'uno o nell'altro campo ma non in entrambi, per cui l'atto costitutivo e lo statuto debbono espressamente indicare in quale di essi la società intenda operare."

- l'organizzazione amministrativa delle cooperative sociali consenta la netta separazione delle gestioni relative alle attività esercitate ai fini della corretta applicazione delle agevolazioni concesse dalla vigente normativa.

La 381/91 continua disponendo precetti particolari che devono integrarsi con la normativa generale prevista dal codice civile per le Società cooperative. Sempre l'art. 1, all'ultimo comma, per esempio, intima che la denominazione sociale sia comunque composta anche dalla particella "cooperativa sociale". Altre peculiarità riguardano poi le agevolazioni tributarie.

Appare il caso comunque di riportare la definizione di "persona svantaggiata", di cui all'art. 4, perché ciò comporta il rispetto di alcuni requisiti circa la composizione della compagine sociale e delle maestranze. Si intendono persone svantaggiate gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno ai sensi dell'articolo 21 della Legge 26 luglio 1975, n. 354, e successive modificazioni. Si considerano inoltre persone svantaggiate i soggetti indicati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro del Lavoro e della Previdenza Sociale, di concerto con il Ministro della Sanità, con il Ministro dell'Interno e con il Ministro per gli Affari Sociali, sentita la commissione centrale per le cooperative istituita dall'articolo 18 del D.lgs. del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni.

Tali soggetti devono costituire almeno il trenta per cento dei lavoratori della cooperativa e, compatibilmente con il loro *status*, essere soci della cooperativa stessa¹³. La condizione di persona svantaggiata deve risultare da documentazione proveniente dalla Pubblica Amministrazione, fatto salvo il diritto alla riservatezza.

Le cooperative sociali sono riconosciute di diritto a mutualità prevalente¹⁴. Si aggiunga che, secondo il disposto del D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, le cooperative sociali di cui alla Legge 381/91 sono inoltre di diritto considerate organizzazioni non

¹³ Tale misura viene appieno rispettata e si attesta attorno al cinquanta per cento.

¹⁴ Cfr. parte prima – capitolo 1 – § 1.2.

lucrative di utilità sociale (ONLUS)¹⁵, potendosi avvalere quindi di tutta una serie di agevolazioni fiscali¹⁶.

1.3. La costituzione: iter e adempimenti

Sostanzialmente, la nascita di una cooperativa deriva dalla comunione di intenti che intercorre tra i c.d. soci fondatori¹⁷. Si è riscontrato, nel caso oggetto di studio, che l'idea de *Il Gabbiano – Il Pino* ha preso forma grazie all'iniziativa di un primo futuro socio, Ottorino Fava, che ha trovato sostegno in altri individui.

La costituzione deve seguire un percorso logico: inizia dalla stipulazione dell'atto costitutivo, che deve essere vagliato dal notaio, e che infine deve essere iscritto nel Registro delle imprese, insieme allo svolgimento di altri adempimenti formali.

Preliminarmente vanno verificate alcune condizioni essenziali concernenti i soci fondatori¹⁸. Essi infatti devono:

- avere la capacità di diventare soci;
- essere nel numero minimo richiesto dalla legge¹⁹;

¹⁵ Art. 10, comma 8. Lo stesso articolo 10 esordisce, al comma 1, disponendo la qualifica di ONLUS per tutte le società cooperative operanti nei settori della assistenza sociale e socio-sanitaria e della assistenza sanitaria.

¹⁶ Solamente a titolo esemplificativo, si ricorda che il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, dispone da un lato, all'art. 19 dell'allegato B, l'esenzione dall'imposta di bollo degli atti costitutivi e modificativi delle società cooperative e loro consorzi e degli atti di recesso e di ammissione dei soci di tali enti; dall'altro, all'art. 27-bis del medesimo allegato, l'esenzione per gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché per le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni e le attestazioni poste in essere o richiesti da ONLUS.

¹⁷ Per tutto quanto riguarda la tematica relativa ai soci, si rimanda al §1.6..

¹⁸ *Memento pratico cooperative*, pag. 86.

- eseguire un conferimento a fronte del quale il socio diventa titolare di una quota o di una o più azioni.

Alla trattazione dell'atto costitutivo verrà dedicato il prossimo sotto-paragrafo. Gli ulteriori adempimenti previsti a carico degli amministratori sono quindi:

- la richiesta telematica di assegnazione dall'Agenzia delle Entrate del codice fiscale e del numero di partita IVA²⁰;
- il deposito dell'atto di nomina delle cariche sociali (organo amministrativo e organo di controllo, se previsto) presso il Registro delle imprese competente²¹;
- l'iscrizione al repertorio economico amministrativo (REA)²²;
- l'iscrizione all'Albo nazionale delle cooperative;
- la presentazione della segnalazione certificata di inizio attività (SCIA), nel caso in cui la cooperativa esercitasse un'attività economica regolamentata²³;
- il versamento del contributo biennale di revisione determinato dal Ministero dello Sviluppo Economico;
- la predisposizione:
 - del libro giornale e del libro degli inventari²⁴;
 - del registro dei beni ammortizzabili²⁵;

¹⁹ Come si vedrà in seguito, il numero minimo di soci varia a seconda del tipo di normativa prescelta per la cooperativa (Spa o Srl). In ogni caso le regole per la costituzione dei due tipi di impresa sono essenzialmente analoghe.

²⁰ Con modello AA7/10.

²¹ Utilizzando l'apposita piattaforma telematica "Comunicazione Unica – ComUnica" di cui all'art. 9, comma 7, D.L. 31/01/2007, n. 7, *Misure urgenti per la tutela dei consumatori, la promozione della concorrenza, lo sviluppo di attività economiche [...]*.

²² Di cui al D.P.R. 07/12/1995, n. 58, *Regolamento di attuazione dell'art. 8 della Legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del Registro delle imprese di cui all'art. 2188 del codice civile.*

²³ In particolare, attività di: installazione di impianti, autoriparazione, pulizia, facchinaggio, agenti e rappresentanti di commercio, mediatori immobiliari, mediatori marittimi, spedizionieri (<http://www.ve.camcom.gov.it/>).

²⁴ Previsti dagli artt. 2214, 2215, 2215-bis, 2216 e 2217 c.c..

- del registro delle fatture di vendita, del registro delle fatture di acquisto e del registro dei corrispettivi²⁶;
- del libro dei soci, delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee dei soci, delle adunanze e delle deliberazioni del Consiglio di Amministrazione, delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale²⁷;
- qualora la società intrattenesse dei rapporti di lavoro (ed è il caso assolutamente più ricorrente), oltre a darne comunicazione al Centro per l'impegno²⁸, anche l'istituzione del libro unico del lavoro²⁹ e del registro degli infortuni³⁰.

È del tutto evidente che nello svolgimento di suddetti adempimenti, l'organo amministrativo si avvalga della consulenza di figure professionali come dottori commercialisti e/o consulenti del lavoro, in veste anche di intermediari abilitati.

Infine, va specificato che durante tutta la fase preliminare alcuni soggetti debbano svolgere delle attività propedeutiche alla costituzione. Per le operazioni compiute quindi in nome della società prima dell'iscrizione nel Registro delle imprese, sono illimitatamente e solidalmente responsabili verso i terzi coloro che hanno agito. Sono altresì solidalmente e illimitatamente responsabili il socio unico fondatore e quelli tra i soci che nell'atto costitutivo o con atto separato hanno deciso, autorizzato o

²⁵ Come richiesto dall'art. 16 del D.P.R. 600/73 in tema di accertamento delle imposte sui redditi.

²⁶ Disciplinati dal Decreto IVA (D.P.R. 633/72) agli artt. 23, 24 e 25.

²⁷ Se nominato, tale organo è competente alla predisposizione e tenuta del libro relativo; tutti i documenti sono previsti dagli artt. 2421 e 2478 c.c..

²⁸ Di cui all'art. 9 del D.L. 01/10/1996, n. 510, *Disposizioni urgenti in materia di lavori socialmente utili, di interventi a sostegno del reddito e nel settore previdenziale*.

²⁹ Si vedano gli artt. 39 e 40 del D.L. 25/06/2008, n. 112 e il sito web <http://www.inps.it/> alla sezione "Approfondimenti".

³⁰ Istituito dal Decreto del Ministro del Lavoro e della Previdenza Sociale 12/09/1958 e disciplinato poi dal D.lgs. 09/04/2008, n. 81, *Attuazione dell'articolo 1 della legge 3 agosto 2007, n. 123, in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro*.

consentito il compimento dell'operazione. Per contro, qualora successivamente all'iscrizione la società abbia approvato tale attività, è responsabile anche la società ed essa è tenuta a rilevare coloro che hanno agito (art. 2331 c.c.).

1.3.1. L'atto costitutivo e lo statuto

Prima della stipula dell'atto costitutivo, i futuri soci fondatori, provvedendo ad organizzare l'attività d'impresa, possono predisporre per iscritto³¹ un contratto preliminare con il quale si obbligano reciprocamente a concludere entro una certa data il successivo contratto di società, ovvero l'atto costitutivo stesso. Il preliminare deve già contenere tutti gli elementi essenziali del contratto definitivo, concedendo comunque alla comune volontà delle parti la facoltà di modificarli nel contratto definitivo³². Esso viene stipulato, ad esempio, quando le parti promettono di conferire un bene al momento non disponibile.

Il contratto definitivo quindi viene formato dall'atto costitutivo, che stabilisce le regole per lo svolgimento dell'attività mutualistica, e dallo statuto che, secondo l'art. 2521, comma 4, c.c., contiene le norme relative al funzionamento della società e, anche se forma oggetto di atto separato, si considera parte integrante dell'atto costitutivo.

³¹ Secondo l'art. 1351 c.c., il contratto preliminare è nullo se non è fatto nella stessa forma che la legge prescrive per il contratto definitivo.

³² In tema di inadempimento di una delle parti, occorre evidenziare che secondo l'art. 1453 c.c., quando uno dei contraenti non adempie le sue obbligazioni, l'altro può a sua scelta chiedere l'adempimento o la risoluzione del contratto, salvo, in ogni caso, il risarcimento del danno. Qualora invece una parte si rifiuti di concludere il contratto definitivo, secondo l'art. 2932 c.c. l'altra parte, qualora sia possibile e non sia escluso dal titolo, può ottenere una sentenza che produca gli effetti del contratto non concluso.

Il predetto articolo del codice civile dispone che la società debba costituirsi quindi per atto pubblico³³ con la supervisione di un notaio. La stessa norma continua dettando il contenuto dell'atto costitutivo:

- il cognome e il nome o la denominazione, il luogo e la data di nascita o di costituzione, il domicilio o la sede, la cittadinanza dei soci;
- la denominazione, e il comune ove è posta la sede della società e le eventuali sedi secondarie;
- la indicazione specifica dell'oggetto sociale con riferimento ai requisiti e agli interessi dei soci;
- la quota di capitale sottoscritta da ciascun socio, i versamenti eseguiti e, se il capitale è ripartito in azioni, il loro valore nominale;
- il valore attribuito ai crediti e ai beni conferiti in natura;
- i requisiti e le condizioni per l'ammissione dei soci e il modo e il tempo in cui devono essere eseguiti i conferimenti;
- le condizioni per l'eventuale recesso o per la esclusione dei soci;
- le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni;
- le forme di convocazione dell'assemblea, in quanto si deroga alle disposizioni di legge;
- il sistema di amministrazione adottato, il numero degli amministratori e i loro poteri, indicando quali tra essi hanno la rappresentanza della società;
- il numero dei componenti del collegio sindacale;
- la nomina dei primi amministratori e sindaci;
- l'importo globale, almeno approssimativo, delle spese per la costituzione poste a carico delle società.

Inoltre i rapporti tra la società e i soci possono essere disciplinati da regolamenti³⁴ che determinano i criteri e le regole inerenti allo svolgimento dell'attività mutualistica tra la società e i soci. I regolamenti, quando non costituiscono parte integrante

³³ Quindi lo stesso statuto, se forma oggetto di atto separato, deve comunque essere redatto per atto pubblico.

³⁴ Art. 2521, ultimo comma.

dell'atto costitutivo³⁵, sono predisposti dagli amministratori e approvati dall'assemblea con le maggioranze previste per le assemblee straordinarie.

L'atto costitutivo può infine contenere eventuali statuizioni, la cui formulazione è lasciata alla facoltà dei soci nel rispetto della legge assicurato dal notaio, circa l'organo amministrativo e l'organo di controllo³⁶.

In tema proprio di controllo da parte del notaio, questi verifica "la legittimità dell'atto costitutivo e l'esistenza delle condizioni prescritte dalla legge per costituire la società; quindi verifica se:

- sussistono le indicazioni minime richieste dalla legge;
- è regolare il procedimento di costituzione;
- l'organizzazione sociale, la forma dell'atto e le clausole in esso contenute rispettano le norme imperative.

Il notaio limita dunque le sue verifiche ai vizi di nullità dell'atto e a quelli suscettibili di determinarne l'annullabilità, purché immediatamente rilevabili dall'esame dell'atto e dei suoi allegati."³⁷

Conclusa tale fase di controllo, il notaio è tenuto, a norma degli artt. 2330 e 2522 c.c., a depositare l'atto costitutivo entro venti giorni presso l'ufficio del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, allegando i documenti comprovanti la sussistenza delle condizioni previste dall'articolo 2329 c.c.³⁸. In caso

³⁵ Per assimilazione al disposto per lo statuto, se al contrario tali regolamenti fossero parte integrante dell'atto costitutivo, anch'essi dovrebbero essere redatti per atto pubblico.

³⁶ Si pensi ad esempio all'esplicitazione dei casi di incompatibilità per gli amministratori, o alla fissazione del compenso per l'organo di controllo.

³⁷ *Memento pratico cooperative*, pag. 88-89.

³⁸ In concreto:

- 1) che sia sottoscritto per intero il capitale sociale;
- 2) che siano rispettate le previsioni degli articoli 2342, 2343 e 2343-ter relative ai conferimenti;

di inerzia da parte del notaio (o degli amministratori), all'iscrizione dell'atto può provvedere ciascun socio, a spese della società. L'ufficio del Registro delle imprese, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive la società nel registro. Il Notaio è inoltre soggetto tenuto alla registrazione dell'atto costitutivo presso l'Agenzia delle Entrate competente per territorio³⁹.

Con l'iscrizione nel Registro la società acquista la personalità giuridica (art. 2331 c.c., comma 1).

Concludendo la trattazione, è appena il caso di ricordare che secondo l'art. 1418 c.c., l'atto costitutivo, come qualsiasi altro contratto, è nullo quando risulta contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente. Producono inoltre la nullità dell'atto la mancanza di uno dei requisiti indicati dall'articolo 1325⁴⁰, l'illiceità della causa, l'illiceità dei motivi di cui all'art. 1345 e la mancanza nell'oggetto dei requisiti stabiliti dall'articolo 1346⁴¹. Il contratto è altresì nullo negli altri casi stabiliti dalla legge.

La nullità della società⁴² può essere quindi pronunciata soltanto nei seguenti casi, tassativamente individuati dall'art. 2332 c.c., e posto che sia avvenuta l'iscrizione nel Registro delle imprese:

- 1) mancata stipulazione dell'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico;
- 2) illiceità dell'oggetto sociale;

3) che sussistano le autorizzazioni e le altre condizioni richieste dalle leggi speciali per la costituzione della società, in relazione al suo particolare oggetto.

³⁹ La disciplina è contenuta nel D.P.R. 26/04/1986, n. 131, *Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*; ulteriori informazioni al sito web <http://www.agenziaentrate.gov.it/> alla sezione "Cosa devi fare";

⁴⁰ E dunque requisiti essenziali del contratto sono: l'accordo delle parti; la causa; l'oggetto; la forma, quando risulta che è prescritta dalla legge sotto pena di nullità.

⁴¹ L'oggetto del contratto deve essere possibile, lecito, determinato o determinabile.

⁴² Che può costituire causa particolare di scioglimento (cfr. § 1.4.) e che, salvo diverse disposizioni di legge, può essere fatta valere da chiunque vi abbia interesse oppure essere rilevata d'ufficio dal giudice (art. 1421 c.c.).

- 3) mancanza nell'atto costitutivo di ogni indicazione riguardante la denominazione della società, o i conferimenti, o l'ammontare del capitale sociale o l'oggetto sociale.

La dichiarazione di nullità non pregiudica comunque l'efficacia degli atti compiuti in nome della società dopo l'iscrizione nel Registro delle imprese. I soci inoltre non sono liberati dall'obbligo di conferimento fino a quando non sono soddisfatti i creditori sociali.

1.3.1.1. L'oggetto

Come esplicitato sopra, elemento essenziale che l'atto costitutivo deve necessariamente indicare è l'oggetto sociale, facendosi con tale voce riferimento alle concrete e specifiche attività che i partecipanti alla cooperativa intendano svolgere con e per mezzo della cooperativa stessa. Si è appena evidenziato inoltre come la mancanza nel contratto di società di ogni indicazione circa l'oggetto sia una delle cause esclusive comportanti la nullità dell'ente.

Solitamente l'oggetto sociale viene specificato per mezzo di un elenco di attività. Quello de *Il Gabbiano – Il Pino* è presentato nello statuto, all'art. 4:

“Considerato lo scopo mutualistico, [...] nonché i requisiti e gli interessi dei soci [...], la *cooperativa* ha come oggetto:

- lo svolgimento di attività produttive e la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi finalizzati a realizzare l'integrazione lavorativa, il recupero e la riabilitazione di persone svantaggiate⁴³ [...].

La *società* si propone di fornire ai propri soci continuità di lavoro e occasioni di lavoro alle migliori condizioni, in modo particolare per l'inserimento sociale e lavorativo delle persone socialmente svantaggiate.

⁴³ Per la definizione di “persone svantaggiate”, si veda il paragrafo 1.2.1.. Il presente articolo rinvia ad uno successivo per quanto riguarda tale definizione, che peraltro non è stato possibile trovare.

A tale scopo e per seguire i propri fini mutualistici, la *società* potrà intraprendere varie attività assumendo in forma diretta e/o in appalto o convenzione con enti pubblici o privati in genere, lavori e servizi di:

- a) prestazioni socio-sanitarie, educative di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili, in favore di inabili adulti, di disabili fisici, psicofisici e psichiatrici, nonché di soggetti coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza;
- b) pulizie generali e speciali di ogni genere, civili ed industriali;
- c) trasporto per proprio conto e/o terzi di cose e/o persone nonché trasporti scolastici di disabili, permanenti o temporanei, ed anziani;
- d) lavori meccanici ed agrari per conto proprio e conto terzi;
- e) conduzione di attività agricole e di tutela dell'ambiente naturalistico (orticolture, florovivaismo e altre colture specializzate, in serra e in campo aperto);
- f) organizzazione e/o gestione di servizi di lavanderie o servizio di smistamento e/o recapito corrispondenza, distribuzione materiale propagandistico e pubbliche affissioni;
- g) servizi di guardiania, portierato, e vigilanza (non armata) di ambienti e spazi pubblici anche per conto terzi;
- h) gestione per conto proprio e conto terzi, di parcheggi e servizi di manutenzione e assistenza tecnica dei parcometri;
- i) lavori artigianali specializzati per conto proprio e/o conto terzi da effettuare presso la *cooperativa* o presso appositi laboratori (ad esempio attività di lavorazione del legno, della creta, serigrafia, ecc.);
- j) organizzare e/o realizzare per conto proprio e/o di terzi corsi di lavoro manuale – artigianale – didattico – e costituire laboratori per persone socialmente svantaggiate;
- k) gestire centri diurni e residenziali di accoglienza e di inserimento sociale;
- l) organizzare e/o gestire servizi di mensa, circoli ricreativi, culturali, centri e/o servizi per attività sportive e riabilitative per persone svantaggiate;
- m) organizzare e/o gestire soggiorni climatici per i propri soci, normodotati e svantaggiati;

- n) promuovere e/o gestire corsi e/o conferenze di formazione e/o di aggiornamento culturale sociale e professionale per operatori e genitori su tematiche inerenti il disagio sociale;
- o) organizzare e/o gestire biblioteche, con sala lettura e sala conferenze, laboratori di psicomotricità (drammatizzazione, attività ludiche e musicali, ecc.);
- p) svolgere servizi di assistenza, anche domiciliare, presso famiglie e/o comunità, comuni, case alloggio, di riposo, ecc.;
- q) svolgere servizi di assistenza socio-educativa presso le strutture pubbliche e/o proprie nell'ambito delle tossicodipendenze, dell'alcolismo e della psichiatria;
- r) commercializzare sia al minuto che all'ingrosso i propri lavori artigianali ed eventualmente di terzi.

[...]

Nei limiti e secondo le modalità previste dalle vigenti norme di legge, la *cooperativa* potrà svolgere qualunque altra attività connessa o affine agli scopi sopraelencati, nonché potrà compiere tutti gli atti e concludere tutte le operazioni di natura immobiliare, mobiliare, commerciale, industriale e finanziaria necessarie od utili alla realizzazione degli scopi sociali o comunque, sia direttamente che indirettamente, attinenti ai medesimi. [...]"

Analizzata la "composizione" dell'oggetto, è possibile ora definirne alcune doverose caratteristiche⁴⁴. Anzitutto, le attività ivi rappresentate devono risultare concretamente realizzabili e quindi possibili. Alla fattibilità fisico-economica⁴⁵ deve necessariamente corrispondere una attuabilità in senso giuridico: si è già avuto modo di vedere che l'oggetto debba essere lecito⁴⁶, determinando in caso contrario, anche qui, la nullità della società gravata da atto costitutivo viziato. Infine, in merito alla

⁴⁴ Che si rifanno all'art. 1346 c.c. in tema di requisiti dell'oggetto del contratto, in generale: l'oggetto del contratto deve essere possibile, lecito, determinato o determinabile.

⁴⁵ Dato per assodato lo scopo mutualistico e, nel caso, la peculiarità del non-lucro, si ritiene comunque doverosa un'attività gestita con criteri di economicità, non all'insegna dello sperpero di risorse.

⁴⁶ Ovvero, conforme alle norme imperative, all'ordine pubblico e al buon costume.

determinatezza-determinabilità, l'oggetto deve essere evidenziato specificando l'attività prescelta ed eventualmente i settori merceologici interessati. Sono comunque sempre ammissibili oggetti plurimi ed eterogenei, ritenendosi illegittimi solo quegli oggetti sociali di ampiezza tale da risultare in concreto indeterminati. Il commercio di qualunque prodotto o bene deve quindi ritenersi lecito come oggetto sociale⁴⁷.

1.3.1.2. Il nome, la sede e la durata

La scelta del nome è lasciata all'inventiva dei fondatori, rispettando comunque alcuni principi di diritto comune. Non deve per esempio essere lesivo dei diritti della concorrenza e non deve indicare locuzioni che possano trarre in inganno facendo presagire attività differenti rispetto a quelle svolte effettivamente. Non deve ovviamente essere contrario alla legge e al buon costume.

La denominazione sociale va inoltre determinata avuto riguardo al combinato disposto dell'art. 2515 c.c. e dell'ultimo comma dell'art. 1 della 381/91. Il nome, in qualunque modo formato:

- deve contenere l'indicazione di Società cooperativa;
- deve contenere l'indicazione di "cooperativa sociale".

Infine, l'indicazione di cooperativa non può essere usata da società che non hanno scopo mutualistico.

Altro elemento dello statuto è l'indicazione della sede, nello specifico il comune⁴⁸ ove è posta la sede della società e le eventuali sedi secondarie. Prassi consente la

⁴⁷ Si trova in questo caso il soccorso della Massima del Comitato Notarile Triveneto 2004, n. G.A.2, *Determinatezza dell'oggetto*.

⁴⁸ Chi richiede l'iscrizione presso il Registro delle imprese dell'atto costitutivo di una società deve indicarne nella domanda l'indirizzo, comprensivo della via e del numero civico, ove è posta la sua sede. In caso di successiva modificazione di tale indirizzo gli amministratori ne depositano apposita dichiarazione presso il registro delle

fissazione della sede presso terzi, ad esempio presso lo studio professionale del proprio consulente aziendale.

Sul piano fiscale, i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività⁴⁹.

In tema di nazionalità dell'ente, art. 25, comma 1 della L. 31/05/1995, n. 218, *Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato* dispone che le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti.

Affrontate le tematiche relative alla denominazione ed alla sede, si può concludere evidenziando il fatto che entrambi costituiscono informazioni rilevanti ai fini della stesura conforme alla legge del contratto di società: pacifico risulta quindi che una qualsiasi modificazione di tali elementi comporti anche una modificazione dell'atto costitutivo⁵⁰, con le conseguenze del caso relative alla modalità deliberative normalmente dell'assemblea straordinaria⁵¹.

imprese (Art. 111-ter R.D. 30/03/1942, n. 318, n. 318, *Disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie*).

⁴⁹ Art. 58 D.P.R. 600/73.

⁵⁰ Analisi semplificata: in realtà un trasferimento della sede all'interno del medesimo comune, non significa necessariamente una modifica dell'atto costitutivo, posto come sufficiente la sola indicazione del comune e non anche dell'indirizzo completo.

⁵¹ Le assemblee verranno meglio approfondite nel relativo paragrafo dedicato.

Non deve essere necessariamente esplicitata (e non costituisce elemento del contratto) la durata della società.⁵² La prassi prevede tre possibili situazioni in merito:

1. prevedere un termine di durata⁵³, espresso per mezzo di una data futura (ad esempio, fino al 31 maggio 2024), di un arco temporale (dieci anni) oppure fino al compimento di una determinata operazione;
2. decidere invece per una indeterminatezza⁵⁴;
3. non deliberare alcuna decisione in merito.⁵⁵

La *cooperativa* ha optato per la prima soluzione, specificando, all'art. 2 del proprio statuto, la durata della stessa fino al 31 dicembre 2020, prevedendo la possibilità di proroga da adottare con una deliberazione dell'assemblea straordinaria.

1.4. Cause di scioglimento

⁵² È possibile comunque qui affrontare tale argomento per analogia, in quanto anche la durata è oggetto (molto spesso addirittura inconsciamente) di analisi nel corso della procedura per la costituzione della cooperativa.

⁵³ Determinando il decorso anche una causa di scioglimento della società, cfr. prossimo paragrafo.

⁵⁴ Lasciando quindi ai soci il diritto di recesso (cfr. per la disciplina delle Spa, l'art. 2437 c.c., comma 2: se la società è costituita a tempo indeterminato e le azioni non sono quotate in un mercato regolamentato il socio può recedere con il preavviso di almeno centottanta giorni; lo statuto può prevedere un termine maggiore, non superiore ad un anno; per le Srl, l'art. 2473 c.c., comma 2: nel caso di società contratta a tempo indeterminato il diritto di recesso compete al socio in ogni momento e può essere esercitato con un preavviso di almeno centottanta giorni; l'atto costitutivo può prevedere un periodo di preavviso di durata maggiore purché non superiore ad un anno).

⁵⁵ Secondo la Massima del Comitato Notarile Triveneto 2004, n. F.A.3, *Non necessità di indicazione del termine di durata*, si da per validamente costituita anche la società con contratto senza alcun riferimento alla durata della stessa. In tal caso la società è a tempo indeterminato.

L'art. 46 dello statuto de *Il Gabbiano – Il Pino* esordisce con il disposto che la *cooperativa* stessa si scioglie per le cause previste dalla legge. Tali cause sono rinvenibili sostanzialmente dal codice civile, relativamente alle quali la norma capostipite è sicuramente dettata dall'art. 2545-duodecies: la Società cooperativa si scioglie per le cause indicate ai numeri 1), 2), 3), 5), 6) e 7) dell'articolo 2484⁵⁶, nonché per la perdita del capitale sociale. E dunque:

- 1) per il decorso del termine;
- 2) per il conseguimento dell'oggetto sociale o per la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo, salvo che l'assemblea, all'uopo convocata senza indugio, non deliberi le opportune modifiche statutarie;
- 3) per l'impossibilità di funzionamento o per la continuata inattività dell'assemblea;
- 5) nelle ipotesi previste dagli articoli 2437-quater e 2473;
- 6) per deliberazione dell'assemblea;
- 7) per le altre cause previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Gli effetti dello scioglimento si determinano, nelle ipotesi previste dai numeri 1), 2), 3) e 5), alla data dell'iscrizione presso l'ufficio del Registro delle imprese della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa e, nell'ipotesi prevista dal numero 6), alla data dell'iscrizione della relativa deliberazione. Quando invece l'atto costitutivo o lo statuto prevedono altre cause di scioglimento, essi devono determinare la competenza a deciderle od accertarle, e ad effettuare i necessari adempimenti pubblicitari.

⁵⁶ Viene in pratica fatto un rinvio alle cause di scioglimento previste per le società di capitali, ove compatibili. Deve essere ormai dato per assodato che la cooperativa, oltre a vedersi riservata una specifica trattazione civilistica, necessita di una base normativa che faccia riferimento a quella generale prevista per le società di capitali. La scelta del tipo di normativa possibile (Spa o Srl), verrà trattata al § 1.5..

Passando ad un'analisi punto-per-punto, si è appena sopra esposto come il decorso del termine possa configurare una causa di scioglimento. È ammessa comunque la decisione dell'assemblea straordinaria circa la proroga del termine⁵⁷.

Sul punto 2): normalmente nelle cooperative scopo mutualistico e oggetto sociale corrispondono o sono strettamente legate (l'oggetto elenca le attività propedeutiche al raggiungimento dello scopo mutualistico⁵⁸). L'autorità di vigilanza quindi (art. 2545-septiesdecies c.c.), con provvedimento da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale e da iscriversi nel Registro delle imprese, può sciogliere le Società cooperative e gli enti mutualistici che non perseguono lo scopo mutualistico o non sono in condizione di raggiungere gli scopi per cui sono stati costituiti o che per due anni consecutivi non hanno depositato il bilancio di esercizio o non hanno compiuto atti di gestione.

Tale ultimo dettato ricomprende anche la fattispecie prevista dal numero 3), circa l'impossibilità di funzionamento e la continuata inattività dell'assemblea ordinaria.

Il numero 5) rinvia semplicisticamente all'art. 2437-quater (per le Società per azioni) e 2473 c.c. (per le Società a responsabilità limitata), in tema di impossibilità di liquidare la partecipazione del socio receduto.

Nulla quaestio per il punto 6), se non specificare che lo scioglimento volontario è decretabile dall'assemblea straordinaria per le Spa⁵⁹ e dall'assemblea ordinaria per le Srl⁶⁰.

⁵⁷ In una società di capitali la cui durata sia stata statutariamente prevista è sicuramente legittima la deliberazione dell'assemblea dei soci con la quale, prima della scadenza, ovvero anche dopo, [...] si proceda alla modifica statutaria prevedendo la durata a tempo indeterminato della società. Il tutto, ovviamente, nei termini e con la garanzia del recesso attualmente concessa dalla legge ai soci (Massima del Comitato Notarile Triveneto 2004, n. F.A.2, *Modifica della durata da determinata a indeterminata*).

⁵⁸ Cfr. §1.3.1.1..

⁵⁹ Art. 2365 c.c.: l'assemblea straordinaria delibera sulle modificazioni dello statuto, sulla nomina, sulla sostituzione e sui poteri dei liquidatori e su ogni altra materia espressamente attribuita dalla legge alla sua competenza.

Il numero 7) lascia libera la compagine di inserire nell'atto costitutivo e/o nello statuto altra clausole determinanti lo scioglimento, libertà peraltro che dalla *cooperativa* non viene colta, facendo come visto solamente riferimento alle cause previste dalla legge.

Da ultimo, l'art. 2522 c.c. ordina lo scioglimento e la conseguente liquidazione qualora, successivamente alla costituzione, il numero dei soci divenga inferiore a quello stabilito per legge⁶¹, e non venga integrato nel termine massimo di un anno. Anche la nullità può essere causa di scioglimento (art. 2332 c.c.): la sentenza che dichiara la nullità nomina i liquidatori. La nullità non può essere dichiarata quando la causa di essa è stata eliminata e di tale eliminazione è stata data pubblicità con iscrizione nel registro delle imprese

“[...] Verificata la ricorrenza di una causa di scioglimento della *cooperativa* o deliberato lo scioglimento della stessa, l'assemblea, con le maggioranze previste per le modificazioni dell'atto costitutivo, disporrà in merito a:

- a) il numero dei liquidatori e le regole di funzionamento del collegio in caso di pluralità di liquidatori;
- b) la nomina dei liquidatori, con indicazione di quelli cui spetta la rappresentanza della *società*;
- c) i criteri in base ai quali deve svolgersi la liquidazione: i poteri dei liquidatori, con particolare riguardo alla cessione dell'azienda sociale, di ramo di essa, ovvero anche di singoli beni o diritti, o blocchi di essi; gli atti necessari per la conservazione del valore dell'impresa, ivi compreso il suo esercizio provvisorio, anche di singoli rami, in funzione del migliore realizzo.”

In conclusione, secondo l'art. 2487-ter, la società può in ogni momento revocare lo stato di liquidazione, occorrendo previa eliminazione della causa di scioglimento, con

⁶⁰ Art. 2480 c.c.: le modificazioni dell'atto costitutivo sono deliberate dall'assemblea dei soci a norma dell'articolo 2479-bis. Il verbale è redatto da notaio e si applica l'articolo 2436.

⁶¹ In generale, 9 per le cooperative disciplinate dalle norme sulle Spa, 3 per alcuni tipi di cooperativa-Srl.

deliberazione dell'assemblea presa con le maggioranze richieste per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto⁶².

1.5. La scelta della normativa tra Spa e Srl

Nel corso di questa prima parte di trattato si è potuto constatare come, seppur alla cooperativa venga dedicato un apposito “angolo” normativo all’interno del codice civile, la relativa disciplina appaia comunque come miscellanea rispetto alle più approfondite disposizioni per le società in generale. Derivazione di ciò è la scelta che i soci fondatori debbono necessariamente compiere in fase di costituzione, circa la normativa per le Spa o per le Srl che alla nascente cooperativa intendano affibbiare. Tale scelta può essere libera, oppure vincolata. Nel dettaglio:

Numero minimo soci	Numero massimo soci	Riferimento normativo	Disposto normativo	Tipo disciplina adottabile⁶³
3	8	art. 2522 c.c., comma 2	Può essere costituita una Società cooperativa da almeno tre soci quando i medesimi sono persone fisiche e la società adotta le norme della Società a responsabilità limitata; nel caso di attività agricola possono essere	solo Srl

⁶² Disposizione assunta in toto dallo statuto che ricorda inoltre la facoltà di recesso per i soci che non abbiano concorso alle deliberazioni riguardanti la revoca dello stato di liquidazione. Si è invece già discusso sui vincoli per la devoluzione patrimoniale (cfr. § 1.1.).

⁶³ Alle società cooperative, per quanto non previsto specificatamente, si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla Società per azioni (se tale è stata la scelta, libera o vincolata – art. 2519 c.c., comma 1). Altrimenti trovano applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla Società a responsabilità limitata (comma 2).

			soci anche le Società semplici	
9	non c'è un limite massimo	art. 2522 c.c., comma 1	Per costituire una Società cooperativa è necessario che i soci siano almeno nove (chiunque essi siano)	libertà di scelta tra Spa o Srl
n.d.	20 soci cooperatori	art. 2519 c.c., comma 2	L'atto costitutivo può prevedere che trovino applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla Società a responsabilità limitata nelle cooperative con un numero di soci cooperatori inferiore a venti ovvero con un attivo dello stato patrimoniale non superiore ad un milione di euro	libertà di scelta tra Spa o Srl
20 soci cooperatori	non c'è un limite massimo	art. 2519 c.c., comma 2	<i>idem</i>	solo Spa

Tabella 3: disciplina di riferimento⁶⁴

Il *Gabbiano – Il Pino* ha adottato la disciplina prevista per le Società a responsabilità limitata.

1.6. Il modello di amministrazione e controllo e l'organo amministrativo

La legge consente la scelta tra tre diversi modelli di amministrazione e controllo, compatibilmente alla disciplina adottata (Spa o Srl) e quindi alle caratteristiche della società:

⁶⁴ *Memento pratico cooperative*, adattamento tabella pag. 50.

- modello tradizionale: si applica in mancanza di diversa scelta statutaria e continua a basarsi sulla distinzione tra un organo di gestione (amministratore unico o Consiglio di Amministrazione) e un organo di controllo (collegio sindacale). All'organo di controllo è sottratto il controllo contabile, che con le eccezioni di cui al comma 3 dell'articolo 2409-bis c.c., è obbligatoriamente effettuato da un revisore (persona fisica o società di revisione), iscritto nel Registro istituito presso il Ministero della Giustizia. In sostanza, il sistema classico prevede la presenza di un organo amministrativo controllato dal collegio sindacale cui spettano tutte le attuali prerogative ad eccezione del controllo contabile; controllo contabile che deve essere esercitato da un revisore contabile o da una società di revisione⁶⁵;
- modello dualistico: lo statuto deve prevedere che l'amministrazione ed il controllo siano esercitati rispettivamente da un Consiglio di Gestione (CdG) e da un Consiglio di Sorveglianza (CdS) (art. 2409-octies, c.c.). Al CdG è attribuito in esclusiva il potere di gestire la società, ovvero di compiere tutte le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale (art. 2409-decies c.c., comma 1). Al CdS sono affidati, insieme a funzioni di controllo analoghe a quelle del collegio sindacale nel modello tradizionale, compiti di alta direzione (se lo statuto lo prevede, esso può deliberare sulle operazioni strategiche e sui piani industriali e finanziari della società predisposti dal CdG) e talune competenze che negli altri modelli di *governance* sono attribuite all'assemblea (ad esempio, l'approvazione del bilancio, la nomina e la revoca dei consiglieri di gestione). Una delle caratteristiche fondamentali del sistema dualistico è che all'assemblea dei soci, i cui compiti risultano essere significativamente ridotti, spetta la nomina dei componenti del CdS e, a sua volta, al CdS, la cui principale funzione consiste nel controllare l'operato del CdG, compete la nomina dei consiglieri di gestione. Il controllo contabile è

⁶⁵ Contenuto reperito al sito web, <http://www.tuttocamere.it/>, sezione "Commenti" – "La riforma del diritto societario"; *I modelli di amministrazione e di controllo nelle società di capitali*, § 2.

affidato senza eccezioni ad un revisore esterno, revisore contabile o società di revisione⁶⁶;

- modello monistico: la gestione della società è affidata in via esclusiva al Consiglio di Amministrazione. La funzione di controllo sull'amministrazione è attribuita ad un organo interno al CdA, il comitato per il controllo sulla gestione. Il controllo contabile è affidato senza eccezioni ad un soggetto esterno, revisore o società di revisione⁶⁷.

Fatto questo doveroso cappello introduttivo, e tenuto conto del fatto che il sistema tradizionale è nella prassi il modello di gran lunga più usato (considerando anche che, in mancanza di indicazioni, viene adottato di *default*), è possibile ora passare all'analisi degli aspetti rilevanti per l'organo amministrativo. Per semplicità, e per coerenza rispetto all'esempio considerato, verrà esaminato il solo sistema tradizionale per le Società a responsabilità limitata, prendendo ampio spunto dalla normativa civilistica.

Cronologicamente parlando, i primi amministratori vengono designati direttamente durante la stesura dell'atto costitutivo. Esso deve infatti indicare la persona od il gruppo di persone al quale è affidata l'amministrazione della società⁶⁸.

Durante la vita sociale, e salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci⁶⁹ nominati con decisione degli stessi⁷⁰. Quando l'amministrazione è affidata a più persone, queste

⁶⁶ Fondazione Aristeia – Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, *Documento n. 60, Il sistema di amministrazione e controllo dualistico. Profili applicativi. (Parte prima)*, <http://www.irdcec.it/>, § 2.

⁶⁷ Fondazione Aristeia – Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, *Documento n. 67, Il sistema di amministrazione e controllo monistico*, <http://www.irdcec.it/>, § 2.

⁶⁸ Art. 2463 c.c., comma 2, numero 8).

⁶⁹ L'art. 35 dello statuto, dedicato al Consiglio di Amministrazione, dispone (conformemente all'art. 2542, comma 2, c.c.) che la maggioranza (e non la totalità) dei componenti del CdA sia scelta tra i soci cooperatori.

⁷⁰ L'atto costitutivo può prevedere che le decisioni dei soci siano adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto. In tal caso dai documenti sottoscritti dai soci devono risultare con chiarezza l'argomento oggetto

costituiscono il Consiglio di Amministrazione. L'atto costitutivo può tuttavia prevedere, salvo che per la redazione del progetto di bilancio e dei progetti di fusione o scissione, nonché per le decisioni di aumento del capitale, in ogni caso competenza dell'organo amministrativo, che l'amministrazione sia ad esse affidata disgiuntamente oppure congiuntamente⁷¹.

della decisione ed il consenso alla stessa (art. 2479 c.c., comma 3). Alternative possono essere il voto segreto (per le votazioni relative alla nomina dei componenti gli organi sociali, non concretizzandosi nell'espressione di un consenso o di un dissenso bensì nell'espressione di una o più preferenze, è possibile procedere con votazioni segrete, purché la clausola statutaria che introduce tale previsione attribuisca ai soci che lo richiedano il diritto di far risultare dal verbale in maniera palese l'esito della loro votazione o eventualmente la loro astensione – Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. I.B.9, *Nomina delle cariche sociali e voto segreto*), la cooptazione di cui all'art. 2386, commi 1, 2, 3, c.c. (se nel corso dell'esercizio vengono a mancare uno o più amministratori, gli altri provvedono a sostituirli con deliberazione approvata dal collegio sindacale, purché la maggioranza sia sempre costituita da amministratori nominati dall'assemblea. Gli amministratori così nominati restano in carica fino alla prossima assemblea. Se viene meno la maggioranza degli amministratori nominati dall'assemblea, quelli rimasti in carica devono convocare l'assemblea perché provveda alla sostituzione dei mancanti. Salvo diversa disposizione dello statuto o dell'assemblea, gli amministratori nominati ai sensi del comma precedente scadono insieme con quelli in carica all'atto della loro nomina). Non è ammessa l'acclamazione (Massima n. I.C.26, *Nomina per acclamazione*: non è possibile prevedere come forma di elezione degli amministratori l'acclamazione, neppure in via alternativa rispetto ad altre modalità di nomina).

⁷¹ La previsione dell'atto costitutivo di affidare l'amministrazione congiuntamente o disgiuntamente agli amministratori anziché in forma collegiale ex art. 2475 c.c., comma 3, può anche non prevedere in concreto quale forma di amministrazione non collegiale viene adottata, congiunta o disgiunta, rimettendo tale determinazione alla decisione dei soci di nomina degli amministratori (Massima del Comitato Notarile Triveneto 2004, n. I.C.1, *Determinazione delle forme di amministrazione non collegiale*).

“La *società* è amministrata da un Consiglio di Amministrazione composto da un numero di consiglieri variabile da tre a undici, eletti dall’assemblea ordinaria dei soci, che ne determina di volta in volta il numero”.

Una volta nominati, essi devono rispettare le formalità pubblicitarie di cui all’art. 2383, comma 4, c.c.: entro trenta giorni dalla notizia della loro nomina gli amministratori devono chiederne l’iscrizione nel Registro delle imprese indicando per ciascuno di essi il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il domicilio e la cittadinanza, nonché a quali tra essi è attribuita la rappresentanza della società, precisando se disgiuntamente o congiuntamente.

“Gli amministratori non possono essere nominati per un periodo superiore a tre esercizi e scadono alla data dell’assemblea convocata per l’approvazione del bilancio relativo all’ultimo esercizio della loro carica, e sono rieleggibili nei limiti di legge”.

Il singolo amministratore può cessare dai propri uffici⁷²:

- per decadenza (art. 2382 c.c.): non può essere nominato amministratore, e se nominato decade dal suo ufficio, l’interdetto, l’inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l’interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l’incapacità ad esercitare uffici direttivi
- per revoca (art. 2383, comma 3, c.c.): gli amministratori sono revocabili dall’assemblea in qualunque tempo, anche se nominati nell’atto costitutivo, salvo il diritto dell’amministratore al risarcimento dei danni, se la revoca avviene senza giusta causa⁷³;

⁷² A cui consegue la necessaria sostituzione a norma dell’art. 2386 c.c..

⁷³ Il mancato richiamo al comma 3 dell’art. 2383 c.c. nella disciplina dell’amministrazione della Società a responsabilità limitata contenuta nell’art. 2475 c.c. deve essere interpretato come segue:

- gli amministratori sono sempre revocabili con decisione dei soci presa ai sensi dell’art. 2479 c.c., o con decisione presa nelle diverse forme eventualmente previste dallo statuto;
- è escluso il risarcimento del danno in caso di revoca senza giusta causa degli amministratori nominati a tempo indeterminato;

- per dimissioni (art. 2385, comma 1, c.c.): deve in tal caso darne comunicazione scritta al Consiglio di Amministrazione e al presidente del collegio sindacale. La rinuncia ha effetto immediato, se rimane in carica la maggioranza del Consiglio di Amministrazione, o, in caso contrario, dal momento in cui la maggioranza del consiglio si è ricostituita in seguito all'accettazione dei nuovi amministratori;
- per scadenza del termine (art. 2385, comma 2, c.c.): con effetto dal momento in cui il Consiglio di Amministrazione è stato ricostituito;
- per causa di morte.

A norma del successivo art. 2386, commi 4 e 5, c.c., è ammessa la c.d. clausola *simul stabunt simul cadent*⁷⁴, per la quale, all'atto di decadenza della maggioranza o della minoranza del Consiglio, si verifichi la decadenza dell'intero organo.

Circa le "mansioni" di competenza, compito dell'organo esecutivo è quello di gestione della società, avendo come scopo ultimo il conseguimento dell'oggetto sociale: ad esso sono quindi assegnate l'ordinaria e la straordinaria amministrazione (art. 2380-bis c.c.). Detiene inoltre la rappresentanza della società (art. 2475-bis c.c.).

"Il Consiglio di Amministrazione è investito dei più ampi poteri per la gestione ordinaria e straordinaria della *società*, esclusi solo quelli riservati espressamente per statuto e per legge all'assemblea.

È attribuita al Consiglio di Amministrazione la competenza per le deliberazioni concernenti gli adeguamenti dello statuto a disposizioni normative.

-
- è dovuto il risarcimento del danno in caso di revoca senza giusta causa degli amministratori nominati a tempo determinato.

È comunque sempre possibile disciplinare diversamente la materia in sede statutaria, sia limitando il poter di revoca, sia prevedendo il diritto al risarcimento del danno per gli amministratori nominati a tempo indeterminato revocati senza giusta causa, sia infine escludendo il diritto al risarcimento del danno per gli amministratori nominati a tempo determinato revocati senza giusta causa (Massima del Comitato Notarile Triveneto 2006, n. I.C.29, *Revoca degli amministratori e risarcimento del danno in assenza di giusta causa*).

⁷⁴ Non prevista dallo statuto de *Il Gabbiano – Il Pino*.

Il Consiglio di Amministrazione può delegare parte delle proprie attribuzioni [...]”.

“Il Presidente del Consiglio di Amministrazione ha la rappresentanza della *cooperativa* di fronte ai terzi e in giudizio.”

Infine, “spetta all’assemblea determinare i compensi dovuti agli amministratori [...]”.

1.7. I soci: tipi, caratteristiche, requisiti, conferimenti

Ogni cooperativa è composta da soci che partecipano allo scambio mutualistico⁷⁵, condividendo con gli altri l’esercizio delle attività della società⁷⁶. I soci fondatori (Ottorino Fava fu il primo in assoluto) sono anche i primi soci cooperatori, a cui, in virtù del c.d. principio della “porta aperta”⁷⁷, se ne aggiungeranno degli altri nel corso della vita sociale. Accanto a tale tipica figura, possono coesistere diverse categorie di soci, cui la società ricorre sostanzialmente per poter finanziare l’attività d’impresa: i soci finanziatori o sovventori. Inoltre vanno menzionati i c.d. fruitori, soci che traggono vantaggi dallo sfruttamento dei servizi della cooperativa. Peculiarità della cooperativa sociale infine è la figura del socio volontario.

Ricapitolando, sono rilevanti le figure dei:

- soci cooperatori;
- soci sovventori⁷⁸;

⁷⁵ *Memento pratico cooperative*, pag. 417-419.

⁷⁶ Nella costituzione e nell’esecuzione dei rapporti mutualistici deve essere rispettato il principio di parità di trattamento (art. 2516 c.c.).

⁷⁷ Cfr. §1.8..

⁷⁸ Tale categoria, seppur prevista dal Titolo IV dello statuto, non vede in realtà applicazione pratica, non riscontrandosene la presenza. Per dover di cronaca se ne riporta comunque la definizione (sito web: <http://www.ftcoop.it/>): “i soci sovventori costituiscono una particolare figura di soci finanziatori, disciplinata dalla Legge n. 59/92. Le società cooperative e i loro consorzi, a eccezione delle società e dei consorzi operanti nel settore dell’edilizia abitativa, possono prevedere nell’atto

- soci volontari;
- soci fruitori.

Lo statuto della *cooperativa* concede legittimamente ampio spazio, specie nel Titolo III, a tali figure.

“I soci cooperatori:

- concorrono alla gestione dell’impresa partecipando alla formazione degli organi sociali e alla definizione della struttura di direzione e conduzione dell’impresa;
- partecipano alla elaborazione di programmi di sviluppo e alle decisioni concernenti le scelte strategiche, nonché alla realizzazione dei processi produttivi dell’azienda;
- contribuiscono alla formazione del capitale sociale e partecipano al rischio d’impresa.

Possono essere soci cooperatori persone fisiche appartenenti alle seguenti categorie⁷⁹:

- 1) soci lavoratori: vale a dire persone fisiche che possiedono i necessari requisiti tecnico-professionali e svolgono la loro attività lavorativa per il raggiungimento degli scopi sociali mettendo a disposizione le proprie capacità professionali, in rapporto allo stato di attività ed al volume di lavoro disponibile. I soci lavoratori partecipano ai risultati economici ed alle decisioni sulla loro destinazione;

costitutivo fondi per lo sviluppo tecnologico o per la ristrutturazione o il potenziamento aziendale. Questi fondi sono alimentati mediante speciali conferimenti che attribuiscono ai soggetti conferenti la qualifica di “sovventori”. I conferimenti dei soci sovventori sono rappresentati da azioni nominative trasferibili, la cui vendita può però essere sottoposta, dall’atto costitutivo, a particolari condizioni.”

⁷⁹ Il numero 6) del comma 3 dell’art. 2521 c.c., impone all’atto costitutivo di indicare i requisiti (vedi *infra*) e le condizioni per l’ammissione dei soci e il modo e il tempo in cui devono essere eseguiti i conferimenti.

- 2) soci volontari: persone fisiche che prestano la loro attività gratuitamente, esclusivamente per fini di solidarietà ai sensi e per gli effetti della Legge 381/91⁸⁰ e nei limiti previsti dalla legge;
- 3) soci fruitori: persone fisiche o giuridiche che usufruiscono direttamente o indirettamente dei servizi della cooperativa.

[...]

In nessun caso possono essere soci coloro che esercitano, in proprio imprese identiche od affini, o partecipano a società che, per l'attività svolta, si trovino in effettiva concorrenza con la *cooperativa*, secondo la valutazione del Consiglio di Amministrazione⁸¹.”

⁸⁰ Art. 2 della medesima: oltre ai soci previsti dalla normativa vigente, gli statuti delle cooperative sociali possono prevedere la presenza di soci volontari che prestino la loro attività gratuitamente. I soci volontari sono iscritti in un'apposita sezione del libro dei soci. Il loro numero non può superare la metà del numero complessivo dei soci. Ai soci volontari può essere corrisposto soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, sulla base di parametri stabiliti dalla cooperativa sociale per la totalità dei soci.

⁸¹ Risultano parzialmente contraddirsi tale ultimo passaggio dell'art. 5 dello statuto ed il disposto dell'art. 2527, comma 2, c.c., per il quale non viene invece previsto il parere vincolante del CdA (non possono in ogni caso divenire soci quanti esercitano in proprio imprese in concorrenza con quella della cooperativa). Sul punto interviene opportunamente lo Studio del Consiglio Nazionale Notariato del novembre 2004, *Approfondimenti del Gruppo di studio sulle società cooperative* ([...] nel rispetto dei limiti fissati dal secondo comma dell'art. 2527, c.c., sarebbe opportuno inserire nell'atto costitutivo una clausola con cui si vieta lo svolgimento di imprese identiche o affini con quella della società, attribuendo agli amministratori la facoltà di valutare se l'impresa esercitata da ciascun socio sia tale da porsi in concorrenza o in conflitto con l'attività sociale, in relazione alle dimensioni, alla tipologia ed alla dislocazione sul territorio delle attività svolte dai soci). Valutando infine la composizione del capitale sociale de *Il Gabbiano – Il Pino* al 31 dicembre 2012, è possibile riscontrare la presenza come socio di altra cooperativa sociale (con attività non identiche ma comunque votate all'accoglienza di persone svantaggiate, come sopra definite). Si

Secondo l'art. 2527, comma 3, c.c. (ricalcato dall'art. 6 dello statuto), l'atto costitutivo può prevedere, determinandone i diritti e gli obblighi, l'ammissione del nuovo socio cooperatore in una categoria speciale in ragione dell'interesse alla sua formazione ovvero del suo inserimento nell'impresa. I soci ammessi alla categoria speciale non possono in ogni caso superare un terzo del numero totale dei soci cooperatori. Al termine di un periodo comunque non superiore a cinque anni il nuovo socio è ammesso a godere i diritti che spettano agli altri soci cooperatori.

Ritornando all'ammissione di nuovi soci, "chi intende essere ammesso come socio dovrà presentare al Consiglio di Amministrazione domanda scritta che dovrà contenere, se trattasi di persona fisica:

- a) l'indicazione del nome, cognome, data e luogo di nascita, residenza, domicilio, cittadinanza e codice fiscale;
- b) la categoria dei soci a cui chiede di essere iscritto ed i motivi della richiesta; [...]
- d) l'ammontare del capitale che propone di sottoscrivere, il quale non dovrà comunque essere inferiore, né superiore, al limite minimo e massimo fissato dalla legge⁸²; [...]

Il Consiglio di Amministrazione, accertata l'esistenza dei requisiti di cui al precedente art. 5, delibera sulla domanda secondo criteri non discriminatori, coerenti con lo scopo mutualistico e l'attività economica svolta⁸³."

riscontra altresì che nel corso dell'esercizio 2013 è stato sciolto il rapporto sociale, facendo seguito alla richiesta di recesso da parte della suddetta cooperativa concorrente.

⁸² Per tutti gli aspetti riguardanti il capitale sociale (e quindi le quote), si veda il § 1.8..

⁸³ Coerentemente al disposto dell'art. 2527, comma 1, c.c. (L'atto costitutivo stabilisce i requisiti per l'ammissione dei nuovi soci e la relativa procedura, secondo criteri non discriminatori coerenti con lo scopo mutualistico e l'attività economica svolta) e dell'art. 2528, comma 1, c.c. (L'ammissione di un nuovo socio è fatta con deliberazione degli amministratori su domanda dell'interessato. La deliberazione di ammissione deve essere comunicata all'interessato e annotata a cura degli amministratori nel libro dei soci).

“Fermi restando gli altri obblighi nascenti dalla legge e dallo statuto, i soci sono obbligati:

- a) al versamento con le modalità e nei termini fissati dal Consiglio di Amministrazione:
 - 1) del capitale sottoscritto;
 - 2) dell'eventuale sovrapprezzo determinato dall'assemblea⁸⁴ [...];
- b) all'osservanza dello statuto, dei regolamenti e delle deliberazioni adottate dagli organi sociali;
- c) a mettere a disposizione le loro capacità professionali anche in relazione al tipo e allo stato dell'attività svolta;
- d) a contribuire all'attività dell'impresa sociale a seconda delle necessità [...].”

“La qualità di socio si perde:

- 1) per recesso, esclusione⁸⁵, causa di morte, se il socio è persona fisica;
- 2) per recesso, esclusione, scioglimento o liquidazione, se il socio è diverso da persona fisica. [...]

Oltre che nei casi previsti dalla legge, può recedere il socio⁸⁶:

- a) che abbia perduto i requisiti per l'ammissione;
- b) che non si trovi più in grado di partecipare al raggiungimento degli scopi sociali;

⁸⁴ Il nuovo socio deve versare, oltre l'importo della quota o delle azioni, il sovrapprezzo eventualmente determinato dall'assemblea in sede di approvazione del bilancio su proposta dagli amministratori (art. 2528, comma 2, c.c.).

⁸⁵ All'esclusione del socio è dedicato l'intero art. 11 dello statuto nonché gli art. 2531 e 2533 c.c., cui si rimanda. A solo titolo esemplificativo, l'art. 2531 c.c. e la lettera c) del suddetto art. 11, disciplinano l'esclusione in caso di omesso versamento (totale ovvero parziale) del valore del capitale sociale sottoscritto. Ancora, la lettera d) ed il numero 2) del comma 1 dell'art. 2533 c.c. giustificano l'esclusione al verificarsi di inadempienze circa la propria prestazione mutualistica.

⁸⁶ Il socio cooperatore può recedere dalla società nei casi previsti dalla legge e dall'atto costitutivo. Il recesso non può essere parziale (art. 2532 c.c.).

c) che cessi in via definitiva il rapporto di lavoro con la *cooperativa* ovvero l'attività di volontariato presso la stessa.”

In conclusione, si ritengono ammissibili meramente conferimenti in denaro, non venendo tale questione affrontata nell'atto costitutivo, come da lettera dell'art. 2464, comma 3, c.c..

1.7.1. L'assemblea

L'assemblea dei soci, convocabile in modalità ordinaria o straordinaria⁸⁷, è disciplinata dall'art. 29 dello statuto, all'interno del Titolo VII (Organi sociali). È possibile procedere a parafrasarne il contenuto, in riferimento alle norme ed interpretazioni vigenti.

“L'assemblea è convocata dagli amministratori mediante avviso⁸⁸ contenente l'indicazione delle materie da trattare, del luogo dell'adunanza (nella sede o altrove, purché nelle regioni del Veneto o del Friuli Venezia Giulia)⁸⁹ e della data e ora della prima e della seconda convocazione, che deve essere fissata almeno ventiquattro ore dopo la prima, da affiggersi nei locali sociali almeno 10 (dieci) giorni prima di quello fissato per l'adunanza⁹⁰.”

⁸⁷ L'assemblea è ordinaria o straordinaria (art. 2363, comma 2, c.c.).

⁸⁸ L'assemblea è convocata dall'amministratore unico, dal Consiglio di Amministrazione [...] mediante avviso contenente l'indicazione del giorno, dell'ora e del luogo dell'adunanza e l'elenco delle materie da trattare (art. 2366, comma 1, c.c.).

⁸⁹ L'assemblea è convocata nel comune dove ha sede la società, se lo statuto non dispone diversamente (art. 2363, comma 1, c.c.; art. 2479-bis, comma 3, c.c.).

⁹⁰ Poiché l'avviso di convocazione dell'assemblea ha lo scopo di informare adeguatamente e tempestivamente il socio della volontà di riunire l'assemblea per la decisione collegiale sugli argomenti sufficientemente indicati nell'ordine del giorno, non può considerarsi valida la clausola statutaria che indichi, in via esclusiva, la convocazione mediante affissione presso la sede sociale (Massima del Comitato

L'avviso dovrà essere recapitato ai soci almeno 10 (dieci) giorni prima di quello fissato per l'assemblea, tramite lettera consegnata a mano o attraverso il servizio postale, o mediante l'utilizzo di fax o sistemi telematici (e-mail), che assicurino il tempestivo ricevimento dell'avviso di convocazione, nonché l'accertamento e la conservazione da parte della *società* della prova dell'avvenuta ricezione⁹¹.

L'assemblea ordinaria:

1. approva il bilancio e destina gli utili⁹²; [...]
5. procede alla nomina e revoca degli amministratori⁹³;
6. procede alla nomina, se obbligatorio per legge o se ritenuto comunque opportuno, dei componenti del collegio sindacale, elegge tra questi il Presidente e, ove richiesto, procede alla nomina del soggetto deputato al controllo contabile; delibera l'eventuale revoca⁹⁴; [...]
11. delibera sull'eventuale erogazione del ristorno⁹⁵ [...];
12. delibera sugli altri aspetti attinenti alla gestione della società riservati alla sua competenza dall'atto costitutivo e dalla legge o sottoposti dal Consiglio di Amministrazione. [...]

Notarile Triveneto 2005, n. M.A.13, *Convocazione dell'assemblea mediante affissione presso la sede sociale*).

⁹¹ Lo statuto delle società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio può [...] consentire la convocazione mediante avviso comunicato ai soci con mezzi che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento almeno otto giorni prima dell'assemblea (art. 2363, comma 3, c.c.).

⁹² A tal proposito, l'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società (art. 2364, comma 2, c.c.). Lo statuto riprende puntualmente tale disposto all'art. 26.

⁹³ Cfr. § 1.6..

⁹⁴ Cfr. § 1.10..

⁹⁵ Cfr. § 1.11..

L'assemblea straordinaria delibera sulle modificazioni dello statuto, sulla nomina, sulla sostituzione e sui poteri dei liquidatori e su ogni altra materia attribuita dalla legge alla sua competenza, se non diversamente disposto dal presente statuto ai sensi dell'art. 2365 del codice civile. [...]

L'assemblea ordinaria è regolarmente costituita:

- in prima convocazione, quando intervengono o siano rappresentati la metà più uno dei voti spettanti ai soci;
- in seconda convocazione, qualunque sia il numero dei voti dei soci intervenuti o rappresentati aventi diritto al voto.

L'assemblea straordinaria è regolarmente costituita:

- in prima convocazione, quando intervengono o siano rappresentati i due terzi dei voti spettanti ai soci;
- in seconda convocazione, quando intervengono o siano rappresentati almeno la metà dei voti spettanti ai soci.

Per la validità delle deliberazioni dell'assemblea, sia ordinaria che straordinaria, così in prima come in seconda convocazione, è necessaria la maggioranza assoluta dei voti dei soci presenti o rappresentati⁹⁶. [...]

Nelle assemblee hanno diritto al voto coloro che risultano iscritti nel libro dei soci da almeno 90 (novanta) giorni e che non siano in mora nei versamenti delle azioni sottoscritte.

Ciascun socio ha un solo voto, qualunque sia l'ammontare della sua partecipazione⁹⁷.

⁹⁶ L'intero passaggio dedicato ai quorum costitutivi e deliberativi, coglie appieno le libertà decisionali lasciata alle singole società, a norma dell'art. 2479-bis. Peraltro, l'art. 2538 certifica tale facoltà disponendo che le maggioranze richieste per la costituzione delle assemblee e per la validità delle deliberazioni sono determinate dall'atto costitutivo e sono calcolate secondo il numero dei voti spettanti ai soci.

⁹⁷ Art. 2538 c.c..

L'assemblea è presieduta dal Presidente del Consiglio di Amministrazione ed in sua assenza dal vice Presidente, ed in assenza anche di questi, dalla persona designata dall'assemblea stessa, col voto della maggioranza dei presenti.

Essa provvede alla nomina di un segretario, anche non socio. La nomina del segretario non ha luogo quando il verbale è redatto da un notaio.⁹⁸

Le deliberazioni dell'assemblea devono constare dal verbale sottoscritto dal Presidente e dal segretario o dal notaio. [...] Il verbale deve essere redatto senza ritardo, nei tempi necessari per la tempestiva esecuzione degli obblighi di deposito o di pubblicazione⁹⁹.

1.8. Il capitale sociale ed il principio della "porta aperta"

Una delle peculiarità normative che caratterizza nettamente le Società cooperative da tutte le altre è la previsione dell'assoluta variabilità del capitale sociale. È facile constatare tale caratterizzazione semplicemente andando a confrontare il contenuto

⁹⁸ L'assemblea è presieduta dalla persona indicata nell'atto costitutivo o, in mancanza, da quella designata dagli intervenuti. Il presidente dell'assemblea verifica la regolarità della costituzione, accerta l'identità e la legittimazione dei presenti, regola il suo svolgimento ed accerta i risultati delle votazioni; degli esiti di tali accertamenti deve essere dato conto nel verbale (art. 2479-bis, comma 4, c.c., replicante nella sostanza l'art. 2371, comma 1, c.c.). Quest'ultimo passaggio non si rinviene nello statuto. Il presidente ed il segretario, se non indicati nello statuto, devono essere designati dall'assemblea, ritenendosi inderogabile l'art. 2371 c.c. Qualora il verbale dell'assemblea venga redatto da un notaio, lo stesso, non essendo un segretario in senso tecnico, può essere designato dal solo presidente, anche se tale clausola non è espressamente prevista nello statuto (Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. H.B.4, *Designazione del presidente e del segretario dell'assemblea*).

⁹⁹ Nonché per la tempestiva trascrizione nell'apposito libro previsto dal numero 3) del comma 1 dell'art. 2421 c.c..

obbligatorio per l'atto costitutivo, per le Società per azioni, per le Società a responsabilità limitata, e per le Società cooperative:

- Spa – art. 2328, comma 2, c.c.: l'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare [...] l'ammontare del capitale sottoscritto e di quello versato;
- Srl – art. 2463, comma 2, c.c.: l'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare [...] l'ammontare del capitale, non inferiore a diecimila Euro, sottoscritto e di quello versato;
- cooperative – art. 2521, comma 3, c.c.: l'atto costitutivo deve indicare [...] la quota di capitale sottoscritta da ciascun socio, i versamenti eseguiti e, se il capitale è ripartito in azioni, il loro valore nominale.

È del tutto evidente che i prime due *diktat* impongono una previsione “statica” di capitale, mentre l'ultimo una situazione “dinamica”. La discrasia evidenziata viene assolutamente confermata dal successivo art. 2524, a norma del quale il capitale sociale non è determinato in un ammontare prestabilito, ribadendo inoltre che per le Società cooperative l'ammissione di nuovi soci, nelle forme previste dall'articolo 2528¹⁰⁰ non importa modificazione dell'atto costitutivo; modificazione invece, e per completare l'analisi rispetto alle altre discipline, che interviene per Società per azioni e a responsabilità limitata, per il tramite di apposite delibere assembleari.

La dinamicità appena evidenziata prende il nome di principio della “porta aperta”¹⁰¹, il quale “protegge l'interesse dei soci a che possano entrare a far parte della

¹⁰⁰ Ovvero, l'ammissione prevede una decisione da parte degli amministratori, non già nella prassi un passaggio assembleare (Cfr. § 1.7.).

¹⁰¹ Il principio è fatto proprio dal dall'art. 9 del D.lgs. 24/03/2006, n. 155, *Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118*: le modalità di ammissione ed esclusione dei soci, nonché la disciplina del rapporto sociale sono regolate secondo il principio di non discriminazione, compatibilmente con la forma giuridica dell'ente; gli atti costitutivi devono prevedere la facoltà dell'istante che dei provvedimenti di diniego di ammissione o di esclusione possa essere investita l'assemblea dei soci. Non è possibile tuttavia classificare la *cooperativa* come impresa sociale: nonostante le norme ed i principi che la governano siano pressoché

cooperativa, senza limiti, tutti coloro che siano portatori di interessi omogenei a quelli che hanno determinato la costituzione del rapporto sociale”¹⁰².

Da ultimo, il capitale sociale è formato naturalmente dalla somma delle partecipazioni dei diversi soci. Tali partecipazioni sociali possono essere rappresentate da azioni o da quote¹⁰³, nulla rilevando in merito la tipologia di disciplina prestabilita per il governo della cooperativa (Spa o Srl)¹⁰⁴. Man forte al disposto appena enunciato deriva dall’art. 2525, commi 1 e 2, c.c., che, seppur indirettamente, lo conferma, non prevedendo una scelta specifica, piuttosto limitandosi a determinare limiti di valore per le partecipazioni e ammontare massimo sottoscrivibile da ciascun socio: il valore nominale di ciascuna azione o quota non può essere inferiore a venticinque Euro né per le azioni superiore a cinquecento Euro. Ove la legge non preveda diversamente, nelle Società cooperative nessun socio può avere una quota superiore a centomila Euro, né tante azioni il cui valore nominale superi tale somma.

In tal senso, lo statuto della *cooperativa* non va oltre lo stabilire che il capitale sociale è variabile ed è formato “da un numero illimitato di azioni”¹⁰⁵ dei soci operatori,

sovrapponibili, *Il Gabbiano – Il Pino* non presenta il bilancio sociale, *condicio sine qua non* posta dall’art. 17 (che rimanda all’art. 10, comma 2) del D.lgs. in oggetto per riconoscere come impresa di tipo sociale anche le cooperative sociali di cui alla Legge 381/91 (l’organizzazione che esercita l’impresa sociale deve, redigere e depositare presso il Registro delle imprese il bilancio sociale in modo da rappresentare l’osservanza delle finalità sociali da parte dell’impresa sociale).

¹⁰² *Memento pratico cooperative*, pag. 16-17.

¹⁰³ Azioni e quote non sono oggetto di trattazione in questa sede. Per la disciplina specifica si rimanda al codice civile agli articoli dedicati in tema di Società per azioni e a responsabilità limitata.

¹⁰⁴ Sul punto: Studio Consiglio Nazionale Notariato, n. 151-2008/I, *Partecipazioni sociali e capitale sociale nelle cooperative*.

¹⁰⁵ Si è riscontrato un paradossale disaccordo tra statuto de *Il Gabbiano – Il Pino*, che, come detto, prevede la suddivisione del capitale sociale in azioni, e atto costitutivo de *Il Pino* (l’ente originario che ha incorporato *Il Gabbiano*, cfr. parte prima – § 1.2.), il quale, al punto 9), dispone la presenza di quote. Nella pratica contabile ed amministrativa peraltro le partecipazioni sociali vengono trattate come quote. Si è

ciascuna del valore di Euro 25,82 (venticinque virgola ottantadue). Le azioni complessivamente detenute da ciascun socio non possono essere superiori ai limiti di legge; la *società* ha la facoltà di non emettere i titoli ai sensi dell'art. 2346 del codice civile¹⁰⁶.

1.9. L'Albo nazionale delle cooperative e le associazioni di categoria

L'Albo nazionale delle cooperative è stato menzionato già in molteplici occasioni nel corso del trattato, prevedendo come l'iscrizione dell'ente cooperativo a tale registro rappresenti, oltre che uno *step* fondamentale nel procedimento di costituzione¹⁰⁷ anche il principio di un rapporto *do ut des* verso l'Amministrazione per l'ottenimento di innumerevoli benefici fiscali e non¹⁰⁸.

La normativa di riferimento è il Decreto del Ministero delle Attività Produttive 23/06/2004, *Istituzione dell'Albo delle Società cooperative*: all'art. 4 viene fatta l'elencazione dei tipi di cooperativa attualmente previsti¹⁰⁹. Una volta iscritta, la cooperativa ha l'obbligo di indicare il numero di iscrizione negli atti e nella corrispondenza.

L'Albo, oltre alla previsione delle categorie specifiche, prevede una macro-suddivisione tra cooperative a mutualità prevalente e tutte le altre. Le Società cooperative invece che perdono il requisito della prevalenza durante il loro funzionamento sono iscritte nella sezione delle cooperative prive del requisito predetto.

provveduto a denunciare quanto sopra evidenziato al Presidente del CdA della *cooperativa*, nonché al consulente fiscale ed amministrativo, rimanendo in attesa di opportuna soluzione interpretativa dal parte del collegio sindacale.

¹⁰⁶ In realtà l'elencazione delle voci nelle quali il capitale è formato continua. Tali ulteriori voci vengono omesse per semplicità.

¹⁰⁷ Cfr. § 1.3..

¹⁰⁸ Vedi *supra*.

¹⁰⁹ Cfr. § 1.2., nel quale vengono inoltre evidenziate le modalità di iscrizione.

Gli attori principali di tale Albo, oltre al già citato Registro delle imprese competente per territorio, nonché le corrispondenti Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, evidentemente il Ministro delle Attività Produttive e la Direzione generale per gli enti cooperativi.

Diversamente, la Società cooperativa ha la facoltà (e non già il dovere) di aderire ad una o più associazioni di categoria. Scelta che per *Il Gabbiano – Il Pino* ha trovato risposta affermativa, in quanto essa aderisce¹¹⁰:

- alla Confederazione Cooperative italiane¹¹¹;
- alla Federsolidarietà¹¹²;
- alla Confcooperative – unione provinciale di Venezia.

1.10. L'organo di controllo e di revisione legale, la revisione cooperativa

La tabella 4 costituisce un ottimo punto di partenza per l'analisi della numerose sfaccettature che ad una cooperativa si pongono in tema di controllo interno e

¹¹⁰ Adesione certificata dall'art. 1 dello statuto.

¹¹¹ “La Confederazione Cooperative Italiane - di cui Confcooperative è la denominazione abbreviata - è la principale organizzazione, giuridicamente riconosciuta, di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo e delle imprese sociali. Si ispira ai principi cooperativi, fissati e periodicamente aggiornati dall' ACI (Alleanza Cooperativa Internazionale) e, in ragione della funzione sociale costituzionalmente riconosciuta (art. 45) alla cooperazione, ne promuove lo sviluppo, la crescita e la diffusione attraverso le azioni di volta in volta più adeguate” (sito web: <http://www.confcooperative.it/>).

¹¹² “Federsolidarietà è l'organizzazione di rappresentanza politico-sindacale delle cooperative sociali e delle imprese sociali aderenti a Confcooperative. Federsolidarietà rappresenta le proprie associate sul piano istituzionale e le assiste sul piano sindacale, giuridico e legislativo, tecnico ed economico. Cura, inoltre, la promozione e il potenziamento degli enti aderenti anche attraverso un articolato e diffuso sistema consortile” (sito web: <http://www.federsolidarieta.confcooperative.it/>).

revisione legale. Le situazioni caratterizzanti un ente possono essere ricondotte ai tre casi seguenti:

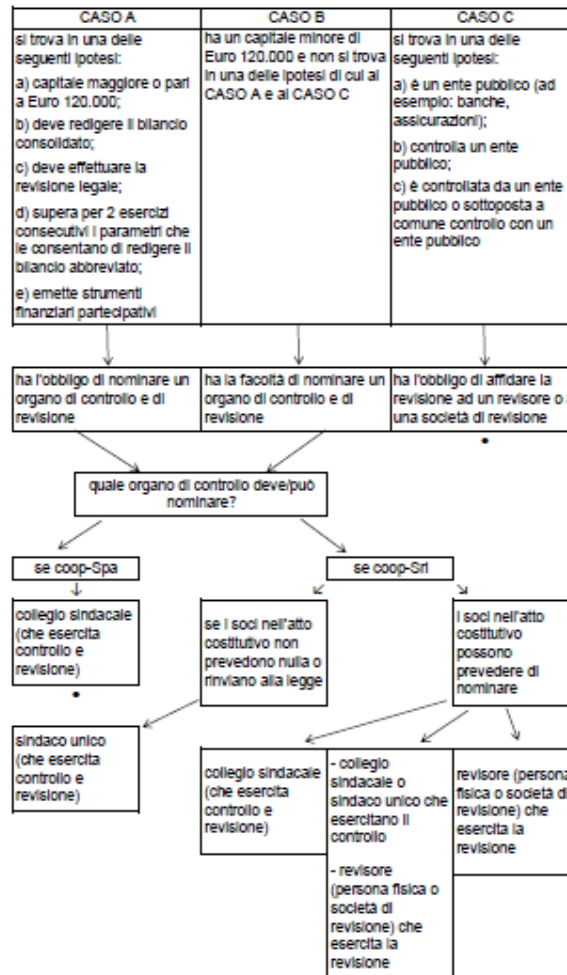


Tabella 4: controllo interno e revisione¹¹³

Procedendo con ordine, la nomina del collegio sindacale è obbligatoria nelle fattispecie indicate dal CASO A, ovvero dall'art. 2543, comma 1, c.c., il quale a sua volta richiama l'art. 2477, commi 2 e 3, c.c.. Premesso che non interessa in questa sede il CASO C, qualora la cooperativa non sia obbligata alla nomina dell'organo di controllo interno, essa (ed è il CASO B) ha la facoltà di designarlo. Determinanti su tale scelta possono allora risultare le dimensioni dell'ente considerato: in cooperative di piccole dimensioni si può decidere di non istituire il collegio sindacale per esempio,

¹¹³ *Memento pratico cooperative*, adattamento tabella pag. 219.

perché ciò comporta un notevole risparmio di costi¹¹⁴. Dall'altro lato, un controllo interno presumibilmente configura un termine di garanzia agli occhi degli *stakeholder*. Altra scelta inoltre deve essere effettuata sulla composizione dell'organo, se collegiale o se sindaco unico. In tema, l'art. 2477, comma 1, c.c., dispone per le Srl, se lo statuto non dispone diversamente, che l'organo di controllo sia costituito da un solo membro effettivo.

Rimandando successivamente alle scelte compiute in sede statutaria da *Il Gabbiano – Il Pino*, è appena il caso ora di evidenziare quali siano le competenze dell'organo sindacale, ritornando poi anche su quanto dedicato al lavoro dell'organo di revisione.

Ai sensi dell'art. 2403 c.c., il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto¹¹⁵, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione¹¹⁶ ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo¹¹⁷, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409-bis, terzo comma (vedi *infra*).

I sindaci possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo (art. 2403-bis c.c.). Il collegio sindacale può chiedere agli amministratori notizie, anche con riferimento a società controllate, sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari. Può altresì scambiare informazioni con

¹¹⁴ Ed a conforto di ciò viene la Massima del Comitato Notarile Triveneto 2004, n. I.D.1, *Introduzione del collegio sindacale facoltativo*: in mancanza di previsione dell'atto costitutivo, non è ammissibile l'introduzione del collegio sindacale ove non sia obbligatoria la sua adozione per legge ai sensi dell'art. 2477 c.c..

¹¹⁵ Dal Libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale *Società cooperativa sociale Il Gabbiano – Il Pino*: "Il Presidente del collegio chiede agli amministratori se siano accaduti atti/fatti straordinari che abbiano influenzato la gestione della società, il controllo interno di gestione e la rilevazione delle scritture contabili. Il Presidente del CdA informa che non sono accaduti atti e/o fatti tali da influenzare il normale andamento della gestione."

¹¹⁶ "Durante la riunione, il collegio ha verificato che gli amministratori, nel corso dell'ultimo periodo, non abbiano posto in essere operazioni che esulino dall'oggetto sociale."

¹¹⁷ Cfr. §1.10.1..

i corrispondenti organi delle società controllate in merito ai sistemi di amministrazione e controllo ed all'andamento generale dell'attività sociale. Gli accertamenti eseguiti devono risultare da verbale trascritto e sottoscritto dagli intervenuti nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale¹¹⁸, previsto dall'articolo 2421, primo comma, numero 5), c.c.. Ha il dovere infine di assistere alle riunioni del Consiglio di Amministrazione nonché alle assemblee dei soci, vigilando in tal modo sul comportamento diligente degli amministratori.

Per l'adempimento dei propri uffici, il collegio sindacale deve riunirsi almeno ogni novanta giorni (art. 2404 c.c.), operando con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; i membri sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio (art. 2407 c.c.). Il sindaco che, senza giustificato motivo, non partecipa durante un esercizio sociale a due riunioni del collegio decade dall'ufficio. Il collegio sindacale è regolarmente costituito con la presenza della maggioranza dei sindaci e delibera a maggioranza assoluta dei presenti. Il sindaco dissenziente ha diritto di fare iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso.

Il collegio sindacale, ricevuto il bilancio dagli amministratori (comprensivo di relazione dell'esecutivo, se redatta), almeno trenta giorni prima del termine fissato per l'assemblea per la discussione e l'approvazione, deve riferire con apposita relazione all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione (art. 2429 c.c.)¹¹⁹.

¹¹⁸ Cfr. § 1.3..

¹¹⁹ Si propone il testo dell'ultima relazione depositata:

“Nel corso dell'esercizio chiuso al 31/12/2012 la nostra attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle Norme di Comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. In particolare, abbiamo vigilato sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione; abbiamo partecipato alle assemblee dei soci, e alle adunanze dell'organo amministrativo, svoltesi nel rispetto delle norme statutarie, legislative e regolamentari che ne disciplinano il funzionamento e per le

quali possiamo ragionevolmente assicurare che le azioni deliberate sono conformi alla legge ed allo statuto sociale e non sono manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale. Nel corso dell'esercizio, siamo stati periodicamente informati dagli amministratori sull'andamento della gestione sociale, sulla sua prevedibile evoluzione e sulle operazioni di maggiore rilievo economico, per dimensioni e caratteristiche, effettuate dalla *società*. Possiamo ragionevolmente assicurare che le azioni poste in essere sono conformi alla legge ed allo statuto sociale e non sono manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o in contrasto con le delibere assunte dall'assemblea dei soci o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo della società, sull'adeguatezza del sistema amministrativo e contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire. Nel corso dell'esercizio non sono pervenute al collegio sindacale denunce ai sensi dell'art'2408 c.c.. Il collegio sindacale, nel corso dell'esercizio, non ha rilasciato pareri ai sensi di legge.

Abbiamo esaminato il progetto di bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/2012, che è stato messo a nostra disposizione nei termini di cui all'art. 2429 c.c., in merito al quale abbiamo accertato la generale conformità alla legge per quanto riguarda la formazione e la struttura. Per l'attestazione che il bilancio d'esercizio al 31/12/2012 rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della Vostra società ai sensi dell'art. 14 del D.lgs. n. 39/2010 rimandiamo alla prima parte della nostra relazione. Gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dall'art. 2423, comma 4, del codice civile. [...] Nella nota integrativa sono state fornite le informazioni richieste dall'art. 2513 del codice civile per documentare la condizione di prevalenza prevista dall'art 2512 c.c. per le cooperative a mutualità prevalente.

Il collegio sindacale attesta inoltre che, nella relazione sociale, alla quale si rimanda, gli amministratori indicano i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento degli scopi mutualistici.

Altre specifiche funzioni sono:

- la verifica della regolare tenuta e dell'aggiornamento dei libri contabili obbligatori;
- la verifica della regolare tenuta e dell'aggiornamento dei libri sociali obbligatori;
- la verifica della regolare tenuta e dell'aggiornamento dei registri IVA;
- la verifica della regolare tenuta e dell'aggiornamento degli altri libri ai fini delle imposte sui redditi (registro dei beni ammortizzabili).

Il collegio sindacale si compone di tre o cinque membri effettivi, soci o non soci. Devono inoltre essere nominati due sindaci supplenti (art. 2397, comma 1, c.c.). Almeno un membro effettivo ed uno supplente devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministro della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche (art. 2397, comma 2, c.c.). I componenti sono nominati per la prima volta nell'atto costitutivo e successivamente dall'assemblea, che nomina anche il Presidente del collegio sindacale (art. 2398 c.c.). Essi restano in carica per tre esercizi, e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della carica. La cessazione dei sindaci per scadenza del termine ha effetto dal momento in cui il collegio è stato ricostituito. I sindaci possono essere revocati solo per giusta causa. La nomina dei sindaci, con l'indicazione per ciascuno di essi del cognome e del nome, del luogo e della data di nascita e del domicilio, e la cessazione dall'ufficio devono essere iscritte, a cura degli amministratori, nel Registro delle imprese nel termine di trenta giorni (art. 2400 c.c.).

Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio (art. 2399 c.c.):

Dall'attività di vigilanza e controllo non sono emersi fatti significativi suscettibili di segnalazione o di menzione nella presente relazione.

Per quanto precede, il collegio sindacale non rileva motivi ostativi all'approvazione del bilancio di esercizio al 31/12/2012, né ha obiezioni da formulare in merito alla proposta di deliberazione presentata dall'organo amministrativo.”

- a) gli interdetti, gli inabilitati, i falliti, o coloro i quali siano stati condannati ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi;
- b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;
- c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.

La cancellazione o la sospensione dal Registro dei revisori legali e delle società di revisione legale e la perdita dei requisiti previsti dal comma 2 dell'art. 2397 c.c. sono causa di decadenza dall'ufficio di sindaco. Lo statuto può prevedere altre cause di ineleggibilità o decadenza, nonché cause di incompatibilità e limiti e criteri per il cumulo degli incarichi.

Lo statuto ne determina la composizione effettiva (“il collegio sindacale si compone di tre membri effettivi e due supplenti, nominati dall’assemblea, la quale nominerà anche il Presidente del collegio stesso”) e specifica inoltre: “il collegio sindacale [...] esercita anche il controllo contabile a condizione che sia integralmente composto da revisori contabili iscritti nel Registro istituito presso il Ministero della Giustizia¹²⁰. [...] Il controllo contabile è esercitato ai sensi dell’art. 2409-bis del codice civile¹²¹.”

Fatta la necessaria chiarezza sulle scelte operate dalla *cooperativa*, è possibile procedere al vaglio degli aspetti salienti in tema di revisione legale. Innanzitutto, la

¹²⁰ Ora tenuto a cura del Ministero dell’Economia e delle Finanze. La condizione soggettiva dei componenti del collegio sindacale, peraltro, è verificata.

¹²¹ Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

normativa di riferimento è il D.lgs. 27/01/2010, n. 39, *Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati [...]*.

L'art. 1 definisce il Registro dei revisori legali come l'albo nel quale sono iscritti i revisori legali e le società di revisione legale. Possono chiedere l'iscrizione al Registro le persone fisiche¹²², e quindi l'esercizio della revisione legale è riservato ai soggetti, che (artt. 2 seguenti):

- a) sono in possesso dei requisiti di onorabilità definiti con regolamento adottato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob;
- b) sono in possesso di una laurea almeno triennale, tra quelle individuate con regolamento dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob;
- c) hanno svolto il tirocinio professionale di durata almeno triennale, svolto presso un revisore legale o un'impresa di revisione legale abilitati in uno Stato membro dell'Unione europea;
- d) hanno superato l'esame di idoneità professionale indetto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti rispettano i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, elaborati da associazioni e ordini professionali e approvati dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro della Giustizia, sentita la Consob, ovvero emanati dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob. Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una società devono essere indipendenti da questa e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale. Il revisore legale e la società di revisione legale non effettuano la revisione legale dei conti di una società qualora tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile.

¹²² Per semplicità di trattazione, si farà riferimento alle sole persone fisiche, non anche alle società di revisione.

Anche se abrogato, continua ad essere applicato fino alla data di entrata in vigore dei regolamenti del Ministro dell'Economia e delle Finanze previsti dal D.lgs. 39/2010, l'art. 2409-quinquies del codice civile, in riferimento alle cause di ineleggibilità e decadenza per i revisori e le società di revisione delle Società per azioni.

La disciplina quindi relativa al conferimento dell'incarico, durata e cessazione, ricalca sostanzialmente quella prevista per l'organo di controllo, anche alla luce del fatto che, come spesso accade, a quest'ultimo è delegata anche la revisione contabile.

Passando quindi alla concreta attività svolta, questa deve uniformarsi ai principi di revisione attualmente esistenti, elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob, e fino all'adozione dei principi adottati dalla Commissione Europea (art. 11). Ai sensi dell'art. 14, i revisori verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili¹²³, quale attività funzionale al successivo giudizio sul bilancio di esercizio, espresso per mezzo di apposita relazione, redatta unitamente a quella prevista a carico del collegio sindacale¹²⁴ (vedi *supra*). Altri compiti inerenti possono essere:

¹²³ Ad esempio, “sono state prese in esame alcune schede contabili relative i seguenti conti:

- sopravvenienze passive;
- sopravvenienze attive;
- risconti attivi;
- ratei attivi;
- note di accredito da emettere;

al fine di effettuare un controllo sul corretto trattamento contabile e fiscale delle poste ivi iscritte anche in relazione al principio di inerenza e di competenza; la verifica non ha riscontrato anomalie.”

¹²⁴ “Abbiamo svolto la revisione legale dei conti del bilancio d'esercizio della *Società cooperativa sociale Il Gabbiano – Il Pino* chiuso al 31/12/2012. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete all'organo amministrativo della *società* stessa. È nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio e basato sulla revisione legale dei conti. Il nostro esame è stato condotto secondo gli statuiti

- il controllo della regolarità dei versamenti fiscali e previdenziali;
- la verifica dei corretti adempimenti per tutto quanto concerne le dichiarazioni fiscali e previdenziali.

Come ultimo tema di questo paragrafo, si affronta la revisione cooperativa, finalizzata all'accertamento dei requisiti mutualistici, così come disciplinata dal D.lgs. 02/08/2002, n. 220, *Norme in materia di riordino della vigilanza sugli enti cooperativi [...]*, e come prevista dal codice civile¹²⁵. La tipologia di revisione qui evidenziata viene disposta a carico delle conosciute associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo, le quali hanno l'obbligo di assoggettare a revisione gli enti cooperativi aderenti a mezzo di revisori da esse incaricati ed appositamente abilitati attraverso corsi promossi dalle associazioni

principi di revisione. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione legale dei conti è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori. riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale. Per il giudizio relativo al bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati ai fini comparativi secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da noi emessa in data 13/04/2012.

A nostro giudizio, il sopramenzionato bilancio nel suo complesso è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della *Società cooperativa sociale Il Gabbiano – Il Pino* per l'esercizio chiuso al 31/12/2012.

¹²⁵ Le società cooperative sono sottoposte alle autorizzazioni, alla vigilanza e agli altri controlli sulla gestione previsti dalle leggi speciali (art. 2545-quaterdecise c.c.).

stesse, previa autorizzazione del Ministero dello Sviluppo Economico (già delle Attività Produttive). I revisori sono:

- iscritti in apposito elenco tenuto presso il Ministero;
- soggetti alle cause di incompatibilità previste dall'art. 2399 del codice civile per i sindaci delle Società per azioni;
- tenuti alla riservatezza e al segreto d'ufficio nei confronti dei terzi;
- se non dipendenti dal Ministero, nell'esercizio delle loro funzioni, incaricati di pubblico servizio.

La loro attività deve essere finalizzata a:

- a) fornire agli organi di direzione e di amministrazione degli enti suggerimenti e consigli per migliorare la gestione ed il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale;
- b) accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativo-contabile, la natura mutualistica dell'ente, verificando l'effettività della base sociale, la partecipazione dei soci alla vita sociale ed allo scambio mutualistico con l'ente, la qualità di tale partecipazione, l'assenza di scopi di lucro dell'ente, nei limiti previsti dalla legislazione vigente, e la legittimazione dell'ente a beneficiare delle agevolazioni fiscali, previdenziali e di altra natura;
- c) accertare la consistenza dello stato patrimoniale, attraverso l'acquisizione del bilancio d'esercizio, delle relazioni del Consiglio di Amministrazione e del collegio sindacale, nonché, ove prevista, della certificazione di bilancio.

Generalmente la revisione cooperativa avviene almeno una volta ogni due anni, fatte salve le previsioni di leggi speciali che prescrivono una revisione annuale: infatti, il Decreto Ministero Attività Produttive 06/12/2004; *Vigilanza sugli Enti cooperativi ai sensi del D.lgs. n. 220/2002*, dispone per le cooperative sociali di cui alla Legge 381/91 una cadenza annuale.

Il succitato Decreto ministeriale integra il D.lgs. 220/2002 prevedendo le modalità per l'esercizio dell'attività di revisione: essa viene effettuata da uno o più revisori nel rispetto del principio del contraddittorio, ovvero alla presenza del legale rappresentante della cooperativa o di un suo delegato. Qualora il revisore lo ritenga

utile ai fini delle verifiche, può consentire che il rappresentante dell'ente venga assistito da soci o dipendenti o da professionisti di fiducia.

Il collegio dei revisori incaricato deve avere la fruibilità di tutti i libri, i registri ed i documenti; deve poter disporre inoltre di tutti i dati, le informazioni ed i chiarimenti eventualmente necessari. Da prassi, le attività si svolgono presso la sede sociale oppure presso altro luogo concordato con il rappresentante della cooperativa. In tal caso, il presidente dell'ente o il suo delegato è tenuto a recarsi in detto luogo con i libri sociali, i registri e la documentazione richiesta.

Gli amministratori ed i sindaci possono assistere alla revisione e devono intervenire ogni qualvolta ciò sia richiesto dal revisore.

Una volta conclusa la revisione, viene redatto dai revisori verbale delle risultanze di tutte la attività. Essa può concludersi:

- con esito positivo¹²⁶, con il rilascio di relativa attestazione di revisione;
- con rilevazione di irregolarità sanabili; in tal caso il collegio diffida la cooperativa ad eliminare tali vizi entro un termine massimo di 90 giorni;
- con irregolarità gravi evidenziate nel verbale. Le sanzioni irrogabili vanno dalla sanzione amministrativa alla cancellazione dall'Albo cooperative, alla messa in liquidazione.

Si applicano le medesime sanzioni anche in caso in cui venga verificata l'impossibilità di svolgere l'attività di vigilanza, a causa del comportamento ostativo del legale rappresentante o della irreperibilità dell'ente.

Infine, l'attività di revisione cooperativa è sovvenzionata da un contributo obbligatorio versato dagli enti cooperativi con copertura biennale, il cui importo è stabilito dal Ministero dello Sviluppo Economico.

1.10.1. La verifica dell'assetto organizzativo

¹²⁶ *Il Gabbiano – Il Pino* ha visto così concludersi tutte le revisioni cooperative fin qui operate dalla Confcooperative.

Si è visto come l'art. 2403 c.c. deleghi al collegio sindacale il compito di valutare e di vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo e sul suo concreto funzionamento. Viene dedicata questa sezione a tale argomento poiché appare evidente il collegamento funzionale tra l'attività oggetto di studio e l'intento che con questo lavoro si tenta di perseguire, specie nella terza parte¹²⁷. A tal proposito, e prendendo ampio spunto dalle *Norme di comportamento del collegio sindacale (in vigore dal 01/01/2012)* redatte dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, se ne approfondiscono i concetti fondamentali.

Per assetto organizzativo si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità. Un assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile alle dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale. In via generale un assetto organizzativo può definirsi adeguato quando presenta i seguenti requisiti, in relazione alle dimensioni della società, alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale:

- redazione di un organigramma aziendale con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità;
- esercizio dell'attività decisionale e direttiva della società da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni assegnate;
- presenza di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento ed effettiva diffusione.

Ai fini della valutazione dell'assetto organizzativo notevole importanza assume la verifica della rispondenza fra la struttura decisionale aziendale e le deleghe depositate presso il Registro delle imprese. Nel corso dell'incarico, il collegio sindacale:

- pianifica e svolge interventi di vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo;

¹²⁷ Cfr. parte terza – capitolo 2 – § 2.2.

- segnala agli amministratori eventuali nuovi rischi riscontrati;
- verifica l'efficacia delle misure di contenimento dei rischi.

Il collegio sindacale riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio¹²⁸.

In conclusione, l'adozione di un adeguato assetto organizzativo da parte della società consente di limitare la discrezionalità e mantenere la coerenza dei comportamenti al fine di conferire ordine all'operatività aziendale e accrescere la capacità di coordinamento e quindi l'efficienza delle diverse strutture funzionali. Il sistema organizzativo, pur declinato secondo la dimensione e complessità dell'impresa, deve individuare in maniera sufficientemente chiara l'attribuzione delle responsabilità, le linee di dipendenza gerarchica, la descrizione dei compiti e la rappresentazione del processo aziendale di formazione e attuazione delle decisioni. I poteri autorizzativi e di firma devono essere quindi assegnati in coerenza con le responsabilità organizzative e gestionali in essere.

1.11. I ristorni ed il trattamento degli utili

I ristorni costituiscono la traduzione economico-finanziaria dello scambio mutualistico che avviene tra i soci e la cooperativa. Nel caso concreto non hanno finora trovato applicazione pratica. Non si ritiene nemmeno prevedibile una simile pratica nel futuro. Tuttavia per completezza di trattazione se ne riporta comunque la definizione ed una sintesi di disciplina civilistica e, di riflesso, statutaria.

“I ristorni rappresentano una delle modalità tipiche con cui la cooperativa riconosce ai soci operatori i benefici del vantaggio mutualistico che consiste, sostanzialmente, nel fornire beni o servizi, ovvero opportunità di lavoro, ai soci a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero dal mercato. In concreto, il vantaggio mutualistico, può essere attribuito ai soci in maniera diretta oppure indiretta. La

¹²⁸ Il collegio sindacale de *Il Gabbiano – Il Pino* non ha avuto, nelle ultime relazioni al bilancio, nulla da eccepire.

modalità diretta [...] consiste, ad esempio, nel caso delle cooperative di consumo nel praticare ai soci i prezzi pari ai costi o nelle cooperative di lavoro, nel corrispondere ai soci lavoratori delle retribuzioni pari al provento netto dell'impresa. La modalità indiretta, consiste, all'opposto, nel praticare ai soci i prezzi correnti di mercato, nel caso delle cooperative di consumo, e per le cooperative di lavoro nel corrispondere ai soci lavoratori retribuzioni pari a quelle correnti per la generalità dei lavoratori. Solo successivamente, in relazione all'andamento dei costi e dei ricavi, le cooperative procedono a corrispondere ai soci le differenze fra i prezzi praticati e i costi ovvero le differenze fra le retribuzioni corrisposte e i ricavi. Queste differenze monetarie prendono appunto il nome di ristorni.¹²⁹

Come da combinato disposto degli art. 2545-sexsies, comma 1, e art. 2521, comma 2, numero 8), c.c., l'atto costitutivo determina i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e qualità degli scambi mutualistici. Ed infatti: "il Consiglio di Amministrazione che redige il progetto di bilancio di esercizio, può appostare somme al conto economico a titolo di ristorno a favore dei soci lavoratori e dei soci fruitori, qualora lo consentano le risultanze dell'attività mutualistica.

L'assemblea, in sede di approvazione del bilancio delibera sulla destinazione del ristorno che dovrà essere devoluto esclusivamente mediante emissione di nuove azioni.

La ripartizione del ristorno ai singoli soci, dovrà essere effettuata considerando la quantità e qualità degli scambi mutualistici intercorrenti fra la *cooperativa* ed il socio stesso secondo quanto previsto in apposito regolamento da redigersi sulla base, per quanto riguarda i soci lavoratori, dei seguenti criteri (singolarmente presi o combinati tra loro):

- a) le ore lavorate ovvero retribuite nel corso dell'anno;
- b) la qualifica professionale;
- c) i compensi erogati;
- d) il tempo di permanenza nella *società*;
- e) la tipologia del rapporto di lavoro;

¹²⁹ *Memento pratico cooperative*, pag. 427.

f) il raggiungimento degli obiettivi economici, e non, dei progetti della *cooperativa*.

I ristori per i soci fruitori saranno corrisposti in base ai corrispettivi pagati alla *cooperativa* per le prestazioni ricevute.”

Per quanto attiene gli utili, si è già rimarcato come la loro destinazione sia sensibilmente condizionata dalla caratterizzazione di mutualità prevalente, secondo il disposto dell'art. 2514 c.c..¹³⁰ Il successivo art. 2545-quater inoltre impone la destinazione di almeno il trenta per cento degli utili netti annuali al fondo di riserva legale, qualunque sia l'ammontare raggiunto da tale fondo. Una quota degli utili netti annuali deve essere corrisposta anche ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, nella misura e con le modalità previste dalla legge, nello specifico dalla Legge 31/01/1992, n. 59, *Nuove norme in materia di società cooperative*: le Società cooperative e i loro consorzi, aderenti alle associazioni nazionali riconosciute di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo¹³¹, devono destinare alla costituzione e all'incremento di ciascun fondo costituito dalle associazioni cui aderiscono una quota degli utili annuali pari al 3 per cento (art. 11, comma 4). La stessa norma concede l'opportunità alle Società cooperative ed ai loro consorzi di destinare una quota degli utili di esercizio ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato, in tal caso potendo superare il limite massimo di azioni o quote sottoscrivibili da ciascun socio persona fisica¹³² (art. 7, comma 1).

Riassumendo, “l'assemblea che approva il bilancio delibera sulla destinazione degli utili annuali destinandoli:

¹³⁰ Cfr. § 1.1..

¹³¹ Art. 11, comma 1, della Legge 59/92: le associazioni nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo, riconosciute ai sensi dell'articolo 5 del Decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni, e quelle riconosciute in base a leggi emanate da regioni a statuto speciale possono costituire fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione (cfr. § 1.9.).

¹³² Cfr. § 1.8..

- a) a riserva legale indivisibile nella misura non inferiore al 30% (trenta per cento) o comunque in misura non inferiore al minimo previsto dalla legge;
- b) ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione, nella misura e con le modalità previste dalla legge;
- c) ad eventuale rivalutazione gratuita del capitale sociale, nei limiti ed alle condizioni consentiti dalla legge in materia per il mantenimento dei requisiti mutualistici ai fini fiscali;
- d) ad eventuali dividendi in misura non superiore al limite stabilito dal codice civile per le cooperative a mutualità prevalente.

L'assemblea può, in ogni caso, destinare gli utili, ferme restando le destinazioni obbligatorie per legge, alla costituzione di riserve indivisibili, oppure a riserve divisibili tra i soci non cooperatori.”

1.12. Il bilancio

Con il bilancio d'esercizio, formato da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, la cui disciplina viene ricompresa all'interno di quella prevista per le Società per azioni, al Capo V, Titolo V del Libro V del codice civile, e la cui redazione è espressamente prevista a carico dell'organo amministrativo¹³³, al termine dell'esercizio sociale (che per la *cooperativa* coincide con l'anno solare¹³⁴ – dodici mesi, come nella generalità dei casi) si rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda ed il risultato economico d'esercizio. Esso costituisce strumento atto a rendere edotti gli *stakeholder* circa l'andamento economico

¹³³ La Sezione IX, dedicata al bilancio, si apre con l'art. 2423, che proprio al comma 1 destina tale onere agli amministratori.

¹³⁴ L'esercizio sociale va dal primo di gennaio al trentuno dicembre di ogni anno (art. 26 statuto).

derivante dalla gestione aziendale¹³⁵, sulla base del quale viene responsabilizzato poi l'esecutivo perché mezzo di controllo¹³⁶.

Al fine di una redazione chiara¹³⁷, e per poter rappresentare in modo veritiero¹³⁸ e corretto¹³⁹ il risultato economico dell'esercizio e la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa, imprescindibile risulta essere l'applicazione pedissequa dei principi di redazione enunciati dall'art. 2423-bis c.c.:

- principio della continuità aziendale: letteralmente, si deve presupporre un'impresa che intenda continuare ad operare piuttosto che, per esempio, effettuare delle valutazioni atte allo smobilizzo del complesso aziendale;
- principio della prudenza: si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso¹⁴⁰. Inoltre, qualora una voce dell'attivo o del passivo consenta più

¹³⁵ Costituendo il "riassunto" della contabilità generale, viene considerato il rendiconto della gestione. In realtà tale compito viene per certi aspetti meglio adempiuto dalla contabilità analitica (cfr. parte terza – capitolo 1).

¹³⁶ Anche questa in realtà è un'osservazione parziale: sugli obiettivi e sulla responsabilizzazione del management aziendale si veda il capitolo 4 della parte terza.

¹³⁷ Da intendersi come facilità di comprensione per gli interessati.

¹³⁸ Non falso: se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato. Inoltre, se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo (art. 2324, comma 3-4, c.c.).

¹³⁹ In riferimento alla puntuale applicazione delle norme (codice civile, principi contabili OIC, principi contabili internazionali) relative al bilancio.

¹⁴⁰ Corollario del principio è che possono essere evidenziati meramente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio.

valutazioni, occorre optare per quella che permetta l'iscrizione a bilancio del valore più basso¹⁴¹;

- principio della competenza: in sostanza, considerato che il bilancio viene redatto in epoca sicuramente successiva alla data di chiusura della gestione dell'esercizio sociale, si devono considerare i proventi e gli oneri di competenza, nulla rilevando in merito data di incasso o di pagamento. È per tale motivo, ad esempio, che vengono rilevati ratei e risconti¹⁴²;

¹⁴¹ Potendone riportare un esempio, secondo il rispetto del criterio di valutazione indicato dal numero 9) dell'art. 2426, comma 1, c.c. (le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi) *Il Gabbiano – Il Pino* detiene n. 2 dossier-titoli rappresentati da obbligazioni emesse da un istituto bancario, con il quale intrattiene un rapporto di conto corrente. Iscritti nell'attivo circolante, sono così formati e valutati:

- obbligazioni con scadenza il 31/05/2016 valutate in bilancio al valore nominale di Euro 100.000 (valorizzate al 31/12/2013 ad Euro 105.776);
- obbligazioni con scadenza 01/04/2016, valutate in bilancio al valore nominale di Euro 55.000 (valorizzate al 31/12/2013 ad Euro 55.266).

¹⁴² Nella pratica, ad esempio: nell'esercizio chiuso al 31/12/2005 la *società* ha ricevuto dalla Regione Veneto un contributo in conto impianti di Euro 77.469 finalizzato all'acquisto e messa in opera di impianti ed attrezzature per la comunità alloggio di San Damiano, la cui domanda era stata presentata nell'anno 2003.

Nel 2008 la Regione Veneto ha altresì erogato il contributo in c/impianti di Euro 150.000 per l'investimento che la *cooperativa* ha realizzato a Villanova (cfr. parte prima – § 1.1.). Per la contabilizzazione di detti contributi in c/impianti è stato scelto il metodo dei risconti (principio contabile OIC n. 16). A conto economico sono quindi confluite le quote di contributo di competenza 2013 pari ad Euro 6.870.

- principio della costanza: i criteri di valutazione non possono subire modificazioni da un esercizio all'altro¹⁴³, e ciò consentendo un'efficace comparazione delle gestioni di esercizi diversi;
- principio della valutazione separata: gli elementi eterogenei compresi nelle singole voci debbono essere valutati separatamente.

Naturale conseguenza di tali principi sono i criteri di valutazione elencati all'art. 2426 c.c., che la nota integrativa deve evidenziare (art. 2427, comma 1, numero 1), c.c.).

A norma del successivo art. 2428 c.c., il bilancio deve essere corredato dalla relazione sulla gestione, redatta a cura degli amministratori, contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta.

Tanto premesso, è doveroso evidenziare come, sussistendo i requisiti¹⁴⁴ di cui all'art. 2435-bis, comma 1, c.c., e fornendo la nota integrativa le informazioni richieste dall'art. 2428, comma 3, numeri 3) e 4), c.c.¹⁴⁵, la *cooperativa* non sia tenuta alla redazione della Relazione sulla gestione.

¹⁴³ Deroghe al principio enunciato sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

¹⁴⁴ Dati esercizi 2011, 2012, 2013.

¹⁴⁵ “Non esistono né azioni proprie né azioni o quote di società controllanti possedute dalla *società* anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona e né azioni proprie né azioni o quote di società controllanti sono state acquistate e/o alienate dalla *società*, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona.”

Il dettato consente ancora alla *società*, non avendo questa emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, di redigere il bilancio in forma abbreviata¹⁴⁶ perché non eccedente per (almeno) due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: Euro 4.400.000 (Euro 3.099.978 al 31/12/2013, Euro 3.146.405 al 31/12/2012¹⁴⁷);
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: Euro 8.800.000 (Euro 3.020.086 nel 2013, Euro 2.972.086 nel 2012);
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità (l'unico dei tre limiti che viene puntualmente, come già visto, disatteso).

Infine (art. 2429 c.c.), il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale, e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, con la relazione (se predisposta), almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo¹⁴⁸. Il bilancio, deve restare depositato in copia nella sede della società, insieme con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, durante i quindici giorni che precedono l'assemblea, e finché sia approvato¹⁴⁹. I soci possono prenderne visione.

Entro trenta giorni dall'approvazione, devono essere depositati in via telematica a cura degli amministratori, presso il Registro delle imprese competente, i seguenti documenti:

- bilancio dell'esercizio completo di tutte le sue componenti;
- relazione sulla gestione (se dovuta);
- relazione del collegio sindacale e del revisore legale dei conti (se previsto);
- verbale dell'assemblea ordinaria dei soci di approvazione del bilancio;

¹⁴⁶ Si rimanda all'art. 2435-bis c.c. per tutte le semplificazioni ivi previste. Si rimanda altresì agli artt. 2424 c.c. e seguenti per il contenuto *standard* di stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.

¹⁴⁷ I dati sono arrotondati all'unità di Euro, come richiesto dall'art. 2423, comma 5, c.c. (il bilancio deve essere redatto in unità di Euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di Euro).

¹⁴⁸ Relazione dei sindaci, vedi § 1.10..

¹⁴⁹ Cfr. § 1.7.1..

- modello C17¹⁵⁰.

1.13. I finanziamenti ed il prestito sociale

A norma dell'art. 2526 del codice civile, l'atto costitutivo può prevedere l'emissione di strumenti finanziari, secondo la disciplina prevista per le Società per azioni, stabilendo altresì i diritti patrimoniali o anche amministrativi attribuiti ai possessori degli stessi e le eventuali condizioni cui è sottoposto il loro trasferimento. L'art. 4 dello statuto consente alla *cooperativa* di compiere tutti gli atti necessari o funzionali al conseguimento degli scopi sociali: tra questi, è prevista esplicitamente l'emissione di obbligazioni ed altri strumenti finanziari. Si segnala tuttavia che finora non è stata colta questa opportunità¹⁵¹.

Per doverosa analisi, la *cooperativa* potrebbe comunque ricorrere alle seguenti forme di finanziamento:

- obbligazioni;
- azioni sottoscritte dai soci sovventori;

¹⁵⁰ Modello dedicato per il deposito annuale, presso l'Albo nazionale delle cooperative, dei dati di bilancio.

¹⁵¹ Interpellato sul punto, il Presidente del CdA afferma che non è intenzione della *società* adottare tali forme di finanziamento nemmeno in un futuro prossimo, essendo sufficiente e di facile reperibilità il credito bancario. In riferimento al prestito sociale, se ne esclude a prescindere la raccolta: sarebbero necessarie una struttura amministrativa molto più articolata rispetto alle attuali necessità, comportando questo un elevato rapporto costo/opportunità. Si osserva infatti come la *cooperativa* riesca a raggiungere un relativamente cospicuo ammontare di contributi in conto esercizio (Euro 60.177 nel corso dell'esercizio 2012, Euro 51.650 nel 2013, verso un totale del valore della produzione, rispettivamente, di Euro 3.078.812 e Euro 3.040.733) grazie alle donazioni liberali provenienti da tutto il comprensorio. Non si ritiene nemmeno quindi sostenibile da un punto di vista morale una nuova sollecitazione alla raccolta individuale di fondi.

- azioni di partecipazione cooperativa (APC);
- altri strumenti finanziari non partecipativi o ibridi;
- altri strumenti finanziari partecipativi;
- prestito sociale¹⁵².

Le obbligazioni sono titoli di credito negoziabili (nominativi o al portatore), rappresentativi di frazioni di uguale valore nominale di un'operazione di finanziamento a scopo di mutuo. Per la specifica disciplina si rimanda all'apposita sezione dedicata dal codice civile, agli artt. 2410 e seguenti.

Si è già visto che i soci sovventori sono una particolare categoria di soci che, non interessati direttamente all'attività mutualistica, versano le loro frazioni di capitale come puro investimento. Un ente cooperativo potrebbe ricorrere all'emissione di azioni nei loro confronti quale forma di finanziamento alternativa ai sistemi tradizionali. Lo statuto ammette la presenza di soci sovventori, ma attualmente non se ne riscontra la presenza.

Secondo la già richiamata Legge 31/01/1992, n. 59, *Nuove norme in materia di società cooperative*, le società cooperative che abbiano adottato nei modi e nei termini stabiliti dallo statuto procedure di programmazione pluriennale finalizzate allo sviluppo o all'ammodernamento aziendale, possono emettere azioni di partecipazione cooperativa prive del diritto di voto e privilegiate nella ripartizione degli utili e nel rimborso del capitale. Le APC possono essere emesse per un ammontare non superiore al valore contabile delle riserve indivisibili o del patrimonio netto risultanti dall'ultimo bilancio certificato e depositato presso il Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale e devono contenere, oltre alle indicazioni prescritte dall'art. 2354 del codice civile, la denominazione "azione di partecipazione cooperativa". Le APC devono essere offerte in misura non inferiore alla metà in opzione ai soci e ai lavoratori dipendenti della società cooperativa.

¹⁵² “La *cooperativa* può ricevere prestiti dai soci, finalizzati al raggiungimento dell'oggetto sociale, secondo i criteri ed i limiti fissati dalla legge e dai regolamenti. Le modalità di svolgimento di tale attività sono definite con apposito regolamento approvato dall'assemblea sociale.”

L'art. 2346 c.c. concede la possibilità alla società, a seguito dell'apporto da parte dei soci o di terzi anche di opera o servizi, di emettere strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escludendo il diritto di voto nell'assemblea generale degli azionisti (non partecipativi o ibridi). In tal caso lo statuto ne disciplina le modalità e condizioni di emissione, i diritti che conferiscono, le sanzioni in caso di inadempimento delle prestazioni e, se ammessa, la legge di circolazione. Può invero emettere degli strumenti che non escludano il diritto di voto (partecipativi): in tal caso la relativa regolamentazione è affidata allo statuto.

Il prestito sociale è previsto dall'art. 13 del D.P.R. 29/09/1973, n. 601, *Disciplina delle agevolazioni tributarie*, e ne deve essere fatta menzione nello statuto. I versamenti effettuati dai soci devono essere prettamente funzionali al perseguimento dell'oggetto sociale.

Generalmente, ciascun socio deve rispettare il limite di versamento individuale che si attesta attorno a Euro 36.000¹⁵³, ed è aggiornato ogni tre anni con apposito decreto ministeriale. La remunerazione del prestito non deve superare la misura massima degli interessi spettanti ai detentori di buoni postali fruttiferi, aumentati di 2,5 punti percentuali¹⁵⁴. Particolari disposizioni sono poi previste per le cooperative che contano su di una compagine sociale con più di 50 elementi, specialmente per quanto riguarda il limite massimo di prestito sottoscrivibile.

¹⁵³ Sito web: <http://www.coopnordest.com/>.

¹⁵⁴ D.L. 31/10/1980, n. 693, *Disposizioni urgenti in materia tributaria*.

PARTE TERZA

Soluzioni per la programmazione ed il **controllo di gestione**

1. La contabilità analitica

1.1. La contabilità analitica

La contabilità analitica (co.a.), garantendo la disponibilità costante di informazioni, rappresenta una fondamentale componente del supporto informativo utile al sistema di controllo di gestione¹. Essa si affianca alla contabilità generale (co.ge.) e la integra per imprescindibili ragioni economiche: grazie alla sua ramificazione e capillarità, riesce a ben evidenziare in quali attività l'azienda crea valore, dove invece non opera con la massima economicità, creando le basi ed i presupposti anche per una correzione del modo di lavorare, inteso in senso lato. La co.ge., basandosi invece su una visione complessiva del sistema aziendale, non consente di carpire tali informazioni.² Entrambe comunque vengono tenute con il metodo della partita doppia.³

Nella tabella che segue si sostanziano le differenze tra le due contabilità.

¹ “Nell’ambito del sistema informativo a supporto del controllo di gestione, svolge un ruolo primo piano il complesso delle rilevazioni contabili, e in special modo il sottosistema della contabilità analitica”, Luigi Fici, *Programmazione e controllo*, Cedam, Firenze, 2008, pag. 52.

² La contabilità analitica “è funzionale ad ottenere informazioni particolari di costo/ricavo necessarie per effettuare la programmazione, il controllo e le valutazioni richieste per l’attività decisionale aziendale; tali informazioni non sono estrapolabili dalla contabilità generale, che si riferisce all’intera azienda e considera valori consuntivi annuali”, op. cit., E. Gazzoni, pag. 64.

³ Il metodo della partita doppia presuppone l’adozione di un sistema integrato di conti contabili e che ogni fatto di gestione venga rilevato contemporaneamente in due conti differenti ed in sezioni (Dare/Avere) contrapposte. In ogni momento il totale della sezione Dare deve uguagliare il totale della sezione Avere.

ELEMENTO DISTINTIVO	CO.GE.	CO.A.
obiettivo	misurazione del reddito e del capitale di funzionamento	valorizzazione delle risorse impiegate nei processi produttivi ai fini dell'attività decisionale
destinatari	le informazioni sono rivolte prevalentemente verso soggetti terzi, attraverso il bilancio	lo scopo principale è l'informativa manageriale interna, ma anche verso gli stakeholder esterni
ampiezza della rilevazione	costi e ricavi globali aziendali (azienda vista globalmente)	costi e ricavi di combinazioni economiche parziali (azienda come insieme di parti)
criterio di classificazione	costi e ricavi per natura e origine, considerando sia l'aspetto finanziario che quello economico	costi e ricavi per natura e per destinazione, considerando la sola dimensione economica (non viene gestito lo stato patrimoniale nella contabilità analitica)
periodicità	annuale (bilancio d'esercizio)	infrannuale (mensile, trimestrale, ecc., in relazione alle esigenze informative)
oggetto di rilevazione	scambi con economie esterne a valori consuntivi	fatti di interna gestione relativamente all'utilizzo dei fattori produttivi, a valori consuntivi od anche programmati
momento di rilevazione	momento della manifestazione numeraria	momento della manifestazione economica
focus	i dati rilevati devono essere precisi	il focus viene dato alla tempestività delle informazioni

Tabella 1: raffronto co.ge. - co.a.⁴

⁴ Adattamento ed integrazione tabella pag. 65, op.cit. E. Gazzoni.

La contabilità analitica, in un tradizionale contesto industriale, solitamente si articola secondo queste categorie di conti, nelle quali vengono evidenziati gli scostamenti tra i valori standard richiesti in sede di budget ed i valori effettivi:

- conti di ripresa o di collegamento, che consentono il travaso dei dati dalla contabilità generale, e da essa provenendo, sono rilevati al momento della variazione numeraria;
- conti transitori o di conguaglio, il cui momento di rilevazione è da rimandare alla manifestazione economica di ciascun evento. Accostano i valori di co.a. a quelli di co.ge.;
- conti accesi alle variazioni di prezzo, che consentono di estrapolare le inefficienze relative al prezzo (differenza tra prezzo standard ed effettivo);
- conti magazzino, il cui saldo finale rappresenta le rimanenze finali di prodotti, merci, materie;
- conti accesi ai centri di costo, che possono essere produttivi finali, ausiliari, oppure di spese generali;
- conti lavorazione, che accolgono i costi di trasformazione attraverso i quali si giunge ai prodotti finiti;
- conti di gestione o di risultato, il cui saldo, il margine di contribuzione semilordo, è dato dalla differenza tra ricavi e costi valorizzati a standard⁵.

1.2. Sistema vigente e nuove soluzioni

La contabilità analitica viene quindi implementata in tutte le realtà nelle quali vi siano necessità conoscitive circa determinati oggetti di calcolo, come possono essere un prodotto, un'area geografica di mercato, la realizzazione di un progetto. Pertanto, è fondamentale impostare il sistema stabilendo prioritariamente quali siano questi oggetti, quali elementi analitici evidenziare e quali sia la configurazione di costo da adottare.

⁵ Maria Bergamin Barbato, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, UTET, Torino, 1991, capitolo II, § 11.

Gli amministratori de *Il Gabbiano – Il Pino* hanno optato per una co.a. improntata a determinare i costi ed i ricavi in relazione a centri di profitto⁶, definiti come luoghi fisici nei quali avviene effettivamente lo svolgimento delle diverse attività aziendali. In dettaglio, i centri sono:

CODICE	ATTIVITÀ	LUOGO
P1	amministrazione	Fratta
P2	residenziale	comunità "San Damiano" - Fratta
P3	residenziale	comunità "Ottorino Fava" - Gainiga
P4	occupazionale diurno	laboratorio "La Città del Sole" - Fratta
P5	occupazionale diurno	comunità "San Giuseppe lavoratore" - Gainiga
P6	animazione	sedi esterne
P7	residenziale	comunità "Santa Chiara" - Fratta
P8	assistenza domiciliare	sedi esterne
P9	residenziale - occupazionale diurno	comunità Villanova
G1	amministrazione	Fratta
G2	lavorazioni c/terzi	comunità "La Città del Sole" - Fratta
G4	pulizie	sedi esterne
G6	lavori artigianali	comunità "La Città del Sole" - Fratta
G7	inserimenti riabilitativi	comunità "La Città del Sole" - Fratta

Tabella 2: i centri di profitto de Il Gabbiano - Il Pino

I 14 centri di profitto evidenziati sono accompagnati dall'ulteriore e residuale P10, nel quale trovano accoglienza tutti quei costi e quei ricavi per i quali è difficoltosa la destinazione diretta ad uno specifico centro. Per esempio, i costi legati all'utilizzo delle autovetture e dei mezzi di trasporto in generale non sono destinabili con certezza ed uniformità ad uno solo od anche a più di un centro, poiché cespiti fruibili indistintamente da tutti gli operatori nelle varie attività. Allo stesso modo, i contributi in conto esercizio per mezzo di liberalità ricevute sono legate alla *cooperativa* nel complesso, non trovando destinazione specifica.

Nel corso dell'esercizio 2013, gli elementi c.d. promiscui sono stati:

⁶ Cfr. capitolo 3.

COSTI	RICAVI
generi alimentari	ricavi diversi
carburanti e lubrificanti	contributi in conto esercizio
manutenzioni e riparazioni	interessi attivi
costi telefonia e reti internet	sopravvenienze attive
compensi sindaci	
compensi a legali	
compensi consulente del lavoro	
servizi contabili ed amministrativi	
compensi a consulenti corsi dipendenti	
attrezzatura minuta	
leasing e affitto di attrezzatura	
INAIL dipendenti ⁷	
ammortamenti ⁸	
assicurazioni	
quote associative	
pubblicità e promozione	
periodici e pubblicazioni	
viaggi e trasferte	
cancelleria	
svalutazione crediti	
interessi passivi	
oneri finanziari diversi	
oneri bancari	
minusvalenze	
sopravvenienze passive	
imposte e tasse diverse	
varie	

Tabella 3: i costi ed i ricavi promiscui

⁷ Si contesta la destinazione del costo INAIL al centro promiscuo. Coerente si ritiene una ripartizione ai centri in base al relativo costo dei dipendenti (dato esistente e rinvenibile facilmente).

⁸ Non è razionalmente possibile attribuire le corrette quote di ammortamento ai diversi centri, in quanto i cespiti vengono adibiti al servizio di più di essi (basti pensare che le strutture dell'edificio che ospita la sede vengono indistintamente dedicate a ben 4 centri).

A fine esercizio, tali elementi vengono poi ribaltati sui 14 centri di cui alla tabella 2, sulla base dei ricavi totali al netto di quelli imputabili al centro promiscuo⁹:

RICAVI DITTA	3.109.082,26	COSTI DITTA	3.127.562,26	U/P DITTA	18.480,00
RICAVI P10	79.956,02	COSTI P10	295.112,31	U/P P10	215.156,29
RICAVI NETTI	3.029.126,24	COSTI NETTI	2.832.449,95	U/P NETTO	-196.676,29

CDP	RICAVI	COSTI	U/P	% RIPARTO	R.RIPARTITI	C.RIPARTITI	U/P RIP.
P1	0,00	109.722,61	109.722,61				
P2	829.130,89	506.853,28	-322.277,61	27,3719490	21.885,52	80.777,99	58.892,47
P3	406.107,49	368.485,60	-37.621,89	13,4067536	10.719,51	39.564,98	28.845,47
P4	420.107,20	255.706,07	-164.401,13	13,8689235	11.089,04	40.928,90	29.839,86
P5	103.167,32	63.844,37	-39.322,95	3,4058442	2.723,18	10.051,07	7.327,89
P6	125.825,73	128.309,08	2.483,35	4,1538622	3.321,26	12.258,56	8.937,30
P7	458.065,00	708.194,99	250.129,99	15,1220175	12.090,96	44.626,94	32.535,97
P8	146.890,27	104.331,33	-42.558,94	4,8492621	3.877,28	14.310,77	10.433,49
P9	368.602,18	352.938,74	-15.663,44	12,1685975	9.729,53	35.911,03	26.181,50
G1	0,00	28.459,51	28.459,51				
G2	14.438,40	59.918,76	45.480,36	0,4766523	381,11	1.406,66	1.025,55
G4	114.573,81	97.205,71	-17.368,10	3,7824046	3.024,26	11.162,34	8.138,08
G6	12.767,19	4.042,44	-8.724,75	0,4214809	337,00	1.243,84	906,84
G7	29.450,76	44.437,46	14.986,70	0,9722526	777,37	2.869,24	2.091,86
TOTALI	3.029.126,24	2.832.449,95	-196.676,29	100,0000000	79.956,02	295.112,31	215.156,29

Tabella 4: riparto costi e ricavi promiscui dell'esercizio 2013

In sostanza, il sistema di contabilità analitica qui sopra evidenziato ricalca grossolanamente la contabilità generale, usando gli stessi conti¹⁰ e limitandosi a costituire solamente un dettaglio di questa, prettamente per ragioni fiscali: l'unico scopo che si persegue, infatti, è quello di tenere distinte le due divisioni facenti capo a *Il Pino* (codici da P1 a P9) ed a *Il Gabbiano* (da G1 a G7), perché soggette a tassazione differente e perché così viene espressamente richiesto dalla legge in tema di cooperative sociali ad oggetto plurimo¹¹. L'unico dato che viene preso in considerazione è il risultato di ciascuna divisione, neppure ponendo attenzione al singolo centro di profitto per contestarne eventualmente l'economicità della gestione, o comunque per scovare le radici del risultato globale.

⁹ Questa misura viene quindi utilizzata come sorta di *cost driver*.

¹⁰ In ciascuna registrazione di co.ge. che influisce sul conto economico, viene inserita la destinazione al centro di profitto.

¹¹ Si veda il § 1.2.1. della parte seconda.

Si vogliono quindi proporre alcuni suggerimenti per un migliore sfruttamento della contabilità analitica.

- Ciascun fenomeno, anche non rilevante per la co.a., viene registrato in un singolo sistema contabile, che può essere definito come sistema contabile unico indiviso, dove non si riscontra una netta separazione tra generale ed analitica. Tale impostazione appare al momento coerente al contesto analizzato, per una serie di motivi:
 - trattasi di azienda di servizi¹², nella quale, per il volume relativamente contenuto di fattori produttivi acquisiti, la rilevazione degli scostamenti tra valori effettivi e standard (sempre che una definizione di standard sia economicamente riscontrabile) non assume prioritaria importanza a livello contabile¹³, contrariamente, per esempio, ad un'azienda manifatturiera industriale;
 - l'organizzazione amministrativa e contabile attuale non consentirebbe, né a livello di software dedicati, né a livello di competenze del personale addetto, uno stravolgimento dell'approccio senza un sensibile aumento dei costi.

¹² “Nelle imprese che erogano servizi è difficile individuare precisi rapporti tra input e output e, quindi, definire gli standard”; op. cit., L. Fici, pag. 56.

¹³ Nulla osta invece ad un'attenta analisi extracontabile di tutte le utenze e forniture, circa le condizioni contrattuali (e non) di prezzo, qualità, tempistiche di pagamento, ecc. praticate effettivamente e raffrontandole con quanto si ritenga opportuno e competitivo. A tal proposito, si possono citare due casi:

- è stata efficientata nel corso del 2013 l'utenza per l'energia elettrica, avvicinando il fornitore e passando ad un contratto in regime di mercato libero, sicuramente più competitivo rispetto al precedente;
- si riscontra invece una scarsa uniformità per le utenze telefoniche, tra linee fisse e mobili, reti internet e wi-fi, affidate a ben 5 compagnie differenti. Si consiglia quindi una limitazione massiccia dei rapporti, instaurando un confronto omnicomprensivo con uno o al massimo due fornitori, razionalizzando così sicuramente i costi per i servizi e gli annessi costi amministrativi.

- I centri di profitto legati all'amministrazione, che opportunamente dovrebbero essere chiamati centri di costo, non generando ricavi ma solamente prestazioni per la globalità dell'*azienda*, P1 e G1, devono prendere una propria conformazione e non possono essere considerati alla stregua degli altri centri.
- Nel centro promiscuo confluiscono indistintamente costi amministrativi, legati alla produzione di servizi, proventi ed oneri finanziari e straordinari, ricavi diversi. Opportuna sarebbe quindi la predisposizione di:
 - uno o più centri di costo di spese generali distinti per divisione, come destinazione degli elementi non legati alla produzione aziendale, non soggetti a ribaltamento su alcun centro, in modo da non inficiare il risultato dei centri produttivi con elementi privi di contributo alla produzione stessa, e da tenere evidenziato il peso legato ai costi generali, amministrativi e burocratici (gli attuali P1 e G1);
 - analogamente, uno o più centri di ricavo non ribaltabili, accoglienti i fattori positivi;
 - uno o più centri di costo (e di ricavo) ausiliari dove imputare tutti quegli elementi privi di un efficiente nesso causale con uno dei centri di profitto, ma legati alla produzione dei servizi; il risultato di questi centri andrebbe poi ribaltato sui centri produttivi di profitto, e sui centri di spese generali¹⁴ dove possibile.
- Si ritiene opportuno rivedere comunque tutti i criteri in base ai quali gli elementi sono destinati, mantenendo quelli che attribuiscono costi e ricavi direttamente in modo razionale ai centri, modificando quelli inefficienti o destinando gli elementi ai centri ausiliari o di spese generali;
- Effettuati tutti i ribaltamenti proposti, si ottiene il risultato economico di ciascun centro. È del tutto evidente che i centri di spese generali chiuderanno sempre in perdita, mentre gli ausiliari in pareggio. La somma algebrica dei risultati dà vita al risultato economico globale dell'*azienda*, che può essere evidentemente distinto per divisione, a fini fiscali.

¹⁴ In questo caso cadrebbe la valenza come *cost driver* dei ricavi dei centri (il centro di spese generali, per definizione, non ne genera): è plausibile allora l'utilizzo del costo dei dipendenti.

- Così operando si evincerebbe in modo chiaro il contributo dei vari centri al risultato generale, creando i presupposti per tutti gli eventuali interventi correttivi necessari, e potendo anche affrontare i temi legati all'efficacia, intesa come capacità di raggiungere gli obiettivi, e all'efficienza, intesa come utilizzo ottimale delle risorse impiegate.

La figura 1 disegna graficamente quanto sopra ideato. Sono doverose alcune ulteriori considerazioni:

- ai centri di profitto pervengono direttamente i costi oggettivamente imputabili (per esempio, i servizi di mensa sono destinabili senza valutazione soggettive) ed i ricavi da essi chiaramente scaturenti (anche qui, per esempio: da un centro residenziale è logico arrivino ricavi per attività residenziale);
- i ribaltamenti dai centri di costo ausiliari ai centri di profitto ed ai centri di spese generali amministrative e finanziarie, nonché i ribaltamenti dai centri ricavi ausiliari (può esistere anche uno solo) ai centri di profitto sono effettuati sulla base del costo dei dipendenti, inteso come sommatoria di stipendi, contributi, quota di trattamento di fine rapporto e assicurazione contro gli infortuni.

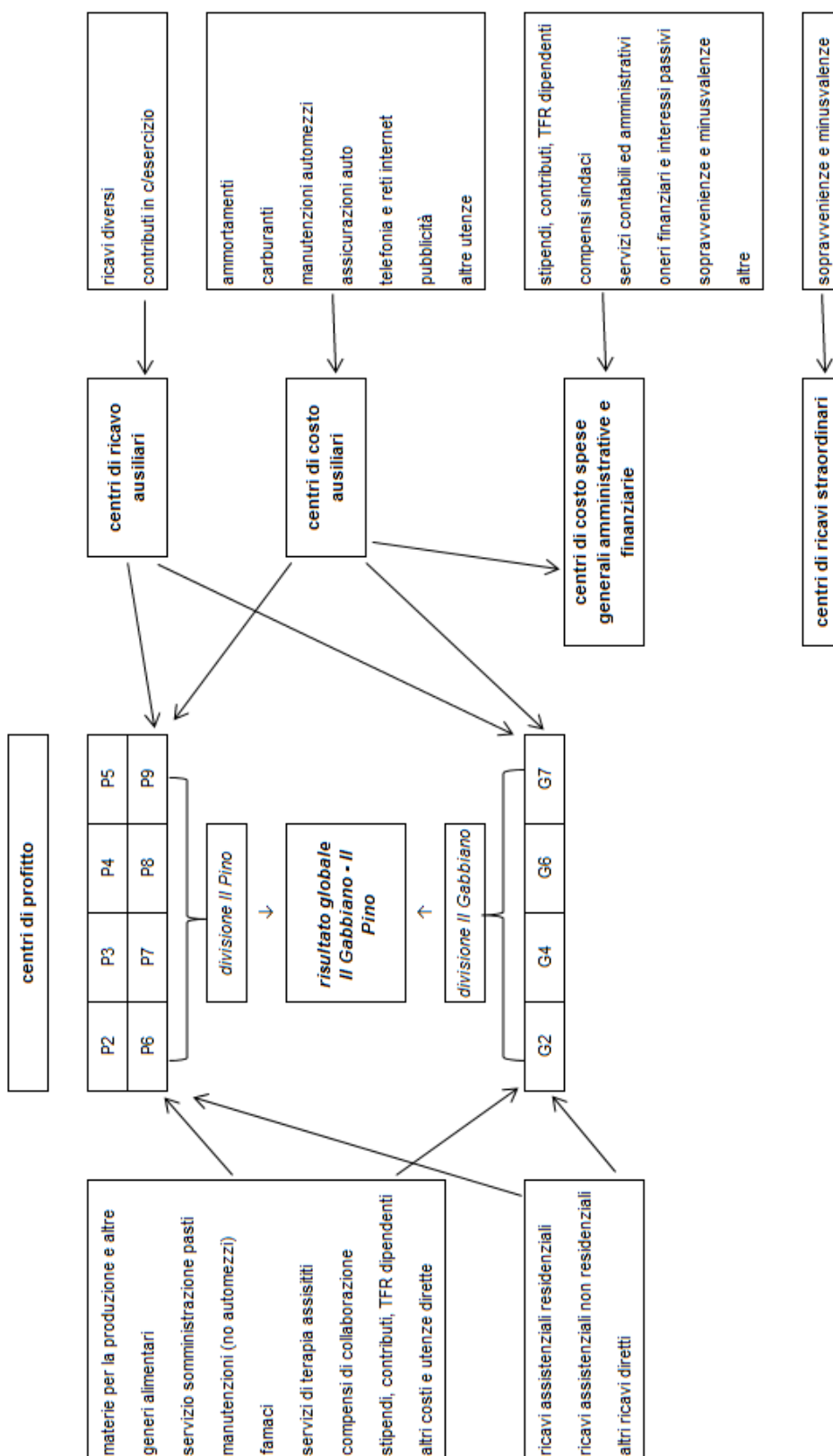


Figura 1: centri di costo, di ricavo e di profitto de Il Gabbiano – Il Pino

1.3. Un cenno all'*Activity Based Costing*

L'approccio descritto e per il quale si sono suggerite delle nuove interpretazioni rappresenta un incidentale tentativo di misurazione dei costi delle attività aziendali, denominato appunto *Activity Based Costing (ABC)*, quale strumento che "permette di conoscere la reale destinazione delle energie aziendali, informazioni, queste, alla base di qualsiasi intervento diretto al miglioramento dei processi"¹⁵.

"La metodologia di determinazione dei costi per attività si presenta particolarmente funzionale alle esigenze informative dei contesti aziendali non profit. Si tratta infatti prevalentemente di aziende di servizi, dove assume un ruolo prioritario l'approccio alla qualità totale¹⁶, perseguita lungo l'intero processo orientato al cliente finale, e dove nasce perciò l'esigenza di definire i costi per attività e per processi. [...]

La mappatura delle attività e dei processi aziendali ed il calcolo dei costi delle singole attività può risultare assai impegnativa, ma allo stesso tempo consente una maggior analiticità nell'elaborazione e una miglior applicazione del principio causale"¹⁷.

Secondo una comune interpretazione, l'*ABC* si compone delle seguenti fasi:

- individuazione delle attività rilevanti;

¹⁵ Op. cit., L. Fici, pag. 91.

¹⁶ L'*Activity Based Costing* "prima attribuisce i costi indiretti delle risorse per ciascuna delle attività individuate, [...] e quindi assegna i costi delle singole attività ai prodotti, servizi o altri oggetti di costo che impiegano tali attività. [...] Una delle differenze più importanti tra i sistemi tradizionali e quelli di tipo *ABC* è l'estensione che caratterizza i processi di imputazione dei costi; imputazione che riguarda tutte le fasi della catena del valore, sia che riguardino costi di produzione o costi non di produzione. I sistemi tradizionali generalmente imputano solo i costi generali di produzione ai prodotti, [...] ignorando così delle altre funzioni aziendali che configurano la catena del valore. Per contro, i sistemi di misurazione dei costi basati sulle attività concentrano la propria attenzione su tutti gli elementi di costo che, per rilevanza strategica o per il loro ammontare, devono essere necessariamente presi in considerazione per orientare al meglio le decisioni del *management*", Charles T. Horngren, Gary L. Sundem et al., *Programmazione e controllo*, Pearson Italia, Milano, 2011, pag. 112.

¹⁷ Op. cit., E. Gazzoni, pag. 79-86.

- calcolo del costo della attività attraverso l'attribuzione dei costi oggettivamente attribuibili;
- individuazione delle determinanti di costo;
- calcolo del costo delle singole attività per determinante di costo.

2. Introduzione al sistema di controllo di gestione

2.1. Il reporting¹

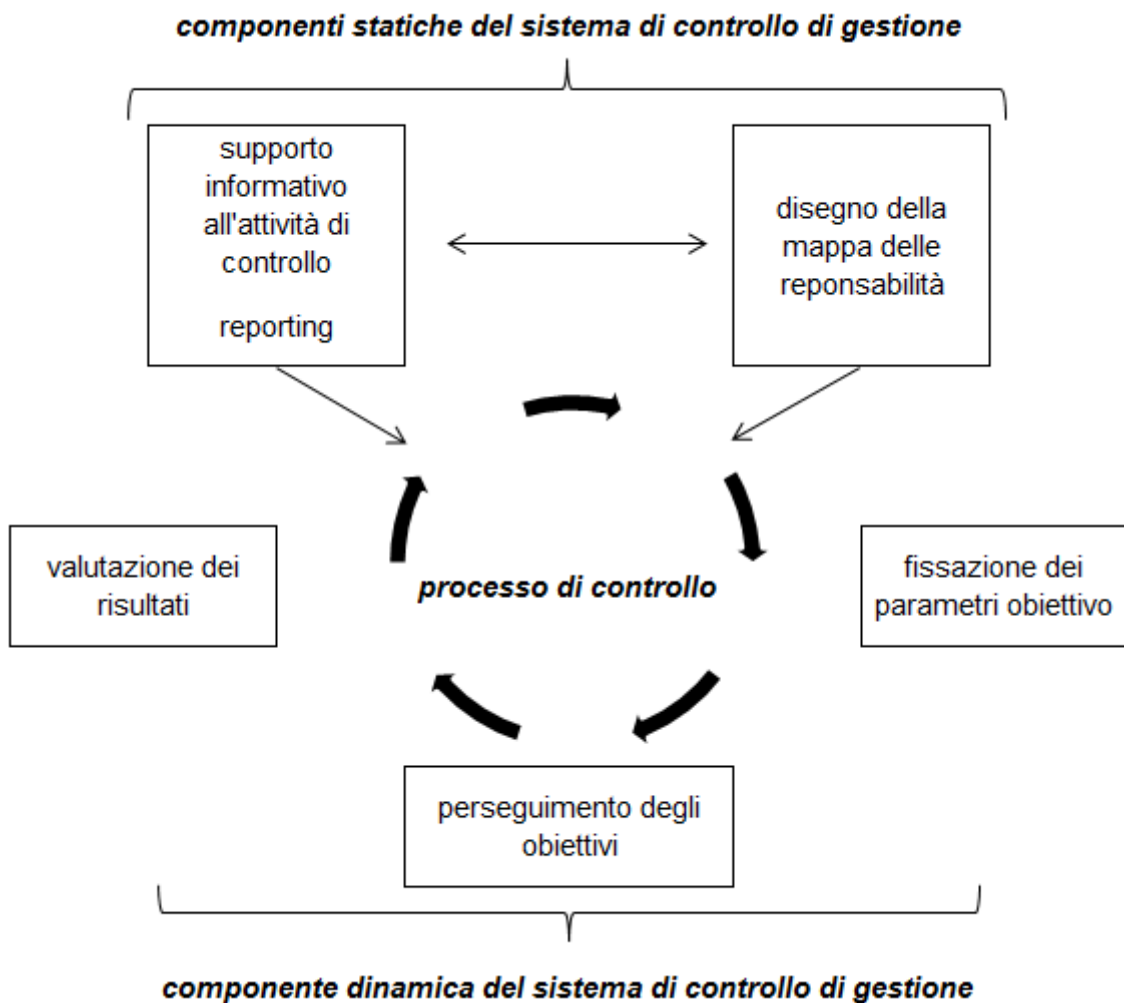


Figura 1: il sistema di controllo di gestione

Il sistema di controllo di gestione è l'insieme degli strumenti di governo impiegati dal manager per guidare l'azienda al raggiungimento degli obiettivi prefissati, nel rispetto

¹ Op. cit. M. Bergamin Barbato, capitolo I – § 3, capitolo II – § 12. Adattamento tabelle pag. 43-234.

del principio del bilanciamento incrociato tra efficacia ed efficienza, e tra breve e medio e lungo periodo, secondo lo schema:

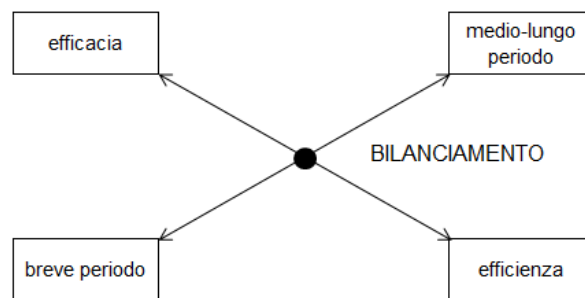


Figura 2: il principio del bilanciamento incrociato

Il sistema di *reporting* costituisce, insieme al disegno della mappa delle responsabilità, la componente statica del sistema di controllo di gestione. Esso rappresenta un flusso di informazioni necessario alle amministrazioni per poter governare ed assumere decisioni strategiche ed operative².

Le informazioni sono fondamentali per:

- un'analisi *ex ante* dei corsi di azione da intraprendere, dopo aver fissato gli obiettivi da conseguire;
- in itinere, come monitoraggio, in funzione di guida degli operatori verso gli obiettivi individuati;
- valutare *ex post* i risultati raggiunti.

² “Il sistema di *reporting* può essere descritto come un insieme strutturato di documenti, i cosiddetti *report* o rapporti di gestione, destinati a informare la direzione sull'andamento aziendale, fornendo così preziose indicazioni per la conduzione dell'impresa verso il raggiungimento delle sue finalità strategiche.

Il *reporting* costituisce il momento finale del processo di pianificazione, programmazione e controllo, un momento di confronto e discussione per comprendere se la gestione aziendale si è svolta in linea con quanto ipotizzato in sede di programmazione e, in caso contrario, per capire quali sono state le cause che hanno determinato gli scostamenti tra obiettivi e risultati”, op. cit. L. Fici, pag. 209.

Il flusso informativo è al punto di partenza del processo decisionale³ che si sviluppa in modo circolare: in base alle informazioni è possibile valutare le azioni da intraprendere, nonché effettuare una scelta ponderata dell'alternativa migliore. Presa la decisione, ne consegue lo svolgimento dell'azione pratica, la quale a sua volta porterà a dei risultati, che saranno oggetto di valutazione e genereranno informazioni, di nuovo punto di partenza del processo decisionale.

Le informazioni devono rispettare dei requisiti. Devono infatti essere:

- rilevanti, significative rispetto al processo decisionale, non secondarie;
- selettive, ogni elemento dell'organizzazione deve ricevere le informazioni per sé rilevanti;
- attendibili, anche se generalmente non esistono informazioni perfettamente affidabili, dovendo ricorrere frequentemente a delle *proxy*;
- tempestive, caratteristica determinata dalla disponibilità dell'informazione in un momento prossimo alla decisione che deve essere presa in base all'informazione stessa, e che confligge con l'attendibilità.

Per il sistema di *reporting* vanno operate alcune scelte in merito:

- alla forma, ovvero come si presenta il report, enfatizzando alcune informazioni piuttosto che altre;
- alla articolazione, distribuendo le informazioni alle posizioni organizzative in funzione delle leve di queste a disposizione;

³ “Il sistema di *reporting* ha assunto da anni un ruolo di primaria importanza nel processo decisionale, in quanto i soggetti operanti nell'azienda, sia l'alta direzione, sia la struttura sottostante hanno la necessità di allargare il numero di fonti informative da cui attingere. [...] Il sistema di reporting fornisce dati di tipo contabile ed extra contabile, costituendo un essenziale strumento di controllo, di valutazione e di guida nelle complessità aziendale. [...] La sua efficacia dipende essenzialmente dalle modalità con cui tale sistema è predisposto e, affinché contribuisca al raggiungimento degli obiettivi dell'azienda, non può prescindere dal tipo di attività svolta, dal settore di appartenenza, dalla struttura organizzativa e dalla struttura tecnico-contabile dell'azienda stessa”, Giovanni Bronzetti, *Le aziende non profit*, FrancoAngeli, Milano, 2007, pagg. 192-193.

- alla frequenza di predisposizione del *report*.

La produzione e la gestione delle informazioni comportano dei costi di sostenimento, legati al tempo necessario alla rilevazione, alla lavorazione, al controllo. È evidente che una misura eccessiva di informazioni a disposizione è causa, oltre che di un naturale aumento dei costi, anche di una dispersione dell'attenzione degli operatori.

Quest'ultimo aspetto latente contrasta visibilmente con il sistema di *reporting* finora utilizzato da *Il Gabbiano – Il Pino*. Esso si sostanzia semplicemente in una specie di conto economico mensile: ogni mese viene "chiuso" effettuando le registrazioni di assestamento contabile, utilizzando la primanota extracontabile ed integrandola con la contabilità standard.

Rispetto ai requisiti e alle caratteristiche sopra esposte:

- le informazioni fornite sono sì rilevanti per l'attività decisionali, ma assolutamente non sufficienti. Manca anche un budget con il quale confrontare i dati consuntivi per poter effettuare degli aggiustamenti;
- basandosi sulla struttura organizzativa attuale, il requisito della selettività è rispettato;
- i dati sono sufficientemente attendibili perché provengono dalla contabilità generale. Altri dati "simulati" (come per esempio i compensi dovuti ai componenti del collegio sindacale), di cui non si ha certezza, portano solitamente un elevato grado di aderenza alla realtà;
- i bilanci mensili sono tempestivi se si considera che sono generalmente disponibili entro il termine del mese successivo a quello considerato;
- la forma è quella del bilancio mensile e di raffronto con i periodi precedenti, ottimale per un'analisi *ex post* della gestione, potendo rispondere alla domanda: "numericamente, cos'è successo?". Si dovrebbe spostare maggiormente l'attenzione su "perché è successo?", informazione chiaramente non disponibile da un semplice schema di bilancio. Si nutrono perplessità anche sull'utilità dei dati per un'analisi *ex ante*;
- le informazioni sono disponibili attualmente ad alcuni membri del Consiglio di Amministrazione, responsabili globalmente della gestione aziendale;
- la frequenza di erogazione solitamente è di due mesi.

2.2. Struttura organizzativa attuale e prospettive

“Per struttura organizzativa s’intende il complesso delle relazioni organizzative formalizzate esistenti tra i componenti di un’organizzazione. Ogni azienda ha due strutture organizzative: una formale e una informale. La struttura organizzativa informale non discende da esplicite scelte progettuali, ha rilevanti implicazioni gestionali, me è per sua natura difficile da identificare e descrivere. [...]”

Quanto alla struttura organizzativa formale, la sua progettazione richiede la soluzione di rilevanti problemi, quali le scelte circa la divisione del lavoro più adeguata, la definizione delle funzioni da affidare agli organi di staff. [...] L’azienda è in parte organizzata in modo da tener conto delle caratteristiche personali e professionali dei dirigenti e degli operatori ai diversi livelli.”⁴

⁴ Robert N. Anthony, David W. Young, *Non profit: il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2002, pag. 250.

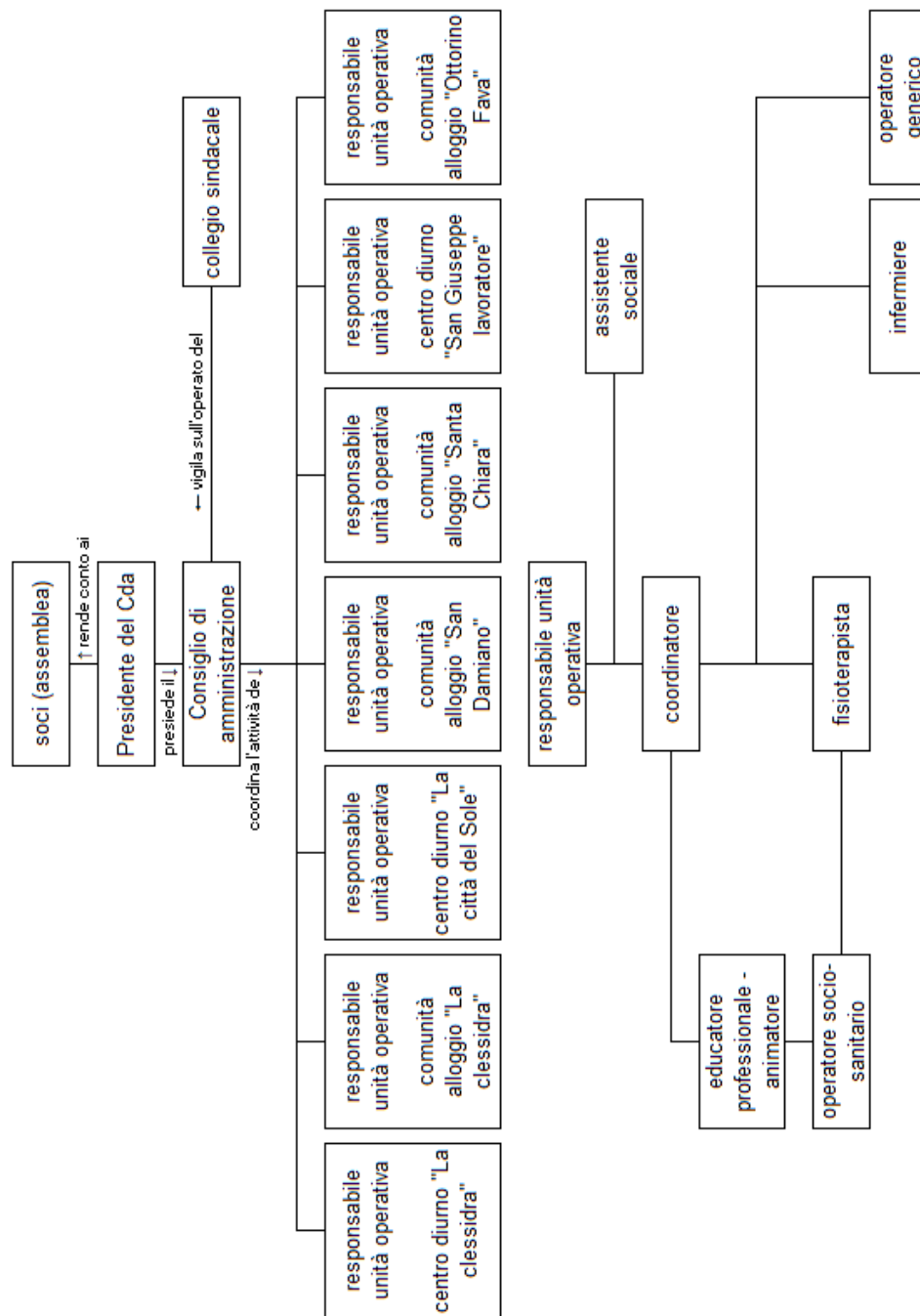


Figura 3: la struttura organizzativa de Il Gabbiano – Il Pino

La figura 3 disegna graficamente la struttura organizzativa, che risulta sostanzialmente coerente con l'esistenza dei centri di profitto evidenziati nel capitolo 1. La struttura deficiata naturalmente dei nuovi centri proposti, i cui responsabili andrebbero ad affiancare i capi delle unità operative. L'annessa attribuzione di responsabilità sarà vagliata nel corso del successivo capitolo 3.

3. La mappa delle responsabilità

3.1. La pianificazione strategica

“La pianificazione strategica è il processo attraverso il quale si definiscono le finalità dell’organizzazione e le principali linee strategiche.”¹

L’esplicitazione della strategia aziendale rappresenta l’inizio di un percorso necessario per l’implementazione e per il perseguimento della *mission*². Come primo passo quindi, è indispensabile definire la missione aziendale. Segue poi una fase di analisi ambientale interna, attraverso l’individuazione dei fattori critici che consentono di conseguire un vantaggio competitivo, nonché di analisi ambientale esterna, valutando il mercato come attrattività e competitività. Da questa fase ne discende la definizione dei punti di forza e di debolezza impliciti all’azienda, e delle opportunità e delle minacce che derivano dall’ambiente esterno³.

¹ Op. cit., R. N. Anthony, D. W. Young, pag. 4.

² Si veda il § 1.4. della parte prima.

³ “Definire la propria strategia significa individuare un modo di essere dell’azienda che le consente di ottenere un vantaggio competitivo rispetto ai concorrenti, effettivi e potenziali. La strategia ha un orizzonte di medio-lungo termine, ed il protagonista è tipicamente il top *management*, che dall’analisi congiunta dell’ambiente esterno e del contesto interno individua i fattori critici di successo, ovvero quelle aree dalle quali dipende in primis il successo dell’azienda e talvolta la sua sopravvivenza. [...]”

Le organizzazioni non profit sono ancora carenti nel pianificare formalmente la propria strategia e le soluzioni strategiche tendono a rimanere implicite nelle scelte direzionali, senza essere comunicate all’organizzazione”, op. cit., E. Gazzoni, pagg. 34-35.

Definita la *mission*, analizzati ambiente esterno ed interno, si passa alla formulazione della strategia vera e propria⁴, definendo programmi d'azione esplicitati da budget e relativi indicatori di *performance*.

Il Gabbiano – Il Pino ha definito la propria *mission* come brevemente si riporta.

“La *cooperativa*, conformemente alla legge 381/91, non ha scopo di lucro: suo fine è il perseguimento dell'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso lo svolgimento di attività produttive e attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi finalizzati a realizzare l'integrazione lavorativa, il recupero, e la riabilitazione di persone socialmente svantaggiate”.

In riferimento all'analisi ambientale esterna:

- non si vedono all'orizzonte nuovi potenziali concorrenti;
- nel mercato locale la *cooperativa* occupa una posizione pressoché di *competitor* dominante;

⁴ “[...] le aziende non profit devono operare simultaneamente in condizioni di efficienza gestionale e di efficacia sociale”. Con il “termine di pianificazione strategica [...] non si intende unicamente il processo di previsione dello scenario di sviluppo e di scelta delle azioni più corrette per mantenere, o ripristinare uno stato di equilibrio, ma piuttosto un processo volto ad identificare le risorse chiave per creare valore nell'impresa stessa. [...] Occorre che il *management* affronti in modo sistematico la programmazione della propria attività, sia sotto il profilo della gestione strategica, mediante la pianificazione, sia sotto quello della gestione operativa. Ciò può essere svolto individuando e definendo preliminarmente la propria *mission*. [...] Nelle aziende non profit la definizione della *mission* costituisce un momento di importanza rilevante [...] Infatti [...] l'azienda non profit arriva a giustificare addirittura la propria esistenza. [...] Il *management* deve valutare ed avere sempre chiari quali sono i punti di forza e di debolezza dell'azienda ed i segnali di opportunità e le minacce che provengono dall'ambiente esterno. Solo successivamente potrà individuare gli obiettivi strategici e quindi le azioni per ottenerne il raggiungimento avendo perfetta conoscenza delle proprie capacità”. Op. cit. G. Bronzetti, pagg. 79-82.

- una minaccia non trascurabile potrebbe invece essere rappresentata dal calo dell’inserimento di nuovi utenti, che comporterebbe una diminuzione delle quote sanitarie introitabili, con evidenti effetti negativi sul bilancio.

Sull’ambiente interno:

- il punto di forza, si ribadisce, è dato dal fatto di essere sostanzialmente l’unico ente nel territorio a fornire certi tipi di servizi;
- la debolezza potrebbe essere costituita dalla scarsa efficienza gestionale, debolezza che rappresenta sicuramente una sfida per il futuro.

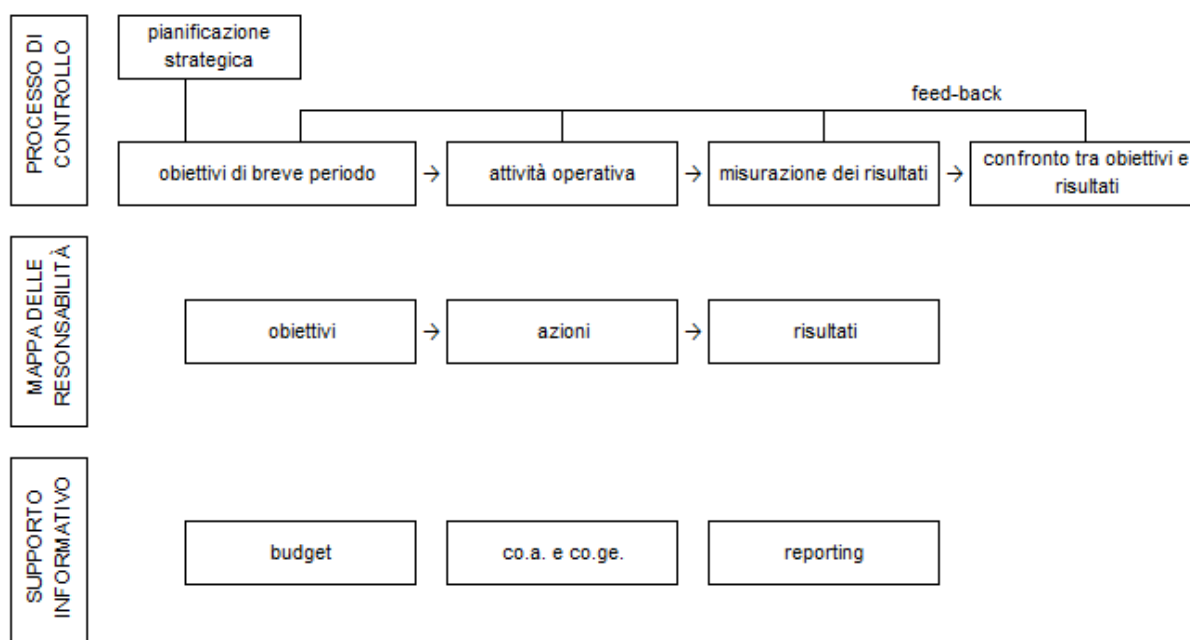


Figura 1: gli elementi del sistema di controllo⁵

3.2. Le aree decisionali critiche

Si ritorna brevemente sulle attività correnti della *cooperativa*, non tanto per un’analisi fine a se stessa di quanto effettivamente esercitato⁶, quanto piuttosto perché ci si pone l’obiettivo di affidare ad ogni attività un proprio responsabile.

⁵ Op. cit., L. Fici, adattamento figura pag. 10.

Per poter procedere quindi al disegno della mappa delle responsabilità, che costituisce un primo passo imprescindibile per la realizzazione della strategia aziendale nonché una delle due componenti statiche del sistema di controllo⁷, è doveroso formalizzare prioritariamente alcuni aspetti:

- individuazione delle aree decisionali critiche, ottenute attraverso la sovrapposizione tra:
 - strategia aziendale e relativi indirizzi;
 - assetto della struttura organizzativa;
- elencazione delle attività caratteristiche che necessitino di un responsabile, perché probabilmente esse coincideranno con le aree decisionali.

Queste attività preliminari si spiegano con la necessaria coerenza che deve legare l'attribuzione delle responsabilità, che sta alla base del sistema di controllo di gestione, e la struttura organizzativa di base: il risultato viene ad identificare i centri di responsabilità⁸.

“L'alta direzione, quando disegna insieme al controller la mappa delle responsabilità, realizza il primo e più importante momento del bilanciamento incrociato tra efficacia ed efficienza e breve e medio-lungo periodo, che costituisce il nucleo del controllo di gestione⁹.”

Lo *step* successivo all'individuazione delle aree decisionali critiche, per il disegno della mappa delle responsabilità, è la scelta dei parametri-obiettivo¹⁰ e dei relativi indicatori, i quali devono saper esprimere in modo significativo l'impatto prodotto dalle decisioni dei responsabili delle aree critiche sull'andamento gestionale.

I rapporti descritti tra indirizzi strategici, struttura organizzativa societaria, aree e variabili critiche, vengono perfettamente descritti dalla figura 1.

⁶ Le attività sono state già elencate nel corso della parte prima ai paragrafi 1.1. e 1.3., e suddivise per centri nel capitolo 1 della presente sezione.

⁷ Figura 1, § 2.1..

⁸ Cfr. § 3.3..

⁹ Figura 2, § 2.1..

¹⁰ Si veda il successivo capitolo 4.

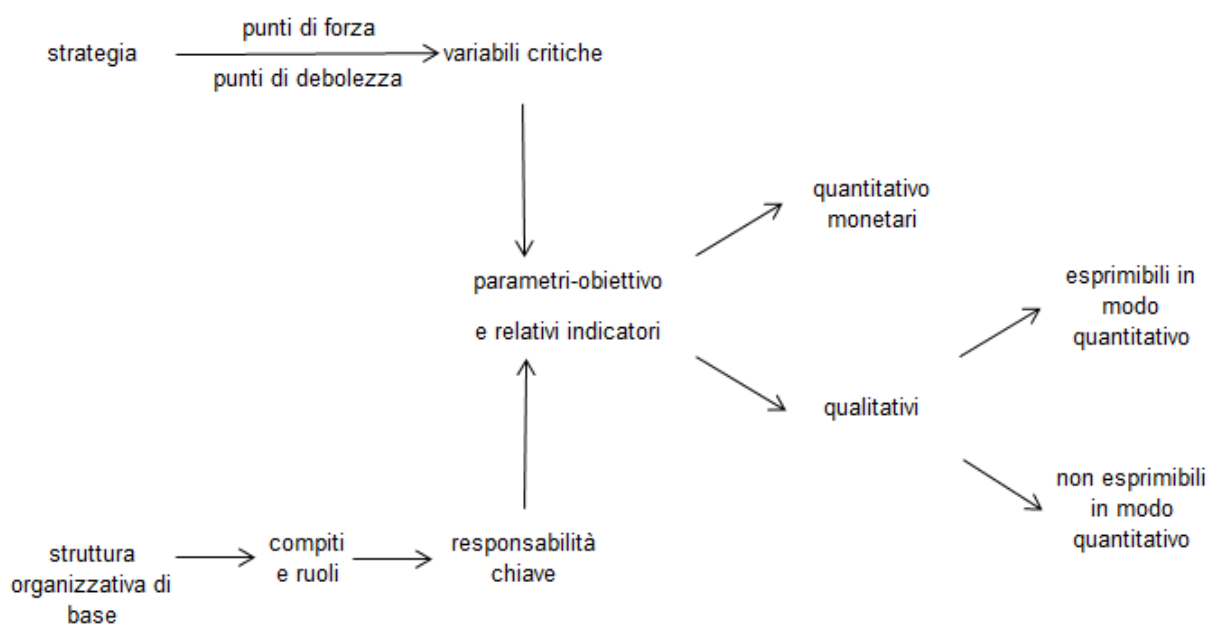


Figura 2: collegamento tra strategia, struttura, aree critiche

“Le variabili critiche discendono dai punti di forza e di debolezza dell’impresa emergenti dall’analisi strategica. Questa costituisce quindi una premessa e l’attribuzione del termine variabile sta ad indicare la sua governabilità mediante l’attività volitiva manageriale, anche se il campo di variabilità può essere condizionato da circostanze esterne all’impresa. [...] Il punto di raccordo tra responsabilità e variabili critiche è rappresentato dagli indicatori. La loro qualità dipende dalla capacità di catturare adeguatamente le variabili e di rappresentare, senza distorsioni, l’ambito discrezionale nel quale si esprime la responsabilità.”¹¹

3.3. I centri di responsabilità

“Un centro di responsabilità consiste in un gruppo di persone che opera per raggiungere un determinato obiettivo sotto la guida di un dirigente, il quale si assume nei confronti dei livelli superiori la responsabilità delle azioni intraprese. [...] Ogni

¹¹ Op. cit., M. Bergamin Barbato, capitolo I, § 3; capitolo III, § 13. Figura pag. 48.

centro di responsabilità esiste per svolgere una o più funzioni, vale a dire per raggiungere i suoi obiettivi. Presumibilmente, il perseguimento degli obiettivi del centro di responsabilità contribuirà alla realizzazione delle finalità complessive dell'azienda, definite nell'ambito della pianificazione strategica¹².

“Definire i centri di responsabilità significa orientare e responsabilizzare coloro che in azienda possiedono le leve decisionali in termini di risultati. Tale passaggio rappresenta un momento cruciale nella progettazione di un sistema di controllo.

Quando l'azienda ha modeste dimensioni l'esercizio del potere decisionale è nelle mani di uno o di pochi soggetti, che si occupano direttamente di orientare la gestione e di monitorarla in corso d'anno. Essi impartiscono i compiti ai diversi collaboratori e ne controllano poi il corretto svolgimento. I controlli in tale fase sono in genere di carattere informale, data la ridotta complessità gestionale e dato il clima di partecipazione e di naturale motivazione che nasce dai volontari; il controllo di gestione, in questi casi tende a limitarsi al supporto informativo.”¹³

È possibile quindi procedere al disegno della mappa delle responsabilità per // *Gabbiano – Il Pino*, tenuto presente:

- che ad ogni centro deve essere assegnato un capo, il quale può cumulare su di sé la responsabilità di più centri;
- che, nonostante le dimensioni relativamente ridotte dell'ente, è necessario comunque tentare di lasciare sufficiente autonomia ai responsabili, che porterebbe plausibilmente ad una loro maggiore motivazione, mantenendo a livello centrale le “briglie” legate ai vincoli economico-finanziari dell'azienda globale;
- dell'attuale struttura organizzativa che designa i responsabili delle aree, nonché delle correzioni suggerite nel § 2.2.;
- della nuova formulazione dei centri di costo, ricavo e profitto (e investimento) come sotto definiti, di cui alla figura 1 del § 1.2.¹⁴;

¹² Op. cit., R. N. Anthony, D. W. Young, pagg. 6-7.

¹³ Op. cit., E. Gazzoni, pag. 133.

¹⁴ In realtà la soluzione presentata bypassa le canoniche definizioni di centri di costo, ricavo, profitto e investimento, per ragioni pratiche e per la complessità organizzativa

- che non esistono modelli prestabiliti di disegno dei centri di responsabilità, ma che questi devono modellarsi in base all'assetto societario nonché alle particolari esigenze; le caratteristiche stesse dei centri possono variare di azienda in azienda;
- che la mappa stessa andrebbe definita dalla direzione centrale, di concerto con il *controller*¹⁵.

relativamente contenuta rispetto ad un'impresa industriale. Ai centri di costo produttivi si è affidata anche la funzione di centri di ricavo, trasformandoli in via semplicistica in centri di profitto (come anche sottolineato da E. Gazzoni, op. cit. pag. 147: "i centri di ricavo sono in genere poco diffusi, sia nelle aziende non profit che nelle aziende profit, in quanto è più frequente che al fianco dei ricavi vengano individuati obiettivi di costo, e di conseguenza il centro si qualifichi come centro di profitto."); al centro di investimento è lecito far corrispondere invece l'intera azienda. Rimangono sostanzialmente invariate le caratteristiche dei centri di costo di spese generali. Come si vedrà oltre, ai centri sono richiesti obiettivi omnicomprensivi di efficacia, efficienza e qualità.

¹⁵ Figura che sarà analizzata nel capitolo 6 della presente parte terza.

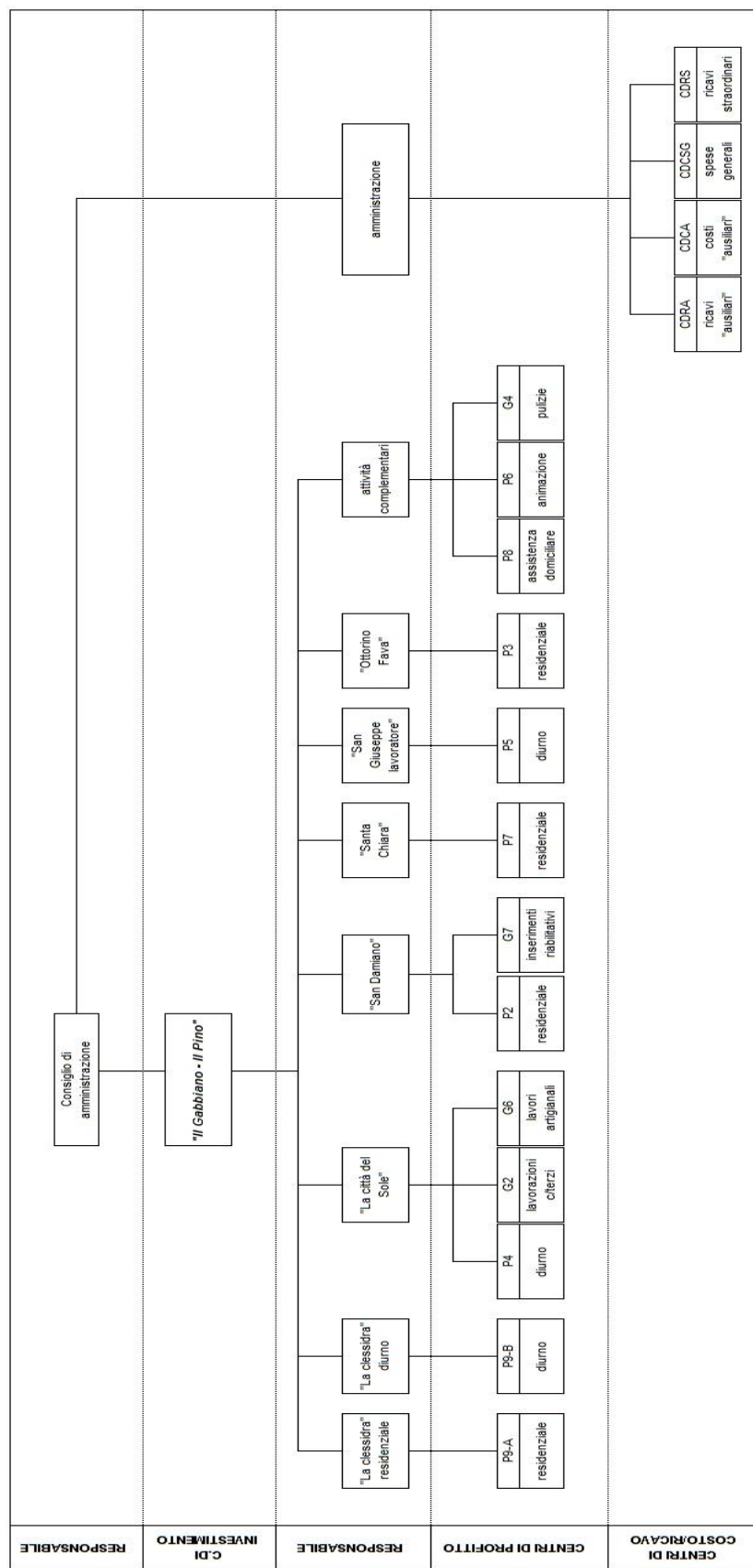


Figura 3: la mappa delle responsabilità de Il Gabbiano – Il Pino

3.4. I centri di costo e di ricavo

I centri elementari nei quali avvengono le attività operative aziendali prendono il nome di centri di costo. Esistono tre tipologie distinte di centri di costo.

- Centri di costo produttivi finali, nei quali avviene la vera e propria attività caratteristica e sono votati all'obiettivo dell'efficienza attraverso il miglior rapporto tra input ed output. Attenzione quindi deve essere posta ai costi c.d. controllabili dal capo del centro, e a quelli cui la responsabilizzazione non può essere demandata.
- Centri di costo ausiliari, che erogano prestazioni misurabili al servizio degli altri centri. Anch'essi generalmente perseguono l'obiettivo dell'efficienza.
- Centri di costo di spese generali: generano attività non misurabili perché di carattere eterogeneo, focalizzandosi su qualità delle prestazioni ed efficacia.

Dal lato opposto si trovano i centri di ricavo, che fanno tipicamente riferimento alle funzioni di vendita. L'obiettivo è quello dell'ottimizzazione dei ricavi attraverso la gestione:

- del volume di vendite, perseguendo l'efficacia;
- del mix di vendita, con obiettivo l'efficienza;
- i prezzi applicati¹⁶.

Infine, i centri di costo elementari possono essere raccolti in centri più o meno grandi in conformità alla lunghezza ed alla complessità della piramide gerarchica. Per contro, anche i centri di ricavo base sono alla bisogna riassunti in centri di dimensioni maggiori secondo esigenze legate, per esempio, all'area geografica servita o alla tipologia di prodotto/servizio erogata.

3.5. I centri di profitto e di investimento

¹⁶ Si vedrà successivamente, in sede budgettaria, che nella pratica la variabile prezzo non è sempre e totalmente gestibile dal capo del centro di ricavo (o di profitto nel caso della *cooperativa*).

I centri di profitto si pongono ad un livello superiore rispetto ai centri di costo ed ai centri di ricavo. Riassumono obiettivi di efficacia e di efficienza. Attraverso il divario ricavi *meno* costi, voci proprie dei centri sottostanti, cercano di perseguire e sono responsabilizzati su un certo reddito-risultato economico, che può essere espresso attraverso:

- il risultato netto;
- il risultato operativo;
- il margine di contribuzione di I livello;
- il margine di contribuzione di II livello;
- altre configurazioni di risultato.

Ancora sopra è posto il centro di investimento, che, inglobando tutti gli altri centri, è considerato responsabile oltre che di costi e di ricavi (e quindi dei profitti), anche del capitale investito tipicamente nell'impresa intera, oppure, in caso di dimensioni maggiori della stessa, nella propria unità organizzativa.

Riassumendo:

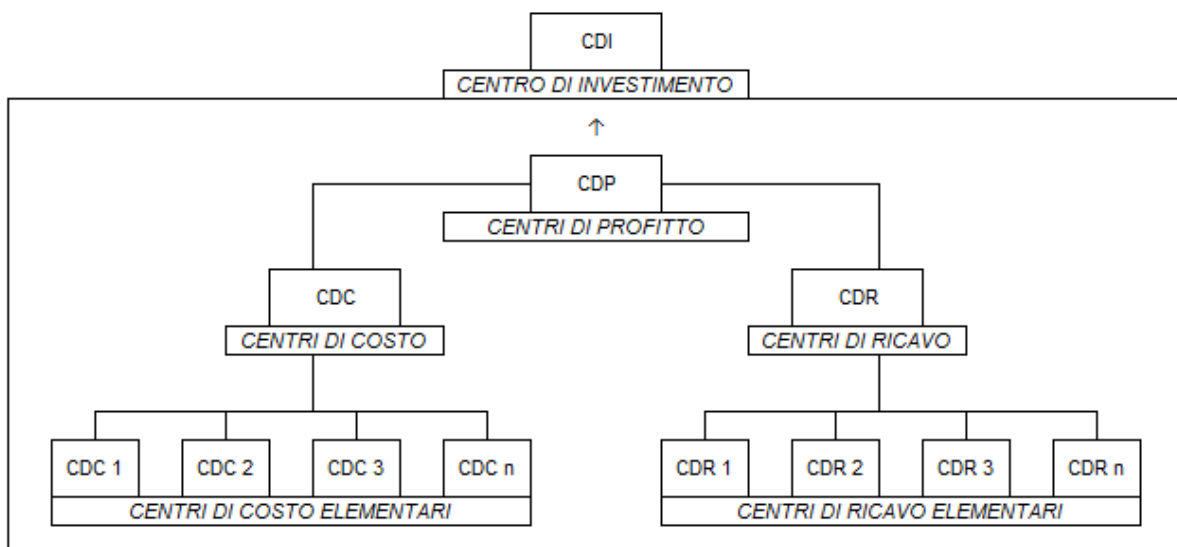


Figura 4: i centri di responsabilità

4. I parametri-obiettivo

4.1. Le caratteristiche ed il processo di definizione

Nel capitolo precedente si è avuto modo di descrivere come i parametri-obiettivo rappresentino quel necessario collegamento tra le responsabilità assegnate in sede di disegno della mappa e le variabile critiche, leve gestionali a disposizione del capo del centro di responsabilità. In questo senso, il parametro-obiettivo deve essere rappresentativo di almeno una variabile critica. Graficamente, il concetto si esprime come:

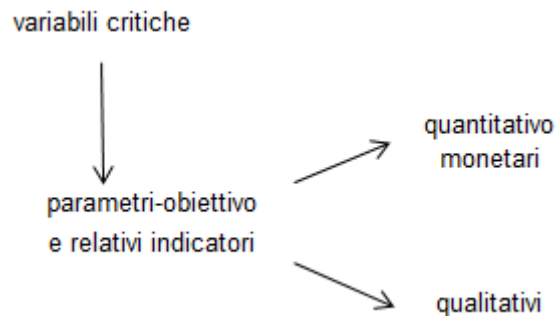


Figura 1: rapporto variabile critica – parametro-obiettivo¹

“Un parametro-obiettivo può definirsi significativo:

- a) quando riesce a catturare l’andamento della variabile chiave, al cui presidio è diretto, rappresentando l’intensità e la direzione secondo le quali questa si muove;
- b) se si modifica con la velocità necessaria a consentire processi decisionali tempestivi;
- c) se può trovare adeguata e comprensibile rappresentazione nel *reporting* aziendale.

La valenza del parametro-obiettivo è molteplice:

¹ Stralcio figura 2, capitolo 3.

- 1) è insieme uno strumento di strategia e programmazione, in quanto deve indirizzare il comportamento organizzativo dei responsabili verso gli obiettivi d'impresa nella realizzazione del bilanciamento incrociato;
- 2) è uno strumento di misurazione dell'attività dell'area decisionale interessata e quindi deve rappresentarla adeguatamente in tutti gli aspetti quantitativi e qualitativi e il linguaggio utilizzato deve essere chiaro e comprensibile per tutti gli utenti dell'informazione;
- 3) è uno strumento di valutazione della prestazione manageriale;
- 4) è uno strumento di comunicazione poiché è in grado di segnalare a tutti i membri della struttura organizzativa del controllo gestionale gli obiettivi aziendali secondo la loro graduazione di importanza e sequenza temporale.

Il parametro-obiettivo non è corretto di per sé, ma soltanto se induce nei manager il comportamento organizzativo orientato agli obiettivi aziendali: l'utilizzo eminentemente strumentale del parametro-obiettivo fa sì che la sua adeguatezza non possa essere misurata in termini oggettivi, ma soltanto in relazione a come viene percepito e utilizzato dai membri dell'organizzazione”.

Il sistema di parametri-obiettivo viene generalmente fissato attraverso le seguenti fasi:

- 1) definizione dei parametri in relazione alle variabili chiave;
- 2) definizione delle priorità tra i diversi obiettivi;
- 3) ponderazione dei parametri;
- 4) individuazione del *range* di variazione del parametro-obiettivo².

Importanza assume anche la scelta degli indicatori che devono riassumere l'andamento dei parametri e fungere da misurazione delle *performance*. Gli indici di carattere numerico riescono bene ad esprimere la significatività richiesta perché dotati di chiarezza ed oggettività; caratteri evidentemente che non contraddistinguono gli indicatori descrittivi e di tipo extracontabile, aditi a forte soggettività.

² Op. cit., M. Bergamin Barbato, capitolo III, § 14.

Altra analisi riguarda il numero di indicatori a cui far riferimento. L'ideale sarebbe poter fare affidamento su un unico indicatore omnicomprensivo, che nella realtà generalmente non è riscontrabile.

“La parziale valenza informativa di un singolo indicatore porta ad introdurre il sistema degli indicatori”.

Attenzione va però rivolta all'evitare un numero di indicatori eccessivo, perché ciò comporterebbe una perdita di focus da quanto ritenuto prioritario, in base alla gerarchizzazione dei parametri. In pratica, si dovrebbero evitare indicatori che misurano fenomeni già evidenziati in altri indicatori³.

Ne consegue che, per una costruzione razionale del sistema di indicatori, è indispensabile seguire i seguenti principi:

- il principio della coerenza, secondo il quale l'oggetto di misurazione deve essere coerente alle strategie perseguite;
- principio della selettività, che preclude la elaborazione di un sistema numericamente troppo ampio;
- principio della convenienza, secondo il quale i benefici derivanti dalle informazioni raccolte e trasmesse per mezzo degli indicatori devono superare i relativi costi di gestione.

In conclusione, è quanto mai opportuno ricordare le peculiarità della cooperativa sociale, che ne cristallizzano in qualche modo gli obiettivi, al di là di quanto sopra detto e generalmente considerabile valido.

Essa persegue:

- l'obiettivo dell'efficienza;
- l'obiettivo dell'efficacia;
- l'obiettivo regnante, rappresentato dallo scopo mutualistico, di carattere sociale, e che prescinde dai primi due, invece disposti dal principio del bilanciamento incrociato.

³ La problematica della ridondanza accomuna gli indicatori al sistema di reporting (cfr. § 2.1.).

Ora, sul primo dei due *target* non v'è molto di specifico da riferire, se non che, come accade ne *Il Gabbiano – Il Pino*, “la valutazione dell'efficienza viene effettuata attraverso il confronto fra i costi consuntivi e quelli sostenuti nell'anno precedente e attraverso le verifiche dei trend storici. Si consideri che ciò non consente una corretta valutazione e può portare a considerazioni distorte sulla *performance* aziendale”.

L'efficacia, vista come la capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati, deve necessariamente adeguarsi alla tipologia di società oggetto di studio. La cooperativa opera per definizione per i propri soci, prendendo quindi in considerazione gli effetti su questi dati dall'attività aziendale. Per una specifica trattazione dell'efficacia c.d. sociale, si rimanda al paragrafo successivo.

In riferimento invece all'efficacia in senso gestionale standard, ci si trova di fronte a dei requisiti non dissimili rispetto ad aziende tradizionali, requisiti dati dal fatto che “le aziende non profit – cooperative sociali presentano un ciclo gestionale simile a quello delle imprese profit di produzione di beni e servizi consumando e combinando condizioni produttive materiali e immateriali per la produzione di un bene o servizio ceduto sul mercato a un prezzo sostanzialmente “in linea” con quello degli altri soggetti produttori”⁴. È possibile comunque affermare che l'efficacia gestionale, rivolta all'obiettivo del risultato economico, sia in realtà strumentale all'obiettivo di carattere sociale. Ancora, “la performance di un'azienda non profit consiste nella capacità di raggiungere gli obiettivi sociali nel rispetto dei vincoli economico-finanziari. Misurare la performance significa misurare l'efficacia, sociale e gestionale, e misurare l'efficienza nell'utilizzo delle risorse produttive”⁵.

In conformità a tutto quanto sopra esposto, si elencano i portatori di interessi nei confronti dell'ente cooperativo, che indirettamente sono già stati indicati nella parte prima del presente elaborato:

- i soci fondatori, senza i quali non avrebbe avuto origine la cooperativa;
- i soci, che, insieme ai fondatori, sono i perseguitori primi dello scopo mutualistico, e che costituiscono anche gli *stakeholder* principali;

⁴ Marco Grumo, *Bilancio e misurazione delle performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti*, Quaderno n. 5/2007, <http://www.odcec.mi.it/>, pag. 27.

⁵ Op. cit., E. Gazzoni, capitolo 1 e capitolo 4.

- i clienti;
- i volontari;
- il Consiglio di Amministrazione, in qualità di gruppo dirigente;
- i dipendenti ed i volontari;
- i finanziatori ed i fornitori;
- la comunità locale.

4.2. Obiettivi di qualità, benessere e comfort

“L’efficacia sociale è quindi riferita non alla capacità dell’azienda di perseguire gli obiettivi della gestione complessivamente intesi, quanto realizzare servizi soddisfacenti per gli utenti (per quantità e qualità, quale presupposto per la loro fidelizzazione, il raggiungimento della *mission* istituzionale e lo sviluppo dell’azienda nel tempo)”⁶.

Nonostante sia nella pratica molto difficile “misurare” la *performance* relativamente alla citata efficacia sociale, e, più in generale, relativamente a tutti gli obiettivi a carattere intangibile⁷, il settore non profit è quanto mai sensibile a tali argomenti.

Il Gabbiano – Il Pino è naturalmente attenta agli obiettivi di carattere sociale. Nel documento che esplicita il proprio progetto di erogazione dei servizi, descrive come essa “si propone di realizzare per gli utenti un ambiente accogliente, sicuro e sereno, elementi indispensabili per affrontare e stabilire un contatto con la persona, con la persona disabile in generale e con la persona disabile gravemente compromessa”. A tal fine “le strutture sono state pensate per fare in modo che i locali risultino funzionali

⁶ Op. cit., M. Grumo, pag. 17.

⁷ “La *performance* di un’azienda non profit consiste nella capacità di raggiungere gli obiettivi sociali nel rispetto dei vincoli economico-finanziari. [...]”

Nelle aziende non profit la difficoltà legata alla misurazione è dovuta sia alla prevalenza di variabili di tipo qualitativo, che richiedono di catturare aspetti prevalentemente intangibili, sia alla frequente difficoltà di rilevare la quantità dell’output prodotto”, op. cit. E. Gazzoni, pag. 44.

al progetto e al tempo stesso avere caratteristiche di accoglienza, ben consapevoli che la cura dello spazio, dei colori e dell'arredo non è solo un aspetto esteriore e marginale ma è soprattutto un indiretto significato terapeutico che può sostenere l'intervento rivolto alla persona.

Resta comunque prioritario basare l'organizzazione e la pianificazione delle attività, su modello familiare/professionale, dove l'organizzazione stessa, attenta ai singoli bisogni, assume un ruolo terapeutico ed educativo oltre che assicurare tutta la necessaria assistenza, gli spazi occupazionali, le attività riabilitative, del tempo libero, della relazione e dell'integrazione sociale.”

Per l'implementazione del servizio sociale, l'ente “mette a disposizione personale qualificato, come previsto dalle normative vigenti (Legge Regionale 22/2002) quali: operatore socio sanitario, educatore professionale animatore, fisioterapista ed infermiere professionale.

Le attività del personale sono integrate, dalla collaborazione ed il supporto dei servizi specialistici già operanti nel territorio (medico di base, assistenti sociali dei comuni; distretti Socio Sanitari; neuropsichiatria infantile; unità operativa di riabilitazione e di terapia fisica; servizi specialistici sanitari, ecc.).

Anche nel progetto di erogazione del servizio viene posta l'attenzione agli obiettivi: “elemento indispensabile e fondamentale per intraprendere il percorso di aiuto alle persone inserite è il P.E.I. (Progetto Educativo Individuale), che è sostanzialmente una forma di intervento individualizzato ed è costituito da quattro componenti:

1. la diagnosi funzionale;
2. il profilo dinamico funzionale;
3. le attività, i materiali e i metodi di lavoro;
4. le verifiche degli obiettivi.

[...] le verifiche degli obiettivi: la quarta parte del P.E.I. riguarda le attività di verifica, sulla base degli esiti oggettivi dei nostri interventi educativi. Per quanto riguarda le modalità operative di verifica dobbiamo ragionare in termini di verifica del grado di generalizzazione delle abilità, del grado di mantenimento nel tempo delle competenze acquisite e del livello raggiunto rispetto alle capacità di autoregolazione autonoma del soggetto, nell'esecuzione di un dato comportamento.”

Inoltre, “la *cooperativa* si pone come obiettivo principale capire quali possono essere i bisogni, le aspettative, come ottenere in buona sintesi, la soddisfazione dell’utente. Il metodo di lavoro prevede una precisa analisi sulla qualità del servizio prestato (che cosa si dà all’utente), e la qualità prevista (che cosa desidera l’utente). Pertanto assieme alla programmazione, all’organizzazione ed alla realizzazione dei progetti educativi, il servizio prevede incontri di verifica con i familiari⁸, le figure sanitarie e sociali di riferimento dell’utente, per valutare il grado di qualità del servizio erogato.”

Come già evidenziato, risulta difficoltosa la misurazione e la valutazione della *performance* per questi obiettivi. Per ovviare, almeno parzialmente, al problema, vengono preparati e sottoposti ai familiari degli utenti⁹ dei questionari di gradimento.

⁸ “La partecipazione, il coinvolgimento e la condivisione dei familiari sui percorsi educativi, sugli obiettivi e sulle modalità operative da attuare, sono considerate molto utili per affrontare al meglio le difficoltà delle persone inserite.”

⁹ In qualità di rappresentanti. All’uopo, i questionari sono sottoposti agli amministratori di sostegno.

		QUESITO	VALUTAZIONE			
le attività del centro	1	siete a conoscenza di che cosa fa la/il Vostra/o familiare in comunità?	sì	no		
	2	la/il Vostra/vostro familiare è contento dell'inserimento presso la comunità?	sì	no		
	3	siete soddisfatti delle attività e degli interventi educativi/assistenziali/riabilitativi organizzati dal servizio?	molto soddisfatto	abbastanza soddisfatto	insoddisfatto	molto insoddisfatto
	3-1	come valutate le attività esterne (feste, gite, soggiorni, uscite, ecc.) organizzate dal centro?	molto buone	buone	insufficienti	molto insufficienti
	3-2	come valutate le attività giornaliere (assistenziali, di laboratorio, riabilitativa, ecc.)?	molto buone	buone	insufficienti	molto insufficienti
	3-3	come valutate il servizio mensa (quantità, qualità, tipo di dieta, ecc.)?	molto buono	buono	insufficiente	molto insufficiente
rapporto famiglia/centro	4	siete soddisfatti dei rapporti che ha con il personale della comunità (comunicazione, informazioni sulla situazione del proprio familiare, colloqui, ecc.)?	molto soddisfatto	abbastanza soddisfatto	insoddisfatto	molto insoddisfatto
	5	siete soddisfatti di come il servizio coinvolge i familiari nella vita del centro?	molto soddisfatto	abbastanza soddisfatto	insoddisfatto	molto insoddisfatto
	6	siete soddisfatti delle riunioni con i familiari e degli argomenti trattati?	molto soddisfatto	abbastanza soddisfatto	insoddisfatto	molto insoddisfatto
cortesia e professionalità degli operatori	7	come valutate complessivamente l'operato del personale?	molto buono	buono	insufficiente	molto insufficiente
	7-1	come valutate la disponibilità del personale?	molto buona	buona	insufficiente	molto insufficiente
	7-2	come valutate la competenza e preparazione del personale?	molto buona	buona	insufficiente	molto insufficiente

Questionario 1: gradimento degli utenti

Allo stesso modo, ed in quanto sempre portatori di interessi, questionari vengono presentati agli operatori. Il modulo a questi dedicato si compone di quattro sezioni¹⁰:

- A. "Come va sul lavoro?" (Ti piace il tuo lavoro? Quando proponi nuove idee i tuoi responsabili le tengono in considerazione?);
- B. "Come va con il personale?" (Come sono i tuoi rapporti con la direzione, i tuoi diretti responsabili, i colleghi? Ti piacerebbe ricevere più informazioni sugli obiettivi e sulle scelte della tua struttura?);
- C. "Un esercizio sull'ambiente di lavoro" (Valutazione);

¹⁰ Tra parentesi alcuni esempi di domande.

D. “Come va fra te e gli utenti?” (Quante volte mi sento emotivamente sfinito dal mio lavoro? Mi capita di trattare i miei utenti come oggetti impersonali? Affronto efficacemente i problemi dei miei utenti? Mi sento frustrato dal mio lavoro oppure lavoro troppo duramente? Mi sento rallegrato dopo aver lavorato con i miei utenti? Riesco facilmente a rendere i miei utenti rilassati e a proprio agio? Ho l'impressione che i miei utenti diano la colpa a me per i loro problemi? Lavorare direttamente a contatto con la gente mi causa troppa tensione?).

4.3. Le funzioni e gli obiettivi delle figure organizzative trasversali

Nel corso del capitolo 3 sono stati definiti i centri di responsabilità c.d. tradizionali. Con l'evolversi delle tecniche gestionali e con l'aumentare della complessità organizzativa, sono state introdotte altre tipologie di centri, nate con lo scopo di risolvere il problema del coordinamento tra le unità organizzative. A capo di questi nuovi centri sono poste le figure organizzative trasversali, così chiamate perché “attraversano la struttura per linee orizzontali e hanno il compito di presidiare le aree critiche dell'azienda”¹¹. Per quanto in questa sede interessa, se ne definiscono le caratteristiche e gli obiettivi su cui detengono delega e responsabilizzazione. Certamente, tali figure sono appannaggio di organizzazioni di mole considerevole, non escludendosi peraltro la possibilità di introdurre le relative funzioni (anche inconsciamente) in aziende dimensionalmente più modeste. In tali condizioni, esse potrebbero essere riassunte in capo anche ad una singola figura o gruppo dirigente¹², *management* al quale sarebbero comunque e doverosamente richieste specifiche capacità e competenze gestionali.

- *Credit manager*: svolge un'importante ruolo di mediazione e collegamento tra la funzione commerciale, tentata dall'accentuazione delle vendite a

¹¹ Op. cit., L. Fici, pag. 40.

¹² Non risulta questa la sede opportuna per definire il “*a quanti elementi?*” affidare tali funzioni, ma assolutamente se ne vogliono delineare i tratti salienti, per una presa di coscienza e per rispondere piuttosto al “*cosa possono fare?*”.

prescindere dai margini ottenibili e dai fidi eventualmente concessi, e la gestione finanziaria, che invece è votata alla parsimonia sulle dilazioni accordate ai clienti, perché impiego di risorse finanziarie dell'azienda stessa. Si consiglia l'adozione di una figura con tali compiti da parte de *Il Gabbiano – Il Pino*, e non tanto per l'antitesi tra le direzioni aziendali appena menzionate: la *cooperativa*, oltre ad un considerevole volume d'affari frazionato nei confronti di numerosi clienti, si trova, per la particolarità delle attività svolte, ad operare assiduamente con Amministrazioni pubbliche (comuni, Aziende Sanitarie, ecc.), con le annose ed ormai note difficoltà e lungaggini burocratiche di incasso. Una gestione dedicata per i crediti citati si ritiene costituirebbe certamente elemento coadiuvante.

- *Material manager*: questa figura è responsabilizzata sui prezzi di acquisto e sul funzionamento e sull'alimentazione del processo produttivo aziendale, nonché sugli oneri finanziari legati all'impiego di capitale circolante rappresentato dalle giacenze di magazzino. Diversamente dalla fattispecie precedente, non si vede la necessità dell'adozione di tale responsabile, essendo la *cooperativa* un'azienda erogatrice di servizi. Inoltre, i fattori produttivi impiegati sono di scarsa rilevanza economica ed il cui prezzo è scarsamente contrattabile.
- *Product manager*: come da tenore letterale, esso è responsabile della realizzazione di un prodotto, della erogazione di un servizio, e di tutti gli aspetti e di tutte le problematiche ad esse connessa, dall'approvvigionamento, alla produzione, alla distribuzione sul mercato. Generalmente gestisce costi e ricavi, pertanto ne discende una responsabilità di profitto. Riportando l'attenzione al caso concreto, il *product manager*, nel caso in cui non si concedano obiettivi di profitto ai singoli responsabili delle unità operative, potrebbe raccogliere tale "eredità". Data la piramide gerarchica piuttosto compressa, la figura potrebbe venire ad identificarsi con il Consiglio di Amministrazione, il quale vedrebbe affidarsi evidentemente anche i compiti del *project manager*.
- *Project manager*: trattasi di figura che racchiude su di sé le competenze, i ruoli, i compiti, le responsabilità di tutti i *manager* sopra analizzati. È solitamente infatti a capo di un gruppo di lavoro con competenze eterogenee e provenienti da diverse aree direzionali, con la gestione ed il compito di

realizzare uno specifico progetto. L'obiettivo principale è quello dell'efficacia. In un'azienda tradizionale, esso sarebbe valutato sul preventivo economico e sugli scostamenti da esso scaturenti. Come detto, il *project manager* viene attualmente ad identificarsi con i componenti del Consiglio di Amministrazione: organo posto a capo di responsabili e dirigenti con competenze grandemente variegate.

5. Il budget

5.1. L'attività di *budgeting* attuale ed una possibile implementazione

Il presente capitolo viene dedicato interamente all'attività di *budgeting* in qualità di parametro-obiettivo economico principale dell'*azienda*, a prescindere dagli obiettivi di carattere sociale, e di cui si è già trattato.

È doveroso precisare che trattasi di azienda non profit, il cui risultato economico è prettamente funzionale al raggiungimento dell'efficacia sociale¹, nulla osta peraltro alla ricerca di economicità nella gestione, caratteristica e non, onde evitare un inopportuno sperperio di risorse.

Si deve comunque subito denunciare che la stesura del budget per *Il Gabbiano – Il Pino* non ricalca una razionale attività di programmazione del parametro-obiettivo corrispondente. Essa avviene semplicisticamente riproiettando le misure consuntive del conto economico per l'esercizio successivo, andando poi a confrontare periodicamente quanto successo in corso d'anno. Come detto, l'attività di *budgeting* si dedica al conto economico, preso nella sua interezza, poco o nulla considerando peraltro le altre misure influenti nel budget (su tutte, le grandezze finanziarie). Se di altri fattori v'è comunque un tentativo di programmazione, essa avviene sostanzialmente in via ancora informale.

Il capitolo viene dedicato quindi ad una "simulazione" di elaborazione del budget per l'esercizio 2014², per le componenti di conto economico, tenuto comunque presente della tipologia di azienda interessata, che non esiste un modello predefinito di budget, e fermo restando due aspetti fondamentali come il "quando" ed il "chi". Infatti, "l'elaborazione del budget comincia generalmente da uno a tre mesi prima rispetto all'anno di riferimento. [...]"

¹ Cfr. § 4.1..

² Vengono omessi per semplicità di trattazione e per mancanza di dettaglio gli aspetti numerici.

Il budget viene definito dalla direzione e dai responsabili aziendali con il supporto del *controller*. I diversi attori vi partecipano in modi differenti, ciascuno in base al proprio ruolo ed alle proprie competenze”³.

La simulazione proposta pertanto viene elaborata con forte ritardo rispetto agli standard, e soprassedendo sulla formale collaborazione tra alta direzione ed esperti del controllo⁴.

Il piano di azione prevede solitamente la stesura dei budget settoriali, che vengono in questa sede considerati sulla base del complesso aziendale⁵:

- budget dei proventi;
- budget dei costi;
- budget degli investimenti;
- budget del personale;
- budget economico⁶;
- budget finanziario;
- budget patrimoniale.

5.2. Il budget dei proventi

Per il budget dei proventi si prende quale schema di riferimento, per facilità di raffronto con gli esercizi precedenti e per la facilità di estrapolazione dei dati dalla

³ Op.cit., E. Gazzoni, pag. 204.

⁴ Al presidente del Consiglio di Amministrazione sono comunque state richieste informazioni basilari come il rapporto operatori/utenti, o la misura delle quote devolute dalle Aziende Sanitarie.

⁵ Raggiungendo un grado di dettaglio maggiore, sarebbe comunque possibile, almeno per le misure influenti in conto economico, predisporre un piano per ciascun centro di responsabilità.

⁶ Questo budget rappresenta il semplice consolidamento delle voci del budget dei proventi e di quello dei costi.

contabilità, una sorta di conto economico scalare suddiviso per mese, per la parte ovviamente relativa ai proventi, distinti per area di pertinenza:

- ricavi da fatture;
- ricavi da corrispettivi;
- altri ricavi e proventi;
- proventi finanziari;
- proventi straordinari.

Si evidenziano quindi le misure ivi riportate ed il metodo di formazione, accompagnati da un commento previsionale per l'esercizio 2014.

- Fatture per servizi e ricavi diversi. Corrispondenti a:
 - proventi derivanti da una convenzione con il comune di Fossalta di Portogruaro il quale sovvenziona la *cooperativa* perché procuri il servizio di assistenza sociale per conto del comune stesso. Il prezzo per prestazione è pattuito in sede di accordo convenzionato, che viene rinnovato periodicamente. Non si prevedono particolari variazioni per l'esercizio 2014;
 - rimborso delle spese di trasporto degli utenti fino alla sede dei clienti presso i quali sono effettuati gli inserimenti lavorativi. Prezzo stabilito di concerto tra le parti, con unità di trasporto il singolo viaggio con mezzi propri. Anche qui, nessuna variazione degna di nota.
- Ricavi per assistenza disabili non residenziale. I ricavi sono relativi alle quote di competenza delle Aziende Sanitarie per l'inserimento dei singoli utenti. Il corrispettivo è pattuito dalla convenzione stipulata con ciascuna Azienda ed è soggetta a rinnovo periodico. Nella realtà si osserva come la fissazione del prezzo sia pressoché frutto di imposizione delle A.S.S.L., con ridotto margine di manovra e potere contrattuale della controparte. Nel 2014 si prevedono quattro dimissioni, con conseguenti gravose diminuzioni dei ricavi inerenti, dovute ad un programma di riduzione e razionalizzazione degli inserimenti da parte dell'Azienda Sanitaria n. 10 del Veneto Orientale. Sul punto va fatto un doveroso inciso: le notizie circa le dimissioni (o gli inserimenti, in caso positivo) sono a disposizione circa un mese prima dell'evento: per tale motivo, risulta quanto mai opportuna l'implementazione di un attività di

programmazione a cadenza mensile, con immediata verifica a consuntivo degli scostamenti.

- Ricavi per assistenza disabili residenziale. Trattasi delle rete stabilite con regolamento interno per l'attività di accoglienza residenziale giornaliera di ciascun utente. Si prevede un nuovo inserimento a giugno 2014.
- Ricavi per assistenza anziani. I proventi derivano dal costo orario stabilito in un regolare contratto di appalto stipulato con l'I.P.A.B. di Portogruaro, e dal canone mensile derivante da appalto con la casa di riposo di San Michele al Tagliamento. Entrambi i rapporti troveranno rinnovo, pertanto non si riscontrano possibili sostanziose mutazioni dei ricavi.
- Servizio di assistenza domiciliare. Compensi concordati da convenzione annuale rinnovabile con il comune di Concordia Sagittaria; anche per tali ricavi non si riscontreranno grosse variazioni.
- Lavorazioni c/terzi. In base all'offerta di corrispettivo proposta dal cliente, si decide se accettare la commessa (pur sempre di modeste dimensioni) o meno. L'andamento dei compensi è ormai consolidato da tempo.
- Ricavi per servizi di pulizia. Stabiliti con convenzione o appalto con enti locali o con alcuni soggetti privati. Nessuna variazione di rilievo.
- Corrispettivi per attività di laboratorio. Corrispettivi per la vendita dei lavori artigianali. Sono introiti *una tantum*, prevedendo un *trend* costante.
- Contributi in c/capitale. Sono la quota annuale del risconto con il quale è stato incamerato il contributo dalla regione Veneto per la costruzione e manutenzione di due fabbricati. Nel 2014 si riceverà un contributo, sempre dalla stessa regione, per l'acquisto di un furgone adibito al trasporto di persone svantaggiate, da trattare con la medesima tecnica contabile.
- Contributi in c/esercizio. Sono le liberalità provenienti dalla comunità locale. Si auspica un *trend* costante per l'anno a venire.
- Omaggi da fornitori e abbuoni attivi: derivanti dalla sensibilità dei o da accordi con i fornitori.
- Interessi finanziari attivi. Frutto dei depositi bancari in attivo e delle cedole su due dossier titoli a tasso fisso.
- Proventi straordinari. Il riferimento caratteristico è alle quote del cinque per mille dell'IRPEF degli esercizi precedenti. L'andamento è di costante e lenta

diminuzione e non si ritengono plausibili rialzi. Altri ricavi straordinari sono relativi a componenti di reddito non di competenza.

MACRO CATEGORIA	VOCE	GENNAIO	FEBBRAIO	MARZO	APRILE	MAGGIO	GIUGNO	LUGLIO	AGOSTO	SETTEMBRE	OTTOBRE	NOVEMBRE	DICEMBRE	TOTALE
RICAVI DA FATTURE														
	FATTURE PER SERVIZI													
	RICAVI DIVERSI													
	RICAVI ASSIST.DIS.NON RESID.													
	RICAVI ASSIST.DIS.RESID.													
	RICAVI ASSIST.ANZIANI													
	SERVIZIO ASSIST.DOMICILIARE													
	LAV.C/TERZI													
	RICAVI SERVIZI DI PULIZIA													
RICAVI DA CORRISPETTIVI														
	CORRISPETTIVI LABORATORIO													
ALTRI RICAVI E PROVENTI														
	CONTRIBUTI IN C/CAPITALE													
	CONTRIBUTI IN C/ESERCIZIO													
	OMAGGI E ABBUONI													
PROVENTI FINANZIARI														
	INTERESSI ATTIVI FINANZIARI													
PROVENTI STRAORDINARI														
	SOPRAVVIVENZE ATTIVE													
	TOTALI													

Tabella 1: schema di budget dei proventi per Il Gabbiano – Il Pino

5.3. Il budget dei costi e degli investimenti

Tale tipologia di programmazione deve considerare la difficoltà nella misurazione dell'output prodotto, in quanto corrispondente all'erogazione di servizi, ed in particolare da azienda non profit. Nel caso concreto, peraltro, e come già si è avuto modo di segnalare, la voce di costo di gran lunga preponderante è quella relativa al personale retribuito. In questa ottica, non si ritiene influente la predisposizione del budget delle materie prime in senso canonico, non considerando quindi quantità delle stesse, prezzo unitario, volume programmato, e tutte quelle grandezze di un piano tradizionale.

Componente del budget dei costi⁷ è il piano degli investimenti, che riguarda tutte le decisioni circa il fabbisogno di attrezzature, *software*, ed in generale di tutti i beni strumentali dell'azienda. La programmazione di tale budget particolare ha influenze evidentemente sia sul budget dei costi, dovute alle quote di ammortamento, ai costi di manutenzione e gestione, sia sul budget patrimoniale, perché i costi non deducibili

⁷ L'altra componente è ovviamente il budget del personale (vedi *infra*).

interamente nell'esercizio⁸ debbono essere capitalizzati come immobilizzazioni, sia sul budget finanziario, perché ciascun elemento costituisce impiego di risorse. Per questi motivi il budget degli investimenti deve essere analizzato e predisposto con attenzione, essendo legato palesemente agli indirizzi strategici aziendali.

L'esercizio 2014 vedrà l'acquisto di un nuovo furgone per il trasporto dei disabili (vedi *supra*, contributi in c/capitale) e investimenti finanziati con capitale di debito per la bonifica di una copertura in amianto, nello stabile de "La Città del Sole". Trattandosi di manutenzione straordinaria, i costi verranno capitalizzati ad incremento del valore del cespite cui si riferiscono.

Anche il budget dei costi viene suddiviso in macrocategorie di un conto economico scalare suddiviso per mese. Se ne segnalano inoltre i tratti salienti.

- Acquisto materie prime, materiali di consumo e merci. Si ricomprendono tutti i materiali per i laboratori e le lavorazioni c/terzi, i servizi di pulizia, il materiale di consumo per il normale funzionamento della *cooperativa*.
- Costi per utenze. Ovvero costi per telefonia e reti internet, energia elettrica, consumo acqua, gas per il riscaldamento.
- Costi per servizi industriali e tecnici. Sostenuti per l'acquisto di carburante, per i servizi di consulenza e di tenuta di corsi di aggiornamento e formazione, servizi vari.
- Costi per servizi agli utenti. Dal servizio mensa ai servizi socio-assistenziali, dal servizio parrucchiera-barbiere, alla terapia agli assistiti.
- Costi per servizi commerciali e vari. Qui compresi i costi di pubblicità, gli oneri bancari, le voci di spesa varie e minute.
- Costi per servizi amministrativi. Generalmente relativi alle spese del consulente del lavoro per la gestione del personale, del consulente aziendale, del legale, ai compensi ai sindaci.

⁸ Art. 102, comma 5, D.P.R. 917/86: per i beni il cui costo unitario non è superiore a Euro 516,46 è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

- Costi di manutenzione e riparazione. Da contratto oppure a chiamata, degli impianti e dei fabbricati, oppure dei *software*; costi ciclici o saltuari per gli automezzi.
- Costi per godimento beni di terzi. Costi per l'affitto, il noleggio di attrezzatura varia, per i canoni di *leasing* di un furgone.
- Ammortamenti. Dei cespiti ammortizzabili. Attenzione va posta all'ammortamento delle autovetture, deducibile nel limite del 20% a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2013.
- Svalutazioni. Dei crediti iscritti nell'attivo circolante.
- Imposte e tasse dell'esercizio. Oltre all'IRAP di competenza⁹, sono qui ricompresi il diritto annuale camerale, l'imposta comunale unica¹⁰, i contributi consortili, il canone RAI, eventuali TOSAP, il diritto annuale per l'iscrizione all'albo dei gestori ambientali, eventuali imposte di registro e catastali, il contributo di revisione per la quota parte dell'esercizio.
- Oneri diversi di gestione. Voce residuale.
- Costi indeducibili. Categoria costituita per accogliere i costi di modesta entità ma indeducibili¹¹, ma soprattutto l'IVA indetraibile per effetto del *pro rata* derivante dalle liquidazioni mensili e dalla liquidazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto.
- Interessi finanziari passivi. Dei mutui, finanziamenti, dei rapporti di conto corrente bancario in passivo, dei titoli.
- Oneri straordinari. Sono relativi a componenti di reddito non di competenza

Di tutte le voci elencate, non si prevedono grosse differenze rispetto all'esercizio 2013, se non relativamente al riscatto del furgone oggetto del contratto di *leasing*, e pertanto non si vedranno spesi ulteriori canoni, se non il prezzo del suddetto riscatto (a febbraio 2014); non verranno inoltre, sulla base dei dati attualmente disponibili, svalutati ulteriori crediti iscritti nell'attivo circolante. La svalutazione

⁹ Si è già visto come *Il Gabbiano – Il Pino* sia esentato dall'imposizione ai fini IRES.

¹⁰ Qualsiasi forma/sigla/caratteristica essa prenda, procedere ad una previsione per il costo 2014 è tuttora malauguratamente arduo.

¹¹ Semplificando, le quote indeducibili dei costi di telefonia e di pertinenza degli automezzi vengono assiemate alle quote invece deducibili.

operata nel 2013 faceva riferimento alla quota parte ritenuta fondatamente inesigibile circa il fallimento di un cliente.

5.4. Il budget del personale e la programmazione delle risorse umane¹²

Il fattore “personale” gioca ne *Il Gabbiano – Il Pino* un ruolo di primissimo piano, per svariati motivi: innanzitutto, come *stakeholder*, poi, come portatore di motivazione¹³ “intrinseca” nello svolgimento del proprio lavoro, ed infine, *last but not least*, come principale voce di costo nel bilancio di esercizio¹⁴, in considerazione del settore di attività.

Il budget si sostanzia in “quell’insieme di strumenti previsionali che pone a confronto parametri e valori di produttività della “risorsa personale” in relazione alle attività ed ai risultati aziendali. Un simile strumento consente di tenere sotto controllo gli andamenti del fattore lavoro e di pianificare interventi e scelte organizzative”. La costruzione del budget del personale coinvolge quindi diversi livelli di responsabilità aziendale, quale strumento trasversale, interessando tutte le funzioni o aree. Esso viene ricompreso come detto, all’interno del piano dei costi, di cui costituisce nel caso concreto componente maggioritaria.

Numericamente parlando, la *cooperativa* deve per legge mettere a disposizione almeno un operatore ogni quattro utenti autosufficienti, mentre, in caso di utenti non autosufficienti, il rapporto sale a 1:1,8¹⁵. In tale rapporto, non si tiene ovviamente conto di tutto il personale dipendente addetto a mansioni amministrative. In funzione

¹² Per una completa trattazione dell’argomento si veda l’opera di Felice Lodigiani, *Il budget e la pianificazione del personale*, FrancoAngeli, Milano, 1995; opera dalla quale si prende spunto.

¹³ Cfr. § 6.1.1..

¹⁴ Oltre alla connotazione reddituale, “la forza lavoro presenta forti elementi di rigidità e per questo è considerata parte della struttura dell’impresa, al pari di un investimento pluriennale”; op. cit., L. Fici, pag. 174.

¹⁵ In caso di non autosufficienza c.d. grave, il rapporto passa addirittura a 1:1.

della simulazione di budget, la forza lavoro al 31 dicembre 2013 contava 110 individui. In vista della diminuzione degli inserimenti di utenti previsti per l'anno nuovo, non è comunque possibile ridurre il numero di dipendenti in modo significativo: il fabbisogno, oltre che dal sopra esposto rapporto, deriva dai turni notturni e festivi di lavoro, che un taglio importante della forza lavoro non consentirebbe di coprire in modo efficiente ed efficace.

Ma, al di là degli aspetti prettamente numerici, si vuole dare in questa sede una visione d'insieme dei lavoratori. In prima battuta, nella programmazione e nella gestione del personale vanno sempre considerati:

- il settore nel quale si opera, dovendo avere a disposizione elementi con specifiche competenze;
- l'immagine che l'azienda vuole avere, influenzando ciò sui livelli retributivi e qualitativi, nonché sulla gestione del personale in sé;
- l'efficienza dell'azienda, venendosi a sovrapporre doverosamente gli obiettivi generali con quelli del personale;
- rapporti con le autorità governative, e ciò in relazione sempre al fattore retribuzione, ma anche addestramento e formazione.

Il processo di programmazione deve necessariamente partire dall'analisi dell'ambiente interno aziendale, circa la strategia e la politica del personale, la cultura aziendale, avuto riguardo alla struttura organizzativa, e dell'ambiente esterno, in termini di mercato del lavoro, sistema politico-sindacale, disponibilità di manodopera. Esso può caratterizzarsi in vari modi, in conformità al livello di formalizzazione della stessa nonché al generale livello di organizzazione e pianificazione aziendale. Attualmente, la *cooperativa* si trova in una fase c.d. di programmazione quantitativa, nella quale vengono effettuate delle stime numeriche sulle future necessità di personale. Ci si pone quindi l'obiettivo di arrivare ad una gestione c.d. quali-quantitativa, in cui si prende in esame anche la programmazione qualitativa del personale, e fino alla c.d. integrata, nella quale la programmazione è appunto integrata nella pianificazione di impresa.

Ciò premesso, la gestione del personale si traduce in un modello operativo rivolto a:

- programmare le esigenze in termini di tempo, quantità, qualità e costo;

- sviluppare le risorse in termini quali-quantitativi;
- mantenere e sviluppare costruttive relazioni con il personale.

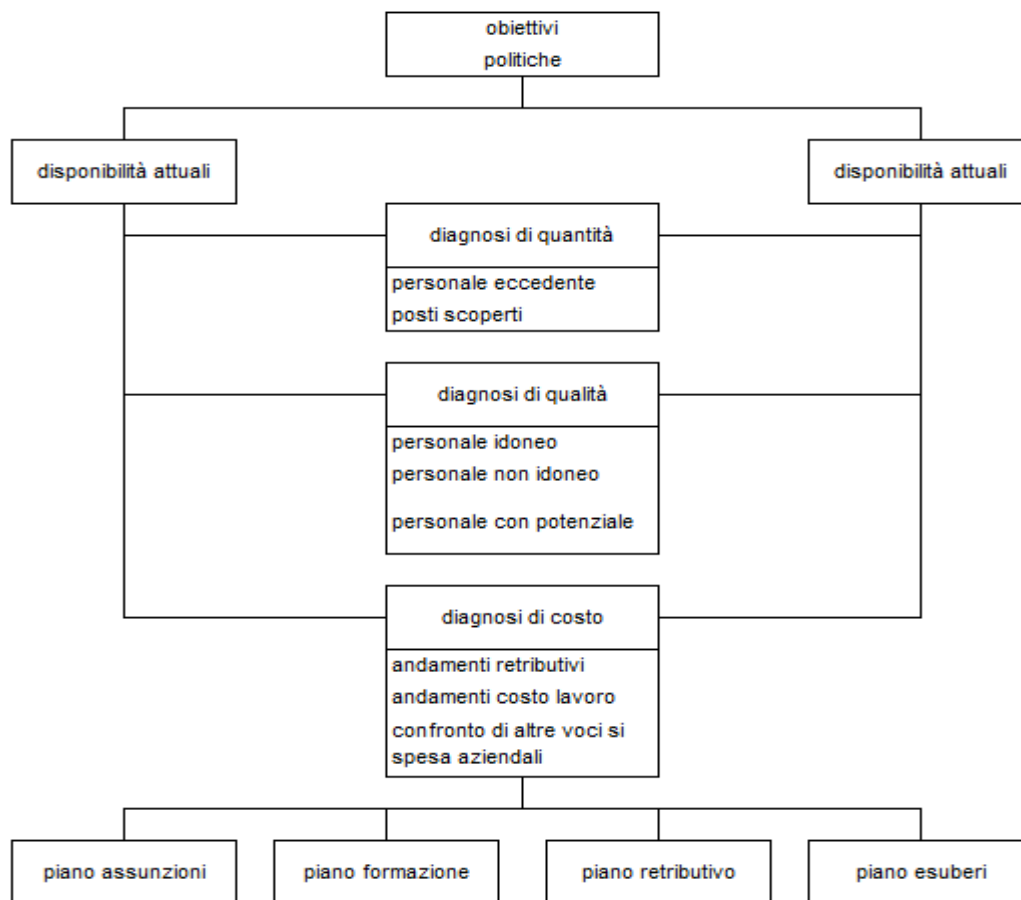


Figura 1: modello operativo per la gestione del personale¹⁶

5.4.1. Gli indici per il budget del personale

Per una più corretta gestione e per la costituzione di un'analisi storico-statistica del personale, è possibile proporre una serie di indici, certamente curati dal consulente del lavoro.

$$\text{Indice di frequenza} = \frac{n. \text{ infortuni} \times 1.000.000}{n. \text{ ore lavorate}}$$

¹⁶ Op. cit., F. Lodigiani, pag. 119.

$$\text{Durata media della malattia} = \frac{\text{n. giornate di malattia}}{\text{n. dei casi}}$$

$$\text{Indice di assenteismo} = \frac{\text{ore di assenza} \times 100}{\text{ore normali lavorate} + \text{totale ore di assenza}}$$

$$\text{Tasso di rotazione – turnover} = \frac{\text{n. dipendenti entrati} + \text{n. dipendenti usciti}}{\text{n. medio occupati nel periodo}} \times 100$$

$$\text{Tasso di immissione} = \frac{\text{n. dipendenti entrati nel periodo considerato}}{\text{n. dipendenti inizio anno}} \times 100$$

$$\text{Tasso di dimissione} = \frac{\text{n. dipendenti usciti nel periodo considerato}}{\text{n. dipendenti inizio anno}} \times 100$$

$$\text{Coefficiente di lavoro festivo} = \frac{\text{n. ore di straordinario festivo}}{\text{totale ore lavorate}} \times 100$$

5.4.2. La formazione del personale

Generalmente, la formazione è funzionale a preparare il lavoratore ad affrontare con professionalità le sue mansioni e a “favorire nell’individuo processi mentali, culturali e comportamentali che possano poi influenzare il suo modo di rapportarsi con le situazioni nelle quali di volta in volta può venire a trovarsi”. Si distingue poi in tre aree di intervento:

1. informazione, ovvero impartire istruzioni sulle teorie, sugli strumenti, sulle tecniche;
2. addestramento delle abilità, sulle capacità di identificare i problemi e risolverli;
3. formazione sul modo di porsi e di agire in una determinata situazione.

Oltre alle normali incombenze in tema di sicurezza sul lavoro e *privacy*, il settore di attività nel quale *Il Gabbiano – Il Pino* opera, in ottemperanza ai criteri di autorizzazione e accreditamento delle strutture socio-sanitarie e sociali della regione

del Veneto¹⁷, impone un percorso di formazione per ciascuna delle diverse categorie di lavoratori:

- operatori generici;
- educatori;
- fisioterapisti;
- infermieri;
- dirigenti¹⁸.

Sul punto, il programma di erogazione dei servizi della cooperativa: “la formazione e l’aggiornamento sono strumenti indispensabili per fornire al personale operante le necessarie competenze-conoscenze e per permettergli, così, di assicurare un servizio di qualità. Pertanto, il centro diurno, nell’organizzazione delle attività, è inserito un piano formativo e di addestramento con lo scopo di:

- mantenere ed accrescere la professionalità e la motivazione del personale;
- permettere un continuo aggiornamento tecnico reso necessario dalle continue evoluzioni delle metodologie di lavoro;
- assicurare la corretta comprensione ed applicazione dei principi su cui si basa il Sistema Qualità stabilito dall’organizzazione.”

5.4.3. Il sistema retributivo

Nella determinazione della retribuzione, vanno considerate:

- le voci retributive dirette, come il minimo contrattuale, scatti di anzianità, indennità varie;

¹⁷ Si vedano la Deliberazione della Giunta Regionale del Veneto 16/01/2007, n. 84 e la Legge Regionale del Veneto 16/08/2002, n. 22, *Autorizzazione e accreditamento delle strutture sanitarie, socio-sanitarie e sociali*.

¹⁸ Ai dirigenti di comunità è richiesto il titolo di Laurea in psicologia o scienze della formazione, od il titolo di dirigente di comunità. In mancanza, è possibile comunque ricoprire tale carica in caso di appurata esperienza maturata nel campo.

- le voci retributive indirette, vedi mensilità supplementari ed assenze a carico dell'impresa;
- i contributi sociali ed assicurativi;
- l'accantonamento al trattamento di fine rapporto;
- costi aggiuntivi, come i corsi di formazione, le consulenze per la gestione, le visite mediche obbligatorie, i premi di anzianità.

È appena il caso di ricordare che la retribuzione è solo uno degli elementi di un possibile sistema premiante per i dipendenti, con obiettivi di motivazione. Solitamente il lavoratore reagisce anche ad ulteriori fattori riguardanti la complessiva esperienza lavorativa, come un possibile percorso di carriera, il riconoscimento del lavoro svolto e della relativa qualità¹⁹.

Anche se usualmente *Il Gabbiano – Il Pino* non ricorre a sistemi premianti, ha riconosciuto in passato il premio costituito dall'elemento retributivo territoriale (ERT) previsto dal C.C.N.L. di competenza.

“L'elemento retributivo territoriale (ERT) è strettamente correlato ai risultati conseguiti dalle imprese del territorio coinvolto, in termini di produttività, qualità o altro dato denotante la competitività, l'efficienza e l'efficacia dei servizi svolti. Pertanto al fine della definizione di tale elemento territoriale le parti valuteranno in particolare gli andamenti di tutti o alcuni dei seguenti indicatori determinati nella loro dimensione regionale e valutati anche alla luce di eventuali specificità territoriali, rilevati dai corrispondenti Osservatori Regionali:

- rapporto fatturato (A1)/costo del personale (voce B9 bilancio di esercizio);
- rapporto fatturato (A1)/occupazione (il dato occupazionale viene calcolato con riportando il complesso delle ore lavorate alle unità lavorative a tempo pieno ovvero ore complessivamente lavorate nell' anno diviso 1548);
- variazioni del M.O.L (voce A meno B del bilancio);
- tempi medi di pagamento da parte della committenza (voce CII/A del bilancio) con un limite massimo variabile;
- rapporto fatturato privato/fatturato pubblico;
- quantità e tipologia dei servizi offerti;

¹⁹ Op. cit., M. Bergamin Barbato, capitolo 5, § 21.

- eventuali ulteriori indicatori definiti dalle parti a livello territoriale.²⁰

5.4.4. Il volontariato

La *cooperativa* occupa stagionalmente dai due ai tre volontari, in un ruolo di supporto alle altre figure specializzate, non sempre disponendo delle indispensabili competenze tecniche e metodiche. Per quanto in questa sede interessa, tali benefattori, che agiscono in conformità ad una nobile esigenza emotiva, non rilevano ai fini di budget, sia a livello economico, in quanto non retribuiti, sia a livello di gestione del personale, in quanto non consentono la copertura di turni festivi o notturni, come sopra evidenziato.

5.5. La gestione finanziaria

L'aspetto finanziario della gestione caratteristica e straordinaria assume una valenza strategica fondamentale. Non è possibile procedere all'implementazione di un qualsiasi piano o progetto senza confrontarsi preventivamente con la fattibilità finanziaria e quindi con le risorse a disposizione. Normalmente la gestione finanziaria si occupa di prevedere e stimare i flussi monetari in entrata e in uscita, consentendo un'oculata analisi delle modalità di raccolta delle fonti necessarie e di impiego delle stesse.

Il budget finanziario costituisce lo strumento principale attraverso il quale la direzione aziendale tenta di perseguire e mantenere nel tempo le condizioni ottimali di equilibrio finanziario. Esso si divide in:

- budget delle fonti e degli impieghi;
- budget di cassa.

²⁰ <http://www.filocontinuo.org/>.

Il primo ha il compito di evidenziare la fattibilità finanziaria dei differenti programmi, globalmente intendendo l'azienda e prendendo in considerazione il periodo dell'intero esercizio. Lo scopo principale è quello di verificare che ci sia coerenza tra impieghi programmati e fonti necessarie anche in termini di quantità e tempi di disponibilità.²¹

Il secondo integra il budget fonti/impieghi ed è particolarmente utile per meglio affrontare i ritardi e le dilazioni di pagamento che talvolta si verificano ed avuto riguardo alla imprevedibilità di alcune voci di entrata, come i contributi in c/esercizio. Esso consente quindi di gestire in modo più razionale e prudente l'area finanziaria.

Il Gabbiano – Il Pino riesce ormai ad avere una gestione finanziaria con un *trend* stabile e senza sofferenze particolari. Le difficoltà nell'introdurre i crediti dalle Amministrazioni Pubbliche sono state in grossa parte superate, difficoltà che influivano in maniera determinante nella programmazione fonti/impieghi. Riesce pertanto ad essere autosufficiente da un punto di vista finanziario, ricorrendo a capitale di debito esclusivamente al ricorrere di eventi eccezionali (vedasi l'intervento di manutenzione straordinaria in un fabbricato di Fratta) o per il pagamento della tredicesima mensilità ai dipendenti. Incidono positivamente comunque anche le liberalità dalla comunità locale, che si attestano ormai da qualche esercizio intorno a Euro 50.000,00.

5.6. Il budget patrimoniale

“Il budget patrimoniale rappresenta la situazione patrimoniale riferita alla data di chiusura dell'anno di budget. Esso consente di mettere in evidenza l'entità e la composizione del patrimonio netto risultante dalla programmazione annuale. Viene elaborato partendo dalla situazione patrimoniale d'inizio anno ed apportandovi le variazioni degli elementi patrimoniali, attivi e passivi, che scaturiscono dai diversi programmi di gestione.”²²

²¹ Op. cit., L. Fici, capitolo 7.

²² Op. cit., E. Gazzoni, pag. 201.

Esso corrisponde sostanzialmente ad uno stato patrimoniale preventivo, formato dal *database* della situazione precedente, integrata con i riflessi patrimoniali dei diversi budget settoriali. Con esso viene a concludersi l'intera attività budgetaria.

6. Il processo di controllo

6.1. Le fasi ed i risultati del processo di controllo¹

Il processo di controllo costituisce la componente dinamica del sistema di controllo di gestione².

Essa segue un percorso logico che si sostanzia nelle seguenti fasi:

- 1) fissazione dei parametri-obiettivo³;
- 2) azione di perseguimento degli obiettivi, come sopra definiti;
- 3) rilevazione dei risultati raggiunti;
- 4) confronto necessario tra risultati raggiunti e obiettivi precedentemente fissati;
- 5) analisi circa le cause dell'eventuale scostamento obiettivi – risultati;
- 6) implementazione di interventi correttivi che possono avvenire:
 - a) modificando gli obiettivi, in caso di mutamento delle condizioni di partenza, e quindi intervenendo sul primo punto;
 - b) correggendo in corso le azioni di perseguimento, e quindi agendo sul secondo *step*.

Considerati i tipi di intervento correttivo, è necessario che il confronto obiettivi – risultati e la ricerca delle cause degli scostamenti vengano effettuati doverosamente in corso di azione⁴, giustificando così la definizione di componente dinamica del

¹ Op. cit., M. Bergamin Barbato, capitolo V, § 21.

² Cfr. figura 1, capitolo 2, parte terza.

³ Che possono essere fissati dal capo del centro, esaltando in tal caso competenze, professionalità e motivazione, oppure venire a questi imposti dall'organo direttivo superiore

⁴ Un processo così caratterizzato prendo il nome di *feedback*, avendosi una semplice analisi tra dati consuntivi e dati programmati. Ad un livello superiore di analisi, si potrebbero confrontare dati programmati con dati riproiettati, secondo il processo di *feedforward*, e gli scostamenti andrebbero a perfezionare le capacità di programmazione del *management*.

processo di controllo. La frequenza di produzione delle informazioni e l'ampiezza dell'intervallo temporale preso a riferimento devono essere tali da⁵:

- evidenziare tempestivamente gli scostamenti;
- agevolare l'evidenziazione delle cause che li hanno provocati;
- adottare provvidenzialmente gli interventi correttivi necessari.

Dal processo appena descritto derivano i risultati dell'attività di controllo, rappresentati da:

- un importantissimo orientamento dei responsabili allo sviluppo di un'attività decisionale votata all'efficacia e all'efficienza, che può avvenire mediante "l'auto-determinazione" dei parametri-obiettivo, affidando evidentemente un certo grado di responsabilizzazione a chi è in grado di esercitarla;
- il raggiungimento della motivazione per i *manager* (vedi *infra*);
- il diffondersi di un clima organizzativo caratterizzato dallo "spirito di squadra", quale gestione ottimale delle risorse umane ed elemento fondamentale per ogni organizzazione orientata ai risultati, economici o sociali essi siano. Il singolo responsabile dovrebbe a tal proposito coinvolgere i propri collaboratori in modo da svilupparne la motivazione e valorizzarne le potenzialità; lasciare spazio ai contributi di questi, gratificandoli nei risultati positivi e correggendoli in quelli negativi.

Per ottenere tali risultati è indispensabile comunque che l'attività non venga avvertita come un'imposizione dall'alto, ma deve essere percepita come strumento al servizio di chi partecipa alla realizzazione della *mission* aziendale, percezione possibile solo in caso di una formalizzazione delle responsabilità⁶ accuratamente gestita, sia nei confronti del personale retribuito che nei confronti dei volontari⁷, dei quali va

⁵ Sempre nel capitolo 2 della presente sezione, si è visto come *Il Gabbiano – Il Pino* non sia eccessivamente carente dal punto di vista di produzione delle informazioni, ma prettamente a consuntivo. Sono sempre e comunque adottabili delle migliorie sotto il profilo della tempestività e dell'intervallo temporale, razionalizzando tali attività per esempio, prefissandone determinate scadenze.

⁶ Cfr. § 3.3..

⁷ Si veda il paragrafo sul volontariato, del capitolo precedente.

considerata una possibile reticenza all'accettazione di vincoli, in qualsiasi termine definiti⁸.

6.1.1. La motivazione

Si analizza in modo particolare il risultato dell'attività di controllo, discendente dal processo, che si riscontra nella motivazione dei responsabili. Essa non deve fermarsi al massimo livello gerarchico, ma deve necessariamente scendere fino ai più bassi livelli organizzativi, a maggior ragione in considerazione del fatto che trattasi di azienda a forte contenuto di responsabilità sociale.

Solitamente un dirigente apprende motivazione al termine di un processo mediante il quale riesce ad assimilare gli obiettivi aziendali con i propri, ricalcando il successo personale con quello globale. Ciò può accadere normalmente qualora vi siano stati, da parte dell'alta direzione, il coinvolgimento dei *manager* nella fissazione degli obiettivi, nonché la massima oggettività nella misurazione dei risultati ottenuti, il tutto accompagnato da un'annessa ed ampia autonomia decisionale; inoltre, devono essere misurabili gli effetti delle azioni dei responsabili sul risultato generale. Sempre in un contesto *standard*, la trasmissione della motivazione avviene lungo la scala gerarchica, dai livelli più alti fino al massimo grado di subordinazione, scaturendo da ciò una rapporto direttamente proporzionale tra motivazione dei dirigenti e rendimento dei livelli inferiori.

Questo, si ribadisce, riflette il quadro di un'azienda "normale": in un ambiente come quello di una cooperativa sociale, caratterizzato fondamentalmente dallo scopo mutualistico, dovrebbe venire generalmente a mancare questa connessione *top-down*: un operatore (a maggior ragione se volontario) si presume possa intraprendere la tipologia di esperienza descritta (non tanto come esperienza lavorativa, ma piuttosto come esperienza e scelta di vita) perché già spinto da una forte motivazione intima e personale, poco o nulla importandogli l'incentivo morale proveniente dai dirigenti di livello superiore. Pertanto, in tale contesto, si considera

⁸ Op. cit., E. Gazzoni, pag. 134.

possa venire ridotta al lumicino la relazione solitamente esistente tra motivazione e sistema degli incentivi economico-retributivi⁹.

Tutto ciò premesso, si passa ad una veloce analisi, per assimilazione, del modello organizzativo del *clan*.

6.1.1.1. Il *clan* come modello organizzativo

Il *clan* rappresenta quel modello organizzativo caratterizzato da una forte condivisione degli obiettivi, dei valori, degli interessi.

In questo modello, se l'obiettivo "non è la massimizzazione dei profitti, bensì lo svolgimento efficace di un'attività di utilità sociale è molto più agevole ritenere realizzabile un processo di allineamento degli obiettivi tra gli *stakeholder*¹⁰, basilare per la creazione di un modello organizzativo ispirato alle logiche valorali del *clan*, logiche che dovrebbero essere proprie di una società che [...] sceglie di operare nel campo del non profit. [...]

In tale ambito assumono una particolare rilevanza aspetti come la fiducia, i rapporti informali, il lavoro di gruppo, la condivisione degli obiettivi e delle responsabilità, l'orientamento valoriale degli individui e l'appartenenza a tempo indefinito in qualità di "membro".¹¹

6.2. L'analisi degli scostamenti ed il ruolo del *controller*

La ricerca delle cause degli scostamenti tra obiettivi e risultati, tra programmato e consuntivo, costituisce come detto un passaggio fondamentale dell'attività di

⁹ Cfr. capitolo 5, § 5.6.3..

¹⁰ Capitolo 4, § 4.1..

¹¹ Anna Comacchio, Andrea Pontiggia, *L'organizzazione fa la differenza?*, Carocci Editore, Roma, 2008, pag. 251.

controllo che non va assimilato all'implementazione degli interventi correttivi, e vede la necessaria partecipazione di due tipologie di attori: i *manager*, responsabili del raggiungimento degli obiettivi, e degli organi di controllo, più semplicemente *controller*.

“Il *controller* è l'addetto al controllo di gestione [...] un'unità organizzativa denominata in vario modo, composta da una o più persone, addetta a presidiare il processo di programmazione e controllo, che come qualsiasi altra unità deve essere inserita all'interno della linea gerarchica.

La scelta della posizione da attribuire al *controller* non è di carattere esclusivamente organizzativo, ma si riflette sui meccanismi operativi dell'intero processo. [...]

Il *controller* non si limita a far osservare le procedure, ma propone idee e soluzioni per migliorare la capacità informativa degli strumenti contabili impiegati. A lui spetta, inoltre, il compito di incentivare lo sviluppo di una cultura volta a indirizzare la gestione operativa verso i traguardi strategici fissati dalla direzione.

[...] per non subire influenze di alcun tipo, dovrebbe essere collocato in posizione di *staff* al direttore generale.”¹²

Proprio da tale ultima considerazione si trae spunto per un'importante limitazione al potere del *controller*. Esso è e rimane un organo con funzioni di supporto ai responsabili dei centri: non può e non deve sostituirsi ad essi poiché non dotato delle necessarie competenze e perché una sua ingerenza di carattere tecnico comporterebbe una perdita di motivazione da parte dei responsabili. Riassumendo, il *controller* fungerebbe necessariamente da supporto nell'attività di ricerca delle cause di scostamento, mentre risulta defilarsi nell'implementazione degli interventi correttivi.

In conclusione, si evidenzia come *Il Gabbiano – Il Pino* necessiti di una figura come sopra descritta. I suoi compiti sarebbero quelli propri del *controller*, ma considerando le dimensioni dell'*ente*, e rispondendo ad esigenze di razionalizzazione dei costi, essa potrebbe raccogliere su di se anche le funzioni di responsabile amministrativo, in diretta collaborazione con il Consiglio di Amministrazione.

¹² Op. cit., L. Fici, pagg. 42-43.

7. Il marketing

7.1. Una possibile formula pubblicitaria?

Il Gabbiano – Il Pino, in veste di cooperativa sociale leader nel territorio, deve rispondere a diverse classi di portatori di interessi, i già menzionati ed evidenziati *stakeholder*¹, tra i quali spicca, ai fini della presenta trattazione, l'intera comunità locale. Ancora, si è evidenziato come essa debba rispondere ad esigenze di efficacia sociale, intesa in senso lato. Per questi motivi, si ritiene possa essere utile intavolare una piccola strategia di comunicazione, specie tramite i *social network*, coniugando capillarità di veicolazione del “marchio”² ed economicità della campagna pubblicitaria stessa.

Procedendo ad un tentativo di analisi, si possono proporre soluzioni per il tramite dei seguenti canali comunicativi, già in essere o potenzialmente implementabili, mantenendo ben saldi i principi di economicità e pertinenza.

- Sito web <http://www.ilgabbianoilpino.it/>: il sito in questione è già in uso e propone attualmente una breve descrizione della storia della *cooperativa* e delle attività esercitate, un video di presentazione posizionato in home page, i contatti e la localizzazione geografica, il box di collegamento alla pagina *facebook*, il richiamo alla donazione del cinque per mille dell'IRPEF in sede di dichiarazione dei redditi. Visto il forte valore emotivo che la *cooperativa* evoca, una strategia di comunicazione integrata sarebbe auspicabile. Tenendo sempre presente il pubblico al quale *l'ente* si interfaccia (famiglie, comunità locale, Pubblica Amministrazione, ecc.) si procede ad esporre le soluzioni consigliabili, iniziando dal *restyling* del sito, in termini di formato e grafica. I contenuti del sito dovrebbero essere a forte grado di coinvolgimento, creando sezioni apposite per ogni attività svolta, senza trascurare la parte istituzionale

¹ Cfr. § 3.4..

² Inteso non in tenore giuridico, quanto come rappresentativo dell'azienda nel suo complesso e dei suoi valori.

dove presentare la *società*, il suo organigramma e le modalità di accesso ai servizi offerti.

Vista la particolare attività in essere, sarebbe utile l'implementazione di un *blog wordpress*³, prettamente sotto forma di diario: questo tipo di servizio *on line* risulta essere economico, semplice da utilizzare anche da personale non specializzato e ad alto tasso di personalizzazione. Il *blog* dovrebbe essere animato dai racconti degli operatori in occasione di eventi particolari, uscite o semplicemente per raccontare la vita all'interno della *cooperativa* dalle parole di chi vive la realtà in prima persona.

- Pagina *facebook* "Il gabbiano il pino" Cooperativa sociale: la pagina attualmente risulta in uso ma scarsamente aggiornata. Per lo sfruttamento delle potenzialità dello strumento, potrebbe quindi essere facilmente aggiornata con immagini e brevi frasi ad effetto che potrebbero comunicare oltre alle attività quotidiane, anche i valori che stanno dietro alla struttura.



Figura 1: il banner della pagina facebook della cooperativa

- Profilo *Twitter*: la pagina non è stata finora creata. I contenuti condivisi potrebbero semplicemente ricalcare quelli di *facebook*, postandoli nel limite dei 140 caratteri che il programma impone e utilizzando gli strumenti di tendenza a disposizione, per sfruttare al massimo le possibilità di esposizione. *Twitter* potrebbe permettere agli addetti della *cooperativa* di entrare in contatto con strutture simili e confrontare le esperienze e le attività.
- Profilo *Google +*: non si sono ancora riscontrate le utilità di tale *network*, pertanto si rimanda, temporaneamente, alle altre piattaforme. Rimanendo

³ <http://it.wordpress.org/>.

comunque in California, e più precisamente a Mountain View, l'adozione di *Google App* consentirebbe una gestione assolutamente più snella ed efficace della posta elettronica, che, data la mole consistente di rapporti intrattenuti con l'esterno, e considerato il ruolo preminente esercitato dalla digitalizzazione dei flussi di informazioni, interni ed esterni, ha raggiunto volumi considerevoli.

- Pagina *LinkedIn*: creando la pagina istituzionale della *cooperativa*, non solo si darebbe maggior visibilità all'*ente*, ma i collaboratori presenti sul *network* potrebbero *linkare* lo svolgimento della propria esperienza lavorativa e sfruttare l'effetto di risonanza. Inoltre sarebbe possibile creare attorno all'*azienda* una rete di professionisti che aumenterebbero la percezione dell'attività della cooperativa sociale che al momento è sottovalutata.

Oltre alle iniziative di cui sopra, già intraprese o in attesa di eventuale lancio, e per un contatto "fisico" con tutta la comunità locale, viene annualmente organizzata la cena sociale de *Il Gabbiano – Il Pino*, per la quale sono calorosamente chiamati a raccolta tutti gli *stakeholder* della *cooperativa*, con ruolo istituzionale e non. Lo scopo della serata è instaurare un rapporto "vero" con le persone che ruotano attorno alla struttura, per creare spirito di appartenenza e di gruppo.

Conclusioni

L'elaborato ha voluto essere il risultato di un insieme di esperienze lavorative, accademiche e di intuizioni personali, nonché una sorta di primo passo per la ricerca di quella managerialità nella gestione, evidenziata in premessa come obiettivo principale.

È certamente indubbio che la trattazione proposta non è sufficiente per rispondere in modo esauriente ed esaustivo all'implementazione efficace di un sistema di controllo di gestione per *Il Gabbiano – Il Pino*: ma è altrettanto certamente indubbio che da questo lavoro possa prendere il via un percorso di crescita gestionale. In tal senso, ben si vedrebbe l'inserimento di una nuova figura con competenze accademiche in materia, e con funzioni di supporto all'organo amministrativo.

Bibliografia

- AA.VV., *Aziende non profit. Casi di gestione*, Egea, Milano, 2000;
- AA.VV., *Il budget, strumento di programmazione e controllo*, L'Impresa Edizioni, Torino, 1971;
- AA.VV., *Memento pratico cooperative*, Ipsoa – Francis Lefebvre, Assago, 2012;
- Robert N. Anthony, David W. Young, *Non profit: il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2002;
- Fabio Amatucci, *La gestione finanziaria delle aziende non profit*, Etas, Milano, 2000;
- Maria Bergamin Barbato, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, UTET, Torino, 1991;
- Giovanni Bronzetti, *Le aziende non profit*, FrancoAngeli, Milano, 2007.
- Anna Comacchio, Andrea Pontiggia, *L'organizzazione fa la differenza?*, Carocci Editore, Roma, 2008;
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Norme di comportamento del collegio sindacale (in vigore dal 01/01/2012)*
- Luigi Fici, *Programmazione e controllo*, Cedam, Firenze, 2008;
- Emilia Gazzoni, *Programmazione e controllo nel non profit. Aziende sanitarie, associazioni, fondazioni, cooperative sociali*, Carocci Faber, Roma, 2004;
- Charles T. Horngren, Gary L. Sundem et al., *Programmazione e controllo*, Pearson Italia, Milano, 2011;
- Marco Grumo, *Bilancio e misurazione delle performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti*, Quaderno n. 5/2007, <http://www.odcec.mi.it/>;
- Felice Lodigiani, *Il budget e la pianificazione del personale*, FrancoAngeli, Milano, 1995;
- Fondazione Aristeia – Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, *Documento n. 60, Il sistema di amministrazione e controllo dualistico. Profili applicativi. (Parte prima)*, <http://www.irdcec.it/>;
- Fondazione Aristeia – Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, *Documento n. 67, Il sistema di amministrazione e controllo monistico*, <http://www.irdcec.it/>;
- James F. Moore, *The death of competition: leadership and strategy in the age of business ecosystems*, Harper business, New York, 1996;

- Adriano Propersi, *Le aziende non profit. I caratteri, la gestione, il controllo*, Etas, Milano, 1999;
- Luigi Selleri, *Introduzione ai sistemi di programmazione e di controllo*, Principato Editore, Milano, 1981

Sitografia

- <http://www.agenziaentrate.gov.it/>;
- <http://www.altalex.com/>;
- <http://www.confcooperative.it/>;
- <http://www.coopnordest.com/>;
- <http://www.federsolidarieta.confcooperative.it/>;
- <http://www.filocontinuo.org/>;
- <http://www.ftcoop.it/>;
- <http://www.ilgabbianoilpino.it/>;
- <http://www.inps.it/>;
- <http://www.irdcec.it/>;
- <http://it.wordpress.org/>;
- <http://www.normattiva.it/>;
- <http://www.revisionelegale.mef.gov.it/>;
- <http://www.tuttocamere.it/>;
- <http://www.ve.camcom.gov.it/>.

Normativa

- Circolare Agenzia delle Entrate 18/06/2002, n. 53/E;
- Circolare Agenzia delle Entrate 03/05/2013, n. 12/E;
- Circolare INPS 15/04/1999, n. 89;
- Circolare Ministero del Lavoro 09/10/1992, n. 116;
- Circolare Ministero del Lavoro 08/11/1996, n. 153;
- Circolare Ministero delle Finanze 26/06/1998, n. 168/E;
- Decreto Ministero Attività Produttive 23/06/2004, *Istituzione dell'Albo delle Società cooperative*;
- Decreto Ministero Attività Produttive 06/12/2004; *Vigilanza sugli Enti cooperativi ai sensi del D.lgs. n. 220/2002*;
- Decreto Ministero Attività Produttive 30/12/2005, *Regimi derogatori ai criteri per la definizione della prevalenza di cui all'articolo 2513 del codice civile*;
- Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 03/04/2013, n. 55, *Regolamento in materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica [...]*;
- Decreto del Ministro del Lavoro e della Previdenza Sociale 12/09/1958, *Istituzione del registro degli infortuni*;
- Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 14/02/2001, *Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie*;
- D.L. 31/10/1980, n. 693, *Disposizioni urgenti in materia tributaria*;
- D.L. 31/01/2007, n. 7, *Misure urgenti per la tutela dei consumatori, la promozione della concorrenza, lo sviluppo di attività economiche [...]*;
- D.L. 01/10/1996, n. 510, *Disposizioni urgenti in materia di lavori socialmente utili, di interventi a sostegno del reddito e nel settore previdenziale*;
- D.L. 25/06/2008, n. 112, *Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione Tributaria*;
- D.lgs. 15/12/1997, n. 446, *Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive [...]*;
- D.lgs. 04/12/1997, n. 460, *Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*;

- D.lgs. 02/08/2002, n. 220, *Norme in materia di riordino della vigilanza sugli enti cooperativi [...]*;
- D.lgs. 24/03/2006, n. 155, *Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118*;
- D.lgs. 09/04/2008, n. 81, *Attuazione dell'articolo 1 della legge 3 agosto 2007, n. 123, in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro*;
- D.lgs. 27/01/2010, n. 39, *Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati [...]*;
- Deliberazione della Giunta Regionale del Veneto 16/01/2007, n. 84;
- D.P.R. 22/12/1986, n. 917, *Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi*;
- D.P.R. 26/10/1972, n. 633, *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*;
- D.P.R. 26/10/1972, n. 642, *Disciplina dell'imposta di bollo*;
- D.P.R. 29/09/1973, n. 600, *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*;
- D.P.R. 29/09/1973, n. 601, *Disciplina delle agevolazioni tributarie*;
- D.P.R. 26/04/1986, n. 131, *Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*;
- D.P.R. 07/12/1995, n. 581, *Regolamento di attuazione dell'art. 8 della Legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del Registro delle imprese di cui all'art. 2188 del codice civile*;
- L. 08/11/1991, n. 381, *Disciplina delle cooperative sociali*;
- L. 31/01/1992, n. 59, *Nuove norme in materia di società cooperative*;
- L. 31/05/1995, n. 218, *Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato*;
- L. 03/04/2001, n. 142, *Revisione della legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore*;
- L. 30/12/2004, n. 311, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2005)*;
- L. 13/06/2005, n. 118, *Delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale*;
- L. 27/12/2006, n. 296, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2007)*;

- L. 24/12/2007, n. 244, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2008)*;
- L. 23/07/2009, n. 99, *Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia*;
- L. 24/12/2012, n. 228, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)*;
- L. 27/12/2013, n. 147, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)*;
- L. Regionale del Veneto 16/08/2002, n. 22, *Autorizzazione e accreditamento delle strutture sanitarie, socio-sanitarie e sociali*;
- L. Regionale del Veneto 03/11/2006, n. 23, *Norme per la promozione e lo sviluppo della cooperazione sociale*;
- L. Regionale del Veneto 21/12/2006, n. 27, *Disposizioni in materia di tributi regionali*;
- L. Regionale del Veneto 12/01/2009, n. 1, *Legge finanziaria regionale per l'esercizio 2009*;
- Massima Comitato Notarile Milano 2005, n. 83, *Clausole statutarie per l'individuazione del presidente dell'assemblea*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. F.A.2, *Modifica della durata da determinata a indeterminata*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. F.A.3, *Non necessità di indicazione del termine di durata*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. G.A.2, *Determinatezza dell'oggetto*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. H.B.4, *Designazione del presidente e del segretario dell'assemblea*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. I.B.9, *Nomina delle cariche sociali e voto segreto*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. I.C.1, *Determinazione delle forme di amministrazione non collegiale*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. I.D.1, *Introduzione del collegio sindacale facoltativo*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2004, n. I.C.26, *Nomina per acclamazione*;

- Massima Comitato Notarile Triveneto 2005, n. M.A.13, *Convocazione dell'assemblea mediante affissione presso la sede sociale*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2006, n. I.C.29, *Revoca degli amministratori e risarcimento del danno in assenza di giusta causa*;
- Massima Comitato Notarile Triveneto 2011, n. M.A.26, *Passaggio dalla mutualità prevalente alla mutualità non prevalente e viceversa*;
- Principio contabile Organismo Italiano di Contabilità 13/07/2005, n. 16, *Le immobilizzazioni materiali*;
- Raccomandazione Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti, Commissione aziende non profit, n. 1, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, www.assieme.re.it;
- Risoluzione Agenzie delle Entrate 10/05/2001, n. 62/E;
- Risoluzione Agenzia delle Entrate 25/03/2009, n. 80/E;
- Risoluzione Agenzia delle Entrate 28/11/2009, n. 104/E;
- Risoluzione Agenzia delle Entrate 13/12/2013, n. 93/E;
- Studio Consiglio Nazionale Notariato, novembre 2004, *Approfondimenti del Gruppo di studio sulle società cooperative*;
- Studio Consiglio Nazionale Notariato, n. 5307-2004/I, *I profili patrimoniali e finanziari nella riforma delle società cooperative*;
- Studio Consiglio Nazionale Notariato, n. 151-2008/I, *Partecipazioni sociali e capitale sociale nelle cooperative*.