



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in

Economia e Commercio

**IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE
NELLE IMPRESE CULTURALI:
STRUMENTI, PROCESSI E PROSPETTIVE**

**MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN
CULTURAL ORGANIZATIONS: TOOLS,
PROCESSES AND PERSPECTIVES**

Relatore:

Chiar.ma Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:

Eleonora Tonelli

Anno Accademico 2020/2021

A Lavinia.

*Con il tuo sorriso,
hai già cambiato il mondo.*

INDICE

Introduzione	3
Capitolo 1 L'impresa culturale: caratteri distintivi	
1.1 Specificità del settore culturale	5
1.2 Il sistema degli <i>stakeholder</i>	7
1.3 La pianificazione strategica: <i>mission</i> e <i>vision</i> delle organizzazioni culturali ..	9
1.4 Struttura organizzativa e processi di creazione del valore	10
Capitolo 2 Strumenti di controllo di gestione in campo culturale	
2.1 Il sistema di controllo di gestione in campo culturale	17
2.2 L'impianto di rilevazione contabile: Stato Patrimoniale, Conto Economico e Rendiconto Finanziario	19
2.3 Il sistema di <i>budgeting</i>	26
2.4 La contabilità analitica	28
2.5 Il sistema di <i>reporting</i> : misurare e comunicare i risultati nell'ottica dell' <i>accountability</i>	29

Capitolo 3 Profilo strategico del sistema di controllo di gestione nelle imprese culturali	
3.1 Il controllo strategico	31
3.2 Il controllo strategico dei costi: <i>activity based costing</i> applicato ai musei	32
3.3 La misurazione della <i>performance</i> museale e il relativo sistema di indicatori	37
Conclusioni	47
Bibliografia	51
Ringraziamenti	53

INTRODUZIONE

Il settore culturale è nella maggior parte dei casi approcciato con due diverse modalità, tra loro agli antipodi ma entrambe profondamente malate. Da una parte c'è chi lo erige a sacro baluardo dei valori, motivo per cui lo vorrebbe totalmente impermeabile alle tematiche economico-aziendali; dall'altra invece chi tende ad una eccessiva semplificazione, volendo applicare alle imprese culturali la medesima logica che si adotta per qualsiasi altra impresa, con noncuranza verso le sue intrinseche specificità.

Le conseguenze di queste mentalità sono evidenti: le organizzazioni culturali, spesso realtà ibride tra pubblico e privato, sono caratterizzate da costi di funzionamento elevatissimi ma, al contempo, vengono gestite come se fossero estranee alle logiche di mercato, trovandosi perciò in situazioni di cronica carenza di risorse. La realtà odierna richiede invece, in tutti i settori, un approccio che abbracci la complessità: occorre smettere di pensare che mondi in apparenza lontani siano, e debbano restare, distaccati, ma anzi comprenderne le differenze in un'ottica di reciproca contaminazione e fertilizzazione. Valorizzare il patrimonio significa coniugare profili diversi come l'economia e la cultura per creare valore, non cristallizzare staticamente delle organizzazioni, i loro beni e servizi, facendoli inesorabilmente diventare ad appannaggio di pochi. Le modalità gestionali

opportune per ciascuna realtà possono essere reperite solo in un ambiente che favorisca l'incontro tra professionalità, competenze, tecniche e saperi diversi, e che rifiuti semplificazioni e comodi automatismi volti o al mero incremento del ricavo o alla statica conservazione del patrimonio.

La presente tesi si pone l'obiettivo di proporre un quadro, sintetico ma esaustivo, dei principali strumenti e processi che potrebbero risultare estremamente utili a chi si trovi a gestire il sistema di programmazione e controllo di un'impresa a carattere culturale, per una coerente comprensione degli andamenti gestionali e un efficace supporto ai processi decisionali.

La trattazione è articolata in tre capitoli. Il primo fornisce un inquadramento ad ampio spettro della realtà culturale e degli elementi che non possono essere trascurati nella costruzione di un appropriato sistema di controllo di gestione. Nel secondo capitolo si procede con l'approfondimento dei principali strumenti di controllo di gestione ad essa applicabili, con particolare riferimento a: impianto di rilevazione contabile specifico; sistema di *budgeting*; applicazione della contabilità analitica; sistema di *reporting*. In chiusura, il terzo capitolo illustra le modalità con cui viene condotto il controllo strategico durante la fase di gestione operativa, tramite strumenti quali l'*activity based costing* e il sistema di indicatori di misurazione della *performance*.

Capitolo I

L'IMPRESA CULTURALE: CARATTERI DISTINTIVI

1.1 Specificità del settore culturale

Il solo fatto che esista una branca degli studi economici che prende il nome di Economia della cultura è un chiaro segnale dell'ampiezza del mondo che nasce dall'intreccio, appunto, di sfera economica e culturale, di cui occorre innanzitutto delineare i confini. Secondo la definizione adottata dalla Commissione Europea nell'Agenda europea per la cultura¹, il campo dell'Economia della cultura, in continuo ampliamento, ad oggi comprende settore culturale e creativo. Il primo incorpora settori industriali, che producono beni e servizi destinati alla riproduzione e diffusione di massa (libri, film, videogiochi e musica), e non industriali, che si dedicano alla produzione di beni e servizi destinati invece ad essere consumati sul posto (come esposizioni e concerti). Ancora, il settore creativo comprende tutte quelle attività in cui la cultura diventa *input* per la produzione di beni, quali il design, l'architettura e la pubblicità. Per quanto riguarda la definizione di "impresa culturale", in questa sede si condividerà l'approccio di Solima, che qualifica come imprese culturali tutti quei soggetti, estremamente variegati, che svolgono "attività a contenuto prevalentemente artistico e culturale in forme finalizzate a realizzare

¹ European Commission (2010), *Unlocking the potential of cultural and creative industries (Green Paper)*, Bruxelles.

un obiettivo di ordine sociale: la crescita culturale della collettività” (Solima, 2004, p. 53). È bene mettere in chiaro sin da subito che si intende utilizzare questa espressione non allo scopo di equiparare, in maniera acritica e semplicistica, un museo o una biblioteca ad un’impresa in senso stretto: la logica del profitto, e tutte le conseguenze che ne derivano in termini gestionali, non rappresentano il fine ultimo di un’impresa culturale, ma sicuramente il mezzo essenziale per realizzarlo. Secondo una classificazione dello stesso autore (Solima, 2004), queste organizzazioni, indipendentemente dal loro assetto proprietario e giuridico, si caratterizzano per alcuni elementi distintivi:

- prevalente finalità culturale;
- assenza di scopo di lucro (per i soggetti pubblici e le organizzazioni *non profit*);
- presenza di un complesso strutturato e permanente di risorse umane, tecniche e finanziarie, da amministrare per realizzare gli obiettivi primari della gestione;
- escludibilità (fruizione controllata, non libera, dei servizi erogati).

Di conseguenza, è possibile annoverare tra i principali attori del settore culturale musei ed aree archeologiche (a cui si farà più spesso riferimento nel corso della trattazione), ma anche teatri, biblioteche, archivi e festival di vario genere (si veda la tabella 1.1). È proprio l’estrema eterogeneità del complesso sistema di servizi

offerto da ciascuna realtà culturale a richiedere un approccio manageriale organico volto all'implementazione di un solido sistema di controllo di gestione.

Tabella 1.1: *Tassonomia dei servizi nel settore culturale*

	Teatri e fondazioni liriche	Biblioteche	Archivi	Musei ed aree archeologiche	Festival
Servizi di base	Rappresen- tazione	Conservazione, catalogazione, consultazione, prestito	Conserva- zione, archiviazio- ne, ricerca in loco e per corrispon- denza	Conservazione, catalogazione, esposizione	Rappresen- tazione
Servizi comple- mentari	Prevendita, prenotazione, servizi informativi, ecc.	Ricerca, riproduzione ecc.	Edizione di fonti, attività didattica ecc.	Visite guidate, assistenza didattica, fototeca ecc.	Prenota- zione, informa- zione, incontri, seminari ecc.
Servizi accessori	Ristorazione, bookshop, servizi educativi ecc.	Ristorazione, caffetteria, mostre ecc.	Ristorazione, iniziative di ricerca scientifica ecc.	Guardaroba, caffetteria, ristorazione, punti vendita ecc.	Ristorazio- ne, bookshop, servizi educativi ecc.

Fonte: Solima, 2004, p. 85

1.2 Il sistema degli *stakeholder*

L'azienda culturale produce un valore che non è solo economico, ma anche di matrice culturale, identitaria e sociale, motivo per cui ha un ampio pubblico di soggetti positivamente colpiti dai benefici che essa crea, e che quindi sono *stakeholder* in senso lato. La fitta trama relazionale che caratterizza la realtà

culturale ci porta a distinguere *stakeholder* primari e secondari, a seconda del grado di interesse ed influenza verso la *mission* aziendale (Sibilio Parri, 2014). Del primo gruppo fanno parte tutti quei soggetti in grado, con modalità diverse, di impattare direttamente sulla vita dell'azienda, quindi *in primis* proprietari e/o soggetti istituzionali da cui dipende l'impresa, ma anche finanziatori e *sponsor*, mecenati e donatori, dipendenti, fornitori e clienti. Con l'espressione *stakeholder* secondari ci si riferisce invece solitamente a comunità locale, *media*, operatori turistici e *opinion leader*: sono tutti soggetti importanti per l'attività, ma che non ne pregiudicano l'esistenza.

Non è questa la sede opportuna per approfondire il dibattito circa le due tendenze attualmente presenti nelle realtà culturali italiane e non solo²: storica presenza dello Stato da una parte e tendenze all'aziendalizzazione privata dall'altra, con relativi vantaggi e svantaggi. Non verrà quindi indagato un aspetto a ciò strettamente collegato, ossia l'esistenza o meno di autonomia gestionale, amministrativa e quindi operativa in ogni organizzazione culturale, fatto che, è immediato notare, ha un'incidenza determinante sulla strutturazione di un efficace sistema informativo contabile che sia di reale supporto alle decisioni aziendali.

² Per approfondimenti, si vedano: Dainelli (2007); Donato e Sibilio Parri (2015).

1.3 La pianificazione strategica: *mission* e *vision* delle organizzazioni culturali

“Our mission is to be recognised as the world's leading museum of art, design and performance, and to enrich people's lives by promoting research, knowledge and enjoyment of the designed world to the widest possible audience”.

-Victoria & Albert Museum (2020), Londra

Al pari di tutte le altre aziende, anche in quelle culturali la definizione della *mission*, valore di fondo che guida lo sviluppo, è il punto di partenza essenziale per un'efficace programmazione strategica: ed è proprio il grado di realizzazione della *mission* a costituire il parametro su cui calibrare i successivi strumenti di gestione. Nelle organizzazioni culturali la *mission* deve certo comprendere i tradizionali scopi di conservazione e promozione, per poi superarli e tendere verso la massimizzazione della produzione di valore culturale. Per valore culturale, con particolare alla realtà delle aziende museo, si intende la diffusione della conoscenza del patrimonio custodito alle generazioni attuali e future, anche attraverso la conservazione dei beni (Dainelli, 2007). Quanto appena detto è confermato dalla definizione stessa di museo data dall'ICOM (*International Council of Museums*) nel suo Statuto³, dove si delineano espressamente le due direzioni che missione del museo deve seguire: da un lato la ricerca e la conservazione delle testimonianze materiali e immateriali dell'umanità presenti nelle collezioni, dall'altro l'esposizione e la comunicazione delle stesse.

³ Statuto ICOM, ventiduesima Assemblea Generale ICOM (24 agosto 2007, Austria).

Ma fermarsi alla *mission* non basta: occorre declinare gli obiettivi generali dell'azienda in obiettivi intermedi strumentali alla realizzazione dei primi, ossia definire una *vision* chiara. Continuando sul caso di apertura, tra i sei obiettivi strategici dichiarati dal *Victoria & Albert Museum* si trova la volontà di “espandere la portata internazionale, la reputazione e l'impatto del *V&A*”, ma anche di “operare con iniziativa ed efficienza finanziaria ed organizzativa”⁴. Quello appena illustrato è solo il primo passaggio del sistema di pianificazione strategica nelle imprese culturali, solitamente costruito tramite la logica di fondo della *SWOT analysis* (*strengths, weaknesses, opportunities, threats*).

1.4 Struttura organizzativa e processi di creazione del valore

Continuando la trattazione in un'ottica di creazione del valore, appare necessario affrontare i diversi modelli di struttura organizzativa applicabili in un'azienda culturale. In questo settore, infatti, questi non possono essere applicati *sic et simpliciter*, ma devono essere rivalutati in base alle specificità dell'azienda stessa quali dimensione, forma giuridica, condizioni di sostenibilità economica e finanziaria. Vanno, cioè, calati nel contesto temporale e territoriale presente al fine ultimo di generare valore per la collettività. La medesima riflessione va replicata in fase di scelta della forma giuridica e del modello di *governance* più adatti.

⁴ *Victoria & Albert Museum* (2020), Londra (traduzione propria).

Solima (2004) analizza i classici modelli di struttura organizzativa calandoli nella specifica realtà culturale. Egli presenta il modello funzionale applicato alla biblioteca, evidenziando come principale vantaggio quello di favorire la specializzazione e quindi le comunicazioni interne, contro al rischio di creare “compartimenti stagni” e conseguenti conflitti tra i responsabili di ciascuna funzione aziendale. Opposta è la logica di integrazione, base del modello divisionale, che Solima trova particolarmente adatta ai musei, grandi strutture dove le specializzazioni tematiche richiedono competenze diversificate. In questo secondo caso la divisione organizzativa non segue il criterio di omogeneità delle competenze (ad esempio produzione, *marketing*, finanza, personale), come nel caso del modello funzionale, ma quello di specializzazione (per prodotto, oppure per area geografica o mercato). Solitamente, le strutture funzionali sono applicate ad imprese di dimensioni ridotte, mentre alle più evolute si applicano le strutture divisionali. Infine l’autore, supportato da una crescente tendenza a favore di questi modelli nell’attuale contesto competitivo italiano, propone la gestione per progetti e l’organizzazione a rete. La prima coniuga i vantaggi dei modelli appena visti, creando strutture elastiche basate sui diversi progetti portati avanti dall’impresa in unità permanenti o temporanee. L’organizzazione a rete, o *network*, poggia invece su una trama di relazioni non solo con clienti e fornitori, ma anche con i soggetti considerati *competitor*, che in quest’ottica diventano collaboratori. Negli ultimi anni si è visto crescere esponenzialmente il numero di *network* museali sorti dalla

necessità di affidarsi a fornitori esterni di servizi che il singolo museo da solo avrebbe fatto fatica a sostenere, come il *fund-raising* o la promozione. Gli stessi legami sinergici si sono diffusi anche tra teatri, attraverso il ricorso alla coproduzione (Solima, 2004).

Un altro importante aspetto da considerare è quello che Dainelli (2004) definisce, con specifico riferimento alla realtà museale, “catena del valore culturale”, attraverso un evidente richiamo al noto modello della “catena del valore di Porter”. La catena del valore culturale è composta da due “anelli” principali: attività caratteristiche ed attività accessorie. Come già intuibile, le prime sono deputate a produrre il valore culturale, mentre le seconde fanno da supporto (caso della ristorazione). Per quanto riguarda le attività caratteristiche, ciascun museo costruirà la propria catena, che però può essere disarticolata in termini generici nella seguente scala gerarchica:

- macro-processi: aggregati di processi che nel museo si configurano come processi primari di *back-office*; primari di *front-office*; secondari. Per approfondire, si vedano le figure 1.2; 1.3; 1.4;
- processi: come evidente dalle figure sottostanti, illustrano il percorso *input-output*. Ogni processo è costituito da una serie ordinata di attività;
- attività: insieme di procedure omogenee sotto il punto di vista tecnologico;
- procedure: unità elementari più piccole. Costituiscono lo svolgimento del singolo compito, perciò sono diverse da museo a museo.

Figura 1.1: *La catena dei processi primari di back-office*

RICERCA E INNOVAZIONE	INCREMENTO COLLEZIONE	GESTIONE DEPOSITO	RESTAURO E MANUTENZIONE	CATALOGAZIONE	CURA PRESTITI
Ricerca storiografica	Accessione opere	Archiviazione	Ripristino formale	Studio dell'opera	Prestiti in entrata
Aggiornamento professionale	Inventariazione	Movimentazione	Ripristino pittorico	Documentazione	Prestiti in uscita
Innovazione			Manutenzione ordinaria	Analisi del valore culturale	

Fonte: Dainelli, 2007, p. 109

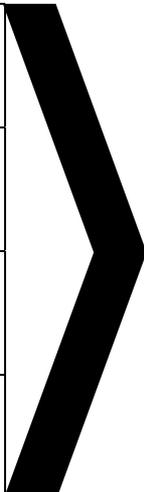
Figura 1.2: *La catena dei processi primari di front-office*

ALLESTIMENTO	INTERPRETAZIONE	SERVIZI DI ACCOGLIENZA	SERVIZI ALLA VISITA	SERVIZI COMPLEMENTARI
Studio del percorso	Formulazione del messaggio	Biglietteria	Servizi di guida	Seminari
Programmazione canali espositivi	Traduzione	Servizi igienici	Servizi di sala	Rassegne cinematografiche
Realizzazione fisica dei canali		Guardaroba	Strumenti di interazione	Conferenze

Fonte: Dainelli, 2007, p. 109

Figura 1.3: *La catena dei processi secondari*

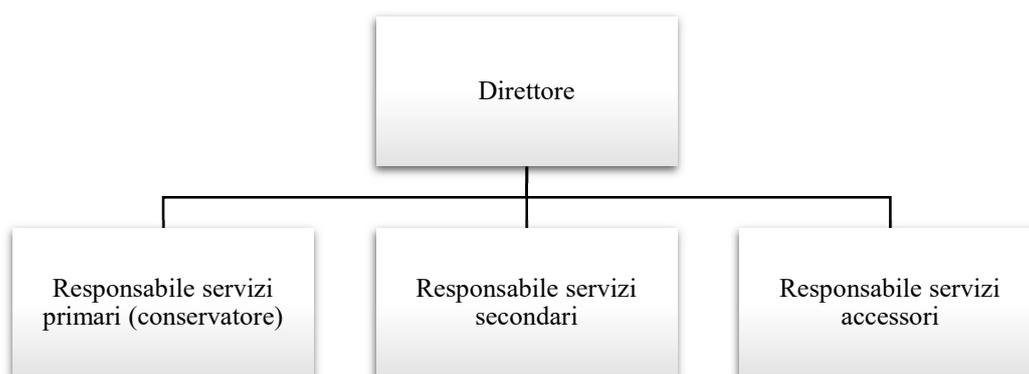
TECNICO	AMMINISTRAZIONE E GOVERNO	FINANZA
Manutenzione immobile	Contabilità	Finanza attiva
Cura spazi verdi	Sistema qualità e accreditamento	Fund-raising
Prevenzione rischi strutturali	Gestione del personale	Gestione finanziamenti



Fonte: Dainelli, 2007, p. 110

Comprendere la logica della catena del valore è fondamentale non tanto come chiave di lettura della sistema di controllo di gestione nelle imprese culturali (e non solo in queste), ma soprattutto in quanto rappresenta la base logica da cui trae origine il *Process Based Management* (PBM), approccio al governo aziendale fondato sul processo e quindi su una organizzazione delle risorse orientata all'*output*. A questo punto possiamo quindi arricchire i modelli di struttura organizzativa visti in precedenza con l'approccio del PBM, così rappresentato:

Figura 1.4: *Organigramma di una struttura organizzativa museale conformata al PBM*



Fonte: Dainelli, 2007, p. 121

In conclusione, va ricordato che il PBM impatta su tutta la gestione: “una struttura organizzativa articolata lungo i processi obbliga a progettare un sistema informativo ispirato alla stessa logica” (Dainelli, 2007). Ne deriva che i singoli responsabili dispongono di strumenti di programmazione e controllo focalizzati sul processo, utili quindi a misurare in ogni momento la validità del piano strategico.

Capitolo II

STRUMENTI DI CONTROLLO DI GESTIONE IN CAMPO CULTURALE

2.1 Il sistema di controllo di gestione in campo culturale

Prima di procedere con l'analisi dei più importanti strumenti di controllo di gestione contestualizzati nel settore culturale, è necessario specificare che l'intera trattazione del presente capitolo e del successivo sarà riferita alla particolare realtà dell'impresa museo, principalmente per due ragioni. *In primis*, per volontà di presentare con maggiore chiarezza strumenti che potenzialmente possono essere applicati, con le dovute differenziazioni, ad imprese che, come si è visto, possono essere tra loro estremamente diverse, seppur tutte appartenenti al settore culturale. La seconda ragione afferisce alle fonti bibliografiche, presenti in maggior numero proprio in riferimento all'azienda museo, realtà particolarmente approfondita dagli studiosi. Lo scenario che emerge da questi studi descrive una realtà permeata poco e male dalla cultura aziendale. Infatti, il controllo di gestione in campo culturale è caratterizzato da problemi strutturali quali (Sibilio Parri, 2014):

- struttura informativa per la misurazione della *performance* carente e limitata consapevolezza delle sue applicazioni e finalità;

- sistemi di misurazione non coerenti con quanto suggerito dalla letteratura aziendale, appesantiti dalla burocrazia, perciò non efficaci nel fare emergere il valore pubblico creato e nel supportare i processi decisionali;
- processi di rendicontazione insufficienti.

Ancora, l'analisi condotta da Donato e Sibilio Parri⁵, rivela che nelle istituzioni culturali i sistemi di controllo di gestione, quando adottati, si limitano alla sola analisi dei costi, senza poi metterla in correlazione con i ricavi di gestione. In più, i sistemi implementati sono generalmente monodimensionali: non vanno oltre alla considerazione dell'ambito economico-finanziario in senso stretto (richiesto per obbligo di legge), trascurando per esempio sistemi di misurazione della qualità o dell'andamento del capitale intangibile. Così facendo si giunge per forza di cose ad una discrepanza tra la *mission* che l'impresa persegue e ciò che il sistema misura, autocondannandosi a risultare ininfluenza sui processi decisionali.

A questo punto è necessario chiedersi quale sia invece la strada da percorrere. Sicuramente in queste realtà è fondamentale che vi sia perfetta coerenza tra dimensione organizzativa e sistema di controllo, in quanto il secondo è efficace solo se strutturato tenendo conto della natura della prima. In aggiunta, alla luce di quanto detto, il sistema di controllo di gestione nelle imprese culturali deve essere improntato alla multidimensionalità. Questa si realizza utilizzando come indicatori

⁵ Donato F., Sibilio Parri B., *Politiche e management del Patrimonio Culturale nelle diverse prospettive del valore. Strumenti e metodi di misurazione e valutazione*, in "Management Control", n.1, 2012, p. 85.

di misurazione della *performance* variabili di diversa matrice (finanziaria e non, extracontabile, qualitativa e quantitativa non monetaria), così da non monitorare l'andamento della sola dimensione reddituale, ma anche di efficienza, efficacia e qualità (Donato e Sibilio Parri, 2015). Per orientarsi in questo percorso si può fare riferimento all'art. 197 del TUEL⁶ che, al comma 2, stabilisce che il processo di controllo nelle aziende culturali degli Enti Locali deve seguire le seguenti fasi:

- predisposizione di un piano di obiettivi;
- rilevazione dei dati relativi a costi e proventi, e quindi dei risultati raggiunti;
- valutazione dei tali dati in rapporto al piano degli obiettivi per verificarne lo stato di attuazione e misurarne efficacia, efficienza e grado di economicità;
- attuazione di eventuali azioni correttive.

2.2 L'impianto di rilevazione contabile: Stato Patrimoniale, Conto Economico e Rendiconto Finanziario

Costruire un solido impianto di rilevazione contabile è il primo passaggio, essenziale, nella sequenza logica che parte dalla raccolta delle informazioni per arrivare alla loro classificazione, elaborazione ed interpretazione finale. Per quanto

⁶ Testo Unico degli Enti Locali, D. Lgs. n.267/2000.

riguarda però la realtà dell'azienda museo questo strumento è poco tipizzato e scarsamente regolamentato.

La struttura di Stato Patrimoniale proposta per il museo azienda è quella configurata in sezioni contrapposte. Si consulti la tabella 2.1 per averne una rappresentazione completa.

Tabella 2.1: *Stato Patrimoniale*

Rif.	ATTIVO		Rif.	PASSIVO	
A1	Costi pluriennali al netto del F.do	€ 0,00	E1	Fondo di dotazione	€ 0,00
A12	Altre Immob.ni immateriali	€ 0,00	E2	Finanziamenti in c/capitale per investimenti	€ 0,00
AI	IMMOB.NI IMMATERIALI	€ 0,00	E3	Donazioni e lasciti vincolati a investimenti	€ 0,00
A111	Terreni	€ 0,00	E4	Contributi per ripiano perdite	€ 0,00
A112	Fabbricati	€ 0,00	E5	Riserva Legale	€ 0,00
A113	Impianti e attrezzature	€ 0,00	E6	Riserve di rivalutazione	€ 0,00
A114	Mobili e arredi	€ 0,00	E7	Altre riserve	€ 0,00
A115	Automezzi	€ 0,00	E8	Utile (perdite) portate a nuovo	€ 0,00
A116	Collezioni ('Opere d'arte')	€ 0,00	E9	Utile (perdite) di esercizio	€ 0,00
A117	Altre immobilizzazioni materiali	€ 0,00	E	PATRIMONIO NETTO	€ 0,00
A118	Fondo ammortamento	€ 0,00	F1	Fondi rischi ed oneri	€ 0,00
A119	Immobilizzazioni in corso	€ 0,00			
AII	IMMOB.NI MATERIALI	€ 0,00	F2	Trattamento di fine rapporto	€ 0,00
A1111	Partecipazioni	€ 0,00	F3	Debiti verso Istituti di credito	€ 0,00
A1112	Crediti finanziari	€ 0,00	F4	Debiti verso Istituto tesoriere	€ 0,00
A1113	Titoli (M/L Termine)	€ 0,00	F5	Debiti verso enti del settore pubblico allargato	€ 0,00
AIII	IMMOB.NI FINANZIARIE	€ 0,00	F6	Debiti tributari	€ 0,00
A	ATTIVO FISSO (AI+AII+AIII)	€ 0,00	F7	Debiti verso Istituti previdenziali, assistenza e sicurezza sociale	€ 0,00
B1	Rimanenze	€ 0,00	F8	Debiti verso altri finanziatori	€ 0,00
BI	DISPONIBILITÀ ECONOMICHE	€ 0,00	F9	Altri debiti	€ 0,00

BII1	Crediti verso clienti	€ 0,00	F	PASSIVITA CONSOLIDATE	€ 0,00
BII2	Crediti verso enti del settore pubblico allargato	€ 0,00	G1	Debiti verso Istituti di credito	€ 0,00
BII3	Crediti tributari	€ 0,00	G2	Debiti verso Istituto Iesoriere	€ 0,00
BII4	Crediti verso altri	€ 0,00	G3	Debiti verso enti del settore pubblico allargato	€ 0,00
BII5	Titoli	€ 0,00	G4	Debiti tributari	€ 0,00
BII6	F.do svalutazione Crediti	€ 0,00	G5	Debiti verso Istituti previdenziali, assistenza e sicurezza sociale	€ 0,00
BII	DISPONIBILITÀ FINANZIARIE	€ 0	G6	Debiti verso fornitori	€ 0,00
BIII1	Cassa	€ 0,00	G7	Debiti verso altri finanziatori	€ 0,00
BIII2	Depositi bancari e postali	€ 0,00	G8	Altri debiti	€ 0,00
BIII	DISPONIBILITÀ LIQUIDE	€ 0,00	G	PASSIVITA CORRENTI	€ 0,00
B	ATTIVO CIRCOLANTE (BI+BII+BIII)	€ 0,00	H1	Ratei Passivi	€ 0,00
C1	Ratei Attivi	€ 0,00	H2	Risconti Passivi	€ 0,00
C2	Risconti Attivi	€ 0,00	H	RATEI E RISCONTI	€ 0,0
C	RATEI E RISCONTI (C1+C2)	€ 0,00	I	TOTALE PASSIVO (F+G+H)	€ 0,0
AB	TOTALE ATTIVO (A+B+C)	€ 0,00		Totale Passivo + Patrimonio Netto (E+I)	€ 0,0
D1	Canoni di leasing ancora da pagare	€ 0,00	L1	Canoni di leasing ancora da pagare	€ 0,00
D2	Beni in comodato	€ 0,00	L2	Beni in comodato	€ 0,00
D3	Depositi cauzionali	€ 0,00	L3	Depositi cauzionali	€ 0,00
D4	Garanzie prestate	€ 0,00	L4	Garanzie prestate	€ 0,00
D5	Garanzie ricevute	€ 0,00	L5	Garanzie ricevute	€ 0,00
D6	Beni in contenzioso	€ 0,00	L6	Beni in contenzioso	€ 0,00
D7	Altri impegni assunti	€ 0,00	L7	Altri impegni assunti	€ 0,00
D8	Altri conti d'ordine	€ 0,00	L8	Altri conti d'ordine	€ 0,00
	Totale Conti d'ordine	€ 0,00		Totale Conti d'ordine	€ 0,00

Fonte: Sibilio Parri, 2014, p. 63

Si segnala che nel museo è raro trovare immobilizzazioni finanziarie, che potrebbero realizzarsi tramite partecipazioni acquisite dallo stesso tramite quote di capitale sociale di altre aziende o investimenti in titoli a medio-lungo termine, cosa alquanto rara, mentre gli investimenti maggiormente significativi sono quelli strutturali nell'area caratteristica. È inoltre da puntualizzare che in un museo il

volume di scorte e crediti commerciali è sempre piuttosto basso, mentre sarà sempre presente un livello fisiologico di debiti di funzionamento. Accade frequentemente di rilevare risconti passivi, obblighi ad erogare servizi i cui ricavi sono già stati incassati: sono tali i biglietti pagati *online* a fine anno la cui visita sarà però effettuata nei primi mesi dell'anno successivo.

Diversi sono gli aspetti di criticità nell'informativa di Bilancio un'impresa culturale. *In primis* va ribadito che molti dei beni sono di difficile valutazione, in quanto sono beni pubblici puri, ossia caratterizzati da non escludibilità e non rivalità nel consumo, e spesso anche beni demaniali. Perciò è particolarmente complesso dare corretta rappresentazione ai valori da iscrivere nell'attivo patrimoniale, a differenza delle poste del passivo, che non pongono particolari problemi, in quanto costituite da debiti di diversa natura e durata. Tra i più comuni si ritrovano: debiti per il pagamento di premi assicurativi sui beni conservati, fondi oneri destinati al restauro delle opere o alla manutenzione della struttura. Le principali entrate dei musei, anche privati, non sono costituite dai biglietti di ingresso, ma dai contributi e dalle donazioni da parte dello Stato, degli Enti Locali e di altri enti pubblici e privati. Non si può trascurare poi la sempre più ampia l'offerta di servizi come caffetterie e attività commerciali (tipici i *bookshop*). Tutte queste fonti di ricavo incrementano le attività patrimoniali correnti. Particolare riguardo si deve alle componenti immobilizzate dell'attivo, oggetto di un complesso processo di misurazione. Le immobilizzazioni materiali vanno valutate seguendo il criterio del

costo d'acquisto rettificato, mediante l'imputazione sistematica di quote di ammortamento. La particolare natura di molti beni culturali poi, implica che aumentino il loro valore allo scorrere del tempo, e non il contrario, come sarebbe normale aspettarsi per via del deterioramento, scongiurato invece dalle cure del personale specializzato. Pertanto, per realizzare veridicità e chiarezza nella redazione, si potrebbe seguire il Principio Contabile n.16 sulle immobilizzazioni materiali, che suggerisce che non siano oggetto di ammortamento "i cespiti la cui utilità non si esaurisce", scelta che però non deve contrastare con il principio della prudenza. Per questo va considerato caso per caso lo stato di conservazione del singolo bene, considerando che in alcuni casi il processo di deterioramento non può essere fermato neppure dalle più moderne tecniche di restauro. Nell'azienda museo meritano inoltre di essere considerati con attenzione i valori intangibili, in quanto particolarmente frequenti e di ampio valore. Questi nell'immediato aumentano l'afflusso di visitatori, ma nel lungo termine producono un beneficio sociale per l'intera collettività. Questo tipo di valore culturale creato, per il criterio di prudenza, non può essere iscritto tra gli oneri pluriennali, in quanto il Principio Contabile n. 24 sulle immobilizzazioni immateriali impone che questo venga inserito solo se i costi sostenuti sono chiaramente identificabili e certamente recuperabili (Sibilio Parri, 2004).

Passando alla trattazione del Conto Economico, documento di riepilogo di ricavi e costi di esercizio, i modelli utilmente applicati alle organizzazioni culturali sono

quelli a valore aggiunto e a margine di contribuzione (Paoli, 2006). Lo schema di Conto Economico a valore aggiunto è di più immediata interpretazione, in quanto prima del risultato operativo evidenzia grandezze intermedie come valore aggiunto e margine operativo lordo: il primo corrisponde alla ricchezza creata dall'organizzazione con cui verranno remunerati i diversi fattori della produzione, mentre il secondo segnala in termini di liquidità il risultato monetario della gestione operativa. In questa prospettiva, l'azienda è vista come una squadra di soggetti che cooperano al fine di creare un plusvalore che sarà redistribuito tra gli *stakeholder* che hanno concorso a produrlo. Il Conto Economico a margine di contribuzione si fonda invece sulla distinzione tra costi fissi e variabili, diretti e indiretti, richiedendo quindi un impianto contabile più approfondito. Il suo potenziale informativo riguarda la redditività dalle singole attività e il contributo di ciascuna alla redditività dell'organizzazione tutta, elementi sulla cui base si possono assumere decisioni più consapevoli. Si veda la tabella 2.2 per uno schema di sintesi.

Tabella 2.2: *Conto Economico a valore aggiunto e margine contribuzione*

Valore della produzione di esercizio	Valore della produzione di esercizio
- Acquisti esterni di materie	- Costi variabili
- Spese per acquisizione di servizi esterni	= Margine di contribuzione
= Valore aggiunto	- Costi fissi
- Costo del lavoro	= Risultato operativo
= Margine operativo lordo (MOL)	
- Ammortamenti e accantonamenti	
= Risultato operativo (MON)	

Fonte: elaborazione propria

Secondo l'Atto di indirizzo sui criteri tecnico-scientifici e gli *standard* di funzionamento e sviluppo dei musei⁷, le voci di costo del museo devono essere organizzate come segue: funzionamento e manutenzione ordinaria; personale; gestione amministrativa ed operativa; gestione delle collezioni; studi ed attività scientifica; servizi al pubblico e attività culturali; investimenti e manutenzione straordinaria. Tra questi, quelli che ricoprono il ruolo preponderante sono i costi per il personale (direzione, amministrazione, settore scientifico, personale con mansioni tecniche, personale con mansioni di sorveglianza e pulizie ecc.) e quelli per la struttura (spese di amministrazione, di funzionamento, di comunicazione, costi tipici di gestione ecc.) (Sibilio Parri, 2004). La maggior parte dei costi sostenuti dal museo sono quindi fissi ed indipendenti dal volume di visitatori (Paoli, 2006). Infine, perché l'analisi sui costi non risulti fuorviante, occorre considerare anche oneri figurativi come il volontariato o la concessione di un immobile in comodato, risorse che spesso vengono utilizzate dal museo senza che venga pagato un vero e proprio corrispettivo (Chirieleison, 2002).

Si giunge infine al Rendiconto Finanziario, documento in cui si mettono a confronto i flussi finanziari corrispondenti alle varie tipologie di fonti e impieghi museali per determinare entità e cause della variazione intervenuta nella grandezza

⁷ D. Lgs. n.112/98 art. 150 comma 6, Ministero per i beni e le attività culturali.

di riferimento nel periodo considerato e per calcolare specifici indicatori di sostenibilità finanziaria della gestione museale (Sibilio Parri, 2014).

Sibilio Parri (2014), suddivide tali indicatori in diversi raggruppamenti concettuali. Alcuni degli indicatori di composizione delle entrate: entrate da vendita di biglietti / totale entrate correnti; entrate da contributi in c/capitale / totale entrate; entrate straordinarie / totale entrate. Tra gli indicatori di composizione delle uscite: totale uscite correnti / totale uscite; uscite per il personale / totale uscite; uscite per interventi di manutenzione straordinaria / totale uscite in c/capitale. Tra gli indicatori di correlazione: entrate da proventi di attività commerciali / totale uscite correnti. Un'ultima categoria di indicatori confronta una voce tratta dal bilancio con un'informazione di diversa matrice, per "relativizzarne" il valore, ad esempio: entrate da proventi di attività commerciali / n° visitatori; uscite per acquisizioni di servizi / totale finanziamenti pubblici.

2.3 Il sistema di *budgeting*

Il controllo di gestione si concretizza nel processo di realizzazione e redazione di un documento di programmazione preventiva annuale, il *budget*: questo è costituito da un insieme di indicatori culturali, di misure fisico-tecniche, di parametri economico-finanziari che devono delineare la strada da seguire nei successivi dodici mesi.

Il primo compito del *budget* è il controllo antecedente, ovvero la verifica della validità e della fattibilità del piano culturale steso in fase di programmazione. La sua funzione fondamentale è però quella di indirizzo nel breve periodo, con coerenza rispetto al piano di lungo, chiaramente. Il *budget* deve infatti quantificare e trasporre su base annuale i fabbisogni e i flussi finanziari derivanti dallo svolgimento delle attività ed individuare la soluzione che faccia raggiungere nel modo migliore gli obiettivi strategici, senza compromettere l'equilibrio economico-finanziario (Dainelli, 2007). Oltre ad avere queste funzioni di programmazione, il *budget* è uno strumento di motivazione e responsabilizzazione del personale, di formazione manageriale, ed in quanto tale deve essere dotato delle funzioni di delega dei compiti e di autorizzazione delle spese (Paoli, 2006). Ancora, svolge la funzione di controllo concomitante, motivo per cui i suoi risultati vanno continuamente monitorati, al fine di mettere in atto tempestivamente eventuali azioni correttive.

Ma, non a caso, si parla di sistema di *budgeting*. Con questa espressione si vuole fare riferimento al processo che parte dalla redazione dei *budget* settoriali (i più utilizzati settore culturale sono i *budget* degli acquisti/dei costi di produzione/del personale per l'area produttiva ed i *budget* di vendita/dei costi di distribuzione/dei costi commerciali per l'area *marketing*), per poi farli confluire nel *budget* operativo da un lato, e nel *budget* degli investimenti e in quelli di sintesi (economico, finanziario e patrimoniale) dall'altro.

2.4 La contabilità analitica

Questo strumento della struttura informativa tecnico-contabile è essenziale per raccogliere ed elaborare le informazioni quantitativo-monetary (su costi, ricavi e risultati economici differenziali) di supporto alle decisioni del *management*. Tutte le organizzazioni dispongono di una contabilità generale, che organizza ricavi e costi per natura, ma solo la contabilità analitica, che rileva invece gli elementi economici per destinazione, rende realmente compiuto un sistema di controllo operativo. Mentre la contabilità generale individua un risultato globale per l'organizzazione, la analitica evidenzia risultati parziali per oggetti di analisi predeterminati. L'utilizzo della contabilità analitica per l'azienda culturale appare determinante (Donato e Sibilio Parri, 2015), in quanto un sistema informativo che si fonda sulla contabilità analitica è in grado di⁸:

- tenere conto nella determinazione dei costi dei servizi culturali della loro qualità e del valore sociale diffuso;
- esprimere il reale fabbisogno dei servizi culturali;
- misurare i risultati di gestione delle singole aree aziendali, permettendo una più efficace valutazione *ex post* dell'operato aziendale.

Dal momento che la contabilità analitica misura, in estrema sintesi, l'efficienza produttiva, risulta essere fondamentale nelle aziende culturali, dove i prezzi dei

⁸ Pezzani F. (2005), *L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.

servizi sono troppo spesso definiti senza prendere in considerazione il relativo costo, poiché educa il *management* ad eliminare gli sprechi. Introdurre questa logica in un ente favorisce la funzione di controllo di gestione, ma anche un controllo pubblico trasparente. Infine, la contabilità analitica costituisce la primaria fonte informativa per la determinazione degli *standard*, riferimento essenziale per il controllo della *performance*, ma anche, successivamente, per la costruzione del *budget*, per l'analisi degli scostamenti e per il sistema di *reporting* (Chirieleison, 2002).

2.5 Il sistema di *reporting*: misurare e comunicare i risultati nell'ottica dell'*accountability*

Quella del *reporting* è la fase del processo di controllo che rende disponibili le informazioni gestionali per i singoli portatori di interessi. Il sistema di *reporting* ha lo scopo di fornire una rappresentazione adeguata dei dati gestionali aziendali, motivo per cui deve essere costruito nel modo più aderente possibile alle peculiarità della specifica organizzazione. Questo nasce dalla consapevolezza che sarebbe limitante affidare al solo bilancio di esercizio la comunicazione dell'attività museale: gli *stakeholder* non troverebbero in esso spiegazioni esaurienti dal momento che la gestione del museo è solo parzialmente interpretabile attraverso valori quantitativo monetari, incapaci di veicolare correttamente la creazione del valore. Proprio per questi motivi si è approdati alla rendicontazione sociale, valida

soluzione comunicativa tra il museo e i suoi *stakeholder*. Strumenti di comunicazione idonei a questo scopo sono: il bilancio sociale (o *social reporting*), il bilancio di missione, il rapporto di attività (Sibilio Parri, 2014). Secondo Magliacani (2008), lo strumento che meglio si addice alla realtà museale è il *social reporting*, in quanto consente al museo di rendere conto dei risultati delle proprie scelte in merito a questioni sociali, ambientali ed economiche ai soggetti interessati.

L'attività di *reporting* deve essere permeata dal principio dell'*accountability*. Termine di difficile traduzione, significa rendere conto di quanto fatto in maniera responsabile e trasparente (Donato e Sibilio Parri, 2015). Elementi essenziali perché si sviluppi una cultura all'*accountability*, ancora scarsamente diffusa in Italia, sono un forte senso di responsabilità sociale interna all'azienda e, di sostegno, un sistema informativo aziendale orientato al supporto della gestione. È opinione diffusa che, per lo stretto legame che ha con la sfera pubblica e collettiva, e soprattutto per il fatto che la maggior parte delle sue risorse è di origine esterna, non propria, il museo sia tenuto ad attivare un sistema di rilevazione e rendicontazione che costituisca sia un'efficace fonte di conoscenza della *performance* a disposizione della direzione, sia uno segnale di trasparenza verso l'esterno. Tutti i musei italiani predispongono documenti che illustrano la loro situazione finanziaria ed economico patrimoniale, ma solo pochi forniscono dati sugli aspetti culturali della gestione⁹.

⁹ Sibilio Parri B., Manetti G., Il dialogo fra musei e *stakeholders* tramite *Internet*, in "Il capitale culturale. Studies on the Value of Cultural Heritage", n.9, 2014.

Capitolo III

PROFILO STRATEGICO DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE NELLE IMPRESE CULTURALI

3.1 Il controllo strategico

Una volta tracciato sia il percorso di pianificazione strategica di lungo periodo sia quello di programmazione a breve termine, con i relativi strumenti, si ritiene opportuno fare un *focus* su quello che è il controllo strategico nelle imprese culturali. In questa fase del controllo di gestione si prendono in esame i risultati effettivamente realizzati dall'azienda, ponendo in secondo piano il modo in cui sono stati raggiunti, per privilegiare invece lo studio dei risultati della *performance*.

Come illustra chiaramente Brusa (2012), nella disciplina aziendale si riscontrano diverse accezioni di controllo ed in questo capitolo si sviscererà quella di controllo strategico. In questa sede, per controllo strategico non si intende l'accertamento della bontà della pianificazione strategica, bensì il controllo operativo, effettivo e concreto, sui parametri ritenuti determinanti per la realizzazione della *mission* aziendale (Brusa, 2012). Si affronteranno quindi gli strumenti principali che consentono al *management*, con la guida del *controller*, di monitorare costantemente le variabili critiche di gestione, cioè i fattori gestionali cruciali

affinché le scelte strategiche siano messe in pratica nel modo più corretto per realizzare il successo aziendale.

3.2 Il controllo strategico dei costi: *activity based costing* applicato ai musei

La determinazione del costo pieno di prodotto risulta fondamentale in azienda per fissare il prezzo di vendita del prodotto o servizio, ragionando anche in termini di efficienza e redditività. Diversi sono i metodi che possono essere adoperati, dall'allocazione immediata dei costi ai prodotti, passando per la contabilità per centri di costo, fino ad arrivare alla metodologia dell'*activity based costing*, che cerca di supplire ai limiti delle precedenti. La logica alla base è quella per cui le attività svolte in azienda richiedono risorse (di cui quindi determinano i costi), mentre sono a loro volta consumate per la realizzazione degli oggetti finali di costo (prodotti e servizi). A questi, quindi, vengono imputati i costi delle attività stesse, nella misura in cui ne fanno utilizzo (si veda la figura 3.1).

Figura 3.1: *Modello di rappresentazione del consumo di risorse nell'ABC*



Fonte: Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S. (2018), *Controllo di gestione*, p. 164, Giappichelli Editore, Torino.

Le evidenze empiriche testimoniano che ben l'82% dei musei procede a determinazioni di costo (Sibilio Parri, 2014), e che l'*activity based costing* ben si addice alla realtà museale. Questa logica è tanto più utile al museo quanto più sono le attività svolte e quindi quanti più prodotti e servizi vengono offerti ai fruitori finali. Alcuni esempi possono essere: esposizioni permanenti, mostre temporanee, proiezioni cinematografiche, seminari, *workshop* ecc. (Sibilio Parri, 2014).

Si procede ora con la presentazione delle attività caratteristiche presenti nel museo (tabella 3.1). Si ricorda che per attività si intendono le operazioni che l'azienda effettivamente compie, non le unità compositive della sua struttura, come accade nella contabilità per centri di costo (Sibilio Parri, 2014).

Tabella 3.1: *Schema delle attività del museo*

Prospetto A) Schema delle attività del Museo							
ATTIVITÀ della gestione ISTITUZIONALE DEL MUSEO	A) Attività istituzionali tipiche						
	A.1) Attività di cura e conservazione delle collezioni						
	Conservazione (Prevenzione, manutenzione e restauro)	Nuove acquisizioni (1)	Attività di documentazione e catalogazione	Attività di ricerca scientifica	Consultazione e prestito dei beni per mostre o studio		
	A.2) Attività di esposizione permanente e valorizzazione delle collezioni						
	Progettazione museale	Predisposizione delle sale	Selezione e ordinamento collezioni	Allestimento	Attività didattico-educative (visite guidate interne al museo e laboratori didattici) gratuite ed a pagamento		
	B) Attività istituzionali collaterali						
	Organizzazione di mostre temporanee		Organizzazione di eventi speciali (proiezioni e rassegne cinematografiche, ecc)		Seminari e workshop	Attività editoriale	Biblioteca/fototeca
	C) Attività istituzionali accessorie con finalità culturali						
	Servizi di supporto multimediale		Cessione di sale a terzi per realizzazione di iniziative culturali	Servizio di riproduzioni e duplicazioni (Video, fotografiche, ecc)	Cessione dei diritti di sfruttamento dei beni e delle collezioni	Consulenza (bibliografica, archivistica, di restauro ecc)	Altre attività/servizi
	ATTIVITÀ della gestione COMMERCIALE	D) Attività commerciali del museo					
Bar/caffetteria/ristorazione		Bookshop/gadget shop		Altre attività			
ATTIVITÀ TRASVERSALI	E) Servizi di Accoglienza						
	Servizio di Biglietteria diretta e on line	Servizio di informazione e prenotazione diretta e online	Servizio di accoglienza o punto informazioni per orientamento alla visita	Servizi di accoglienza per l'infanzia e per soggetti svantaggiati	Spazi custoditi, guardaroba	Parche gio	Altre attività di accoglienza (servizi igienici, segnaletica nel museo, opere di abbattimento di barriere per soggetti svantaggiati, ...)
	F) Sicurezza e pulizia						
	Attività di sicurezza		Servizio di sorveglianza sale		Servizio di pulizia dei locali		
	G) Attività amministrativa, fund-raising, informatica e marketing						
Attività di amministrazione e controllo e di gestione del personale		Attività di marketing, comunicazione e divulgazione (carta stampa, materiale informatico broadcasting televisivo e radiofonico)		Attività di fund raising		Attività di ICT (predisposizione e gestione del sito web ecc)	

Fonte: Sibilio Parri, 2014, p. 118

Chiaramente, la scelta delle attività da porre in analisi dipende in primo luogo dalle finalità conoscitive, ma anche dalle risorse, umane ed economiche, che il museo può permettersi di destinarvi. Infatti, più le attività scelte sono analitiche, più la rilevazione dei costi è minuziosa e maggiori sono i “ribaltamenti” da fare tra

oggetti di costo intermedi e finali, ma, d'altro canto, più il risultato è dettagliato e foriero di informazioni utili.

L'applicazione di questa metodologia richiede più passaggi: il primo è la mappatura delle attività che si ritengono rilevanti per il calcolo del costo, a cui segue l'imputazione a ciascuna attività dei costi appena rilevati, per arrivare infine all'allocazione dei costi delle attività ai prodotti/servizi. Se i costi diretti, sia nel primo che nel secondo "ribaltamento", non pongono particolari problemi, in quanto l'imputazione del costo all'attività o al prodotto/servizio è immediata, ben diverso è il caso dei costi indiretti. Per questi vanno ricercati in ogni realtà prima specifici parametri che rendano quello che è il consumo delle risorse comuni da parte delle singole attività (in tal caso si parla di *resource driver*), e poi adeguate basi di riparto (dette *activity driver*) che indichino quanto del costo totale di ogni attività vada imputato ai singoli oggetti di costo finali. Questo procedimento fa emergere con chiarezza il rapporto tra risorse e risultati per ciascuna attività compiuta dal museo, individuando tempestivamente sprechi o sottoutilizzazioni di risorse, e fornendo così al *management* indicazioni sulle possibili leve di intervento per migliorare il rapporto *input-output* (Chirieleison, 2002).

Le tipologie di costo riscontrabili sono numerose. In questa sede si propone la classificazione di Sibilio Parri (2014). Tra i costi diretti del museo si trovano frequentemente:

- costo dei beni di consumo: materiali per il restauro, per la ristorazione ecc.;

- costo del personale riferito a ciascuna attività: si pensi al restauratore o al responsabile della biblioteca;
- costo per le attività esternalizzate: servizio di pulizia e di sorveglianza ad esempio;
- quota di ammortamento di cespiti quali i *computer*, solo se utilizzati esclusivamente per una certa attività, come il *marketing* e la comunicazione.

Nel caso di costi indiretti, che si manifestano quando le risorse vengono utilizzate per più oggetti di costo diversi, è necessario invece ricorrere a basi di ripartizione che siano il più possibile rispondenti al principio funzionale, ovviamente nei limiti imposti dall'economicità. Una ricorrente è quella dei metri quadrati, di semplice applicazione nel caso dell'ammortamento di un immobile in cui vengono svolte più attività diverse. La scelta degli *activity driver* più adatti ad ogni circostanza non è affatto facile in una realtà così eterogenea come quella museale. Si pensi ad esempio al costo di sorveglianza di sale espositive in cui si svolgono contemporaneamente due attività distinte, una mostra permanente ed una temporanea: il costo del suddetto personale potrebbe essere ripartito tra le due tramite un particolare *activity driver* quale la durata dell'esposizione permanente e quella temporanea.

A questo punto, si hanno gli strumenti adeguati a comprendere che l'*activity based costing* è portatore di vantaggi non trascurabili nelle imprese culturali, ma presenta anche complessità di cui essere consapevoli. Punto di forza per tutte le

tipologie di aziende è sicuramente la determinazione di un costo pieno di prodotto più attendibile e coerente con lo svolgimento dei processi aziendali. Ancora, è fondamentale in ambito culturale, dove i costi indiretti sono di gran lunga più presenti, disporre di una metodologia che ne permetta una imputazione ai prodotti e servizi finali che sia il più possibile fedele alla realtà. Infine, è grazie all'*activity based costing* che il *management* può individuare con maggiore facilità quali sono le attività che impattano maggiormente sulla qualità dell'*output* finale, informazione di fondamentale importanza per le decisioni strategiche aziendali. Il principale difetto che frena un museo, o più in generale un'impresa culturale, dall'adottare questa metodologia è la difficoltà di implementazione, in quanto, perché l'*activity based costing* funzioni, è essenziale che l'organizzazione sia dotata di un solido sistema di misurazione e di controllo, elemento mancante in molte delle piccole e sottofinanziate realtà italiane.

3.3 La misurazione della *performance* museale e il relativo sistema di indicatori

Arrivati alla conclusione della trattazione, si dispone di tutti gli strumenti concettuali necessari ad approfondire il sistema di misurazione della *performance* applicato alle imprese culturali. L'analisi si sposta sulla misurazione dei risultati, tramite la ricerca di parametri capaci di esprimere se e quanto l'azienda sia stata in grado di realizzare la propria *mission*, per poi procedere a misurare l'eventuale discostamento dagli obiettivi prefissati, in modo da intervenire tempestivamente.

Il monitoraggio costante dell'efficienza e dell'efficacia dell'operare dell'organizzazione è infatti il presupposto fondamentale per impostare politiche che mirino ad un miglioramento dei risultati (Chirieleison, 2002).

Per prima cosa, va definito l'oggetto della misurazione. In un museo è fondamentale individuare non solo indici di produttività, ma anche indici che riescano ad esprimere il valore creato, non solo in termini economico-finanziari, ma anche sociali (Chirieleison, 2002). Il criterio guida per orientarsi nella scelta deve essere quello, già citato, della multidimensionalità. La sfida per il museo è infatti riuscire a comporre un insieme di indicatori che non propenda eccessivamente né per la componente culturale né per quella economico-finanziaria, anzi le bilanci.

Prima di adottare un sistema di misurazione della *performance* è cruciale conoscerne vantaggi e problemi di implementazione. Oltre a quanto già detto, la misurazione della *performance* costituisce la base di partenza per compiere scelte consapevoli di *make or buy*, oltre che per una struttura organizzativa più chiara e per un dialogo con gli *stakeholder* improntato all'*accountability*. Ancora, è uno strumento essenziale se l'azienda vuole optare per una nuova allocazione delle risorse non più legata agli stanziamenti degli anni precedenti, ma che consideri le risorse effettivamente necessarie, con una tecnica assimilabile allo *zero-based budgeting* (Chirieleison, 2002). A fronte di queste prerogative, di nuovo secondo la classificazione proposta da Chirieleison, si riscontrano diversi problemi implementazione:

- ostacoli organizzativi: spesso in queste realtà mancano i presupposti di base, senza i quali non è possibile implementare il sistema;
- giudizi di convenienza: instaurare un sistema di misurazione della *performance* implica costi certi a fronte di benefici incerti e, soprattutto, di difficile quantificazione. Tra i primi si riscontrano costi per la progettazione del sistema, per l'elaborazione periodica dati, per il personale che si occupi delle rilevazioni e la relativa formazione. Tra i benefici è possibile ricordare quelli di matrice economica (come l'individuazione di sprechi e inefficienze produttive e distributive), ma anche di altra natura (si vedano tutte le esternalità positive sopracitate);
- difficoltà di recupero ed elaborazione dei dati (sistemi informativi non solidi);
- problemi nell'identificazione di parametri adatti a misurare la *performance*, viste le peculiarità delle organizzazioni museali.

In sintesi, occorre procedere con la consapevolezza che non è possibile, tramite l'utilizzo di soli indici, per quanto vari e complessi, fornire una descrizione esaustiva della realtà, ma solo parziale. Si veda il caso riportato da Solima (1998) relativamente alla formulazione di indicatori che valutino l'efficacia di un museo. Egli prende ad esempio l'obiettivo strategico di sviluppare l'azione divulgativa e pedagogica. A questo potrebbe essere associato un risultato in termini di presenze (n° visitatori / giornate di apertura), che però non terrebbe conto né della fruibilità

delle opere né della reale efficacia dell'azione, cioè di quanti visitatori siano effettivamente cresciuti sotto il profilo culturale grazie alla visita. Per questo, va tenuto ben a mente che i dati non sono fini a se stessi, anzi diventano realmente utili se confrontati con altri enti dello stesso settore o con le prestazioni passate dell'ente stesso (attività di *benchmarking*).

Si propone ora una selezione di quelli che si ritengono gli indici con la maggior capacità segnaletica, vista l'impossibilità di presentare tutte le numerose classificazioni proposte dagli anni '90 in poi, momento in cui i teorici iniziarono ad avanzare soluzioni per sopperire alla lacunosa letteratura in questo settore¹⁰.

Gli indici possono essere di tipo economico-finanziario e non. I primi derivano da rielaborazioni della contabilità generale ed analitica, sono semplici da calcolare ed evidenziano immediatamente le inefficienze. I secondi invece possono essere sia fisico-tecnici (quindi espressi in unità di misura diverse dalla monetaria) sia di altra natura. Nella prima categoria spicca il ROI (*Return On Investment*), indicatore finanziario che misura la redditività del capitale investito attraverso il rapporto tra reddito operativo e totale del capitale investito. A partire da questo, è stato ricavato lo SROI (*Social Return On Investment*) (Argano, 2012), utile a misurare l'impatto sociale di un investimento in termini monetari, confrontando il valore creato da un'iniziativa con le risorse in essa investite. L'applicazione dello SROI in ambito

¹⁰ A questo riguardo, è possibile consultare Ames P.J. (1994), *Measuring Museum's Merits*, in "Museum Management", K. Moore, London.

culturale appare particolarmente interessante, potendo utilmente quantificare variabili quali: aumento della coesione sociale; miglioramento dei livelli di istruzione; maggiore integrazione sociale e così via. Dainelli (2007) propone un altro indicatore che, al pari del ROI, riassume condizioni di efficacia ed efficienza, calato però nella realtà museale: il ROM (*Return on Museum*), rapporto tra valore culturale, al numeratore, e risultato caratteristico, al denominatore. Questo indica quanto rende in media un euro impiegato nel *core business* aziendale, calcolando perciò il tasso di rendimento del museo in un certo periodo. Può essere a sua volta scomposto in ROM di processo e ROM globale, divenendo rispettivamente guida dell'azione quotidiana o dell'intero quadro di controllo.

Procedendo con la trattazione di indicatori di natura non finanziaria, si condivide la classificazione proposta da Sibilio Parri (2014), che declina nella realtà museale le dimensioni di efficacia, efficienza, economicità e qualità. Si ricorda che per efficienza si intende la capacità dell'azienda di ottimizzare la quantità di *input* necessaria per ottenere un certo volume di *output*, quindi, in estrema sintesi, di fare un uso appropriato delle risorse. L'efficacia è invece l'attitudine ad ottimizzare i risultati riguardanti gli *output* della gestione (Brusa, 2012). Per quanto riguarda quest'ultima dimensione, è necessario distinguere efficacia gestionale (interna) ed efficacia sociale (esterna): la prima indica la capacità dell'impresa di soddisfare i bisogni delle molteplici categorie di *stakeholder*, mentre la seconda il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati. Tra gli indicatori di efficacia gestionale è

possibile citare: proventi realizzati durante l'anno; numero di visitatori; permanenza media dei visitatori; grado di radicamento del museo nella realtà territoriale. Nel medesimo gruppo Sibilio Parri include indicatori che segnalano la capacità del museo di generare ed attrarre risorse finanziarie, quali l'indice di autonomia finanziaria e quello di dipendenza dai contributi esterni. Più complessi da misurare sono gli indicatori di efficacia sociale, che tentano di stimare la crescita culturale degli utenti, come ad esempio l'indice di interesse suscitato nei visitatori. Tra gli strumenti privilegiati per la determinazione di questa tipologia di indici spiccano le analisi di *customer satisfaction*, ma anche la più semplice disamina dei commenti e dei *feedback* rilasciati *online* dagli utenti. La seconda dimensione oggetto di valutazione è l'efficienza, anche in questo caso bipartita: si parla di efficienza economica nel momento in cui si mettono a confronto le attività con il valore delle risorse per esse impiegate, mentre di efficienza tecnica se si paragonano le attività con le relative risorse fisico-tecniche. Tra gli indicatori più significativi per il primo gruppo si hanno il costo unitario per visitatore o per ora di apertura; l'incidenza del costo totale su una singola mostra temporanea o sala espositiva. Per strutturare giudizi sull'efficienza e adeguatezza del personale si comparano invece il numero di ore di apertura del museo in un anno (o la dimensione dello stesso in metri quadrati) con il numero di addetti alla sorveglianza e alla custodia. Ancora, per misurare l'efficienza tecnico-organizzativa si utilizzano sia indicatori di *input* che di *outcome*: metri quadri dedicati alle esposizioni temporanee nel primo caso; indice

di acquisizione di nuove collezioni nel secondo. Il rispetto dei parametri di efficienza ed efficacia è essenziale per realizzare l'economicità, che si concretizza nella durevole capacità dell'azienda di massimizzare l'efficienza delle risorse a disposizione rispettando il vincolo imposto dai costi. È fondamentale monitorarla anche in contesti *non profit* in quanto la sua mancanza impedisce di conseguire anche gli altri fini, primari, di natura non economica. Suo significativo indicatore può essere quello di autosufficienza economica dell'esercizio, espressione della capacità dell'azienda di remunerare i fattori produttivi con risorse generate autonomamente. Per la realtà museale questo va inteso in senso ampio, in quanto la remunerazione dei fattori produttivi avviene non solo grazie ai proventi generati dai biglietti e dalle attività commerciali, ma anche ai trasferimenti pubblici e privati, dal momento che l'utente del museo, in ragione del fatto che sta usufruendo di un servizio destinato alla collettività, paga un "prezzo politico", e non un corrispettivo diretto del servizio erogato. Per di più, l'economicità dipende dall'esistenza di un solido e durevole equilibrio finanziario. Infine, nella misurazione della *performance* di un museo va inclusa anche la qualità, comprendendo in questa dimensione non solo il valore delle collezioni esposte ma anche tutti quegli elementi che concorrono all'arricchimento del servizio erogato. Ci si riferisce, ad esempio, al numero delle opere corredate da didascalie, e più in generale alla presenza di supporti informativi,

di percorsi guidati, di segnaletica interna, ma anche al tempo di attesa all'ingresso o dal numero di reclami che la direzione riceve¹¹.

Numerose altre sono le classificazioni che si vorrebbero proporre, vista la pressoché illimitata possibilità di scendere nel dettaglio scomponendo il museo in aree e sotto-aree sempre più analitiche, ciascuna con le proprie specificità. Per necessità di sintesi si segnalano solo pochi altri indicatori che si ritengono particolarmente espressivi. Chi volesse avere una visione ancora più estesa, consulti l'elenco delle Misure di *performance* del museo proposte dalla *Museums Association*¹².

Chirieleison (2002) introduce due indici di ampia capacità segnaletica. *In primis*, l'indice di rigidità della gestione che, tramite il calcolo della percentuale dei costi fissi sul totale dei costi, indica la rigidità della gestione. Questa, nella realtà museale, come si ha già avuto modo di comprendere, è sempre piuttosto elevata. La stessa autrice, riflettendo sull'obiettivo fondamentale del museo, ossia trasmettere un messaggio culturale, comprende tra quelli di efficacia, indicatori che permettano un'indagine più approfondita rispetto alla sola economico-finanziaria: è questo il caso dell'accessibilità sociale del museo, che mostra la capacità di raggiungere strati di popolazione che, in media, frequentano raramente gli enti culturali,

¹¹ Boccenti L. (2000), "I criteri della qualità nelle organizzazioni museali", *Economia della cultura*, n. 2, pp. 239-246.

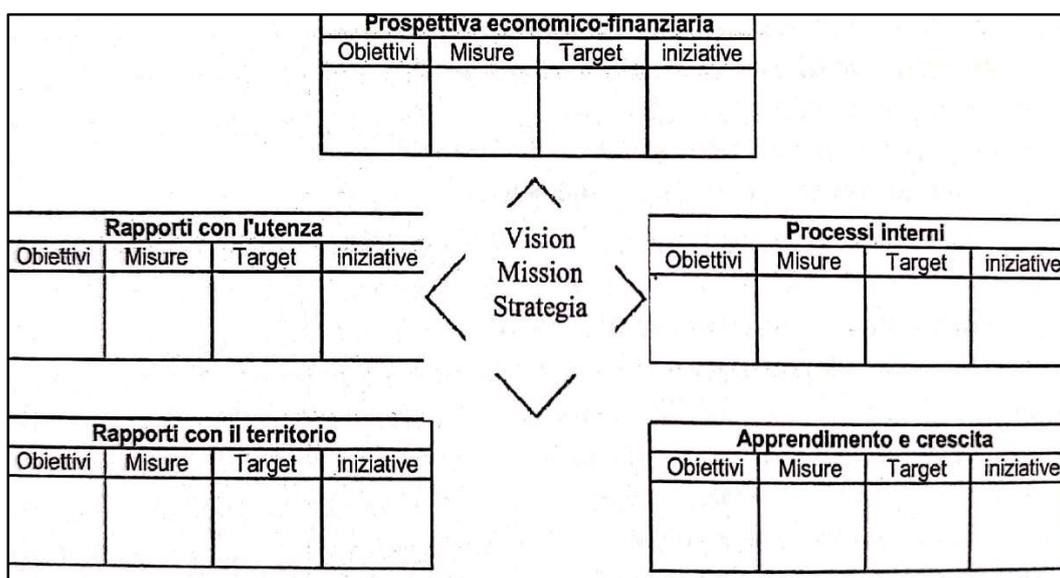
¹² Cfr. Bagdali S. (1997), *Il museo come azienda* (appendice), Etas, Milano.

accostando ad esempio la percentuale di pensionati, ma anche di giovani o di disoccupati, al totale delle presenze.

In chiusura, si propone un'interessante espressione del sistema di misurazione della *performance*, ossia il modello integrato della *Balanced Scorecard* (letteralmente, scheda di valutazione bilanciata). Questo è stato introdotto nel 1992 con un articolo pubblicato sulla *Harvard Business Review* da R. Kaplan e D. Norton. Rappresenta una metodologia di controllo strategico che mira a tradurre la strategia dell'organizzazione in una serie di misure di *performance*, con la volontà quindi di collegare obiettivi strategici a lungo termine con obiettivi operativi a breve, ma anche di confrontare misure finanziarie e non, indicatori consuntivi e di tendenza (Paoli, 2006). Nasce dalla convinzione che, per avere una visione completa della situazione gestionale, nessun indicatore di *performance* preso singolarmente sia sufficiente. L'obiettivo principale è mettere in evidenza le connessioni logiche esistenti tra i diversi indicatori scelti, per conoscere in anticipo i riflessi che una certa azione avrà sull'intera gestione aziendale. Nel modello originario i risultati vengono analizzati sulla base di quattro dimensioni rilevanti: prospettiva economico finanziaria; prospettiva del cliente; prospettiva dei processi aziendali interni; prospettiva dell'apprendimento e della crescita futura. Il modello di Kaplan e Norton è stato rielaborato e adattato a diversi campi, tra cui quello culturale. In queste organizzazioni, ad esempio, la prospettiva del cliente viene ampliata fino a considerare tutti gli *stakeholder*. Per giunta, proprio su misura della

peculiare realtà museale, è stata aggiunta al modello un'altra dimensione di analisi, quella dei rapporti con il territorio, vista la *mission* di creare valore per la collettività (Magliacani, 2008). La mappa strategica (si veda la figura 3.2) elaborata da Sibilio Parri (2014) permette di comprendere come i diversi processi di creazione del valore, tramite le iniziative, siano strumentali per il perseguimento degli obiettivi che, infine, vanno a costituire la *mission* del museo.

Figura 3.2: *Le prospettive della BSC nei musei*



Fonte: Sibilio Parri, 2014, p. 60

CONCLUSIONI

La volontà ispiratrice di questa trattazione è stata quella di offrire una sintesi degli strumenti che potrebbero essere adottati nelle imprese culturali se si volesse cambiarne la logica di base della gestione, creando le condizioni per il sorgere di una nuova mentalità, improntata alla pianificazione e programmazione strategica di medio-lungo periodo. In chiusura, si intende offrire uno spaccato della situazione odierna, per poi ipotizzare quali potrebbero essere le prospettive future.

La realtà culturale, come si sarà già compreso, è ad oggi ben poco omogenea: molteplici sono gli approcci con cui viene trattata dagli studiosi, e a partire da questi non è ancora stata costruita una adeguata sintesi, che dia precise indicazioni su quali valori dovrebbero guidare la traiettoria evolutiva di questo settore. Al contrario, c'è ancora chi pensa alla realtà culturale come ad un mondo destinato a rimanere chiuso ed autoreferenziale. Per fortuna però esistono, anche se non sono ancora abbastanza, realtà "illuminate". Sono piccole e grandi organizzazioni, pubbliche ma soprattutto private, che hanno compreso che le imprese culturali hanno ancora tanto da offrire: non una bellezza cristallizzata ma una realtà in continua evoluzione, capace, se munita dei giusti mezzi, di essere fautrice di cambiamento sociale. Con strumenti preziosi quali la pianificazione strategica e il controllo di gestione, ma non solo (si pensi a cosa potrebbe succedere interiorizzando mondi come quello

dell'innovazione tecnologica o del *marketing*), queste realtà potrebbero finalmente essere coerenti con il territorio ed il tempo in cui si trovano, divenendo capaci di rispondere alla attuale domanda di servizi culturali, magari come parte attiva della realtà civile, e non solo culturale, del Paese. Solo tessendo relazioni sinergiche con il tessuto socio-economico del territorio le organizzazioni culturali potranno costituire veri centri di diffusione del sapere.

Superfluo ribadire che la spinta in questa direzione non dovrebbe provenire solo dalle organizzazioni stesse, ma anche dalla politica. A tal proposito, è chiaro indice della situazione attuale il fatto che il Ministero della cultura abbia introdotto, e reso disponibile *online*¹³, il proprio Sistema di misurazione e valutazione della *Performance* solo il 30 settembre 2010¹⁴, e da allora lo abbia modificato un'unica volta, nel settembre 2016¹⁵.

D'ora in poi nelle imprese culturali si dovrebbe creare un clima favorevole al cambiamento, per consentire la ristrutturazione degli assetti organizzativi e la progettazione di un sistema di programmazione e controllo globale, con l'obiettivo finale di attivare un circolo virtuoso verso il miglioramento. Questo, come ribadisce Chirieleison (2002), non implica in alcun modo mettere in secondo piano le competenze delle personalità specifiche che sorreggono gli enti culturali, ma gestirle in modo nuovo, così da massimizzare non solo le esternalità positive verso

¹³ www.beniculturali.it/amministrazione-trasparente.

¹⁴ D.M. del 9 dicembre 2010.

¹⁵ D.M. del 12 settembre 2016.

la comunità, ma anche i benefici interni, mirando ad autogenerare risorse che saranno spese a favore delle attività caratteristiche dell'ente.

L'implementazione delle metodologie sopracitate in campo culturale porterebbe grandi soddisfazioni sia in termini di obiettivi economici, di efficienza ed efficacia, sia di impatto positivo sulle risorse umane. Infatti, in un settore in cui queste si sentono spesso demotivate ed impotenti, schiacciate da un'istituzione burocratica e macchinosa, il controllo di gestione risulterebbe determinante come motore di processi ispirati invece alla responsabilizzazione, motivazione, formazione e coinvolgimento della persona ad ogni livello.

La sfida del futuro non sarà a senso unico: gli studiosi di economia aziendale dovranno adattare gli strumenti teorici tradizionali a nuovi campi di applicazione come questo, mentre il settore culturale dovrà aprirsi, creare terreno fertile e lasciarsi permeare da altre discipline.

BIBLIOGRAFIA

- Argano L. (2012), *Manuale di Progettazione della cultura. Filosofia progettuale, design e project management in campo culturale e artistico*, Franco Angeli, Milano.
- Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano.
- Bollo A., Solima L. (2002), *I musei e le imprese. Indagine sui servizi di accoglienza nei musei statali italiani*, Electa Napoli.
- Chirieleison C. (2002), *La gestione strategica dei musei*, Giuffrè, Milano.
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (a cura di), *L'economia del museo. Gestione, controllo, fiscalità* (2002), Egea, Milano.
- Dainelli F. (2007), *Il sistema di programmazione e controllo del museo*, Franco Angeli, Milano.
- Del Sordo C., Levy Orelli R., Pazzi S. (2012), *Modelli di gestione e sistemi informativi-contabili di biblioteche e musei*, in "Business and Management Sciences International Quarterly Review", 2/2012.
- Donato F., Sibillo Parri B. (2012), *Politiche e management del Patrimonio Culturale nelle diverse prospettive del valore. Strumenti e metodi di misurazione e valutazione*, in "Management Control", 1/2012.

- Donato F., Sibilio Parri B. (a cura di), *Governare e gestire le aziende culturali* (2015), Franco Angeli, Milano.
- Lazzaretti L. (2004), *Art Cities, Cultural Districts and Museums. An economic and managerial study of the culture sector in Florence*, Firenze University Press.
- Levy Orelli E. (2007), *Gestire la cultura. La misurazione della performance del patrimonio culturale: principi, strumenti ed esperienze*, Franco Angeli, Milano.
- Magliacani M. (2008), *L'approccio etnografico all'attività dei musei*, Aracne editrice, Roma.
- Paoli P. (2006), *Pianificazione e controllo delle organizzazioni culturali. Analisi teorica e casi di studio*, Franco Angeli, Milano.
- Sibilio Parri B. (a cura di), *Misurare e comunicare i risultati. L'accountability del museo* (2004), Franco Angeli, Milano.
- Sibilio Parri B. (a cura di), *I valori del museo. Strumenti e prospettive manageriali* (2014), Franco Angeli, Milano.
- Solima L. (1998), *La gestione imprenditoriale dei musei. Percorsi strategici e competitivi nel settore dei beni culturali*, CEDAM, Padova.
- Solima L. (2004), *L'impresa culturale. Processi e strumenti di gestione*, Carocci editore, Roma.

RINGRAZIAMENTI

In conclusione, vorrei dedicare poche righe a chi mi ha accompagnato nel cammino che simbolicamente si conclude con la scrittura di questo elaborato.

Innanzitutto, mi preme ringraziare la Prof.ssa Maria Serena Chiacchi, relatrice di questa tesi ma soprattutto appassionata docente, che dal primo giorno di lezione, nonostante la distanza imposta, mi ha incredibilmente avvicinato all'approfondimento e alla riflessione sulle tematiche aziendali e non solo. È anche grazie a lei, che mi ha guidato in questi mesi con infinita gentilezza, disponibilità e generosità, che continuerò il mio percorso nella bella realtà dell'Università Politecnica delle Marche.

Ci tengo a ringraziare infinitamente la mia famiglia: siete l'esempio quotidiano che quando c'è amore e supporto reciproco, ogni difficoltà passa in secondo piano.

Un grazie non basta per Luca, il compagno di viaggio migliore che potessi mai desiderare.

Un ringraziamento speciale va alle mie amiche, che a volte credono in me più di quanto lo faccia io stessa: ogni mio traguardo è anche vostro.

Un ultimo ringraziamento ai miei colleghi più cari, Nicole e Davide, che hanno reso migliori questi tre anni tra riflessioni e risate.

Grazie dal profondo del cuore a tutti voi, la mia più grande fortuna è poter condividere giorni di felicità, insieme.