



2013

IL CAPITALE CULTURALE

Studies on the Value of Cultural Heritage

JOURNAL OF THE DEPARTMENT OF CULTURAL HERITAGE

University of Macerata



eum

Il Capitale culturale
Studies on the Value of Cultural Heritage
Vol. 6, 2013

ISSN 2039-2362 (online)

© 2013 eum edizioni università di macerata
Registrazione al Roc n. 735551 del 14/12/2010

Direttore
Massimo Montella

Coordinatore di redazione
Mara Cerquetti

Coordinatore tecnico
Pierluigi Feliciati

Comitato di redazione
Mara Cerquetti, Francesca Coltrinari, Pierluigi Feliciati, Umberto Moscatelli, Sabina Pavone, Mauro Saracco, Federico Valacchi

Comitato scientifico - Dipartimento beni culturali
Giuseppe Capriotti, Mara Cerquetti, Francesca Coltrinari, Patrizia Dragoni, Andrea Fantin, Pierluigi Feliciati, Maria Teresa Gigliozzi, Susanne Adina Meyer, Massimo Montella, Umberto Moscatelli, Sabina Pavone, Francesco Pirani, Mauro Saracco, Michela Scolaro, Emanuela Stortoni, Federico Valacchi

Comitato scientifico
Michela Addis, Alberto Mario Banti, Carla Barbati, Sergio Barile, Nadia Barrella, Marisa Borraccini, Rossella Caffo, Ileana Chirassi Colombo, Rosanna Cioffi, Claudine Cohen, Lucia Corrain, Giuseppe Cruciani, Stefano Della Torre, Maurizio De Vita, Michela Di Macco, Fabio Donato, Rolando Dondarini, Andrea Emiliani, Gaetano Maria Golinelli, Xavier Greffe, Alberto Grohmann, Susan Hazan, Joel Heuillon, Lutz Klinkhammer, Emanuele Invernizzi, Federico Marazzi, Fabio Mariano, Raffaella Morselli, Giuliano Pinto, Marco Pizzo, Edouard Pommier, Adriano Prospero, Bernardino Quattrociocchi, Mauro Renna, Orietta Rossi Pinelli, Roberto Sani, Girolamo Sciuillo, Simonetta Stopponi, Frank Vermeulen, Stefano Vitali

Web
<http://www.unimc.it/riviste/cap-cult>
e-mail
icc@unimc.it

Editore
eum edizioni università di macerata, Centro direzionale, via Carducci 63/a - 62100 Macerata
tel (39) 733 258 6081
fax (39) 733 258 6086
<http://eum.unimc.it>
info.ceum@unimc.it

Layout editor
Cinzia De Santis

Progetto grafico
+crocevia / studio grafico



Rivista accreditata AIDEA

Dalla contabilità finanziaria ai risultati economico-patrimoniali nei musei pubblici: una proposta metodologica*

Elena Gori**, Silvia Fissi***

Abstract

Secondo il *New Public Management*, tutti i settori della pubblica amministrazione devono essere in grado di misurare le loro *performance* secondo una visione multidimensionale. I musei pubblici – statali, civici, universitari, ecc. – sono spesso una parte di una pubblica amministrazione, perciò i loro dati contabili e di bilancio sono “confusi” con quelli dell’ente proprietario. Questo produce un doppio effetto negativo. Da un lato, è arduo quantificare esattamente le risorse pubbliche trasferite al museo e, dall’altro, è impossibile misurare direttamente le attività e le *performance* economiche, patrimoniali e finanziarie.

* Il presente lavoro costituisce una parte della più ampia ricerca “Politiche e management del patrimonio museale nelle diverse prospettive del valore: metodi e strumenti di misurazione e di comunicazione attraverso l’ICT” finanziata dalla Regione Toscana e condotta dal Dipartimento di Scienze per l’Economia e l’Impresa dell’Università di Firenze, dal Dipartimento di Studi Aziendali e Sociali dell’Università di Siena e dai *partner* Museo di Scienze Naturali dell’Università di Firenze e dal Sistema Museale Universitario Senese con il coordinamento scientifico della Prof.ssa Barbara Sibilio Parri. I §§ 1, 2, 3 e 5 sono da attribuire a Elena Gori; il § 4 a Silvia Fissi.

** Elena Gori, Ph.D., Ricercatrice di Economia aziendale, Università di Firenze, Dipartimento per l’Economia e l’Impresa, via delle Pandette, 9, 50127 Firenze, e-mail: elena.gori@unifi.it.

*** Silvia Fissi, Ph.D., Assegnista di ricerca, Università di Firenze, Dipartimento per l’Economia e l’Impresa, via delle Pandette, 9, 50127 Firenze, e-mail: silvia.fissi@unifi.it.

La ricerca, di natura esplorativa, propone una metodologia per ovviare ad entrambi questi inconvenienti. Il metodo di ricerca è prevalentemente deduttivo. L'articolo, dopo un'analisi delle principali teorie e tecniche di misurazione delle *performance* e la costruzione di un modello teorico, termina con un'analisi critica del modello.

According to New Public Management's principles, all sectors of public administration must check their annual performance from multiple perspectives. Public museums – state, municipal, or university museums to give just a few examples – are often part of the administrative and accounting data and are therefore often mixed up with the museum's owner. The result is doubly negative.

On the one hand, it is extremely difficult to quantify the public resources transferred to the museum. On the other hand, it is impossible to keep track of its annual economic, financial and assets performance. The research is exploratory and suggests a methodology attempting to solve both problems. The research method is mainly deductive. The paper begins with an analysis of the mainstream theories and techniques for performance measurement, then it proposes a theoretical model and finally a critical analysis of that model.

1. *La misurazione delle performances nei musei pubblici*

Negli ultimi anni, il settore museale è stato interessato da profondi cambiamenti¹. I musei, come ogni altra azienda, acquisiscono risorse e le impiegano nei loro processi produttivi. Dunque, a partire dalla seconda metà degli anni Novanta, la letteratura internazionale ha iniziato a occuparsi del management e del marketing dei musei². È stato contemporaneamente osservato che, anche in ambito museale, è necessario applicare i principi dell'economia aziendale al fine di ottimizzare l'utilizzo delle risorse coerentemente agli obiettivi da raggiungere³.

La pluralità degli enti proprietari dei musei ha determinato il proliferare delle forme di gestione che, a loro volta, si sono tradotte in una molteplicità di modalità di rendicontazione dei risultati⁴. Pertanto, oggi, i musei sono al centro di un intenso dibattito nazionale ed internazionale che verte sulla necessità di utilizzare specifici strumenti di *accountability* e, in particolare, sulle modalità di rendicontazione agli *stakeholders*⁵. Si rilevano, infatti, numerose indagini finalizzate all'individuazione di strumenti per migliorare l'*accountability* dei musei⁶, anche in considerazione della correlazione positiva riscontrata tra la

¹ Burton, Scott 2003.

² Kotler, Kotler 1998.

³ Johnson, Thomas 1998.

⁴ Christensen, Mhor 2003.

⁵ Rentschler, Potter 1996; Zan 2002.

⁶ Canergie, Wolnizer 1996; Gilhespy 1999; Finocchiaro Castro, Rizzo 2009.

comunicazione delle *performances* aziendali e la capacità dei musei di attrarre finanziamenti, visitatori⁷ e, più in generale, di legittimarsi presso la collettività. In altre parole, tanto più un museo raggiunge livelli elevati di efficacia ed efficienza, quanto più cresce la fiducia che riscuote dai propri interlocutori sociali (istituzionali, economici e non economici)⁸. Per le aziende museali è quindi indispensabile perseguire obiettivi di efficienza e di efficacia gestionale e socio-culturale e, al tempo stesso, disporre di idonei strumenti di misurazione delle *performances* che agevolino il percorso di *accountability* nei confronti degli *stakeholders*⁹. I risultati derivanti dalla misurazione della *performance* consentiranno infatti di avere maggiori informazioni. La misurazione e dunque la conoscenza dei risultati permette di raggiungere una consapevolezza che è condizione indispensabile per una corretta e trasparente rendicontazione¹⁰. I musei europei necessitano quindi di sistemi di gestione e di rendicontazione improntati al rispetto del principio di *accountability*¹¹.

Montella ha osservato che in Italia gli istituti e i luoghi della cultura sono quasi soltanto pubblici¹². Pertanto, il modello museale italiano si fonda sul finanziamento pubblico, a differenza di quello americano in cui la cultura manageriale, di tradizione più antica, ha determinato l'adozione di sistemi contabili di tipo *accrual*¹³.

La situazione è ulteriormente complicata dalla recente tendenza alla riduzione della spesa pubblica che, inevitabilmente, ha interessato anche gli ambiti culturali¹⁴. Ciononostante, il finanziamento mediante risorse pubbliche a musei di proprietà di realtà pubbliche rimane elevato e si giustifica attraverso la necessità di promuovere la cultura e di renderla disponibile a tutti i livelli¹⁵. In sostanza, i musei ricevono fondi, sia per il loro funzionamento, sia per il ripiano delle perdite derivanti dalla gestione e questo costituisce un disincentivo al miglioramento delle *performances* manageriali¹⁶.

Da quanto detto, emerge l'esigenza di misurare le *performances* dei musei pubblici in chiave economico-aziendale. Tuttavia, data l'eterogeneità delle forme giuridiche dei musei pubblici e la loro scarsa autonomia contabile, è chiaro che ci troviamo di fronte ad un vero e proprio *accounting dilemma*.

⁷ Canergie, Wolnizer 1995; Rentscheler, Potter 1996.

⁸ Basso, Funari 2004.

⁹ Wilson *et al.* 2001.

¹⁰ Kloot 1988; Ammons 2007.

¹¹ Throsby 1994; Darnell *et al.* 1998.

¹² Montella 2010.

¹³ Scheff, Kotler 1996.

¹⁴ Dainelli, Sibilio Parri 2012.

¹⁵ Baumol, Bowen 1966; Heilbrun, Gray 1993.

¹⁶ Camarero *et al.* 2011.

2. *Quadro teorico di riferimento*

L'attenzione della letteratura economico-aziendale in tema di musei è relativamente recente¹⁷, a causa sia delle difficoltà incontrate per la misurazione delle *performances* di organismi *non profit*, sia per la varietà degli *output* prodotti dai musei¹⁸.

I sistemi di misurazione delle *performances* museali si basano su indicatori multipli finalizzati ad evidenziare sia gli aspetti qualitativi sia quelli quantitativo-contabili¹⁹. In una recente ricerca, Zorloni ha sottolineato la necessità di implementare sistemi di misurazione della *performance* anche in ambito museale²⁰. Infatti, nonostante gli sforzi profusi, si incontrano ancora elevate difficoltà nella valutazione dei livelli di economicità, efficacia ed efficienza raggiunti dalle organizzazioni in oggetto²¹.

L'affermarsi dei principi dettati dalla corrente del *New Public Management*²² ha determinato il cambiamento del modello di governo e l'ampliamento dei bisogni della collettività, che, a loro volta, hanno stimolato una riflessione sulle metodologie di rilevazione dei fatti gestionali²³. Insomma, il cambiamento del modello gestionale del settore culturale è stato indotto dalle riforme introdotte nell'area pubblica²⁴. Con riferimento alle rilevazioni degli aspetti economico-aziendali nei musei, è stata sottolineata la necessità di misurare le loro *performances* economiche e non economiche, anche al fine di realizzare una sinergia tra gli scopi istituzionali e la loro dimensione economica, senza che questa debba necessariamente essere prevalente²⁵. In altri termini, le aziende museali pubbliche devono perseguire anche posizioni di equilibrio economico, verificabili mediante la rilevazione di costi e di ricavi, di entrate e di uscite, di elementi attivi e passivi del patrimonio²⁶. È quindi necessario misurare e valutare questa dimensione avvalendosi di rilevazioni contabili di natura economica, giacché non si può controllare e ottimizzare un valore che non si misura e quindi è sconosciuto.

In generale, i musei pubblici non statali utilizzano un sistema informativo-contabile che "segue" il modello dell'amministrazione di riferimento. Solitamente, in considerazione del loro legame con l'area pubblica, essi redigono unicamente bilanci preventivi e rendiconti di natura finanziaria²⁷.

¹⁷ Jackson 1988; Feldstein 1991; Johnson, Thomas 1998.

¹⁸ Ames 1994.

¹⁹ Turbide, Laurin 2009.

²⁰ Zorloni 2010.

²¹ Paulus 2003.

²² Hood 1991.

²³ Halligan *et al.* 2010; Pollit, Bouckaert 2011.

²⁴ Cepiku *et al.* 2008; Donato, Gilli 2011.

²⁵ Throsby 2001; Byrnes 2009; Bryan *et al.* 2012.

²⁶ Christensen, Mohr 2003.

²⁷ Sibilio Parri 2004, p. 64.

Weil suggerisce un sistema di misurazione basato su quattro dimensioni: la capacità di definire chiaramente una strategia; l'abilità a reperire e coordinare le risorse necessarie per raggiungere le finalità perseguite; l'attitudine ad impiegare le risorse efficacemente e, infine, le abilità manageriali finalizzate ad una gestione efficiente del museo²⁸. Il concetto non è comunque nuovo. Infatti, già Orr sosteneva che la misurazione delle *performances* deve considerare sia il processo continuo di trasformazione delle risorse in "buoni" servizi, sia il loro impatto sugli *stakeholders*²⁹. Invece, altri autori, nell'ambito di un sistema di misurazione multidimensionale delle *performances*, sottolineano la necessità di monitorare gli aspetti finanziari, economici e patrimoniali al fine di verificare lo "stato di salute" dell'organizzazione museale³⁰.

Alcuni studi hanno rilevato la difficoltà che nei musei di proprietà pubblica si incontra nel reperire le informazioni poiché i loro dati sono confusi nella contabilità dell'azienda pubblica o dell'ente di appartenenza³¹. L'assenza di sistemi standardizzati di misurazione delle *performances* rende attualmente impossibile una comparazione tra i risultati dei musei pubblici³².

Per quanto detto, è indispensabile redigere un bilancio proprio del museo pubblico, anche quando ciò non sia espressamente previsto dalla normativa o dai regolamenti, al fine di fornire informazioni sui risultati finanziari, economici e patrimoniali che costituiranno la base informativa necessaria per procedere, anche con l'ausilio di altri dati quali-quantitativi, ad una valutazione consapevole delle *performances* gestionali³³.

Considerate le premesse fin qui espresse, l'obiettivo di questo articolo è sviluppare una proposta per la determinazione di tali risultati attraverso un sistema standardizzato che possa essere usato nelle realtà museali che adottano la sola contabilità finanziaria.

3. Metodologia

La letteratura internazionale e nazionale non si è occupata del problema della misurazione dei risultati economico-patrimoniali conseguiti dai musei pubblici. Dunque, quella presentata è una ricerca esplorativa. In particolare, si tratta di una esplorazione di natura teorica, poiché segue un processo di generazione della conoscenza attraverso una logica deduttiva, e contemporaneamente ibrida, in quanto combina la costruzione astratta di teorie con l'osservazione

²⁸ Weil 2005.

²⁹ Orr 1973.

³⁰ Koster, Falk 2007; Zorloni 2012.

³¹ Basso, Funari 2004.

³² Larkin, Di Tommaso 2003.

³³ Carnegie, West 2005.

della realtà studiata. In altri termini, l'esplorazione ibrida può essere concepita come un metodo di lavoro che accresce le conoscenze attraverso un "realismo teorico" ovvero mediante uno sforzo di concettualizzazione che è radicato nei fatti e perciò il momento esplorativo e quello esplicativo si intrecciano creando un processo di circolarità tra esplorazione e spiegazione³⁴.

Il metodo utilizzato è deduttivo, mentre la ricerca è stata sviluppata per fasi successive.

In primo luogo, al fine di contabilizzare le spese sostenute dal museo secondo la competenza economica, abbandonando quella finanziaria tipicamente utilizzata dagli enti pubblici proprietari, si propone un prospetto di conciliazione che ha il compito di sostenere i redattori del bilancio durante il passaggio tra i due tipi di competenza. A questo proposito, preliminarmente, può essere utile evidenziare le tipologie di spesa finanziaria sostenute dai musei attraverso uno schema che le veicola secondo le attività e i servizi alle quali esse si riferiscono.

In secondo luogo, è stato costruito uno schema di conto economico che, dopo aver accolto i valori di costo e di ricavo riferibili all'entità museale, consente la determinazione del risultato economico d'esercizio.

Infine, uno schema di stato patrimoniale accoglie i valori finanziari e patrimoniali riferibili al museo.

4. Una proposta per la determinazione standardizzata dei risultati economico-patrimoniali nei musei pubblici

La contabilità finanziaria dell'amministrazione o dell'ente proprietario, spesso, considera il museo pubblico come un "centro di responsabilità amministrativa" che gestisce risorse ed eroga servizi. Tuttavia, al fine di determinarne le *performances* economico-patrimoniali, è necessario un "doppio passaggio logico".

Il primo consiste nell'individuare, all'interno del bilancio dell'ente proprietario, le voci di entrata e di spesa che, direttamente o indirettamente, sono riconducibili al museo. Se le voci di entrata possono essere facilmente individuabili, si pensi ad esempio ai proventi derivanti dalla bigliettazione, dal *bookshop* o eventuali contributi ottenuti dall'esterno, le voci di spesa, quali gli oneri derivanti dalle utenze del museo, sono frequentemente "confuse" nel bilancio dell'ente di appartenenza e devono essere estrapolate ed attribuite al centro di responsabilità amministrativa "museo", anche mediante l'utilizzo di opportune basi di riparto³⁵. A tal fine, è utile riclassificare la spesa finanziaria secondo le tipologie di attività/servizi del museo (tab. 1).

³⁴ Glaser, Strauss 1967.

³⁵ Zan 2000.

ATTIVITÀ DELLA GESTIONE ISTITUZIONALE DEL MUSEO	
A)	Attività istituzionali tipiche
	A1) Attività di cura e conservazione delle collezioni
	Conservazione (prevenzione, manutenzione e restauri)
	Nuove acquisizioni
	Attività di documentazione e catalogazione
	Attività di ricerca scientifica
	Prestito delle collezioni per mostre o studio
	A2) Attività di esposizione permanente e valorizzazione delle collezioni
	Progetto museologico
	Predisposizione delle sale
	Selezione e ordinamento delle collezioni
	Allestimento espositivo
	Attività didattico-educative (visite guidate e laboratori didattici) gratuite e a pagamento
B)	Attività istituzionali collaterali
	Organizzazione di mostre temporanee
	Organizzazione di eventi speciali (proiezioni e rassegne cinematografiche, ecc.)
	Seminari e <i>workshops</i>
	Attività editoriale
	Organizzazione e realizzazione di spedizioni scientifiche
	Biblioteca e fonoteca
C)	Attività istituzionali accessorie con finalità culturali
	Vendita <i>on line</i> dei biglietti
	Servizi di supporto multimediale a pagamento
	Cessione di sale a terzi per la realizzazione di iniziative culturali
	Servizi di riproduzione e duplicazione (video, fotografiche, ecc.)
	Cessione dei diritti di sfruttamento dei beni e delle collezioni di cui il museo detiene il copyright
	Consulenza (bibliografica, archivistica, di restauro, ecc.)
	Altre attività/servizi
D)	Attività commerciali del museo
	Bar/caffetteria/ristorazione
	<i>Bookshops/gadget shops</i>
	Altre attività/servizi a pagamento (accoglienza infanzia, spazi custoditi, guardaroba, parcheggio)
E)	Servizi di accoglienza
	Servizio di biglietteria
	Servizio di informazione e prenotazione
	Servizio di accoglienza o punto informazioni per orientamento alla visita
	Servizio di accoglienza per l'infanzia (gratuito)
	Servizio di accoglienza per soggetti svantaggiati
	Spazi custoditi e guardaroba (gratuiti)
	Parcheggio (gratuito)
F)	Servizi di sicurezza e pulizia
	Attività di sicurezza
	Servizio sorveglianza sale
	Servizio di pulizia dei locali

G) Attività amministrativa, <i>fundraising</i> , informatica e marketing
Attività di amministrazione e controllo e di gestione del personale
Attività di marketing, comunicazione e divulgazione (carta stampata, materiale informativo, ecc.)
Attività di <i>fundraising</i>
Attività di ICT (predisposizione e gestione del sito web, ecc.)

Tab. 1. La classificazione delle attività e dei servizi gestiti dai musei

Il secondo passaggio logico è rappresentato dalla necessità di reinterpretare i dati finanziari secondo il principio della competenza economico-patrimoniale; in altre parole, è necessario riprendere i valori finanziari allocati nel centro di responsabilità amministrativa rappresentato dal museo e rendicontarli secondo competenza economica. Per compiere questo passaggio può essere utilizzato un prospetto di conciliazione (tab. 2).

TITOLO	IMPEGNI FINANZ. DI COMPETENZA	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	CONTO ECONOMICO		STATO PATRIMONIALE			
		INIZIALI	FINALI	INIZIALI	FINALI		RIF.	TOTALE	RIF.	ATTIVO	RIF.	PASSIVO
Estinzione debiti e prestiti m/l termine												
Acquisizione partecipazioni												
Altre spese												
SPESE STRAORDINARIE												
IMPOSTE E TASSE												
Totale generale della spesa												
Variazioni rimanenze materie prime e/o beni di consumo												
Quote di ammortamento dell'esercizio												
Accantonamento per svalutazione crediti												
Sopravvenienze del passivo												
DISAVANZO DI GESTIONE												

Tab. 2. Il prospetto di conciliazione

Il prospetto di conciliazione è composto di due sezioni (una per le entrate ed una per le spese), in ciascuna delle quali è possibile individuare tre parti. Queste ultime corrispondono ai tre passaggi necessari per una corretta interpretazione economico-patrimoniale dei dati finanziari. La prima parte di ciascuna delle due sezioni del prospetto propone il dettaglio delle voci della contabilità finanziaria, correlate alle entrate e alle spese dell'esercizio e riclassificate secondo le attività ed i servizi gestiti dal museo. La seconda concerne le operazioni di rettifica e di integrazione dei dati finanziari e si compone di cinque colonne: due per i risconti (iniziali e finali), due per i ratei (iniziali e finali) ed una per le rettifiche di natura residuale. Infine, la terza parte indica la destinazione – a conto economico o a conto del patrimonio – dei valori ottenuti applicando il principio di competenza economica. La destinazione è agevolata dall'utilizzo di codici alfanumerici ai quali corrispondono specifiche voci di conto economico e di stato patrimoniale³⁶.

Il prospetto di conciliazione, dopo i dati finanziari, riporta, sia per le entrate che per le spese, le componenti esterne al conto finanziario che producono effetti sui documenti economico-patrimoniali³⁷.

Il prospetto di conto economico ha una struttura scalare che consente di evidenziare i risultati intermedi delle attività e dei servizi gestiti dal museo (tab. 3).

Le poste sono classificate per natura, in modo da evidenziare il contributo di ciascuna attività al risultato finale, e distribuite in sei Aree contraddistinte da lettere maiuscole – A) Area della gestione istituzionale, B) Area della gestione commerciale, C) Area della gestione operativa, D) Area della gestione finanziaria, E) Area della gestione straordinaria e F) Area della gestione fiscale.

L'Area della gestione istituzionale è quella maggiormente dettagliata ed è formata dalla somma algebrica dei risultati derivanti dalle attività di cura e di conservazione delle collezioni; dalle attività di esposizione permanente e valorizzazione delle collezioni; dalle attività istituzionali collaterali e dalle attività istituzionali accessorie con finalità culturali³⁸.

³⁶ Nella compilazione si imputano a conto economico la somma algebrica dei valori finanziari, delle cinque colonne rettificative ed eventuali costi o ricavi di natura straordinaria (ad esempio, la minusvalenza generata dalla dismissione di un bene strumentale non completamente ammortizzato). Nello stato patrimoniale confluiscono invece i ratei, i risconti e le variazioni derivanti da movimentazioni finanziarie che hanno interessato il patrimonio (entrate e spese in conto capitale, movimentazioni crediti/debiti e giacenze monetarie).

³⁷ Si tratta di valori determinati da fatti di gestione che non hanno contenuto finanziario, quali quote di ammortamento ed eventuali svalutazioni e accantonamenti, che, non essendo rilevate dalla contabilità finanziaria, sono misurati attraverso rilevazioni extracontabili e permettono di completare il processo di raccordo con i dati finanziari.

³⁸ Per ciascuna attività della gestione istituzionale, è necessario considerare tra i proventi i contributi in conto esercizio e la quota di quelli in conto capitale imputata all'esercizio, a tali voci devono essere sommati concorsi, recuperi e rimborsi, erogazioni liberali, donazioni e sponsorizzazioni e gli altri proventi relativi ad ogni singola tipologia di attività. Dal lato delle spese, devono essere considerate quelle per acquisto di beni e servizi, per il godimento di beni di terzi, per il personale, per gli ammortamenti, per la variazione delle rimanenze e per ogni altro onere inerente alla specifica attività.

Rif.	CONTO ECONOMICO AD AREE GESTIONALI
A1	+ Proventi e contributi dedicati all'attività di cura e conservazione delle collezioni
A2	- Oneri attività di cura e conservazione delle collezioni
	= (a) Risultato dell'attività di cura e conservazione delle collezioni
A3	+ Proventi e contributi dedicati all'attività di esposizione permanente e alla valorizzazione delle collezioni
A4	- Oneri attività di esposizione permanente e valorizzazione delle collezioni
	= (b) Risultato dell'attività di esposizione permanente e valorizzazione delle collezioni
	= (a+b) Risultato dell'attività di esposizione permanente e valorizzazione delle collezioni
A5	+ Proventi e contributi dedicati alle attività istituzionali collaterali
A6	- Oneri delle attività istituzionali accessorie con finalità culturali
	= (c) Risultato delle attività istituzionali collaterali
A7	+ Proventi attività istituzionali accessorie con finalità culturali
A8	- Oneri delle attività accessorie con finalità culturali
	= (d) Risultato delle attività istituzionali accessorie con finalità culturali
	= (A) Risultato della gestione istituzionale del museo (a+b+c+d)
B1	+ Ricavi attività commerciali
B2	- Costi delle attività commerciali
	= (B) Risultato delle attività commerciali
	= Risultato operativo dell'attività museale (A+B)
C1	+ Contributi vari in conto esercizio
C2	- Costi di natura non istituzionale (oneri di supporto: amministrativi, commerciali, tecnologici, ecc.)
	= Risultato operativo ante gestione finanziaria
D1	+ Proventi finanziari
D2	- Oneri finanziari
	= Risultato della gestione ordinaria
E1	+ Proventi straordinari
E2	- Oneri straordinari
	= Risultato ante imposte
F1	- Imposte
	= Risultato netto della gestione museale

Tab. 3. Il conto economico

La differenza tra proventi e costi delle attività istituzionali (Area A) determina il Risultato della gestione istituzionale del museo, che costituisce il primo risultato intermedio del conto economico, relativo al *core business* del museo. Esso misura l'economicità della gestione istituzionale del museo e permette di avere una immediata e sintetica percezione dell'efficienza produttiva interna e della correlata efficacia dell'azione svolta. Un risultato negativo dimostra che i

costi delle attività istituzionali sono maggiori dei rispettivi proventi, suggerendo un'attenta analisi degli elementi che hanno generato tale risultato, al fine di individuare e, eventualmente, rimuovere le cause delle diseconomie.

L'Area relativa alle attività commerciali (Area B) dovrebbe, per sua natura, presentare un risultato positivo, in modo da supportare l'attività istituzionale.

La somma algebrica tra il Risultato della gestione istituzionale e il Risultato delle attività commerciali del museo determina il Risultato della gestione operativa. È il secondo risultato intermedio che misura l'economicità della gestione operativa nel suo complesso e permette una valutazione immediata, anche se non approfondita, sulla presenza o meno di un'efficienza produttiva interna e sulla correlata efficacia dell'azione svolta. La valutazione di tale risultato è legata al precedente. Infatti, se ambedue sono positivi, il museo vanta una buona economicità, sia nella gestione istituzionale, sia in quella commerciale, mentre se il primo è positivo e il secondo negativo significa che la gestione commerciale non è strumentale a quella istituzionale ma vi incide negativamente. In quest'ultimo caso, è necessario indagare sulla gestione commerciale che, per sua natura, dovrebbe contribuire positivamente al risultato finale.

L'Area relativa alle attività trasversali (Area C) accoglie poste di natura eterogenea, che riguardano servizi ed attività aggiuntivi rispetto alle precedenti e deve essere considerata come residuale. Esse possono essere caratterizzate da modalità di produzione molto diverse da museo a museo; si pensi ad esempio alla varietà con cui possono essere svolti i servizi di accoglienza, sicurezza, pulizia e amministrazione. Per quanto riguarda il *fundraising*, invece, si inseriscono in questa sezione solo i proventi che hanno destinazione generica e che dunque non possono essere collocati nell'Area A.

Se si sommano algebricamente i risultati delle Aree A, B e C, si ottiene il Risultato operativo al netto degli effetti della gestione finanziaria.

L'Area della gestione finanziaria (Area D) sintetizza le variazioni economiche d'esercizio, positive e negative, per le operazioni di finanziamento di breve, medio e lungo termine³⁹. Il totale dei proventi ed oneri finanziari sommato al Risultato operativo ante gestione finanziaria determina il Risultato della gestione ordinaria. Quest'ultimo evidenzia la "normale" capacità del museo di generare ricchezza attraverso la propria attività, considerando anche la variabile finanziaria.

Anche in questo caso, il risultato deve essere interpretato alla luce dei precedenti: qualora fosse negativo per effetto della gestione finanziaria risulterebbe evidente una carenza nella capacità di reperimento e nell'utilizzo delle fonti finanziarie che, nel medio/lungo termine, potrebbe minare gli equilibri finanziario ed economico dell'azienda museale.

³⁹ Nel dettaglio, l'Area della gestione finanziaria si compone di due voci riconducibili alle entrate per interessi attivi e alle uscite per interessi passivi, opportunamente rettificata in base al principio della competenza economica.

L'Area della gestione straordinaria (Area E) è costituita dalla somma algebrica delle variazioni economiche positive e negative relative ad operazioni straordinarie compiute nell'esercizio. È composta da voci riferibili ad eventi della gestione non previsti né prevedibili o ad accadimenti estranei rispetto alla normale attività di gestione. Si tratta dunque non di un'area residuale del conto economico, dove collocare poste altrimenti di difficile individuazione, ma di una classe con una propria autonoma natura e una propria incidenza, seppur non prevedibile e con un effetto variabile, positivo o negativo, sul risultato economico di esercizio.

La somma algebrica dei risultati parziali determina il Risultato ante imposte, ovvero l'esito della gestione che deve essere interpretato anche alla luce delle *performances* non strettamente contabili del museo. Infine, l'Area F concerne gli effetti fiscali e considera l'incidenza (negativa) prodotta dall'imposizione fiscale sul Risultato economico della gestione museale.

Lo stato patrimoniale, a sezioni contrapposte, permette di confrontare gli investimenti con le fonti di finanziamento (tabb. 4a e 4b). Le voci relative ad ogni posta dello stato patrimoniale evidenziano, in colonne distinte, la consistenza iniziale, le variazioni intervenute nell'esercizio e la consistenza finale. Inoltre, per le variazioni è indicata la circostanza che le ha originate: la contabilità finanziaria (operazioni di entrata o di spesa) oppure altre cause (ad esempio, ammortamenti o variazioni delle rimanenze).

STATO PATRIMONIALE	CONSISTENZA INIZIALE	Δ DA C/FINANZIARIO		Δ DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE
		+	-	+	-	
ATTIVO						
A) Immobilizzazioni						
<i>I) Immobilizzazioni immateriali</i>						
1) Costi pluriennali capitalizzati						
<i>Totale</i>						
<i>II) Immobilizzazioni materiali</i>						
1) Beni demaniali						
2) Terreni						
3) Fabbricati						
4) Macchinari, attrezzature e impianti						
5) Attrezzature e sistemi informatici						
6) Automezzi e motomezzi						
7) Immobili e macchine d'ufficio						
8) Collezioni e beni museali (patrimonio indisponibile)						
9) Collezioni e beni museali (patrimonio disponibile)						
10) Diritti reali su beni di terzi						
11) Immobilizzazioni in corso						
<i>Totale</i>						
<i>III) Immobilizzazioni finanziarie</i>						

STATO PATRIMONIALE	CONSISTENZA INIZIALE	Δ DA C/FINANZIARIO		Δ DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE
		+	-	+	-	
ATTIVO						
1) Crediti di dubbia esigibilità						
2) Crediti per depositi cauzionali						
<i>Totale</i>						
Totale immobilizzazioni A)						
B) Attivo circolante						
<i>I) Rimanenze</i>						
<i>Totale</i>						
<i>II) Crediti</i>						
1) Verso enti del settore pubblico allargato						
a) Ministero per le attività culturali						
b) Regione Toscana						
c) Province e Comuni						
d) Altri Dipartimenti						
e) Fondazioni ed Enti						
f) Altri enti						
2) Verso altri						
3) Per depositi						
a) Banche						
b) C/c postale						
<i>Totale</i>						
<i>III) Disponibilità liquide</i>						
1) Fondo cassa						
2) Depositi bancari						
<i>Totale</i>						
Totale attivo circolante						
C) Ratei e risconti						
1) Ratei attivi						
2) Risconti attivi						
Totale Ratei e risconti						
Totale dell'attivo (A+B+C)						
Conti d'ordine						
D) Opere da realizzare						
E) Beni di terzi						
Totale conti d'ordine						

Tab. 4a. Lo stato patrimoniale (attivo)

STATO PATRIMONIALE PASSIVO	CONSISTENZA INIZIALE	Δ DA C/FINANZIARIO		Δ DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE
		+	-	+	-	
A) Patrimonio netto						
I) Netto patrimoniale						
II) Utile/perdita d'esercizio						
Totale patrimonio netto A)						
B) Conferimenti						
I) Conf. da trasf. in c/capitale						
Totale conferimenti B)						
C) Debiti						
I) Debiti v/Ateneo						
II) Debiti di funzionamento						
III) Debiti per Iva						
IV) Debiti per ricerca scientifica						
V) Debiti per attività istituz.						
VI) Debiti per trasferimenti						
VII) Debiti per anticipazioni						
VIII) Debiti v/altri						
IX) Altri debiti						
Totale debiti C)						
D) Ratei e risconti						
1) Ratei passivi						
2) Risconti passivi						
Totale Ratei e risconti D)						
Totale del passivo (A+B+C+D)						
Conti d'ordine						
E) Impegni opere da realizzare						
F) Beni di terzi						
Totale conti d'ordine						

Tab. 4b. Lo stato patrimoniale (passivo)

5. Conclusioni

La determinazione dei risultati economico-patrimoniali del museo pubblico è indispensabile per contribuire alla costruzione di un quadro completo delle *performances*⁴⁰ finalizzato a rendicontare compiutamente, in un'ottica di *accountability*, gli impieghi di risorse pubbliche e i risultati che ne derivano⁴¹. Dunque, il contributo si propone di rispondere ad una "sfida" che non è solo accademica, ma costituisce un bisogno del comparto museale pubblico, secondo quanto auspicato dalla recente dottrina⁴².

⁴⁰ Weil 2005.

⁴¹ Carnegie, West 2005.

⁴² Cerquetti 2010.

Il metodo proposto di “derivazione” dei dati economico-patrimoniali dalla contabilità finanziaria, già applicato in altri settori, dimostra che, da un punto di vista teorico e applicativo, è possibile procedere alla redazione di un bilancio del museo pubblico, anche quando non sia espressamente previsto, misurando così i risultati della gestione attraverso prospetti di sintesi di conto economico e di stato patrimoniale realizzati per aree gestionali.

Inoltre, la metodologia presentata costituisce un procedimento logico esportabile in tutte le realtà economico-produttive legate all’ambito culturale e dotate della sola contabilità finanziaria che intendono determinare i loro risultati economico-patrimoniali.

A livello di network museali, le informazioni contabili contenute nei prospetti di stato patrimoniale e di conto economico possono rappresentare “un primo passo” verso la realizzazione di una banca dati grazie alla quale calcolare indicatori finanziari, economici e patrimoniali. Questi ultimi, in una prospettiva di confronto, consentiranno di individuare le “debolezze” di cui soffre una determinata realtà museale e dunque potranno essere letti, in un’ottica strategica di miglioramento continuo, come l’impulso a compiere approfondimenti su quelle aree gestionali che, registrando una *performance* negativa, impattano sfavorevolmente sui risultati complessivi del museo.

La presente ricerca soffre di alcuni limiti, che tuttavia possono essere letti come possibili sviluppi futuri della ricerca.

Innanzitutto, il prospetto di conciliazione e gli schemi di conto economico e di stato patrimoniale sono stati redatti cercando di individuare tutte le tipologie di attività comunemente presenti in un museo. Tuttavia, l’applicazione pratica del modello richiederà specifici adeguamenti alla realtà di riferimento.

Inoltre, anche se da un punto di vista teorico la determinazione dei risultati economico-patrimoniali, come “derivazione” di quelli finanziari, non presenta significative difficoltà, sarà necessario testare la metodologia proposta applicandola a uno o più musei, magari adottando il metodo della *case analysis*.

Infine, è opportuno ricordare che tali informazioni non sono sufficienti per la valutazione delle *performances* museali: il conseguimento di risultati economici positivi infatti non può essere considerato come lo scopo principale di un museo, né rappresenta un parametro sufficiente per giudicarne la gestione⁴³. Le grandezze economiche di natura sintetica, come il risultato d’esercizio, devono essere considerate come il flusso netto positivo o negativo di ricchezza che incrementa o diminuisce il patrimonio e non come la capacità del museo di attivare scambi economici convenienti con terze economie. In conclusione, i risultati economico-patrimoniali dei musei costituiscono una informazione indispensabile per la valutazione delle *performances* e per una rendicontazione trasparente. Tuttavia, la loro determinazione deve essere necessariamente accompagnata da valutazioni correlate alle funzioni culturali, sociali e di ricerca scientifica svolte dal museo.

⁴³ Thompson 1999; Throsby 1994.

Riferimenti bibliografici / References

- Ames P.J. (1994), *Measuring museum's merits*, in *Museum Management*, edited by K. Moore, London: Routledge, pp. 22-30.
- Ammons D.N. (2007), *Performance measurement a tool for accountability and performance improvement*, Chapel Hill: School of Government.
- Basso A., Funari S. (2004), *A quantitative approach to evaluate the efficiency of museums*, «Journal of cultural economics», 28, n. 3, pp. 195-216.
- Baumol W.J., Bowen W.G. (1966), *Performing arts. The economic dilemma*, New York: The Twentieth Century Fund.
- Bryan J., Munday M., Bevins R. (2012), *Developing a framework for assessing the socioeconomic impacts of museums: the regional value of the "flexible museum"*, «Urban studies», 49, n. 1, pp. 133-151.
- Burton C., Scott C. (2003), *Museums: challenges for the 21st century*, «International journal of arts management», 5, n. 2, pp. 56-68.
- Byrnes W.J. (2009), *Management and the arts*, Oxford: Elsevier.
- Camarero C., Garrido M.J., Vicente E. (2011), *How cultural organizations' size and funding influence innovation and performance: the case of museums*, «Journal of cultural economics», 35, n. 4, pp. 247-266.
- Carnegie G., Wolnizer P. (1995), *Call for a range of operating performance measures*, «New accountant», 22, June, p. 12.
- Carnegie G., Wolnizer P. (1996), *Enabling accountability in museums*, «Accounting, auditing & accountability journal», 9, n. 5, pp. 84-89.
- Carnegie G.D., West B.P. (2005), *Making accounting accountable in the public sector*, «Critical perspectives on accounting», 16, n. 7, pp. 905-928.
- Cepiku D., Meneguzzo M., Senese M. (2008), *Innovation in public management and governance in Italy*, Roma: Aracne.
- Cerquetti M. (2010), *Dall'economia della cultura al management per il patrimonio culturale: presupposti di lavoro e di ricerca*, «Il Capitale Culturale», n. 1, pp. 23-46.
- Christensen A.L., Mohr R.M. (2003), *Not-for profit annual reports: what do museum managers communicate?*, «Financial accountability & management», 19, n. 2, pp. 139-157.
- Dainelli F., Sibilio Parri B. (2012), *Il cambiamento dell'assetto organizzativo e l'impatto sull'accountability: l'implementazione dell'autonomia nelle Soprintendenze Speciali per il patrimonio storico, artistico ed etnoantropologico e per i Poli museali*, «Economia aziendale online», 3, n. 1, pp. 91-105.
- Darnell A.C., Johnson P.S., Thomas R.B. (1998), *The demand for local government authority museums: management issues and hard evidence*, «Local government studies», 24, n. 4, pp. 77-94.
- Donato F., Gilli E. (2011), *Un approccio "multi-scala" per la gestione del patrimonio culturale italiano*, «Il Capitale Culturale», n. 2, pp. 197-225.

- Feldstein M., eds. (1991), *The economics of art museums*, Chicago: University of Chicago Press.
- Finocchiaro Castro M., Rizzo J. (2009), *Performance measurement of heritage conservation activity in Sicily*, «International journal of arts management», 11, n. 2, pp. 29-40.
- Gilhespy I. (1999), *Measuring the performance of cultural organizations: a model*, «International journal of arts management», 2, n. 1, pp. 38-52.
- Glaser B.G., Strauss A.L. (1967), *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*, Chicago: Aldine De Gruyter.
- Halligan J., Bouchkaert G., Van Dooren W. (2010), *Performance management in the public sector*, Abingdon: Routledge.
- Heilbrun J., Gray C.M. (1993), *The economics of art and culture: an American perspective*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Hood C. (1991), *A public management for all seasons*, «Public Administration», 69, pp. 2-19.
- Jackson R. (1988), *A museum cost function*, «Journal of cultural economics», 12, n. 1, pp. 41-51.
- Johnson P., Thomas B. (1998), *The economics of museums: a research perspective*, «Journal of cultural economics», 22, n. 2, pp. 75-85.
- Kloot L. (1988), *Performance measurement and accountability in Victorian local government*, «International Journal of Public Sector Management», 12, n. 7, pp. 565-584.
- Koster E., Falk J.H. (2007), *Maximizing the external value of museums*, «Curator: the museum journal», 50, n. 2, pp. 191-196.
- Kotler N., Kotler P. (1998), *Museum strategy and marketing. Designing missions buildings audiences generating revenue and resources*, San Francisco: Jossey-Bass Inc.
- Larkin G., Di Tommaso M. (2003), *Wiley non-for-profit GAAP 2003: interpretation and application of accepted accounting principles*, Hoboken: Wiley and Sons.
- Montella M. (2010), *Le scienze aziendali per la valorizzazione del capitale culturale storico*, «Il Capitale Culturale», n. 1, pp. 11-22.
- Orr R. (1973), *Progress in documentation: measuring the goodness of library services: a general framework for considering quantitative measures*, «Journal of documentation», 29, n. 3, pp. 315-332.
- Paulus O. (2003), *Measuring museum performance: a study of museums in France and the United States*, «International journal of arts management», 6, n. 1, pp. 50-63.
- Pollit C., Bouckaert G. (2011), *Public management reform. A comparative analysis: new public management, governance, and the neo-weberian state*, Oxford: Oxford University Press.
- Rentschler R., Potter B. (1996), *Accountability versus artistic development: the case for non-profit museums and performing arts organizations*,

- «Accounting, auditing & accountability journal», 9, n. 5, pp. 100-113.
- Scheff J., Kotler P. (1996), *Crisis in the arts: the marketing response*, «California management review», 39, n. 1, pp. 28-52.
- Sibilio Parri B. (2004), *Quale bilancio per il museo?*, in *Misurare e comunicare i risultati*, a cura di B. Sibilio Parri, Milano: Franco Angeli.
- Thompson G.D. (1999), *What is wrong with new Zealand's service performance reporting model. The case of public museums*, «Public Management: An International Journal of Research and Theory», 1, n. 4, pp. 511-530.
- Throsby D. (1994), *The production and consumption of the arts: a view of cultural economics*, «Journal of economic literature», 32, n. 1, pp. 1-29.
- Throsby D. (2001), *Economics and culture*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Turbide J., Laurin D. (2009), *Performance measurement in the arts sector: the case of the performing arts*, «International journal of arts management», 11, n. 2, pp. 56-70.
- Weil S. (2005), *A success/failure matrix for museums*, «Museum news», 84, n. 1, pp. 36-40.
- Wilson E.R., Kattelus S.C., Hay L.E. (2001), *Accounting for governmental and non profit entities*, New York: McGraw-Hill.
- Zan L. (2000), *Managerialization processes and performance in arts organisations: the Archaeological Museum of Bologna*, «Scandinavian journal of management», 16, n. 4, pp. 431-454.
- Zan L. (2002), *Renewing Pompei, year zero: promises and expectations from new approaches to museum management and accountability*, «Critical perspectives on accounting», 13, n. 1, pp. 89-137.
- Zorloni A. (2010), *Managing performance indicators in visual art museums*, «Museum management and curatorship», 25, n. 2, pp. 169-182.
- Zorloni A. (2012), *Designing a strategic framework to assess museum activities*, «International journal of arts management», 14, n. 2, pp. 31-47.

JOURNAL OF THE DEPARTMENT OF CULTURAL HERITAGE
University of Macerata

Direttore / Editor
Massimo Montella

Texts by

Antonio Agostini, Rosa Marisa Borraccini, Serena Brunelli,
Ginevra Domenichini, Silvia Fissi, Elena Gori, Giovanna Granata,
Francesca Imperiale, Enrica Petrucci, Raffaella Picello,
Karl Polanyi, Roberto Rusconi, Valentina Terlizzi,
Ilaria Tiezzi, Alessia Zorloni

www.unimc.it/riviste/index.php/cap-cult

