



Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

*Modelli di gestione e sistemi informativi-contabili
di biblioteche e musei*

Carlotta Del Sordo, Rebecca Levy Orelli, Silvia Pazzi

Pavia, October 2012
N. 2/2012

www.ea2000.it
www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

Electronic ISSN 2038-5498
Reg. Trib. Pavia n. 685/2007 R.S.P.

Modelli di gestione e sistemi informativi-contabili di biblioteche e musei

Carlotta del Sordo, Rebecca Levy Orelli, Silvia Pazzi

Abstract

Gli enti locali italiani oltre a essere proprietari di musei e di biblioteche ne sono stati, per lungo tempo, anche i diretti soggetti gestori. Un'inversione di tendenza si è verificata negli anni novanta del secolo scorso con l'avvio di processi di riforma della pubblica amministrazione, sull'onda del *New Public Management*, che hanno favorito un'ampia diversificazione delle forme di gestione, prevedendo un maggior coinvolgimento di soggetti privati e non profit, e l'adozione di strumenti e tecniche mutuati dal mondo manageriale.

Il mutamento dei modelli di gestione ha comportato un'inevitabile trasformazione dell'assetto istituzionale di musei e biblioteche: non più semplici uffici della pubblica amministrazione, ma in taluni casi vere e proprie strutture autonome rispetto all'ente proprietario. Tale cambiamento si è riflesso anche nelle esigenze informative degli *stakeholder* interni ed esterni e quindi nella necessità di riconfigurare il sistema informativo-contabile al fine di ottenere informazioni sull'economicità della gestione e sulla valorizzazione dei beni culturali.

Partendo da tali considerazioni, il presente lavoro indaga la relazione esistente fra la forma di gestione di musei e biblioteche di proprietà pubblica e le principali caratteristiche del sistema informativo adottato. A tal fine, viene presentata una comparazione tra tre casi di organizzazioni per gestione dei beni culturali (gestione in economia, istituzione e fondazione) dalla quale emergono le peculiarità dei loro sistemi informativi e la diverse capacità di più far fronte ai bisogni informativi più sofisticati e articolati.

Italian local governments are owner of the most of national cultural heritage and, for a long time, they managed it and delivered cultural services directly. At the beginning of the nineties of the last century, administrative reforms, on the wave of the New Public Management, fostered institutional changes in the public cultural sector, the rise of many form of governance of cultural heritage and the involvement of private and no profit sector in the service provision.

These changes in the public cultural sector have made the need to introduce new rationalities and reconfigure the accounting information system in order to meet the request of both internal and external stakeholders.

Starting from these considerations, the present contribution studies the relation between the governance form of museums and libraries and the main characteristics of the accounting information system. In order to reach this aim, the work presents a multiple case study among three accounting information systems, from which emerge that more the governance form are autonomous from local governments more sophisticated and coherent are the accounting information systems.

Keywords: modelli di gestione, biblioteche, musei, sistemi informativi, *accountability*

Carlotta Del Sordo
Dipartimento di Scienze Aziendali, Università di Bologna
e-mail: carlotta.delsordo@unibo.it

Rebecca Levy Orelli
Dipartimento di Scienze Aziendali, Università di Bologna
e-mail: rebecca.orelli@unibo.it

Silvia Pazzi
Dipartimento di Economia Aziendale, Università di Pisa
e-mail: silvia.pazzi@unibo.it

Pur nella condivisione dell'intero lavoro, si specifica la seguente attribuzione dei paragrafi: paragrafo 1 e 2 a Carlotta del Sordo, paragrafi 3 e 5 a Rebecca Levy Orelli e paragrafo 4 a Silvia Pazzi.

1 – Introduzione

Le riforme amministrative avviate negli anni novanta del secolo scorso, anche sull'onda di tendenze internazionali quali il *New Public Management* (Hood, 1991), hanno modificato gli assetti istituzionali per la gestione dei servizi pubblici locali, tra cui i servizi culturali. L'ambito di ricerca della gestione delle organizzazioni del patrimonio culturale pubblico implica un riferimento continuo ad altre discipline di analisi, nell'ambito delle scienze sociali¹.

Tale connaturata interdisciplinarietà dell'oggetto di studio, che concerne la cultura e che investe il settore pubblico, rende necessario soffermarsi, seppur brevemente, sullo schema logico che si assume, nel presente lavoro, per definire meglio i confini ora citati. L'amministrazione dei beni e delle attività culturali nel contempo è condizionata dal sistema istituzionale, dal sistema politico e dal sistema aziendale di cui ciascun ente pubblico fa parte, le cui rispettive caratteristiche sono sintetizzate nella Tabella 1, ed è la conseguenza dei valori e dei comportamenti delle persone che vi operano.

Tale approccio multidisciplinare costituisce il perno di sviluppo della trattazione dello scritto. Infatti, solo ora che si sono ricostruiti i principi guida e le funzioni del sistema istituzionale, di quello politico e di quello aziendale, sarà possibile approfondire le dinamiche di sviluppo dei sistemi informativo-contabili delle aziende che si occupano della gestione del patrimonio culturale, in particolare in relazione alle diverse forme giuridiche scelte per la gestione. Nell'attuale contesto, diverse sono le forme di gestione che gli enti locali possono utilizzare e la scelta dell'assetto istituzionale dipende anche dalle considerazioni sulle caratteristiche peculiari di ciascun bene culturale². Se è vero che non esiste un modello gestionale migliore degli altri, è altresì vero che ciascuno di essi è consigliabile a seconda degli obiettivi di

medio - lungo termine che l'organizzazione culturale preposta alla gestione dei beni si pone. Perciò, si ritiene possano evidenziarsi modelli gestionali che, a differenza di altri, assicurino condizioni migliori al fine del raggiungimento degli obiettivi di economicità e valorizzazione. L'esigenza di economicità delle aziende culturali, ossia la capacità dell'azienda nel lungo periodo di utilizzare in modo efficiente le proprie risorse raggiungendo in modo efficace i propri obiettivi, si impone affinché il patrimonio culturale sia effettivamente a disposizione di tutti, oggi per noi come domani per i nostri nipoti.

L'economicità della gestione, rappresenta allora un dovere, un mezzo utile per la sua valorizzazione, ossia per la conservazione e la diffusione del nostro patrimonio culturale, e della nostra identità nazionale. Prendendo avvio da tali considerazioni, il presente lavoro indaga la relazione esistente fra la forma di gestione di musei e di biblioteche di proprietà pubblica e le principali caratteristiche del relativo sistema informativo-contabile adottato, alla luce di una disamina dei principali vantaggi e dei limiti associati a ciascuna soluzione scelta. Il secondo paragrafo è dedicato all'evoluzione normativa che ha interessato i modelli di gestione che gli enti locali possono utilizzare per i propri beni culturali (par. 2.1), e prosegue con la descrizione delle forme di gestione più comuni: la gestione in economia, l'istituzione e la fondazione (par. 2.2). Il terzo paragrafo chiarifica la metodologia del presente lavoro, e in particolare le due domande di ricerca. Il quarto paragrafo illustra i tre casi di gestione di beni culturali. Infine il quinto paragrafo commenta, in ottica comparata, i casi esaminati, focalizzandosi sulla relazione che sussiste tra modello di gestione adottato e sofisticazione del sistema informativo-contabile.

2 – I modelli di gestione di biblioteche e musei

2.1 - Il quadro normativo di riferimento

Dal 1903, con l'emanazione della legge Giolitti per quasi un secolo, gli enti locali hanno erogato direttamente, tramite i loro uffici, i servizi pubblici alla collettività. La *ratio* di tale impostazione pubblicistica si trova nella convinzione che la gestione diretta fosse l'unica soluzione in grado di permettere l'accesso e la fruibilità di tali servizi a tutti i cittadini e che il mercato da solo non fosse in grado di dare risposta a tali esigenze. Tuttavia nel corso tempo, l'assenza di concorrenza è divenuta sinonimo di spreco di risorse, inefficienza, gestioni burocratiche, scarsamente flessibili e non improntate a logiche di razionalità economica (Mele, 2003).

¹ Crozier M. (1985), "Les problèmes du management public face à la transformation de l'environnement", *Politique et Management Public*, n.1.

² Relativamente al processo logico per la scelta della forma di gestione si veda si veda Orelli R. L. (2007), *Gestire la cultura*, FrancoAngeli, Milano, pagg. 123-131. Per una disamina degli elementi su cui basare la scelta della forma di gestione dei servizi pubblici locali si rinvia a Garlatti A. (2005), *Scelte gestionali per i servizi pubblici locali*, Cedam, Padova, pag. 157 e Mulazzani M. (2001), *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche. Le regioni e gli enti locali. Lineamenti economico-aziendali. Volume II*, Cedam, Milano, pagg. 231-236.

Tab. 1 – I fattori che influenzano l'amministrazione

	SISTEMA ISTITUZIONALE	SISTEMA POLITICO	SISTEMA AZIENDALE
<i>Definisce</i>	I contorni dell'operato dell'azienda.	La priorità degli interessi da soddisfare.	L'equilibrio tra bisogni da soddisfare e risorse limitate da utilizzare
<i>Funzione</i>	Identificare: - gli attori del contesto pubblico di riferimento, - le competenze decisionali, - le norme per la gestione, l'organizzazione e la rilevazione dei risultati.	Mantenere una situazione di equilibrio tra - valori della società, - scelte finalizzate a consentire la piena espressione di tali valori.	Adottare principi di razionalità economica nelle scelte attraverso cui perseguire un equilibrio - tra bisogni e risorse limitate, e - tra domanda e offerta di beni e servizi.
<i>Principio guida</i>	Legalità	Consenso e/o opportunità politica	Economicità e funzionalità

Fonte: elaborazione da Borgonovi (2000), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, pagg. 38-41

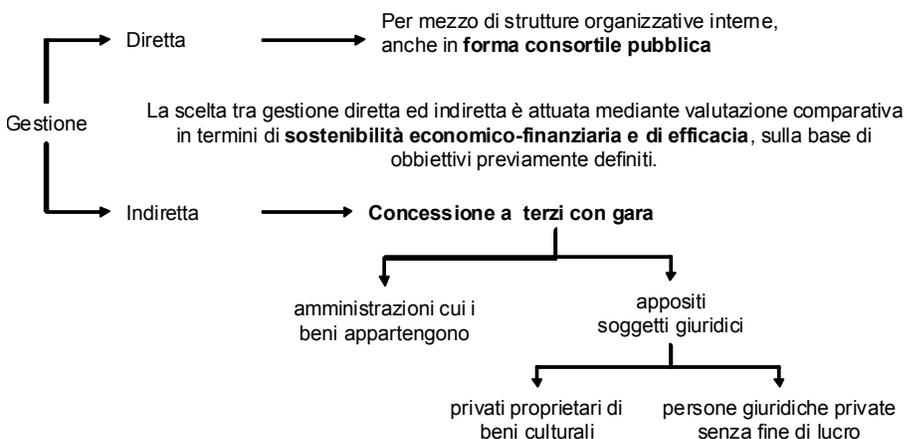
Nel contesto descritto, la riforma del settore dei servizi pubblici locali (Mele e Mussari, 2009), compresi quelli culturali, fa capo ad una serie di interventi normativi che hanno modificato, a più riprese e in direzioni anche opposte, la normativa di settore e il regime giuridico delle forme di gestione, di volta in volta applicabili (L. 142/1990; D. Lgs. 267/2000; L. 448/2001, art. 35; L. 326/2003, art. 14 e L. 350/2003, art. 4; Sentenza della Corte Costituzionale n. 272 del 6 luglio 2004; Riforma del Titolo V della Costituzione).

All'introduzione di tali riforme hanno fatto da sfondo una progressiva crisi del sistema di finanza derivata, con una conseguente riduzione dei trasferimenti da parte dello Stato agli enti sottoposti, e una generalizzata scarsità delle risorse economiche, che oltre a richiedere uno sforzo in termini di contenimento della spesa pubblica, ha fatto sorgere un interesse ad allargare il novero dei soggetti coinvolti nella valorizzazione dei beni culturali, determinando l'apertura all'iniziativa dei privati attraverso diverse forme di partenariato

Il punto di arrivo di tale articolato processo normativo è stato il *Codice dei beni culturali e del paesaggio* (c.d. Codice Urbani, D. Lgs. 42/2004 e successive modificazioni apportate con D. Lgs. 156/2006 e con D. Lgs. 62/2008), che prevede due distinte forme di gestione (Tab. 2): una diretta, ossia svolta in economia tramite strutture organizzative interne all'ente, e una indiretta, tramite concessione a terzi³.

³ Si riporta di seguito parte del testo dell'ultima formulazione dell'art. 115 in vigore al momento di dare alle stampe il presente contributo.
Art. 115 - Forme di gestione

1. Le attività di valorizzazione dei beni culturali di appartenenza pubblica sono gestite in forma diretta o indiretta.
2. La gestione diretta è svolta per mezzo di strutture organizzative interne alle amministrazioni, dotate di adeguata autonomia scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile, e provviste di idoneo personale tecnico. Le amministrazioni medesime possono attuare la gestione diretta anche in forma consortile pubblica.
3. La gestione indiretta è attuata tramite concessione a terzi delle attività di valorizzazione, anche in forma congiunta e integrata, da parte delle amministrazioni cui i beni pertengono o dei soggetti giuridici costituiti ai sensi dell'articolo 112, comma 5, qualora siano conferitari dei beni ai sensi del comma 7, mediante procedure di evidenza pubblica, sulla base della valutazione comparativa di specifici progetti. I privati che eventualmente partecipano ai soggetti indicati all'articolo 112, c. 5, non possono comunque essere individuati quali concessionari delle attività di valorizzazione.
4. Lo Stato, le regioni e gli altri enti pubblici territoriali ricorrono alla gestione indiretta al fine di assicurare un miglior livello di valorizzazione dei beni culturali. La scelta tra le due forme di gestione indicate ai commi 2 e 3 è attuata mediante valutazione comparativa in termini di sostenibilità economico-finanziaria e di efficacia, sulla base di obiettivi previamente definiti. La gestione in forma indiretta è attuata nel rispetto dei parametri di cui all'articolo 114. (...)

Tab. 2 - *Forme di gestione previsti ex art. 115 del D. Lgs. 42/2004 e successive modificazioni*

In riferimento a quest'ultima il Codice Urbani non fornisce un'elencazione delle forme giuridiche cui l'ente locale può far ricorso per la gestione dei beni culturali, ma stabilisce che per scegliere questa alternativa occorre effettuare una valutazione comparativa, motivata in termini di sostenibilità economico-finanziaria, ossia di efficienza, efficacia e di obiettivi che si intendono perseguire, nonché dei relativi mezzi, metodi e tempi.

2.2 – Le forme di gestione possibili: la gestione in economia, l'istituzione e la fondazione

La *gestione in economia* si realizza quando l'ente pubblico continua a gestire il servizio culturale "in proprio". Il Legislatore ha sempre dimostrato, a partire dalla L. 142/90, una predilezione verso nuove forme organizzative che privilegiano l'apporto di soggetti privati nel capitale.

Tale forma dovrebbe essere dunque riservata ai servizi di modeste dimensioni in rapporto alle dimensioni del comune, anche in considerazione del passaggio da una visione monopolistica della gestione dei beni culturali ad una situazione in cui i pubblici poteri hanno lasciato spazio all'iniziativa privata e non profit (Grossi, 2007).

Le gestioni in economia non sono dotate di autonomia organizzativa e quindi sono considerati degli "uffici" della pubblica amministrazione. Inoltre non godono neppure di autonomia contabile, per tale motivo le caratteristiche del loro sistema informativo riflettono le peculiarità del sistema informativo-contabile adottato dagli enti locali. Il testo unico degli enti locali (Tuel) lascia alla potestà regolamentare degli enti la possibilità di definire il modello di contabilità più adeguato alle loro esigenze. In particolare gli enti possono adottare un "modello di contabilità minimale", un "modello di contabilità in parallelo"

oppure un "modello di contabilità integrato". Il primo si fonda su sistema di scritture di tipo finanziario, considerate come "base-dati" da rettificare a fine anno in via extra-contabile per acquisire l'informazione economica attraverso il prospetto di conciliazione. Il secondo modello prevede l'affiancamento di due sistemi di contabilità, uno di tipo finanziario e uno di tipo economico-patrimoniale, privi di collegamenti fra loro. Infine, il terzo modello consente di rilevare ogni accadimento gestionale sotto un triplice aspetto: finanziario, economico e patrimoniale, e presuppone l'utilizzo della partita doppia (Farneti, 2007).

I principali limiti della soluzione gestionale in economia sono dunque riconducibili a:

- scarsa flessibilità operativa tipica del modello organizzativo - gestionale proprio dell'amministrazione pubblica di tipo burocratico;
- potenziale de-responsabilizzazione sugli obiettivi che origina dalla mancanza di una struttura autonoma;
- difficoltà di esercitare un effettivo controllo sul servizio, la cui rendicontazione economico-finanziaria è parte del più completo rendiconto dell'ente.

Il sistema informativo contabile per un museo o una biblioteca gestiti in economia coincide con quello del comune (Farneti, 2005; Pozzoli, 2001) e quindi non solo replica le carenze proprie del sistema generale, ma si rivela ancor più inadeguato nel momento in cui dovrebbe informare su realtà che non tiene invece in considerazione nello specifico. Tutte le incombenze dell'attività gestionale fanno capo agli organi burocratici del comune, senza che sorga, quindi, l'obbligo giuridico di un bilancio separato da quello del comune.

Un'altra forma di gestione adottata è l'*istituzione* che rappresenta un organismo strumentale dell'ente locale dotato di autonomia gestionale e riservato all'esercizio dei servizi sociali, tra cui sono compresi quelli culturali.

Da un punto di vista economico-aziendale, l'istituzione può essere vista come un ramo relativamente autonomo nell'ambito della più vasta azienda comunale o provinciale, con una configurazione simile a quella dell'azienda municipalizzata, in vigore dal 1903 al 1990.

L'istituzione è priva di personalità giuridica, pur essendo dotata di autonomia gestionale come organo strumentale dell'ente locale. Peraltro, l'attribuzione di un'ampia autonomia organizzativa permette all'istituzione di amministrare i suoi beni, di perfezionare direttamente i contratti e di disporre, oltre che dell'autonomia negoziale, anche di autonomia contabile e finanziaria.

La costituzione dell'istituzione deve avvenire con apposita delibera del Consiglio comunale, al quale, comunque, è riservata la funzione di indirizzo e vigilanza sull'attività dell'organismo, mentre la gestione dell'ente strumentale è affidata al direttore dell'istituzione.

L'ente locale, esclusivo responsabile dei risultati gestionali dell'istituzione, le conferisce un capitale di dotazione, vale a dire un patrimonio separato da quello dell'ente, che ne conserva comunque la titolarità. Gli organi dell'istituzione sono il consiglio di amministrazione, composto da rappresentanti nominati direttamente dall'ente locale di riferimento, il presidente e il direttore, al quale spetta la responsabilità gestionale, mentre l'organizzazione degli uffici e del personale dipendente è lasciata al regolamento.

Le modalità di nomina e di revoca degli amministratori vengono stabilite nello statuto del comune, mentre un apposito regolamento, da approvare da parte del consiglio comunale all'atto della costituzione, disciplina il funzionamento dell'istituzione. È necessario che le potenzialità dell'istituzione siano infatti adeguatamente sviluppate nello statuto e nel regolamento dell'ente. Il buon esito dell'applicazione dell'istituzione dipende soprattutto dal contenuto del regolamento: è importante che in sede di stesura del documento l'ente sappia operare scelte chiare intorno alla questione della definizione dei ruoli e dei poteri.

Il sistema informativo contabile dell'istituzione può anche essere lo stesso dell'ente, ma, in ogni caso, deve essere possibile redigere un bilancio per le sole attività realizzate tramite la gestione con l'istituzione. Il sistema contabile minimo per assolvere tale necessità informativa è quello economico e patrimoniale, attuato attraverso la tecnica della partita doppia. Come per altri aspetti già evidenziati, sarà il regolamento dell'istituzione, in funzione dell'autonomia ad essa riconosciuta, che disciplinerà poi il grado di profondità e/o analiticità del sistema informativo.

L'istituzione ha l'obbligo del pareggio di bilancio che deve essere perseguito necessariamente attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti.

Essendo un organismo privo di personalità giuridica, il suo risultato d'esercizio confluisce in quello dell'ente con la sola indicazione sintetica.

Infine si individuano i vantaggi e limiti derivati da questa forma di gestione. I vantaggi potenzialmente derivanti dalla scelta dell'istituzione possono essere ravvisabili nei seguenti:

- salvaguarda allo stesso tempo la titolarità delle funzioni di indirizzo e la vigilanza in capo all'ente locale e l'agilità e la flessibilità richiesta dalla gestione operativa;
- consente una più netta attribuzione delle responsabilità, essendo dotata di un bilancio separato da quello dell'ente locale;
- avendo propri organi (consiglio di amministrazione, il presidente e il direttore), permette una maggiore flessibilità e velocità decisionale;
- rende più chiara l'identificazione delle finalità per cui è stata costituita, cosa che a sua volta si riflette in una semplificazione dell'attività di raccolta fondi.

Il principale limite dell'istituzione è rappresentato dal rischio di burocratizzazione che può manifestarsi già al momento della formulazione delle norme di disciplina. Il buon esito dell'applicazione dell'istituzione dipende in modo principale dal contenuto del regolamento e dello statuto: è importante che in sede di stesura del documento che l'ente sappia operare scelte chiare intorno alla questione della definizione dei ruoli e dei poteri. Inoltre l'istituzione, non essendo dotata di personalità giuridica, rimane pur sempre una parte della compagine comunale e dunque ciò non agevola l'apporto di capitali privati e di capacità manageriale da parte di soggetti esterni all'ente.

La *fondazione* rappresenta una forma di gestione tipica del settore non profit ed è definibile come una stabile organizzazione costituita da un patrimonio indisponibile, in quanto vincolato in modo rigido al perseguimento dello scopo statutario di utilità sociale per tutta la sua durata (la prassi conosce ipotesi di modifica dello scopo della fondazione a determinate condizioni) e che comunque è, almeno formalmente, distinta dalle persone (fisiche e giuridiche) che l'hanno costituita; sono tuttavia previste, nello statuto, forme precise di elezione degli organi tali da garantire la rappresentanza dei vari fondatori.

La fondazione non è strutturata in modo democratico in quanto manca l'organo assembleare e le decisioni circa l'attività e gli indirizzi della fondazione sono assunte dal Consiglio di Amministrazione o anche dal Consiglio direttivo. Inoltre, le fondazioni si caratterizzano per una struttura giuridica a struttura chiusa.

Il modello fondazione si caratterizza quindi per tre caratteri peculiari: a) lo scopo socialmente rilevante; b) la presenza di un'attività devolutiva, c) un patrimonio indisponibile.

Al di là di considerazioni generali circa i vantaggi dell'adozione di tale forma giuridica, connessi alla circostanza che vede i servizi culturali per loro natura particolarmente adatti a essere utilizzati per acquisire fondi (si pensi in tal senso alle tecniche di *fund raising*), va sicuramente notato come tali organismi socio-economici, per le loro stesse caratteristiche, potrebbero in talune circostanze rivelarsi rischiosi nella tutela di un interesse pubblico.

Tale rischiosità va intesa nel senso sia di una possibile difficoltà a garantire l'interesse pubblico che nell'aleatorietà del sistema informativo contabile, dettagliato solo nel regolamento dell'organismo stesso e modificabile dai vertici della struttura che sono variabili e/o collegati a logiche elettive di tipo democratico.

Tra le varie tipologie di fondazioni (Barbati *et al.*, 2003), è venuta delineandosi nella prassi recente la *fondazione di partecipazione*, un modello ordinamentale innovativo che racchiude in sé i tratti salienti sia della fondazione classica, che dell'associazione. È infatti un'equilibrata sintesi di fondazione, per ciò che riguarda l'elemento patrimoniale, e di associazione, per quanto concerne l'elemento personale attraverso la possibilità di nuove adesioni. In tale forma di gestione la partecipazione di vari soggetti non trasforma la fondazione di partecipazione in ente di tipo associativo, ma in ente partecipato, in quanto lo scopo rimane immutato ed immutabile: nasce per operare e gestire progetti, essendo una struttura organizzata e continuativa nel tempo che non distribuisce utili.

La fondazione di partecipazione è un nuovo modello ordinamentale capace di permettere un efficace quadro operativo sinergico tra pubblico e privato: si fonda sull'elemento pubblico, riassumibile nella garanzia dell'interesse della collettività, e su quello privato, riassumibile nell'imprenditorialità. Essa dovrebbe garantire il passaggio dal meccanismo delle sponsorizzazioni e della beneficenza alla partecipazione progettuale attraverso una strategia aziendale da parte di soggetti terzi. Vista la sua elasticità e duttilità nell'adattarsi alle specifiche situazioni, negli ultimi anni si è sempre più diffusa ed è particolarmente applicata in vari campi: cultura, sanità, ricerca scientifica, assistenza, ambiente e tutti i campi di utilità sociale.

Le fondazioni sono enti non profit di diritto privato, pertanto il loro sistema informativo contabile è quello previsto dalla normativa civilistica.

L'art. 18 c.c. inoltre stabilisce che agli amministratori sono applicabili le regole del mandato (artt. 1710 e ss. c.c.) in cui si fa un diretto rinvio anche all'art. 1713, intitolato "obbligo di rendiconto", che impone agli amministratori di rendere conto del proprio operato. A parte queste norme, non vi sono regole predeterminate né legislative, né norme generalmente accettate per la formazione e il contenuto dei bilanci delle aziende non profit. La Commissione

Aziende Non Profit, costituita in seno al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha a tal proposito emanato nel 2002 una Raccomandazione (CNDC-EC, 2002) contenente la definizione del contenuto minimo del documento bilancio d'esercizio delle aziende non profit, proponendo uno schema di massima di tale documento costituito da:

- Stato Patrimoniale: riprende la struttura di base dello schema previsto per le imprese dall'art. 2424 del c.c. con alcune modifiche e aggiustamenti che tengono conto delle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio di tali realtà aziendali (es. sono stati eliminati i riferimenti alle società controllanti, la struttura del Patrimonio Netto è articolata in Patrimonio libero, Fondo di dotazione e Patrimonio vincolato);

- Rendiconto della gestione: il cui scopo fondamentale è rappresentare il risultato economico (positivo o negativo) di periodo e illustrare attraverso il confronto tra i proventi/ricavi ed i costi come si sia pervenuti al risultato di sintesi. L'attività di rendicontazione deve essere finalizzata a informare i terzi, nel pieno rispetto del principio di *accountability*, sull'attività posta in essere dall'azienda nell'adempimento della missione istituzionale e ha come oggetto le modalità in cui l'azienda ha acquisito ed impiegato le risorse nello svolgimento di tali attività con riferimento alle cosiddette "aree gestionali" (attività tipica o di istituto, attività promozionale e di raccolta fondi, attività accessoria, attività di gestione finanziaria e patrimoniale, attività di natura straordinaria e attività di supporto generale).

- Nota integrativa: ha la funzione di illustrare od integrare i dati e le informazioni contenute nello Stato Patrimoniale e nel Rendiconto della gestione, costituendo, con questi ultimi, il 'Bilancio di esercizio'.

- Prospetto di movimentazione dei fondi: ha quale scopo ultimo quello di evidenziare e sintetizzare i movimenti delle poste accolte in patrimonio netto e di articolare l'impiego delle risorse secondo le varie condizioni di vincolo.

- Relazione sulla gestione (c.d. conto morale): non è sufficiente dare conto dell'equilibrio economico-finanziario dell'ente tramite il bilancio di esercizio, ma occorre dare adeguate informazioni circa la dimensione sociale della gestione. Nella Relazione di missione devono essere fornite tutte le informazioni sulle modalità concrete di svolgimento dell'attività, quali sono state le fonti di finanziamento e i relativi impieghi, i cambiamenti strutturali dell'azienda, le operazioni gestionali straordinarie, i programmi e le prospettive dell'esercizio successivo e ogni altra informazione che consente ai destinatari del bilancio di acquisire una conoscenza completa sui risultati raggiunti e sulla qualità della gestione.

L'Agenzia per le Onlus, consapevole della necessità di adottare bilanci adeguati alle caratteristiche

proprie degli enti non profit che divergono in modo marcato dalle imprese commerciali, ha emanato le "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit". Lo scopo - come è detto nella Presentazione del documento - è quello di spingere gli enti alla redazione di bilanci uniformi che consentano anche confronti nel tempo e nello spazio tra vari soggetti, oltre che di cominciare a introdurre le regole principali per la valutazione delle poste più importanti del bilancio di esercizio.

3 – I sistemi informativo-contabili di biblioteche e musei pubblici tra esigenze di autonomia e responsabilità

L'affermarsi di nuovi modelli di gestione dei servizi pubblici locali basati su elevati margini di autonomia acuisce la necessità per musei e biblioteche pubbliche di assumere e assicurare adeguati livelli di responsabilità e di *accountability* interna ed esterna (Sibilio Parri, 2004). Il *trade-off* tra autonomia e responsabilizzazione (Mussari, 1996) può trovare un possibile bilanciamento nella definizione di un sistema informativo adeguato, ossia che consenta contemporaneamente di acquisire consapevolezza sugli andamenti gestionali e sul grado di valorizzazione del bene culturale gestito.

La configurazione assunta dal sistema informativo adottato è fortemente influenzata dalla forma giuridica scelta la quale infatti, da una parte condiziona il grado di autonomia e il conseguente livello di responsabilità, e dall'altra definisce quali documenti contabili siano obbligatoriamente richiesti dalla legge.

L'obiettivo del presente lavoro è, quindi, indagare la relazione esistente tra la forma di gestione e la configurazione del sistema informativo al fine di valutarne l'adeguatezza a soddisfare i fabbisogni informativi interni ed esterni.

Questo obiettivo è stato conseguito attraverso lo svolgimento di una analisi condotta attraverso la metodologia dei casi. I casi aziendali possono essere definiti come la rappresentazione di una situazione aziendale, coerente con la dimensione temporale e il contesto analizzato e rientrano nella ricerca qualitativa⁴.

⁴ «Gli studi di caso rappresentano un metodo di ricerca empirica che esplora un fenomeno contemporaneamente entro il contesto nel quale esso si evolve. Tali studi si effettuano quando il confine fra il fenomeno esaminato ed il contesto di riferimento non è ben definito e quando sono disponibili una molteplicità di dati», in Yin R. K. (1994), *Case study research: design and methods*, Thousand Oaks, Sage, pag. 3.

I casi sono stati condotti con interviste aperte, non strutturate svolte direttamente coi vertici aziendali delle varie strutture indagate, finalizzate a rispondere alle seguenti due domande:

I) *Il modello di gestione condiziona la definizione del sistema informativo? Come?*

II) *Quali caratteristiche deve possedere un sistema informativo-contabile capace di fornire informazioni sull'economicità della gestione e sulla capacità di valorizzazione del bene culturale?*

La risposta alla prima domanda è fortemente influenzata dalla normativa che disciplina le differenti forme giuridiche e che indica, per ognuna di esse, gli strumenti contabili necessari ad assolvere gli adempimenti di legge. Tuttavia, ciò non vieta che il sistema informativo adottato da un'organizzazione culturale con una particolare forma giuridica possa essere più articolato e analitico di quello previsto dalla normativa al fine di giungere ad un migliore soddisfacimento dei fabbisogni informativi degli *stakeholder*. Ad esempio, le informazioni relative a un museo o biblioteca gestiti in economia confluiscono nel sistema di bilancio dell'ente locale, ciò nonostante sono riscontrabili situazioni in cui la volontà di acquisire una maggiore consapevolezza degli andamenti gestionali ha comportato un arricchimento del sistema informativo attraverso l'implementazione di strumenti di natura volontaria (Pozzoli, 2001). Pertanto, al fine di comprendere come la normativa riferita ad ogni forma giuridica condiziona la definizione del sistema informativo imponendo l'adozione di determinati strumenti contabili, nella descrizione dei tre casi si illustrano le funzioni e i contenuti dei documenti, distinguendoli fra quelli obbligatori e quelli facoltativi ed enfatizzando la capacità di quest'ultimi di sopperire agli eventuali *gap* informativi dei primi.

La risposta alla seconda domanda implica una riflessione sugli aspetti che possono favorire l'adeguatezza del sistema informativo. In generale, nella realtà degli enti pubblici e delle organizzazioni non profit, il sistema informativo rappresenta un set efficiente di strumenti preposti alla misurazione e fondati su determinazioni economiche e quantitative sia retrospettive che prospettive, sia interne che esterne. Le decisioni vengono alimentate dalle informazioni, dalle conoscenze che forniscono i fenomeni indagati di volta in volta e che sono opportunamente da ricercare nei fenomeni interni ed esterni all'azienda.

Appare chiaro che i caratteri del sistema informativo possono influire e condizionare i processi decisionali: infatti, le rilevazioni di cui si sostanzia il sistema informativo hanno natura strumentale, ossia sono destinate a soddisfare determinate finalità conoscitive e assumono caratteristiche diverse a seconda delle diverse finalità perseguite e, pertanto, «le decisioni determinano lo svolgimento delle operazioni

che producono le informazioni che a loro volta concorrono a migliorare la qualità delle decisioni»⁵.

Nell'analisi della performance delle aziende culturali che si vuole approfondire si legano strettamente le conseguenze delle decisioni alla disponibilità delle informazioni e alla natura e alla qualità dei risultati raggiunti.

Il concetto di performance nel settore dei beni e delle attività culturali può essere correlato all'introduzione di parametri di valutazione dell'operato dell'ente che gestisce tale patrimonio e si avverte, in tal senso, la necessità di riprogettare i sistemi informativi con la finalità di garantire una diversa, più ampia e dettagliata, consapevolezza degli andamenti gestionali.

L'adozione di una determinata forma di gestione influenza le performance dei beni e delle attività culturali perché condiziona la progettazione del sistema informativo-contabile e i modelli di rendicontazione adottati che, a loro volta costituiscono la base per la valutazione dell'azione della pubblica amministrazione (sia dal punto di vista della gestione interna e del controllo interno, che da quello dell'impatto esterno).

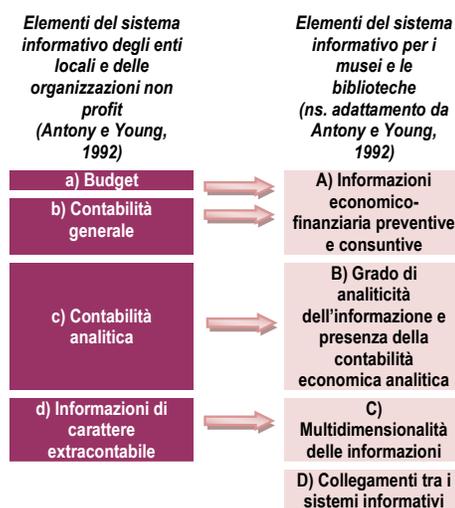
Tuttavia, se si conoscono nel dettaglio i condizionamenti prodotti dalle scelte di gestione sui livelli di performance, si può cogliere come vi siano eventuali connaturate carenze e inevitabili margini di miglioramento e, quindi, realizzare interventi correttivi indispensabili per la gestione economica del patrimonio culturale.

Un sistema informativo è, dunque, adeguato qualora sia in grado di fornire tali misurazioni tramite i seguenti quattro strumenti: a) il budget, b) la contabilità generale, c) la contabilità analitica, d) le informazioni di carattere extracontabile (Anthony e Young, 1992). Calando e adattando tali strumenti al contesto di musei e biblioteche di proprietà pubblica gestite direttamente o indirettamente dagli enti locali, la valutazione dell'adeguatezza del sistema informativo può essere basata sui seguenti aspetti: A) la presenza di informazioni economico-finanziarie preventive e consuntive; B) il grado di analiticità dell'informazione e la presenza di un sistema di contabilità economica analitica; C) la multidimensionalità delle informazioni; D) la presenza di collegamenti fra i sistemi informativi dell'ente gestore e dell'ente locale proprietario del bene (Tab. 3).

A) Le informazioni economico-finanziarie preventive riguardano quelle che solitamente sono accolte nel *budget* (Santesso, 1987). Tale documento può assumere denominazioni, contenuti e strutture

differenti a seconda della forma di gestione scelta. Ad esempio il documento che negli enti locali assume il ruolo del *budget* è il piano esecutivo di gestione che esprime gli obiettivi annuali. Per gli enti locali l'adozione di questo strumento, riguardante la programmazione, è obbligatoria a differenza delle aziende che operano nel settore non profit e nel privato dove la tenuta di rilevazioni preventive è facoltativa e i documenti ad esse relativi hanno una struttura e un contenuto liberi.

Tab. 3 - Il sistema informativo per la gestione dei musei e delle biblioteche



Al contrario, le informazioni economico-finanziarie consuntive sono rilevate tramite la contabilità generale; alcune forme di gestione tuttavia si caratterizzano per l'obbligatorietà della sola contabilità finanziaria. Pertanto, come si avrà modo di evidenziare nei tre casi analizzati, la rilevazione di informazioni di natura economica e finanziaria sia preventiva che consuntiva dipende fortemente dalla normativa di settore cui appartiene la forma giuridica scelta e dal sistema contabile adottato.

B) Indipendentemente dal tipo di contabilità utilizzata (economica-patrimoniale o finanziaria), l'analiticità delle informazioni è riferita ai livelli di dettaglio con cui i dati relativi ai musei e alle biblioteche vengono rilevati. Ad esempio, le informazioni relative ad un museo e/o biblioteca gestiti in economia sono presenti nel bilancio previsionale all'interno di una specifica funzione che raggruppa informazioni sulla globalità dei servizi culturali offerti dall'ente, mentre nel piano esecutivo di gestione si raggiunge un grado di dettaglio maggiore distinguendo le informazioni riguardanti i singoli beni e le attività culturali. Inoltre, qualora l'organizzazione adotti una contabilità generale di natura economico-patrimoniale, tale tipo di contabilità può essere inte-

⁵ Borgonovi E. (1984, a cura di), *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano, pag. 50.

grato dalla contabilità analitica. Quest'ultima elabora informazioni relative a specifici oggetti della gestione o ad aree dell'organizzazione (Miolo Vitali P., 2008, Anthony R. N. *et al.*, 2008).

C) La rilevazione della sola dimensione economico-finanziaria risulta talvolta inadeguata alla comprensione di una visione completa della gestione e dei suoi impatti sociali. Per tali finalità la contabilità può essere integrata da informazioni multidimensionali che considerano gli aspetti sociali della gestione (Sibilio Parri, 2004). Governare un'azienda in modo strategico presuppone dominare la multidimensionalità della performance per cercare di capire se e in quale misura la strategia realizzata sta creando valore economico e sociale. La sola dimensione economico-finanziaria spesso infatti non è adeguata a un contesto ambientale che tende ad essere complesso e a presentare dinamiche sempre meno prevedibili (Bocci, Catturi, 2010).

In sostanza, le tradizionali misurazioni economico-finanziarie presentano forti limiti nel rispecchiare le capacità competitive di un'azienda per due ordini di motivi:

- non offrono una visione d'insieme sullo "stato di salute" complessivo dell'azienda, principalmente per il fatto che non riescono a valutare il contributo che le attività intangibili, immateriali (le competenze professionali, l'efficacia dei processi operativi, la motivazione dei dipendenti, la fedeltà dei clienti, ecc.) offrono nella creazione di valore all'interno della struttura aziendale;
- trascurano l'orientamento strategico al lungo termine. Infatti, i parametri economico-finanziari sono relativi alla gestione passata mentre, invece, per guidare le dinamiche aziendali, occorre integrare la conoscenza consuntiva, storica con le misure dei *driver* (indicatori *lead*) delle performance future.

Per queste motivazioni, i sistemi di misurazione delle performance sempre più cercano di affiancare alle tradizionali misure di carattere economico-finanziario, anche indicatori-parametri qualitativi e quantitativi, finalizzati appunto a cogliere la performance nella molteplicità dei suoi aspetti (sociale, ambientali, di genere, e anche in senso predittivo e sintomatico).

D) Infine, viene indagata la presenza di collegamenti sostanziali e formali fra il sistema informativo dell'ente locale e quello del gestore. I collegamenti risultano propedeutici al controllo che l'ente locale, quale responsabile dell'efficacia e dell'efficienza dei servizi erogati, deve assicurare. Sono classificati come sostanziali i collegamenti che si sostanziano in flussi informativi fra un documento redatto dall'ente locale e uno predisposto dall'ente gestore; in questo

caso la medesima informazione, eventualmente con gradi di analiticità differente, è rinvenibile sia nei documenti del primo che in quelli del secondo. Sono classificate come collegamenti formali le situazioni in cui l'ente locale direttamente approva i documenti redatti dal gestore, oppure nomina i componenti degli organi di governo dell'ente gestore che a loro volta approvano i documenti contabili.

Agli interrogativi sopra esposti si cercherà di dare risposta tramite l'analisi e la comparazione di tre casi. Infatti, alla luce degli obiettivi conoscitivi il metodo dei casi, quale tecnica di ricerca qualitativa, permette di evidenziare le specificità e le differenze (Corbetta, 2003) che emergono nei sistemi informativi adottati a seconda delle diverse esigenze informative che si manifestano nella gestione dei beni culturali mediante modelli di gestione diversi. Inoltre tramite l'analisi dei casi è possibile effettuare una ricerca di tipo "intensivo" (Turrini, 2002) permettendo di indagare in profondità le proprietà che caratterizzano i diversi modelli di gestione.

4 – L'analisi dei casi di gestione

Nel presente paragrafo si illustrano e si confrontano tre casi di beni culturali di pertinenza pubblica situati nel territorio dell'Emilia-Romagna e caratterizzati da tre modelli di gestione differenti. In particolare, si fa riferimento al servizio Biblioteche del comune di Forlì, all'istituzione Biblioteca Malatestiana del comune di Cesena e alla Fondazione Museo Internazionale delle Ceramiche di Faenza.

La scelta di tre organizzazioni localizzate in Emilia-Romagna risiede nella considerazione che tale Regione ha avviato un processo di accreditamento delle strutture culturali intensificando l'esigenza di trovare un equilibrio nel binomio autonomia - responsabilizzazione. Infatti, il processo di accreditamento e le iniziative volte all'incremento della qualità dei servizi bibliotecari inducono gli istituti culturali ad una riflessione in merito alla forma giuridica adottata. Nel caso di modelli istituzionali che prevedono elevati margini di autonomia, il rispetto degli standard aumenta la legittimazione dell'istituzione, mentre nelle forme giuridiche con basso grado di autonomia induce ad una maggiore responsabilizzazione sugli obiettivi ed una riflessione sulle proprie capacità di gestione. In questo contesto, per la singola biblioteca e per il singolo museo risulta quindi strategico, anche nell'ottica di ottenere maggiori risorse finanziarie, avere informazioni adeguate per acquisire contemporaneamente consapevolezza sugli andamenti gestionali e sul grado di valorizzazione del bene culturale gestito⁶.

⁶ La relazione fra valutazione delle *performance* e accreditamento dei musei viene anche ribadito da Ma-

4.1 – La gestione in economia: il servizio Biblioteche del comune di Forlì

Il comune di Forlì gestisce direttamente l'offerta dei servizi bibliotecari tramite il suo ufficio servizio Biblioteche, posto all'interno dell'Area Servizi al Cittadino⁷. L'attuale articolazione del servizio è frutto di una recente riorganizzazione e si caratterizza per la presenza di due unità operative (Unità Biblioteca Moderna Multimediale e Unità Fondi Antichi Manoscritti) e di un'unità di staff (Segreteria e supporto amministrativo), tutte facenti capo al Direttore del servizio Biblioteche. Si procede ora alla disamina del caso, strutturato in due parti al fine di rispondere alle due domande di ricerca, individuate nella descrizione del metodo (paragrafo 3).

I) *Il modello di gestione condiziona la definizione del sistema informativo? Come?*

Il servizio Biblioteche rappresenta un ufficio del comune di Forlì e le informazioni ad esso relative confluiscono nel sistema informativo comunale. Infatti, come tutti i servizi gestiti in economia, il servizio Biblioteche non dispone di una contabilità distinta da quella dell'ente. Pertanto, descrivere il processo e gli strumenti di elaborazione delle informazioni concernenti tale servizio equivale ad analizzare il sistema informativo complessivo dell'ente locale. Il sistema informativo obbligatorio dei comuni, disciplinato dal Testo Unico degli Enti Locali (Tuel) emanato con il D.Lgs. 267/2000, prevede la tenuta di rilevazioni obbligatorie sia a preventivo che a consuntivo. Inoltre, in virtù del principio di autonomia, gli enti sono dotati di un Regolamento di contabilità tramite il quale definire le modalità organizzative (ad esempio la modalità di tenuta della contabilità economica) con cui applicare i principi del Tuel.

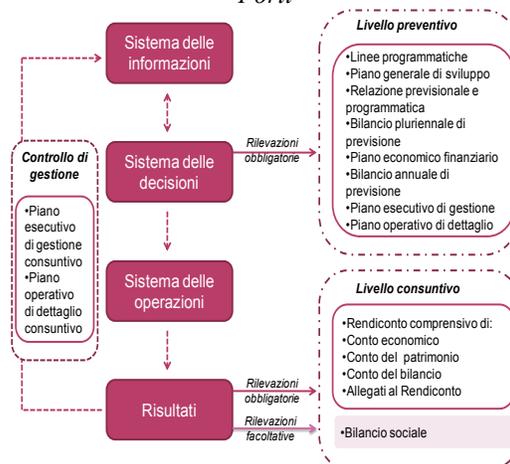
Come illustrato in tabella 4, a livello preventivo i documenti obbligatori sono: le linee programmatiche, il piano generale di sviluppo, la relazione previsionale e programmatica, il piano triennale delle opere pubbliche, il bilancio pluriennale, il bilancio an-

ta, il quale asserisce che l'accreditamento e la valutazione sono due strumenti dell'*accountability* e che il sistema informativo dei soggetti accreditandi dovrebbe essere in grado di "verificare i requisiti di accreditamento, i livelli di performance raggiunti nel breve e gli effetti ottenuti nel medio - lungo". Cfr. Matacena A. (2007), "Mission, Accountability e Accredimento nei musei: un percorso interpretativo", in Sibilio Parri B. (a cura di), *Responsabilità e performance nei musei*, FrancoAngeli, Milano, pag. 33.

⁷ Si ringrazia la dott.ssa Noelia Paci, Responsabile Area Servizio al Cittadino del comune di Forlì per la collaborazione ricevuta durante la realizzazione del presente caso.

nuale, il piano esecutivo di gestione e gli allegati al bilancio di previsione. Mentre a livello consuntivo è obbligatoria la redazione del rendiconto composto da conto del bilancio, conto economico, conto del patrimonio e dagli allegati al rendiconto. Facoltativamente, vengono invece redatti il piano dettagliato degli obiettivi a livello preventivo e il bilancio sociale a livello consuntivo.

Tav. 4 - Il sistema informativo del comune di Forlì



Fonte: ns. elaborazione da FARNETI G. (2005), *Ragioneria Pubblica*, pagg. 22-25

Nel seguito si descrivono unicamente i documenti obbligatori e facoltativi che riportano informazioni specificatamente riferite al servizio Biblioteche.

Il *Piano generale di sviluppo* (Pgs) rappresenta un documento di programmazione di mandato, nel quale sono definite le linee strategiche su cui impostare, in rapporto alle reali possibilità operative dell'ente, l'attività del mandato in coerenza con le Linee programmatiche di indirizzo. Annualmente, gli obiettivi in esso contenuti vengono aggiornati e il loro raggiungimento verificato. A titolo esemplificativo, gli obiettivi del mandato 2004 - 2009 fissati per il servizio Biblioteche rientrano nel Programma 2 - La qualità del sapere, della formazione e della cultura declinato nel Progetto 2.3. - La cultura come *asset* per uno sviluppo sostenibile, la cui realizzazione è attuata tramite l'Azione 2.3.3. - Riordino sistema bibliotecario. Con riferimento all'anno 2008 il Pgs, oltre a sintetizzare gli obiettivi di inizio mandato e aggiornare quelli fissati per il 2008, rendiconta i risultati raggiunti negli anni precedenti.

Il *bilancio di previsione* è uno strumento della programmazione annuale che comprende le previsioni di entrata e di spesa. In particolare, tale documento definisce le scelte relative alla natura e alla provenienza delle entrate e impone un limite ex-ante alla natura e alla destinazione delle spese che l'ente potrà assumere nel corso dell'esercizio futuro. In tal senso il bilancio preventivo ha funzione autorizzatoria ossia

“autorizza a spendere” nei limiti massimi degli stanziamenti previsti. Le previsioni riguardanti il servizio Biblioteche interessano soltanto la parte del bilancio dedicata alle spese. In particolare, i dati relativi alle biblioteche rientrano all'interno della Funzione 05 relativa alla cultura e ai beni culturali, Servizio 05.01, che include indistintamente le previsioni di spesa per biblioteche, musei e pinacoteche, senza quindi fornire alcun dettaglio per ciascuna di esse.

Il *Piano esecutivo di gestione* (Peg) è uno strumento della programmazione operativa di breve periodo e rappresenta il budget del comune. Esso individua: a) gli obiettivi di gestione da perseguire, in termini di risultati attesi; b) la dotazione di risorse finanziarie da assegnare ad ogni centro di responsabilità e necessarie per il raggiungimento degli obiettivi; c) gli indicatori o parametri misuratori del grado di raggiungimento degli obiettivi definiti.

Nel comune di Forlì, il servizio Biblioteche è considerato come un unico centro di responsabilità, non viene quindi considerata la distinzione tra le singole unità operative che compongono il servizio. Pertanto, la responsabilità per la gestione delle risorse e per il raggiungimento degli obiettivi è individuata a livello di direttore del servizio e non a livello di responsabile di ogni unità operativa. Gli obiettivi definiti nel Peg vengono ulteriormente disaggregati nel *Piano dettagliato degli obiettivi* (Pdo). Il Pdo è un documento facoltativo, ma consigliato sia dai principi contabili emanati dall'Osservatorio per la Finanza e Contabilità degli Enti locali (2004) che dal Tuel. Infatti, tale documento rappresenta la prima fase del controllo di gestione, in cui vengono individuati gli obiettivi da comparare con i dati a consuntivo. In riferimento al servizio Biblioteche, il Pdo individua una serie di obiettivi da realizzarsi nell'ambito dell'obiettivo di Peg “Riorganizzazione del Servizio Biblioteche e Fondo Piancastelli”. Tuttavia, come per gli obiettivi di Peg, anche per quelli del Pod il responsabile del loro raggiungimento è individuato a livello di direttore del servizio e non di singolo responsabile delle unità operative.

Il *rendiconto*, composto dal conto del bilancio, dal conto economico e dal conto del patrimonio, è redatto secondo gli schemi previsti dalla legge. Il conto del bilancio rappresenta il consuntivo del bilancio di previsione. Infatti contiene i risultati finali della gestione finanziaria rispetto alle previsioni contenute nel bilancio preventivo e ne ricalca la medesima struttura. Quindi nel conto del bilancio, come nel bilancio previsionale, le spese relative al Servizio biblioteche sono accorpate all'interno del Servizio 05.01 insieme a quelle riferite ai musei e alle pinacoteche.

Per l'attivazione del controllo di gestione, il comune di Forlì verifica il raggiungimento degli obiettivi e le eventuali differenze tra valori preventivati e valori a consuntivo tramite due documenti: il *Peg*

consuntivo e il *Pdo consuntivo*. Il primo è suddiviso in due parti: la prima, di carattere finanziario, riporta lo scostamento tra i valori finanziari ex-ante e ex-post. La seconda, di natura extra-contabile, verifica lo stato di avanzamento del raggiungimento degli obiettivi fissati nel Peg.

Il Pdo consuntivo è composto anch'esso da due parti: una descrittiva e una finanziaria.

Il *bilancio sociale di mandato* è uno strumento facoltativo che permette di illustrare in maniera chiara e comprensibile gli impatti sociali dell'azione amministrativa in un'ottica di trasparenza e partecipazione del cittadino (Farneti e Pozzoli, 2005; Rusconi e Dorigatti (a cura di), 2004). Il comune di Forlì al termine del mandato 2004-2009 ha redatto il primo bilancio sociale. In particolare per il servizio Biblioteche il documento riporta gli obiettivi di inizio mandato relativi al servizio e il loro stato di attuazione oltre, a indicare alcuni indicatori extra-contabili, quali ad esempio il numero di utenti, ed il numero di mostre organizzate.

II) *Quali caratteristiche deve possedere un sistema informativo capace di fornire informazioni sull'economicità della gestione e sulla capacità di valorizzazione del bene culturale?*

A) *La presenza di informazioni economico-finanziarie preventive e consuntive*

Il sistema contabile adottato dal comune di Forlì è di tipo integrato ed è composto da tre sottosistemi: la contabilità finanziaria autorizzatoria, la contabilità patrimoniale e la contabilità economica (equivalente alla contabilità generale nelle imprese). I sottosistemi sono integrati tramite scritture di collegamento, in modo tale che ogni operazione di gestione venga rilevata in ciascuno di essi.

La contabilità finanziaria, tipica degli enti locali, permette un controllo ex-ante ed ex-post sull'allocazione delle risorse finanziarie, rilevando informazioni preventive per la redazione del bilancio pluriennale, del bilancio annuale, del Peg e del Pdo, e informazioni consuntive per la redazione del conto del bilancio. La contabilità patrimoniale evidenzia unicamente a livello consuntivo le variazioni degli elementi patrimoniali aggiornando l'inventario e costituendo la base per la redazione del conto del patrimonio. La contabilità economica rileva le operazioni di gestione al verificarsi dell'evento che li ha determinati e in base al principio di competenza economica. Pertanto, sia le informazioni di natura patrimoniale che di natura economica vengono rilevate unicamente a consuntivo.

Lo strumento di collegamento tra i tre sottosistemi di contabilità è il prospetto di conciliazione. Tale documento raccorda, mediante opportune rettifiche, gli accertamenti e gli impegni finanziari del conto del bilancio al conto economico e al conto del patrimonio, con l'integrazione degli elementi econo-

mici e dei valori patrimoniali rilevati rispettivamente dalla contabilità economica e dalla contabilità patrimoniale.

B) Il livello di analiticità dell'informazione e la presenza di un sistema di contabilità economica analitica

I documenti che compongono il sistema informativo del comune di Forlì hanno orizzonti temporali diversi (di mandato, pluriennali, annuali), pertanto i loro contenuti presentano un livello di analiticità differente circa gli obiettivi e i risultati che rispettivamente prevedono e rendicontano.

Il Pgs presenta il minore grado di analiticità definendo i programmi e i risultati attesi del servizio Biblioteche nell'ambito più generale delle politiche culturali dell'ente. Nei bilanci preventivi (pluriennali e annuali) e nel conto del bilancio le informazioni relative alle biblioteche confluiscono nella Funzione 05 insieme a quelle relative ai musei e alle pinacoteche.

Il Peg, pur avendo lo stesso orizzonte temporale del bilancio annuale, identifica il servizio Biblioteche come un unico centro di responsabilità autonomo rispetto ad altri uffici comunali che gestiscono beni culturali. Infine nel Pdo si riscontra il maggior grado di dettaglio, infatti gli obiettivi definiti in sede di Peg vengono ulteriormente disaggregati.

Tramite l'ausilio di questi ultimi due documenti, il comune di Forlì perviene ad informazioni sulla sola gestione delle biblioteche, senza l'ingerenza di informazioni relative alla gestione dei musei. Tuttavia, è assente la rilevazione di informazioni di dettaglio sulle singole unità operative che compongono il servizio Biblioteche.

Per quanto riguarda il Servizio Biblioteche non vengono rilevate informazioni di contabilità economica analitica.

C) La multidimensionalità delle informazioni

Il sistema contabile del comune rileva anche informazioni extra-contabili. In particolare, ai fini della redazione del bilancio sociale vengono indicati i valori più significativi dell'attività del servizio Biblioteche, come ad esempio il numero di utenti, il numero di prestiti locali e interbibliotecari, il numero di mostre ed eventi organizzati.

Inoltre, la multidimensionalità delle informazioni è richiesta anche ai fini della redazione della Carta dei Servizi che la biblioteca ha adottato in virtù dell'applicazione degli Standard di qualità definiti dalla Regione Emilia-Romagna. Infatti la Carta dei Servizi, per essere conforme agli standard, deve indicare alcuni indicatori di qualità del servizio, quali ad esempio l'indice di prestito calcolato come rapporto tra il numero di prestiti e la popolazione residente nel comune e l'indice di impatto determinato dal rapporto tra il numero di utenti che hanno preso a prestito almeno un documento durante l'anno e la popolazione residente.

D) La presenza di collegamenti fra i sistemi informativi dell'ente gestore e dell'ente locale proprietario del bene culturale

Nella gestione in economia, esiste un unico sistema informativo che accoglie le informazioni di tutti i servizi direttamente gestiti dell'ente locale.

Alla gestione in economia si attribuiscono diversi limiti: scarsa flessibilità operativa, difficoltà di esercitare un controllo sul servizio e deresponsabilizzazione sugli obiettivi. Nell'esperienza analizzata alcune di queste criticità sono state mitigate dall'attuazione di un processo di riorganizzazione del servizio e dall'ausilio di un sistema informativo articolato e ricco di informazioni sia di natura contabile che extra-contabile.

Innanzitutto, la recente riorganizzazione del servizio è stata un'occasione per acquisire nuovi margini di autonomia operativa, pur nei limiti dello *status* di biblioteca-ufficio.

L'istituzione dell'unità amministrativa ha consentito di ridurre l'attività ordinaria direttamente in capo al responsabile del servizio. Tale unità, oltre alle mansioni di segreteria, assolve a mansioni riguardanti la gestione finanziaria e contabile e il controllo di gestione, predisponendo le informazioni che confluiranno nel Peg e nel Pdo.

Inoltre l'individuazione delle due unità operative, in relazioni alla tipologia di utenza servita, ha permesso di organizzare e gestire in modo più flessibile i servizi che hanno caratteristiche, tempi e modalità di erogazione diversi.

Inoltre, il comune di Forlì riesce ad esercitare un effettivo controllo sul servizio, responsabilizzando le unità sugli obiettivi da raggiungere. Infatti, ai fini del controllo di gestione, la responsabilità viene individuata a livello di responsabile del servizio Biblioteche, distinguendo la gestione delle biblioteche da quella di altri istituti culturali gestiti direttamente dal comune.

Tuttavia, il piano dei centri di responsabilità del comune riunisce le informazioni dell'intero servizio Biblioteche in un unico centro, non recependo la distinzione fra le singole unità.

Tale impostazione, finalizzata a fornire una visione omogenea del servizio e una maggiore flessibilità della gestione delle risorse umane al suo interno, non permette tuttavia di cogliere i dati di dettaglio sulle singole unità organizzative.

4.2 – L'istituzione: la Biblioteca Malatestiana del comune di Cesena

La Biblioteca Malatestiana di Cesena rappresenta uno dei più antichi esempi di biblioteca monastico-rinascimentale conservata pressoché integralmente fino ad oggi. La gestione della biblioteca è avvenuta

in modo diretto fino al 1994, anno in cui è diventata l'istituzione Biblioteca Malatestiana (BM)⁸.

Tramite l'istituzione BM, il comune di Cesena auspicava di gestire con il massimo grado di efficienza ed efficacia il servizio bibliotecario comunale, attribuendogli un maggiore grado di autonomia rispetto a quella garantita dalla gestione in economia. Infatti, la formula dell'istituzione consente al comune di creare un proprio organo strumentale dotato di autonomia gestionale mantenendo, al contempo, funzioni di indirizzo e di vigilanza. In tal senso viene quindi a configurarsi una separazione tra le funzioni di indirizzo, conservate in capo all'ente locale, e la gestione trasferita all'istituzione.

Le funzioni di indirizzo e di vigilanza del comune di Cesena si esplicano in diversi momenti: (1) nella nomina da parte del sindaco degli organi dell'istituzione (il consiglio di amministrazione, il presidente e il direttore); (2) nel coordinamento delle decisioni espresse dal consiglio di amministrazione e (3) nell'approvazione dei documenti contabili e del programma delle attività dell'istituzione BM.

Il consiglio di amministrazione (CDA), composto da cinque membri compreso il presidente, ha la principale funzione di deliberare il bilancio preventivo annuale e il conto consuntivo. Il presidente rappresenta l'istituzione BM e le garantisce visibilità, ponendo in essere ogni iniziativa opportuna a tal fine, nel rispetto degli orientamenti del CDA e dell'amministrazione comunale. Il direttore ha la responsabilità gestionale dell'istituzione BM e fra i suoi numerosi compiti dirige il personale, stipula i contratti e adotta i provvedimenti per il miglioramento dell'efficienza e della funzionalità dei servizi gestiti.

Il personale impiegato nella BM, sebbene posto funzionalmente sotto il governo del direttore dell'istituzione BM, è dipendente del comune di Cesena e collocato all'interno dell'Area Servizi.

Attualmente la BM si compone di cinque sezioni: (a) moderna, comprendente le accessioni posteriori al 1831, libri, opuscoli, raccolte di quotidiani italiani e stranieri, riviste; (b) antica, comprendente manoscritti antichi e moderni, edizioni a stampa anteriori al 1830 e incisioni; (c) quartieri, costituita da nove biblioteche dislocate nei diversi quartieri di Cesena; (d) ragazzi; (e) universitaria, creata a seguito della convenzione stipulata con il Polo Scientifico-Didattico di Cesena dell'Università di Bologna.

Si procede ora alla disamina del caso, strutturato in due parti al fine di rispondere alle due domande di

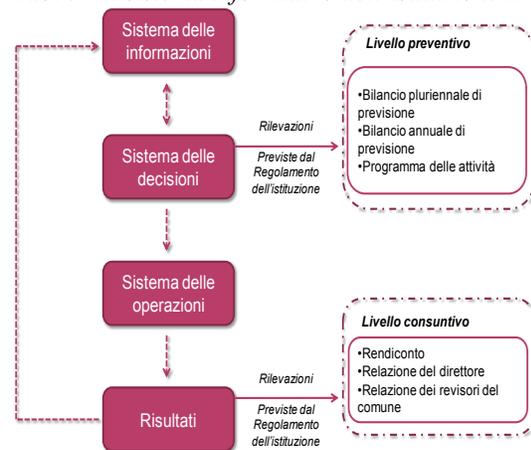
ricerca, individuate nella descrizione del metodo (paragrafo 3).

I) *Il modello di gestione condiziona la definizione del sistema informativo? Come?*

L'istituzione deve avere un proprio bilancio in cui vengono rendicontate le attività realizzate, indipendentemente dal fatto che abbia un sistema informativo separato da quello dell'ente oppure utilizzi il medesimo sistema. Inoltre, in virtù delle funzioni di indirizzo e di vigilanza esercitate dal comune, il sistema informativo dell'istituzione si caratterizza per l'esistenza di numerosi collegamenti fra i documenti del proprio sistema informativo e quello comunale.

La BM si caratterizza per essere dotata di un proprio sistema informativo-contabile, che nella sua autonomia presenta caratteristiche simili a quello adottato dal comune di Cesena. Il comune utilizza un sistema integrato di contabilità di tipo finanziario ed economico-patrimoniale con rilevazioni concomitanti allo svolgimento della gestione. L'istituzione BM, in base al proprio regolamento, deve obbligatoriamente redigere: il bilancio di previsione pluriennale e annuale e il rendiconto, come illustrato in tabella 5.

Tab. 5 - Il sistema informativo dell'istituzione BM



Fonte: ns. elaborazione da Farneti G. (2005), *Ragioneria Pubblica*, pagg. 22-25

Il bilancio previsionale della BM è corredato, dal programma delle attività volto a descrivere le azioni e gli interventi che l'istituzione intende mettere in atto per perseguire le proprie finalità. Tale relazione è divisa in quattro sezioni: servizi, attività istituzionale, attività culturali e promozionali, pubblicazioni.

A consuntivo, l'istituzione BM dimostra i risultati di gestione attraverso la redazione del rendiconto, il quale, sulla base del regolamento, dovrebbe comprendere il conto del bilancio, il conto economico ed il conto del patrimonio. Tuttavia attualmente viene redatto unicamente il conto del bilancio, a causa della mancata rilevazione, da parte dell'istituzione, di informazioni di natura economico-patrimoniale.

⁸ Si ringrazia la dott.ssa Daniela Savoia, Direttrice dell'istituzione Biblioteca Malatestiana del comune di Cesena per la collaborazione ricevuta durante la realizzazione della presente analisi e per i documenti forniti.

Il conto del bilancio rendiconta i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale di previsione. L'eventuale risultato positivo di gestione deve essere obbligatoriamente destinato alla riduzione dei trasferimenti a carico del comune.

Al rendiconto sono allegate la *relazione del direttore* e la *relazione dei revisori dei conti del comune*. La prima esprime le valutazioni circa l'efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi di inizio anno. Tale relazione è anche corredata di dati extra-contabili riguardanti, ad esempio, il numero di prestiti, le visite guidate, la consultazione del sito internet, la tipologia di lettore, il materiale multimediale acquistato, il calendario dei cicli di manifestazione, ecc. La *relazione dei revisori dei conti del comune* esprime un giudizio circa il controllo contabile effettuato e finalizzato ad accertare l'affidabilità dei dati e delle informazioni forniti nei documenti contabili. Alcune *informazioni extra-contabili*, riportate nell'allegato al bilancio vengono, pubblicate nel sito Internet della Biblioteca e nel bilancio sociale del comune di Cesena.

II) *Quali caratteristiche deve possedere un sistema informativo capace di fornire informazioni sull'economicità della gestione e sulla capacità di valorizzazione del bene culturale?*

A) *La presenza di informazioni economico-finanziarie preventive e consuntive*

Il sistema contabile dell'istituzione BM si caratterizza per la rilevazione di informazioni di natura finanziaria sia a livello preventivo che consuntivo, mentre sono assenti rilevazioni di natura economico-patrimoniale. Questo comporta l'impossibilità di redigere il conto economico e il conto del patrimonio, sebbene espressamente richiesti dal regolamento dell'istituzione.

B) *Il grado di analiticità dell'informazione e la presenza di un sistema di contabilità analitica*

Nell'ambito del sistema informativo del comune di Cesena, l'istituzione BM è considerata un centro di costo. La responsabilità è individuata a livello politico nella figura dell'Assessore alla Cultura del comune, e a livello gestionale nel direttore dell'istituzione, senza alcuna specificazione degli obiettivi e delle risorse assegnate alle singole sezioni che compongono la biblioteca. Tale impostazione discende dalla difficoltà di implementare un sistema di contabilità analitica, sebbene sia a livello comunale che di istituzione pare si avverta l'esigenza di informazioni di questo tipo per alimentare il processo decisionale e la misurazione dell'efficienza. Le citate criticità risiedono soprattutto nella difficoltà di individuare un criterio adeguato per la ripartizione dei costi indiretti, quali, ad esempio, le manutenzioni degli edifici e le spese di pulizia.

Attualmente, l'istituzione BM non tiene scritture di contabilità economica analitica e questo rappresenta un evidente limite informativo vista la complessità

organizzativa della biblioteca, articolata in cinque sezioni di cui una comprende altre nove biblioteche.

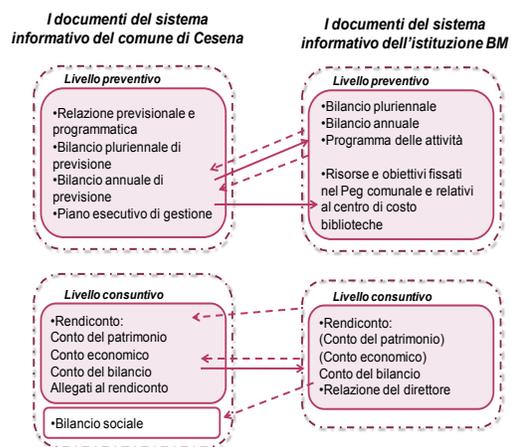
C) *La multidimensionalità delle informazioni*

La relazione del direttore, allegata al rendiconto, mostra diversi dati extra-contabili, quali i giorni di apertura della biblioteca, i nuovi iscritti, il numero di prestiti locali e inter-bibliotecari, il numero di utenti per fascia d'età, la media giornaliera dei prestiti ecc. Alcuni di questi dati vengono anche pubblicati nel sito Internet della biblioteca.

D) *La presenza di collegamenti fra i sistemi informativi dell'ente gestore e dell'ente locale proprietario del bene culturale*

Il sistema informativo dell'istituzione BM presenta evidenti collegamenti formali e sostanziali con i documenti che scaturiscono dal sistema informativo comunale. I collegamenti di tipo formale sono espressione del potere di indirizzo e vigilanza esercitato dal comune sull'istituzione. Infatti la giunta comunale ha il compito di approvare il bilancio preventivo, il rendiconto e il programma delle attività dell'istituzione. Dal punto di vista dei collegamenti sostanziali, la tabella 6 riassume i documenti che compongono i sistemi informativi del comune di Cesena e della BM ed evidenzia i legami esistenti tra di essi. In particolare, le frecce tratteggiate rappresentano il flusso di informazioni relative a obiettivi e risultati che l'istituzione BM trasmette al comune per la loro approvazione, mentre le frecce continue individuano un flusso di informazioni che dal comune si dirige verso l'istituzione al fine dell'assegnazione di obiettivi e risorse.

Tav. 6 - *Collegamenti fra i documenti del comune di Cesena e dell'Istituzione BM*



Fonte: ns. elaborazione da documenti del comune di Cesena e dell'istituzione BM

Il comune utilizza un sistema integrato di contabilità di tipo finanziario ed economico-patrimoniale con rilevazioni concomitanti allo svolgimento della gestione. A livello preventivo, il comune redige: la

relazione previsionale programmatica (Rpp), il bilancio di previsione annuale e pluriennale con i relativi allegati e il piano esecutivo di gestione (Peg). A livello consuntivo, i documenti del comune di Cesena sono il rendiconto e il bilancio sociale.

Il bilancio di previsione annuale e pluriennale comunale vengono approvati dal consiglio comunale congiuntamente ai rispettivi documenti dell'istituzione BM.

Il Peg individua nel Centro di Costo n. 44 - Biblioteca Malatestiana le risorse e gli obiettivi da assegnare direttamente all'istituzione. Per ogni centro di costo vengono forniti: (a) la descrizione dell'obiettivo; (b) il riferimento al programma di mandato, al progetto e alle azioni che consentono un immediato collegamento con gli strumenti di programmazione annuale e pluriennale del comune; (c) le fasi di realizzazione delle diverse attività previste dalle schede obiettivo, con dettaglio quindicinale; (d) il soggetto responsabile del raggiungimento degli obiettivi, distinguendo fra referente politico e gestionale (il primo è individuato nell'Assessore alla Cultura del comune di Cesena e il secondo nel direttore dell'istituzione); (e) la descrizione dello stato di avanzamento dei lavori per la realizzazione dell'obiettivo perseguito.

Uno dei principali vantaggi derivanti dall'adozione del modello dell'istituzione è l'affermazione di margini di autonomia gestionale e contabili più ampi rispetto a quelli della gestione in economia. Tuttavia, affinché l'istituzione sia forte e legittimata è necessario che sia dotata di un adeguato sistema informativo capace di responsabilizzare i dirigenti sugli obiettivi.

L'istituzione BM ha un proprio sistema informativo indipendente da quello dell'ente locale, ma ad esso fortemente collegato. Tale articolazione consente all'istituzione di godere di elevati gradi di autonomia e all'ente locale di assicurare una continuità nello svolgimento della funzione di indirizzo e vigilanza. Ai fini del controllo di gestione e della responsabilizzazione dei dirigenti l'istituzione BM costituisce un centro di costo del comune di Cesena. Questo consente al comune di disporre di un unico centro di imputazione amministrativa per la gestione delle biblioteche che altrimenti resterebbero di competenza di diversi uffici dell'ente locale.

Tuttavia, l'attuale articolazione del sistema informativo soffre di alcuni limiti, principalmente legati alla mancata redazione del conto economico e del conto del patrimonio e ad un basso grado di dettaglio nella rilevazione delle informazioni. Infatti, sono assenti le informazioni analitiche sulle singole sezioni che compongono la biblioteca.

Di tale criticità sono consapevoli anche gli organi dirigenziali e politici che individuano la causa del problema nella difficoltà di determinare adeguati criteri di imputazione dei costi.

4.3 – La fondazione: il Museo Internazionale delle Ceramiche di Faenza

Dal 1908, nella città che è sinonimo di ceramica nel mondo, il Museo Internazionale delle Ceramiche di Faenza (MIC)⁹ documenta la storia e la cultura della ceramica dei cinque continenti. Nel 1912 il museo è eretto a *ente morale*¹⁰, tuttavia da questa data la forma giuridica del MIC muta altre tre volte. Nel 1976 diviene *museo di ente locale* e il comune di Faenza ne assume la gestione diretta. Nel 1995, tenuto conto delle caratteristiche del servizio culturale “senza rilevanza industriale” e in attuazione della L. 142/1990, il consiglio comunale approva la trasformazione del MIC in *istituzione*. La nuova forma di gestione permetteva di salvaguardare le funzioni di indirizzo e vigilanza del comune soddisfacendo, al contempo, un'esigenza di maggiore snellezza e autonomia gestionale.

Tuttavia, a cinque anni di distanza dalla costituzione dell'istituzione, inizia in capo al comune di Faenza la predisposizione di un nuovo progetto di trasformazione della forma giuridica. La fondazione è parsa essere la modalità più idonea per potenziare le attività del museo, conferendole maggiore autonomia gestionale e finanziaria e coinvolgendo soggetti privati nell'erogazione dei fondi e nella gestione. Infatti, come rileva il verbale degli atti del consiglio comunale del 29 luglio 1999 “l'Istituzione MIC in questi anni ha funzionato con il pressoché totale finanziamento a carico del Comune di Faenza”; emergeva quindi il fabbisogno di “un afflusso di fondi di diversificata provenienza più consono alle dimensioni nazionali e internazionali del museo”.

Il percorso di trasformazione della forma giuridica si conclude nel 2001 con l'approvazione della costituzione della Fondazione MIC, partecipata dal comune di Faenza. Nel 2002, il Consiglio Comunale approva l'affidamento diretto della gestione del museo alla Fondazione MIC, tramite la stipula di un apposito *contratto di servizio* a tempo determinato che riassume le clausole fondamentali dell'accordo e le obbligazioni assunte dalle controparti. Infine, nel 2009 il MIC ha acquisito lo status di *museo ricono-*

⁹ Si desidera ringraziare la Segreteria Generale del Museo Internazionale delle Ceramiche di Faenza per la collaborazione ricevuta durante la realizzazione della presente analisi e per i documenti messi a disposizione.

¹⁰ In passato, l'espressione *ente morale* designava una organizzazione collettiva di persone, oggi definita persona giuridica. Sotto questa veste giuridica il MIC è un ente autonomo sotto il patronato del comune di Faenza, a cui è devoluta la proprietà della collezione, assicurando il perpetuo uso pubblico e l'inalienabilità delle opere.

sciuto rilasciato al termine del processo di accreditamento promosso dalla regione Emilia-Romagna.

Le clausole statutarie prevedono la presenza di un organo assembleare, configurando il MIC come una *fondazione di partecipazione*. Tale forma giuridica consente a soggetti diversi dai soci fondatori di aderire al patrimonio in momenti successivi alla costituzione dello stesso, rendendo la struttura meno rigida rispetto alla fondazione di diritto civile. Inoltre, in seguito all'applicazione del modello organizzativo e di gestione ex D.Lgs 231/2001, il MIC ha definito le caratteristiche del sistema di controllo interno e ha istituito un organismo di vigilanza.

Attualmente, fra i soci della fondazione rientrano soggetti pubblici (quali comune di Faenza, provincia di Ravenna e Camera di Commercio), fondazioni bancarie e soggetti privati. La maggior parte del fondo di dotazione è sottoscritto da soggetti pubblici (69,88%), fra cui il comune di Faenza costituisce il socio prevalente, pur detenendo una quota non di maggioranza.

Sono organi della Fondazione: l'assemblea, il consiglio di amministrazione (CDA), il collegio dei revisori, il comitato scientifico e l'organismo di vigilanza.

Il personale del museo è composto da dipendenti del comune di Faenza affiancati, per l'espletamento di determinate funzioni, da collaboratori esterni e professionisti con specifiche competenze su alcune materie. Il modello organizzativo adottato dal MIC prevede un sistema di *controllo interno* volto a disciplinare diversi aspetti fra i quali: (1) l'adozione di un codice etico condiviso, in cui vengono rappresentati i principi generali di trasparenza, correttezza e lealtà cui tutta la struttura si attiene; (2) la definizione delle caratteristiche del sistema di controllo interno, basato sulla mappatura delle aree e l'individuazione dei rischi, con la conseguente identificazione di protocolli interni di condotta volti a ridurre i rischi di commissione di reato nell'interesse dell'organizzazione; (3) la nomina di un Organismo di Vigilanza, dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo; (4) la definizione di un sistema di sanzioni applicabili in caso di violazione dei modelli e delle procedure interne.

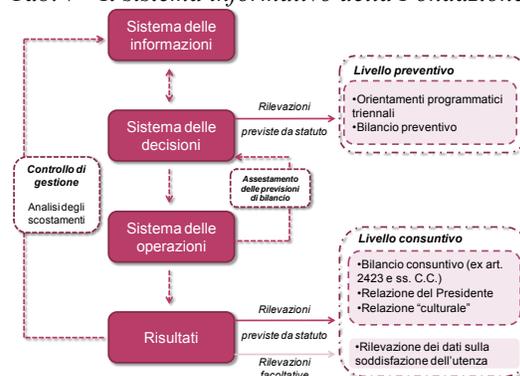
Si procede ora alla disamina del caso, strutturato in due parti al fine di rispondere alle due domande di ricerca, individuate nella descrizione del metodo (paragrafo 3).

1) *Il modello di gestione condiziona la definizione del sistema informativo? Come?*

Il sistema informativo della fondazione MIC, quale ente non profit di diritto privato, è disciplinato dalle norme civilistiche e dalle raccomandazioni emanate dalla Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commerciali e degli Esperti Contabili (CNDC-EC). Si precisa che il Codice Civile non prevede particolari

obblighi contabili in capo alle fondazioni. Tuttavia, nulla vieta a quest'ultime di utilizzare gli schemi civilistici (artt. 2423 e ss.) per la predisposizione del loro bilancio. La tabella 7 descrive il sistema informativo adottato dalla fondazione MIC, evidenziando gli strumenti che vengono redatti a livello preventivo e consuntivo, distinguendo quelli facoltativi sia nella forma che nel contenuto da quelli richiesti dello statuto.

Tab. 7 - Il sistema informativo della Fondazione MIC



Fonte: ns. elaborazione da Farneti G. (2005), *Ragioneria Pubblica*, pagg. 22-25

La fondazione MIC redige il bilancio di esercizio seguendo lo schema civilistico con gli accorgimenti suggeriti dalla Raccomandazione del CNDC-EC. A livello facoltativo, redige documenti di natura previsiva, quali gli ordinamenti programmatici triennali e il bilancio previsionale. Inoltre si rilevano informazioni di natura extra-contabile attinenti alla soddisfazione degli utenti e al valore del patrimonio culturale gestito dal museo. Gli *orientamenti programmatici triennali* rappresentano lo strumento di indirizzo dell'attività del museo e vengono approvati dal CDA. Lo scopo di tale documento è chiarito esplicitamente nel testo degli ordinamenti programmatici 2006-2009, dove si dichiara che «le linee programmatiche in esso contenute (...) rispondono metodologicamente all'obbligo del Museo di fissare obiettivi, contenuti e modi di realizzazione delle attività che intende svolgere, secondo il principio che governa l'identità museale: vale a dire la specificità delle sue funzioni rispetto alla conoscenza e alla valutazione del patrimonio da custodire e gestire. Elaborato internamente, misurato sull'interdipendenza dei settori e con il consenso preventivo del personale specializzato nei vari settori, il documento riflette anche l'interpretazione che dal mondo esterno (...), il Museo ha saputo cogliere, e a cui è tenuto a rispondere nell'interesse dalla sua stessa vocazione di servizio pubblico».

Entro il 15 novembre di ogni anno viene predisposto il *bilancio preventivo annuale* che è approvato dall'assemblea entro il 31 dicembre. Nel mese di giugno dell'anno a cui si riferiscono le previsioni

contenute nel bilancio, le entrate e le spese vengono “asstate”, ossia aggiornate sulla base delle concomitanti condizioni di gestione. Il bilancio è redatto in termini unicamente finanziari e contiene le previsioni di entrata e di uscita distinte in due aree: la gestione ordinaria, riferita alle operazioni riguardanti le attività di funzionamento del museo, e la gestione promozionale relativa all’organizzazione delle mostre e delle manifestazioni atte a promuovere il patrimonio culturale. Le entrate sono classificate in base alla fonte di provenienza delle risorse (ad esempio: ingresso al museo, ricavi del laboratorio didattico, contributi dei soci fondatori, proventi finanziari, finanziamenti europei), e le uscite in base alla natura del fattore produttivo impiegato (ad esempio acquisto di materiali, energia elettrica, costo del personale, vigilanza, ecc.).

Il bilancio è accompagnato da una relazione illustrativa redatta anch’essa dal CDA, in cui viene riportata un’analisi sugli andamenti delle entrate e delle spese e il programma delle attività future del museo.

Al termine dell’esercizio, viene redatto il bilancio consuntivo composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa secondo le norme del codice civile e le raccomandazioni della Commissione Aziende Non Profit del CNDCEC. Inoltre, il bilancio è corredato dalla relazione del collegio sindacale e da due documenti integrativi e illustrativi della gestione del museo: la relazione del presidente del CDA e la relazione “culturale” sull’utilizzo, mantenimento e accrescimento del patrimonio museale.

La *Relazione del Presidente CDA al bilancio consuntivo* illustra il confronto tra le risultanze preventive e consuntive, permettendo di evidenziare eventuali scostamenti e di indirizzare future azioni correttive. In tal senso, il calcolo degli scostamenti rappresenta il primo passo per l’implementazione del controllo di gestione. Inoltre, l’analisi delle voci di costo permette di determinare i *driver* di costo e le leve gestionali su cui agire per migliorare l’efficienza della gestione.

La *Relazione “culturale” sull’utilizzo, mantenimento e accrescimento del patrimonio museale* presenta una stima prudenziale del patrimonio della fondazione, valutato alla luce della considerazione che il valore di un bene culturale, non si calcola in moneta, ma sulla base del beneficio che dalla sua conservazione e valorizzazione, si ripercuote sulla società nel suo complesso, e che si può tradurre anche in un vantaggio economico per la comunità¹¹. Tale criterio ha

ispirato, ad esempio, la valutazione del patrimonio del laboratorio di restauro, stimando il valore del patrimonio sulla base dell’investimento in prevenzione, piuttosto che il restauro a danno avvenuto. In effetti, come evidenziato nella relazione, «gli interventi di restauro veri e propri rappresentano non più di un quarto del lavoro complessivo della Sezione. La salvaguardia del patrimonio si sostanzia principalmente nella corretta esecuzione di una serie di operazioni quotidiane» come ad esempio: la verifica dello stato di conservazione delle opere, in ingresso e attraverso monitoraggi successivi, la collocazione in ambienti idonei e il monitoraggio delle condizioni ambientali, corretta movimentazione interna ed esterna delle opere ecc. La relazione fornisce anche l’esempio della valutazione del laboratorio didattico per il quale emerge la necessità di considerare anche il valore del patrimonio immateriale. In particolare, la relazione spiega che il valore puramente patrimoniale del laboratorio “Giocare con l’arte” (dotazioni strumentali, magazzino materiali, forni ecc.) non rispecchia la misura del valore più generale di questa risorsa trentennale del museo. Nella sua storia il laboratorio didattico ha investito sia sulle risorse umane, sia sulle strutture e dotazioni materiali/strumentali, che sul terreno sociale e culturale.

Infine, particolare attenzione è posta sulla raccolta e rilevazione delle informazioni extra-contabili relative alla soddisfazione degli utenti rilevate tramite la somministrazione di un questionario di gradimento distribuito in uscita alla visita del museo. Il questionario permette di conoscere le motivazioni per le quali il museo è stato visitato (interesse per la ceramica, studio, soggiorno a Faenza o mostra temporanea), come lo si è conosciuto e il grado di soddisfazione della visita valutato in considerazione all’allestimento delle sale, al percorso, ai supporti alla visita (audio guida, materiale illustrativo), all’adeguatezza dell’offerta del *book-shop* e al rapporto qualità-prezzo degli eventuali oggetti acquistati. Data la rilevanza internazionale del MIC, il questionario è disponibile anche in lingua inglese.

II) *Quali caratteristiche deve possedere un sistema informativo capace di fornire informazioni sull’economicità della gestione e sulla capacità di valorizzazione del bene culturale?*

A) *La presenza di informazioni economico-finanziarie preventive e consuntive*

senso, la relazione della Fondazione MIC si ispira alle finalità e ai principi della Relazione di Missione (o Relazione sulla gestione) suggerita dalla Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Secondo la Raccomandazione della Commissione, la relazione di missione informa sulla capacità dell’azienda di perseguire le finalità istituzionali per cui è stata costituita.

¹¹ La relazione sull’utilizzo, mantenimento e accrescimento del patrimonio museale esprime la missione della fondazione MIC indirizzata alla valorizzazione del patrimonio culturale che ha in gestione. In tal

Il sistema contabile della fondazione MIC si caratterizza per la rilevazione di informazioni di natura finanziaria preventiva in termini di entrate e di spese future e di informazioni consuntive di natura finanziaria, economica e patrimoniale. In particolare, l'elaborazione del bilancio preventivo di natura unicamente finanziaria sembra essere un retaggio del tradizionale collegamento che lega il sistema informativo del museo e quello del comune di Faenza, del quale il bilancio preventivo rappresenta un documento centrale e obbligatorio. D'altra parte, fino alla costituzione dell'istituzione, il MIC non disponeva di un sistema informativo autonomo e le informazioni ad esso relative venivano rilevate all'interno della contabilità comunale.

B) *Il livello di analiticità dell'informazione e presenza di un sistema di contabilità economica analitica*

Il sistema contabile della fondazione MIC permette di conoscere i dati di costo sulle singole manifestazioni e mostre organizzate dal museo.

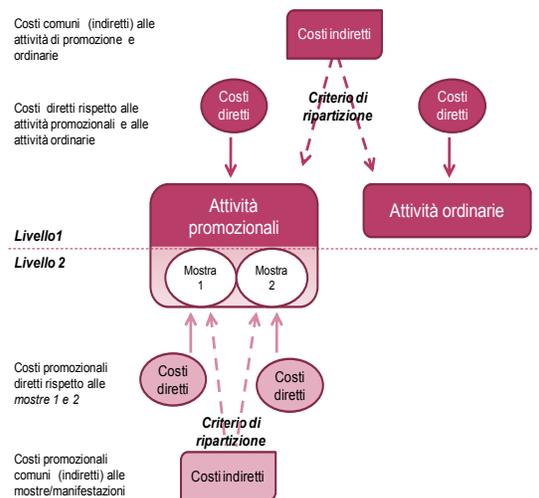
Il MIC, nell'ambito della propria autonomia contabile, ha elaborato, infatti, un sistema di contabilità economica analitica il cui procedimento di calcolo e i cui risultati sono sintetizzati nella Relazione del presidente del CDA allegata al bilancio consuntivo. In particolare, la contabilità analitica ha lo scopo di calcolare i costi relativi alle attività della sezione ordinaria e della sezione promozionale (I livello di analisi), di definire il costo delle singole manifestazioni e mostre nell'ambito dell'attività di promozione (II livello di analisi) (Tab. 8). Il procedimento di calcolo dei costi relativi al primo livello di analisi (attività ordinarie e promozionali) procede secondo il seguente iter:

1. individuazione e calcolo dei costi diretti dell'attività ordinaria e di promozione;
2. individuazione dei costi indiretti. Molte voci di costo hanno natura indiretta ossia sono state sostenute in parte per le attività ordinarie e in parte per le attività promozionali;
3. ripartizione dei costi indiretti. La ripartizione è stata effettuata soltanto per le spese telefoniche e postali, le quali sono state distribuite forfettariamente per il 50% all'attività ordinaria e per il rimanente 50% alla sezione promozionale;
4. calcolo del coefficiente di riparto e determinazione della quota di costo da attribuire all'oggetto di costo (le attività promozionali e le attività ordinarie). La quota di costo attribuibile alle due attività è calcolata come percentuale dei costi indiretti;
5. calcolo del costo pieno rispettivamente delle attività di promozione e delle attività ordinarie, determinato come somma dei costi diretti e indiretti.

Dopo aver determinato il costo delle attività promozionali, è possibile calcolare il costo sostenuto per le singole manifestazioni, secondo il seguente procedimento:

1. individuazione e calcolo dei costi promozionali diretti relativi ad ogni manifestazione;
2. individuazione dei costi promozionali sostenuti per tutte le manifestazioni (costi comuni indiretti) da ripartire;
3. scelta della base di riparto dei costi promozionali indiretti. La base di riparto è costituita dai costi promozionali diretti sostenuti per ogni manifestazione. La scelta di tale base presuppone la sottostante ipotesi che l'ammontare dei costi diretti sia un *cost driver*, ciò vale a dire che una variazione nel livello dei costi promozionali diretti comporti una variazione proporzionale dei costi indiretti. Il testo della relazione giustifica la scelta di tale base, per il legame funzionale oggettivamente esistente fra l'onerosità complessiva di una singola manifestazione e il livello dei costi diretti;
4. calcolo del coefficiente di riparto e determinazione della quota di costo indiretto da attribuire all'oggetto di costo, il coefficiente di riparto è ottenuto dal rapporto tra il totale dei costi indiretti e la somma dei costi diretti riferibili ad ogni manifestazione. Il risultato ottenuto viene poi moltiplicato per i costi diretti di ogni manifestazione determinando la quota di costo indiretto da attribuire ad ogni attività promozionale;
5. calcolo dei costi pieni delle singole manifestazioni o altre attività promozionali.

Tab. 8 - Procedimento di imputazione dei costi



Fonte: Del Sordo *et al.* (2010), "Dal pubblico al non profit. L'esperienza del Museo Internazionale delle Ceramiche di Faenza", *Non profit*, Vol. 16, Fasc. 2.

C) *La multidimensionalità delle informazioni*

Dall'analisi dei documenti redatti dalla fondazione MIC emerge la volontà di arricchire il proprio sistema informativo grazie all'integrazione di informazioni di natura extra-contabile circa la capacità del

MIC di raggiungere la propria *mission* e di soddisfare i visitatori.

Ad esempio la relazione del Presidente del CDA al bilancio consuntivo fornisce dati sui visitatori del museo e sugli utenti del sito web indicando anche la provenienza, quest'ultima informazione può essere d'aiuto alla definizione delle politiche di promozione e pubblicità del museo.

D) *La presenza di collegamenti con il sistema informativo dell'ente locale proprietario del bene culturale*

Il sistema informativo della fondazione MIC è autonomo e indipendente rispetto a quello del comune di Faenza. Pertanto da un punto di vista sostanziale non sono presenti collegamenti fra i due sistemi informativi.

Tuttavia, l'organo che approva i bilanci, ossia l'assemblea, è composto anche da rappresentanti del comune di Faenza, e il consiglio di amministrazione che redige i documenti è nominato dall'assemblea. In tal senso è quindi ravvisabile un collegamento di tipo formale fra il sistema informativo della fondazione MIC e il comune di Faenza.

Il modello della fondazione di partecipazione scelto per la gestione del MIC presenta diversi vantaggi, primi fra tutti un'elevata autonomia gestionale e contabile e una maggiore incentivazione all'apporto di capitali privati.

Infatti, grazie ad una maggiore autonomia contabile, è stato possibile ridefinire il sistema informativo in modo tale che possa fornire informazioni utili ai fini sia interni che esterni.

Le informazioni di natura economica permettono di rilevare gli eventuali scostamenti rispetto alla programmazione e di formulare azioni correttive, e contemporaneamente l'analiticità con cui i dati vengono rilevati consente di conoscere il livello di redditività delle singole manifestazioni organizzate.

Quest'ultimo dato, oltre a rivestire una particolare importanza ai fini decisionali, può supportare le valutazioni di potenziali futuri soci.

A fronte dei vantaggi appena descritti, la scelta del modello della fondazione di partecipazione non è scevra da rischi.

Infatti, i modelli di gestione che garantiscono elevati margini di autonomia possono comportare difficoltà all'ente locale, che detiene la proprietà dei musei, nell'assicurare l'interesse pubblico nella gestione del servizio erogato da un soggetto esterno.

Tuttavia, nella fondazione MIC questo rischio è fortemente mitigato dalla presenza di un sistema informativo dettagliato e ben articolato che è in grado di assicurare buoni livelli di *accountability* interna ed esterna e da collegamenti di tipo formale con il comune di Faenza.

5 – Modelli di gestione e sistemi informativo-contabili delle biblioteche e dei musei pubblici: quale relazione?

L'evolversi delle forme di gestione verso modalità che consentono di acquisire una sempre maggiore autonomia gestionale e finanziaria rende necessario il rispetto di livelli minimi di qualità e la dotazione di un sistema informativo che consenta di acquisire una maggiore consapevolezza sugli andamenti gestionali. Partendo da tali considerazioni, nell'articolo sono stati analizzati tre casi di gestione in Emilia-Romagna: il servizio Biblioteche del comune di Forlì, l'istituzione Biblioteca Malatestiana del comune di Cesena e la Fondazione Museo Internazionale delle Ceramiche di Faenza.

Lo schema interpretativo, seguito nella descrizione di ogni esperienza, è stato finalizzato alla conoscenza delle possibili implicazioni che la forma giuridica ha sul sistema informativo-contabile e sull'adeguatezza delle informazioni prodotte. In un'ottica comparata (Tav. 9), quest'ultimo paragrafo fornisce una lettura critica delle principali caratteristiche dei sistemi informativi adottati.

Innanzitutto, dalla descrizione dei tre casi emerge che i sistemi informativi implementati da ciascuna di esse assumono una diversa configurazione a seconda del modello di gestione adottato.

In particolare, il servizio Biblioteche del comune di Forlì, che costituisce un ufficio comunale, non gode di margini di autonomia contabile e non possiede un proprio sistema informativo.

Pertanto, le rilevazioni ad esso relative confluiscono nel sistema del comune di Forlì.

Diversamente, l'istituzione Biblioteca Malatestiana, ente strumentale del comune, è caratterizzata da autonomia gestionale che si riflette anche su un certo livello di autonomia contabile che le permette di avere un proprio sistema informativo dotato di un bilancio preventivo e di uno consuntivo.

Infine, la fondazione MIC si contraddistingue per l'adozione di un sistema informativo completamente autonomo e indipendente rispetto a quello del comune di Faenza, benché siano ravvisabili collegamenti di tipo formale con quest'ultimo.

Emerge pertanto che le strutture dotate di una maggiore autonomia tendono ad avere sistemi informativi obbligatori più sofisticati ed articolati; tuttavia proprio a fronte delle carenze informative delle strutture meno autonome, le stesse hanno sviluppato, con successo, l'apparato del sistema informativo-contabile facoltativo raggiungendo livelli di sofisticazione analoghi a quelli delle aziende dotate di maggior autonomia.

Tab. 9 - I sistemi informativi a confronto

I) Il modello di gestione condiziona la definizione del sistema informativo? Come?						
	Servizio Biblioteche del comune di Forlì		Istituzione Biblioteca Malatestiana		Fondazione Museo Internazionale Ceramiche	
Livello di autonomia del sistema informativo	- assenza di un sistema informativo autonomo; - informazioni rilevate all'interno del sistema informativo del comune		- presenza di un sistema informativo autonomo; - forti collegamenti formali e sostanziali con il sistema informativo dell'ente locale		- sistema informativo autonomo e indipendente rispetto a quello comunale	
Adozione di documenti/informazioni facoltative	Si	strumenti contabili dettagliati per il controllo di gestione e bilancio sociale	Si	programma delle attività e relazione del direttore con informazioni extra-contabili	Si	Orientamenti programmatici, bilancio preventivo; informazioni extra-contabili consuntive
II) Quali caratteristiche deve possedere un sistema informativo capace di fornire informazioni sull'economicità della gestione e sulla capacità di valorizzazione del bene culturale?						
	Servizio Biblioteche del comune di Forlì		Istituzione Biblioteca Malatestiana		Fondazione Museo Internazionale Ceramiche	
A) Informazioni economico-finanziarie preventive e consuntive	- informazioni finanziarie preventive; - informazioni finanziarie ed economico-patrimoniali consuntive derivanti dal sistema di contabilità integrato dell'ente locale		- informazioni finanziarie preventive; - informazioni finanziarie ed economico-patrimoniali consuntive derivanti dal sistema di contabilità integrato dell'ente locale		- informazioni finanziarie preventive; - informazioni finanziarie ed economico-patrimoniali consuntive derivanti dal sistema di contabilità generale	
B) Livello di analiticità dell'informazione	- servizio Biblioteche nel suo complesso (senza distinzione di informazioni relative a unità operative)		- l'istituzione BM nel suo complesso (senza distinzione delle informazioni relative alle sezioni della biblioteca)		- le attività ordinarie e di promozione e le singole mostre e manifestazioni	
C) Contabilità economica analitica	No		No		Si	
D) Multidimensionalità dell'informazione	Si	- bilancio sociale	Si	bilancio sociale	Si	- rilevazione soddisfazione dell'utenza - determinazione del valore del patrimonio culturale
E) Collegamenti fra i sistemi informativi	Non necessari	- le informazioni relative al servizio biblioteche confluiscono direttamente nel sistema informativo dell'ente locale.	Si	- collegamenti formali; - collegamenti sostanziali	Si	- collegamenti formali

Infatti, oltre ad un'elevata conformità dei sistemi adottati rispetto a quanto previsto dalla normativa di ogni modello di gestione, nella descrizione dei tre casi si evidenzia come i rispettivi sistemi informativi siano stati arricchiti e articolati al fine di giungere ad un migliore soddisfacimento dei fabbisogni informativi degli *stakeholder*.

Tale risultato emerge dall'analisi dell'adozione degli strumenti e dei documenti facoltativi. Il sistema informativo del comune di Forlì è particolarmente articolato e ricco di informazioni, accanto ai tradizionali strumenti contabili predispone anche il Pdo e il bilancio sociale. Oltre al bilancio preventivo e al bilancio consuntivo, la BM redige invece il programma delle attività sulla base del quale viene assegnato il contributo comunale e la relazione del direttore, allegata al consuntivo, arricchita anche da informazioni extra-contabili che alimentano il bilancio sociale del comune. La normativa civilistica non prevede parti-

colari obblighi di rendicontazione in capo alle fondazioni, tuttavia il MIC predispone documenti sia preventivi che consuntivi arricchiti con informazioni anche extra-contabili sulla base delle indicazioni dello statuto e delle raccomandazioni del CNDC-EC.

Passiamo ora in rassegna gli aspetti che caratterizzano i sistemi informativi dei tre casi indagati. La presenza di informazioni economico-finanziarie preventive e consuntive non è sempre rilevata. In generale, il comune di Forlì, di cui la biblioteca costituisce un ufficio, adotta un sistema contabile di tipo integrato, quindi rileva informazioni preventive di natura finanziaria, come nella tradizione degli enti locali, e informazioni consuntive sotto il duplice aspetto economico e finanziario. Inoltre rispetto al servizio Biblioteche, le informazioni rilevate con il maggior grado di dettaglio si trovano nel Peg e nel Pdo e sono di tipo finanziario. Il sistema informativo della BM

rileva solo informazioni di natura finanziaria sia a livello preventivo che a livello consuntivo, sebbene il regolamento preveda anche la predisposizione del conto economico e dello stato patrimoniale, per i quali sarebbe necessario l'implementazione di una contabilità di tipo economico-patrimoniale. Infine, la fondazione MIC rileva informazioni di natura finanziaria preventiva al fine della redazione del bilancio previsionale e informazioni consuntive finanziarie, economiche e patrimoniali desunte dalla contabilità generale. Quindi in tutti i casi si riscontra un'uniformità nella rilevazione di informazioni preventive di natura finanziaria. A parte il caso del servizio Biblioteche che utilizza il medesimo sistema informativo del comune proprietario, negli altri due casi questa pratica può essere considerata come una eredità della gestione diretta dei beni culturali da parte degli enti locali proprietari che tradizionalmente adottano una contabilità finanziaria di tipo autorizzatorio.

Il livello di analiticità con cui è rilevata l'informazione relativa ai musei e alle biblioteche oggetto di gestione risulta differenziato nei diversi casi. Per quanto riguarda il servizio biblioteche del comune di Forlì, il sistema informativo dell'ente locale perviene ad un livello di informazioni che considera le biblioteche come un unico centro di responsabilità, lasciando "nascosti" gli obiettivi e le risorse affidate alle singole unità operative che compongono il servizio. Con tale impostazione, sebbene non si giunga a informazioni dettagliate, il comune persegue una visione omogenea del servizio e una maggiore flessibilità nella gestione delle risorse al suo interno. Allo stesso modo, anche l'istituzione BM è considerata un unico centro di responsabilità rispetto al sistema informativo del comune di Cesena. Tuttavia, in questo caso, benché vi sia la consapevolezza che una maggiore analiticità è necessaria, si riscontrano difficoltà nella determinazione di adeguati criteri di ripartizione delle spese comuni a diverse sezioni della biblioteca. Infine, la fondazione MIC, nella sua completa autonomia contabile, distingue le informazioni di costo e di ricavo rispetto alle attività ordinarie e promozionali. La contabilità economica analitica è implementata unicamente dalla fondazione MIC, la quale, nella relazione del presidente del CDA, illustra dettagliatamente il procedimento di determinazione dei costi e risultati conseguiti. Interessante è rilevare che il sistema di contabilità analitica adottato dal museo prevede due livelli di analisi, il primo distingue i costi relativi alle attività ordinarie da quelli relativi alle attività di promozione, il secondo ripartisce i costi delle attività di promozione fra le singole mostre e manifestazioni organizzate dal museo. Pertanto, queste ultime rappresentano l'oggetto di costo. Tali informazioni sono preziose per il museo, in quanto consentono di valutare l'efficienza dell'attività di valorizzazione del patrimonio custodito. Tuttavia, si

auspica la necessità di ricercare adeguati *cost driver* al fine di garantire una maggiore aderenza al criterio funzionale nella scelta delle basi di riparto.

La multidimensionalità dell'informazione è garantita in tutti i sistemi informativi analizzati. Sia il sistema informativo del comune di Forlì che quello del comune di Cesena prevedono la redazione del bilancio sociale con la conseguente misurazione degli impatti sociale delle attività poste in essere anche delle biblioteche. Inoltre, il servizio Biblioteche del comune di Forlì, in ottemperanza agli standard regionali, calcola alcuni indicatori di efficienza e di efficacia che include nella propria carta dei servizi. La BM rileva informazioni extra-contabili all'interno della relazione del direttore allegata al consuntivo di bilancio. Infine, la fondazione MIC arricchisce il proprio sistema informativo con informazioni di natura extra-contabile relative al patrimonio culturale e al perseguimento della *mission*, oltre a rilevare la soddisfazione dell'utenza.

I collegamenti tra il sistema informativo dell'ente locale e quello del gestore del museo e delle biblioteche sono presenti nell'istituzione BM e nella fondazione MIC. Nessun collegamento è presente nel caso del servizio Biblioteche, in quanto esiste un unico sistema informativo, quello comunale che rileva anche le informazioni dei servizi gestiti in economia. I forti collegamenti informativi sostanziali e formali che legano l'istituzione BM e il comune di Cesena sono una caratteristica del modello dell'istituzione e sono conseguenti al potere di indirizzo e di vigilanza che il comune esercita nei confronti del proprio ente strumentale. Collegamenti solo di tipo formale si ravvisano anche nell'esperienza della fondazione MIC, dove i membri degli organi che approvano i documenti contabili sono nominati dall'assemblea di cui fa parte anche il comune di Faenza. Sebbene quindi il sistema informativo della fondazione sia autonomo e indipendente, il Comune riesce ad esercitare un'attività di indirizzo e di controllo sui risultati.

I tre casi oggetto di analisi mostrano come un'elevata autonomia gestionale, accompagnata dalla necessità di una maggiore responsabilizzazione sull'utilizzo delle risorse, consenta, e allo stesso tempo renda necessaria, una sofisticazione del sistema informativo, il cui arricchimento rappresenta una pratica utile. Essa tuttavia non deve sfociare unicamente in un "edonismo contabile" e in un mero esercizio di "retorica manageriale" (Zan, 2003), in quanto la produzione di informazioni comporta un costo, costo che va necessariamente confrontato con il beneficio in termini di comportamenti attesi indotti dall'utilizzo dell'informazione (Flamholtz, 1998). Infine, anche nei casi in cui l'autonomia gestionale è bassa, grazie ai sistemi informativo-contabili di tipo facoltativo è possibile ottenere tutte le informazioni necessarie alla corretta gestione dell'azienda culturale. Pertanto emerge come non esista una forma di gestione mi-

gliore delle altre in termini assoluti, ma come siano le scelte di articolazione e sofisticazione del sistema informativo obbligatorio e facoltativo a fare la differenza fra le diverse tipologie gestionali, e a renderne migliore una rispetto alle altre.

Bibliografia

- Anthony R. N., Hawkins D. F., Macri D. M., Merchant K. A. (2008), *Analisi dei costi*, McGraw-Hill, Milano.
- Anthony R. N., Young D. W. (1992), *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw-Hill, Milano.
- Barbati C., Cammelli M., Sciuolo G. (2003, a cura di), *Il diritto dei beni culturali*, Il Mulino, Bologna.
- Bocci C., Catturi G. (2010, a cura di), *Istituzioni culturali e valore creato per il territorio*, Cedam, Padova.
- Borgonovi E. (1984, a cura di), *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano.
- CNDC-EC - Commissione Aziende Non Profit (2002), *Raccomandazione n. 1, Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*.
- Corbetta P. (2003), *La ricerca sociale metodologia e tecniche. I paradigmi di riferimento*, Il Mulino, Bologna.
- Crozier M. (1985), "Les problèmes du management public face a la transformation de l'environnement", *Politique et Management Public*, n. 1.
- Del Sordo C, Orelli R. L., Pazzi S. (2010), "Dal pubblico al non profit. L'esperienza del Museo Internazionale delle Ceramiche di Faenza", *Non profit*, Vol. 16, Fasc. 2.
- Farneti G. (2005), *Ragioneria Pubblica*, FrancoAngeli, Milano.
- Farneti G. (2007), *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini.
- Farneti G. e Pozzoli S. (2005, a cura di), *Il bilancio sociale di mandato*, Ipsoa, Milano.
- Flamholtz E. (1998), "Il sistema di controllo come strumento di direzione", in Amigoni F. (a cura di), *Misurazioni d'Azienda*, Giuffrè, Milano.
- Garlatti A. (2005), *Scelte gestionali per i servizi pubblici locali*, Cedam, Padova.
- Grossi R. (2007), *Quarto rapporto annuale Feder-culture. La cultura per un nuovo modello di sviluppo*, Allemandi, Torino.
- Hood C. (1991), "A Public Management for All Seasons?", *Public Administration*, vol. 69.
- Matacena A. (2007), "Mission, accountability e accreditamento nei musei: un percorso interpretativo", in Sibilio Parri B. (a cura di), *Responsabilità e performance nei musei*, FrancoAngeli, Milano.
- Mele R. (2003), *Economia e gestione delle imprese di pubblici servizi tra regolamentazione e mercato*, Cedam, Padova.
- Mele R. e Mussari R. (2009, a cura di), *L'innovazione della governance e delle strategie nei settori delle public utilities*, Il Mulino, Bologna.
- Miolo Vitali P. (2008, a cura di), *Strumenti per l'analisi dei costi*, Giappichelli, Torino.
- Mulazzani M. (2001), *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche. Le regioni e gli enti locali. Lineamenti economico-aziendali. Volume II*, Cedam, Milano.
- Mussari R. (1996), *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova.
- Orelli R. L. (2007), *Gestire la cultura*, FrancoAngeli, Milano.
- Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali (2004), *I principi contabili per gli enti locali*.
- Pozzoli S. (2001), *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla Balanced score card*, FrancoAngeli, Milano.
- Rusconi G. e Dorigatti M. (a cura di), *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, FrancoAngeli, Milano.
- Santesso E. (1987), *La contabilità direzionale*, FrancoAngeli, Milano.
- Sibilio Parri B. (2004, a cura di), *Misurare e comunicare i risultati. L'accountability del museo*, FrancoAngeli, Milano.
- Turrini A. (2002), "Lo studio di casi come metodologia di ricerca in economi aziendale", *Azienda Pubblica*, n. 1.
- Yin R. K. (1994), *Case study research: design and methods*, Thousand Oaks, Sage
- Zan L. (2003), *Economia dei musei e retorica del management*, Electa, Firenze.