

Il controllo di gestione nei musei scientifici: breve indagine sullo stato dell'arte

Carla Corazza

Museo Civico di Storia Naturale di Ferrara, Stazione di Ecologia, Via Filippo de Pisis, 24. I-44100 Ferrara.
 E-mail: c.corazza@comune.fe.it

RIASSUNTO

Il concetto di controllo di gestione come sistema di conduzione aziendale venne introdotto in Italia dopo il 1960. L'ingresso ufficiale nel nostro settore pubblico è iniziato con il D.L. 29/1993. I musei italiani si sono adeguati, ma l'analisi di sette contesti museali scientifici dimostra che la piena e sostanziale applicazione non è ancora un fatto generalizzato.

Parole chiave:
 controllo di gestione, musei scientifici.

ABSTRACT

The management control in scientific museums: brief survey on the state of the art.

The management control was introduced in the Italian private companies during the Sixties. The Public Administration started adopting it in 1993. Italian museums, as public companies, had to conform but, as shown by the seven scientific Museums here analysed, management control is not yet a fully adopted way to the company government.

Key words:
 management control, science museums.

INTRODUZIONE

Il controllo di gestione è una pratica aziendale tesa alla risoluzione di due problemi fondamentali: la definizione degli obiettivi da conseguire nel tempo, in armonia con l'evoluzione del contesto in cui si opera, e la guida costante verso tali traguardi (Brunetti, 2004). Non si tratta cioè di dare luogo a "ispezioni" o "verifiche" con annesse procedure di sanzione ma, in maggiore sintonia con l'accezione inglese del termine "control", di realizzare un processo di "guida" alla gestione.

Il controllo è una delle funzioni tipiche del manager, che governa l'azienda assicurandosi che le risorse, da quelle finanziarie a quelle umane, siano acquisite ed utilizzate secondo gli obiettivi prestabiliti.

Fondamentale è il meccanismo della retroazione (*feedback*): deve esistere un monitoraggio stretto della corrispondenza fra i risultati ottenuti e gli obiettivi da conseguire, per evidenziare al più presto eventuali scostamenti e consentire così l'adozione di azioni correttive oppure la ridefinizione degli obiettivi, se giudicati non più congrui.

Le fasi logiche del processo sono cinque: definizione degli obiettivi e traduzione degli stessi in un programma (*budget*); misurazione della prestazione effettuata; confronto della prestazione misurata con gli obiettivi contenuti nel programma; analisi degli scostamenti;

attuazione delle eventuali azioni correttive o modifiche degli obiettivi.

Elemento fondamentale del controllo è il *reporting*, ovvero la trasmissione ai centri di responsabilità (v. oltre) e ai livelli gerarchici superiori di sintesi informative da parte dell'organo di controllo di gestione. Il rapporto di gestione va progettato con cura: passaggi delicatissimi sono la definizione della natura ed il volume dei dati da inserire, la suddivisione in documenti elementari fra loro correlati, la forma di presentazione dei dati, la frequenza con la quale il report deve essere prodotto e la tempestività, ovvero il periodo di tempo che passa fra l'accadimento dei fenomeni e il momento in cui i dati relativi sono disponibili per le analisi. Lo scopo è far giungere l'informazione appropriata alle persone giuste e nel momento giusto.

Gli indicatori di risultato si dividono in indicatori di efficacia e indicatori di efficienza: sono di efficacia, quando esprimono il grado con cui gli obiettivi prestabiliti vengono raggiunti; di efficienza, quando esprimono il rapporto tra un risultato raggiunto e le risorse impiegate per raggiungerlo, espresse in termini di costo. Nei provvedimenti legislativi sulla gestione degli Enti pubblici, viene sempre citata una terza grandezza da perseguire, l'economicità: anche in questo caso si è probabilmente di fronte ad un equivoco

derivato dalla traduzione del termine inglese "economy". Mussari (2002) la intende come economicità nell'acquisizione dei fattori produttivi ma, al tempo stesso, sottolinea che il significato è ambiguo, poiché può riferirsi anche all'economicità della gestione, ovvero all'equilibrio economico dell'intera azienda fra costi e ricavi.

I centri di responsabilità possono essere distinti in cinque tipologie (Brunetti, 2004): centri di spesa, quando si stabilisce un massimale di spesa e il centro ha il compito di massimizzare il suo output rispettando tale massimale; centri di costo, in cui la responsabilità del manager è quella di ottenere la massima efficienza, riducendo al minimo il costo di produzione di un bene o di un servizio; centri di ricavo, se il loro compito consiste nel massimizzare un ricavo, cioè, in definitiva, la quantità di un bene o di un servizio venduto; centri di profitto, in cui il responsabile è tenuto a realizzare la migliore combinazione possibile fra ricavi e costi, massimizzando il guadagno; centri di investimento, in cui il responsabile è tenuto non solo a produrre reddito ma anche a rispettare un certo volume di capitale investito.

In condizioni ideali, gli elementi del budget sono stabiliti di comune accordo tra il manager preposto al centro di responsabilità e il vertice aziendale (o il suo manager superiore), attraverso un'autentica fase di negoziazione (Azzone, 2007). In questo modo, il budget diviene una sorta di contratto tra il manager preposto al centro di responsabilità e l'azienda, in base al quale il primo s'impegna a raggiungere gli obiettivi pianificati e la seconda a mettergli a disposizione le risorse necessarie.

Il controllo di gestione è quindi un sottosistema dell'azienda (Brunetti, 2004). Gli input del sottosistema sono fattori organizzativi, sociali ed umani, mentre l'output è rappresentato dall'efficienza direzionale, dalla motivazione e dal morale. Per conseguire i suoi scopi, dovrebbe quindi essere collegato con il sistema di valutazione del personale, e quindi con il sistema incentivante, e con il sistema informativo, che permette l'elaborazione dei report di gestione. La contabilità analitica è parte integrante del sistema di controllo.

Il concetto di controllo di gestione venne introdotto in Italia dopo il 1960 (Brunetti, 2004). Circa venticinque anni, fa cominciò ad essere adottato in maniera diffusa nel settore privato come sistema di conduzione aziendale, in alternativa al modello del leader di impresa, fondato sulle doti e sull'abilità del capo d'azienda.

Gli ultimi decenni del XX secolo hanno visto una profonda evoluzione della pubblica amministrazione. In Italia, le vicende di corruzione che avevano coinvolto numerosi enti locali e sfociate nel 1992 nel fenomeno giudiziario noto come "Mani Pulite", facevano nascere un'esigenza sempre più pressante di trasparenza nel settore pubblico. Intanto, all'estero (Stati Uniti, Nuova Zelanda, Australia e Gran Bretagna), attorno al 1980, si era affermato il cosiddetto *New*

Public Management, un processo di trasformazione della pubblica amministrazione caratterizzato dalla riduzione delle differenze fra settore privato e settore pubblico e dallo spostamento dell'attenzione dal rispetto delle procedure ai risultati, adottando una logica per obiettivi (Azzone & Arnaboldi, 2007).

Il concetto di controllo si è profondamente modificato: nel modello burocratico (*Progressive Public Management*) si limitava al controllo di legittimità, finalizzato a verificare il rispetto dei regolamenti e dei procedimenti definiti; nel NPM invece occorrono strumenti in grado di: supportare i decisori nelle scelte strategiche ed operative; motivare, responsabilizzare e coordinare le risorse umane verso obiettivi comuni; valutare, rendicontare e promuovere i risultati all'interno dell'organizzazione e all'esterno, verso gli stakeholder interessati.

In Italia il recepimento del NPM nel settore pubblico è iniziato con il Decreto Legislativo 3 febbraio 1993, n. 29 (Zuliani, 2000; Azzone, 2007), seguito poi da vari altri provvedimenti e, in particolare, dal Decreto Legislativo 31 marzo 1998, n. 80 che, già al primo comma dell'art. 2 prevede che le Pubbliche amministrazioni perseguano "obiettivi di efficienza, efficacia ed economicità".

Per gli Enti locali, la svolta è giunta nel 2000, con la promulgazione del Testo Unico (Legge n. 267 del 2000), che ha riordinato diversi decreti apparsi a partire dalla Legge 142/1990, che già aveva introdotto la separazione fra il potere di indirizzo politico da quello di amministrazione (Arena & Arnaboldi, 2007).

L'adozione di questi criteri di gestione ha determinato un processo di "aziendalizzazione" degli Enti locali, peraltro ancora disomogeneo (Azzone, 2007).

In generale, si osserva che, sebbene l'adozione di pratiche di budgeting e gestione delle prestazioni nelle pubbliche amministrazioni sia ufficialmente molto diffuso nel mondo (81,4% dei Paesi OCSE e 85,3% del totale dei Paesi) non è chiaro quanto l'adozione sia sostanziale o puramente formale (Azzone & Arnaboldi, 2007).

I musei italiani, in quanto gestori di patrimoni e di risorse finanziarie per lo più di derivazione pubblica e in gran parte proprietà dei Comuni, non possono sottrarsi all'adozione di procedure di controllo di gestione, finalizzate non solo al raggiungimento di efficacia ed efficienza, ma anche al soddisfacimento delle esigenze di *accountability* (Sibilio Parri, 2004), ovvero di resoconto del proprio operato verso i vari interlocutori interni ed esterni.

Questo articolo riporta i risultati di una breve ricognizione sul grado di applicazione del controllo di gestione nei musei scientifici. Lo scopo è stato quello di stabilire quanto il controllo di gestione sia diventato uno strumento condiviso ed efficace in grado di guidare le scelte operative entro i musei e quanto invece esso venga vissuto, o sia nella realtà, uno strumento adottato soltanto in modo formale ma, in concreto, poco

efficace e addirittura dannoso qualora influisca negativamente sulle motivazioni al lavoro di dirigenti e personale.

MATERIALI E METODI

Sono stati contattati, via e-mail e/o telefonicamente, dodici musei scientifici di dimensioni medio-grandi, e precisamente: Tridentino di Scienze Naturali, Civici Scientifici di Roma, Civico di Zoologia di Roma, Civico di Storia Naturale di Verona, Civico di Storia Naturale di Milano, Regionale di Scienze Naturali di Torino, Civico di Storia Naturale di Genova "Doria", "Leonardo da Vinci" di Milano, Storia Naturale e Archeologia di Montebelluna (TV), Storia Naturale del Mediterraneo (LI) e il Civico di Storia Naturale di Ferrara.

Ai musei disposti a collaborare (58%) è stato somministrato un questionario (tab. 1) che poneva domande destinate a definire i profili organizzativi, gli strumenti utilizzati e le caratteristiche di processo del controllo di gestione adottato. C'era poi lo spazio per ulteriori osservazioni libere.

RISULTATI

Nel caso di due musei, il coinvolgimento del personale nel controllo di gestione è risultato praticamente nullo: infatti, entrambi hanno risposto che tutto ciò che riguarda il controllo di gestione viene svolto a livello centralizzato.

All'opposto, un museo che, in realtà, opera in un contesto amministrativo differente dagli altri e ha un ruolo apicale di coordinamento di diverse entità culturali distribuite sul territorio di competenza (Museo di Trento), ha elaborato un sistema di controllo di gestione molto raffinato, in cui obiettivi di bilancio ed obiettivi istituzionali sono strettamente interdipendenti fra di loro.

Fra questi due estremi si collocano gli altri quattro musei: sono tutti gestiti in economia da Comuni; per tutti, esiste un ufficio centrale di controllo di gestione e, al tempo stesso, viene adottato un sistema di controllo entro il museo. Il personale preposto però è variabile: un museo ha un ufficio amministrativo con quattro persone che collaborano con il Dirigente, tre hanno una sola figura preposta però, in un caso, non si

Come è gestito il vostro Museo (gestione diretta in economia da parte di Ente locale, istituzione, fondazione, altro)?
Profili organizzativi
Il vostro museo adotta un sistema di controllo di gestione?
Com'è strutturato l'ufficio preposto al controllo di gestione? Quale grado di autonomia detiene relativamente agli altri uffici dell'amministrazione? Di quali atti è responsabile?
Quante persone vi sono impiegate e con quali compiti? Da chi è definita la mappa dei centri di costo?
Strumenti utilizzati
Quali sono gli strumenti di cui si serve la vostra azienda (contabilità analitica, sistema di budget e di report, ...)? Quali sono fra quelli segnalati gli strumenti o i documenti interni che detengono la maggiore importanza?
Quali strumenti sono sviluppati a livello centrale, quali invece sono demandati ai singoli musei?
Sono stati sviluppati degli indicatori, al fine di ottenere misurazioni più specifiche di alcuni aspetti?
In particolare, sono eseguite misurazioni di qualche tipo volte a disporre di dati relativi alle variabili ambientale (bilancio ambientale), qualitativa o della responsabilità sociale ed etica (bilancio sociale)?
Potete dare un esempio degli indicatori adottati?
Processo
Se non emerso già dallo sviluppo della precedente questione, sarebbe importante un chiarimento su come si sviluppa il processo di controllo di gestione (varie fasi, ecc.)

Tab. 1. Il questionario somministrato ai vari musei disposti a collaborare.

tratta di una figura amministrativa, ma di un conservatore a cui è stato affidato il compito.

Le mappe dei centri di costo sono definite in tre casi dagli uffici centrali dei Comuni, in un caso da un Direttore di Dipartimento Cultura in collaborazione con la Ragioneria centrale. Il livello di autonomia è basso: un museo indica autonomia solo nella redazione dei report periodici diretti agli uffici centrali, un altro dichiara che tutto è stabilito a livello centrale, il terzo sottolinea che al museo sono demandati la sua organizzazione interna ed il Piano Operativo di Gestione (POG), l'ultimo indica solo un'autonomia di giudizio, in quanto per criteri e modalità da seguire si attiene alle disposizioni degli organi centrali di programmazione e controllo. Tenzialmente, gli strumenti di gestione sono tutti definiti a livello centrale. Fra gli strumenti di gestione, un solo museo cita la contabilità analitica come fatto acquisito e addirittura di maggiore importanza, un secondo accenna ad un tentativo di contabilità analitica presto abbandonato, un terzo segnala che l'adozione della contabilità analitica è agli esordi. Nessuno cita come importante il sistema di reporting e questo accade anche quando si dichiara che comunque esiste un sistema di input tri e quadrimestrale sull'andamento finanziario dal museo verso il centro direzionale.

Un museo ha chiarito in maniera più approfondita lo svolgimento del processo di controllo e cita come strumento di maggior importanza la *Balanced Score Card*, ovvero un sistema di pianificazione aziendale ideato da Kaplan & Norton (1992) e adattato alla realtà delle aziende pubbliche spostando l'accento sulla dimensione della soddisfazione dell'utenza anziché sulle performance finanziarie.

Gli indicatori adottati sono tutti piuttosto tradizionali (numero di visitatori, biglietti venduti, numero di mostre, numero di eventi, accessi internet) e talvolta fanno riferimento al funzionamento complessivo dell'istituto, alla sua specificità scientifica e alla sua disponibilità verso l'utenza (numero di volumi acquisiti, numero di esemplari trattati, numero di ore di apertura, numero di volumi pubblicati, numero di siti di indagine o di gruppi animali indagati).

Uno solo dei quattro musei ha adottato indicatori destinati alla redazione di bilanci ambientali e sociali, che però non vengono prodotti come documenti specifici del museo stesso bensì come parte di bilanci del Comune e del Settore di appartenenza. Lo stesso museo inoltre ha portato un esempio di indicatore di qualità nel rapporto fra il numero di visitatori/utenti soddisfatti ed il numero di visitatori/utenti totali.

La tempistica del controllo di gestione è accennata soltanto in due casi: si riferisce di un'attività di reporting ogni 3 e 4 mesi e di una sola fase di monitoraggio a sei mesi.

Sono pervenute anche alcune notazioni libere: in un caso, si è sottolineato come, nella fase di contrattazione sugli obiettivi fra direzione museale e uffici centra-

li, normalmente le restrizioni di bilancio giocano il ruolo determinante e, di fatto, gli obiettivi vengono infine decisi a livello centrale; un museo ha sottolineato che il Comune di appartenenza adotta un sistema di registrazione informatica di dati utili al controllo di gestione ma, in definitiva, tutto si risolve in una simulazione, poiché dai ripetuti screening ai quali il museo stesso viene sottoposto non deriva alcun *feed-back*. C'è chi ha sottolineato come i dirigenti dei Servizi, di fatto, rischiano di diventare soggetti passivi in attesa di disposizioni provenienti dall'alto in esito alle procedure di verifica sull'andamento degli obiettivi. Da queste notazioni è giunto infine anche l'unico riferimento al sistema di incentivazione: in una situazione di applicazione del controllo di gestione del tutto formale, gli incentivi sono sì collegati al conseguimento degli obiettivi ma, in definitiva, finiscono con l'essere distribuiti a pioggia senza reale premio del merito.

DISCUSSIONE

Ormai, come previsto dalla legge, il controllo di gestione, è entrato nei musei scientifici. Però, fra i musei esaminati, la sua piena applicazione a complemento di tutte le altre funzioni manageriali è possibile solo in un museo, quello di Trento, che opera dal 1964 come una vera e propria azienda pubblica, legata alla Provincia Autonoma e dotata di un proprio consiglio di amministrazione; questo museo coordina varie altre realtà culturali distribuite sul territorio provinciale ed è provvista di un ampio staff che, solo per l'amministrazione e quindi per le varie incombenze legate al controllo di gestione, conta ben dodici persone.

Gli altri musei di Ente locale vedono un'applicazione del *management control* ancora in gran parte limitata dalle carenze di dotazione organica e condizionata dalle decisioni prese a livello centrale, con scarsa autonomia in termini non solo di *budgeting* ma anche nella definizione delle tappe e degli indicatori di processo più appropriati.

È interessante descrivere le peculiari condizioni di una delle due direzioni museali che si sono dette scarsamente consapevoli del processo gestionale e hanno rimandato alla consultazione degli uffici centrali. Il museo fa parte di una Soprintendenza comunale ai musei civici che ha realizzato un processo di esternalizzazione non solo dei servizi (*bookshop*, pulizie, attività didattiche, ecc.), ma anche del conferimento degli incarichi ai collaboratori: perciò, si tratta di un museo che ha percorso la strada dell'*outsourcing* per ottenere sì maggiori efficienza ed efficacia gestionale e quindi una migliore economicità di gestione, ma anche per sfuggire al processo di "giuridificazione" (Zan, 2007), che obbliga i manager pubblici italiani ad una doppia serie di logiche d'azione (manageriale e giuridica), oltre a quella professionale, da cui ci si può liberare solo "uscendo" dal settore pubblico.

In conclusione, i musei scientifici, anche in condizioni di limitata autonomia, hanno compreso la necessità di un sistema gestionale per obiettivi che garantisca una maggiore efficienza ed efficacia nell'utilizzo delle risorse e hanno compiuto uno sforzo di adeguamento in tal senso. Il personale è consapevole del fatto che il controllo di gestione rappresenta uno strumento che potrebbe veramente avere ricadute positive sul funzionamento museale.

Purtroppo, i limiti posti alla completa estrinsecazione della funzione manageriale (in particolare, carenze di bilancio e di organico difficilmente risolvibili, stanti i continui tagli nel settore Pubblico), l'obbligo di seguire la doppia logica manageriale e burocratica, la tendenza degli uffici centrali a sottovalutare il significato del reporting come feedback funzionale ai musei stessi e non solo come strumento di sorveglianza ancora non consentono, in molte situazioni, un pieno passaggio del controllo di gestione dall'adozione formale a quella sostanziale. Tuttavia, cresce la padronanza del mezzo da parte dei responsabili della conduzione dei musei e non mancano sperimentazioni di approcci via via più evoluti, con le prime elaborazioni di indicatori qualitativi e i primi inserimenti della contabilità analitica, seppure sempre guidati dagli uffici centrali.

RINGRAZIAMENTI

Ringrazio, in particolare, Francesco Badia (Facoltà di Economia, Università di Ferrara), per il supporto nella predisposizione del questionario e, per la gentilissima collaborazione, Alessandra Aspes, Angelo Brugnoli, Silvana Calabria, Giuliano Doria, Alberta Giovannini, Michele Lanzinger, Claudio Manicasteri, Fausto Pesarini, Anna Roselli, Vincenzo Vomero.

BIBLIOGRAFIA

ARENA M., ARNABOLDI M., 2007. Gli Enti Locali. In: Azzone G. (ed.), *Controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e accountability per Ministeri, Enti Locali, Università*. RCS Libri Spa (Etas, 2008), 333 pp.

AZZONE G., 2007. Introduzione. In: Azzone G. (ed.), *Controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e accountability per Ministeri, Enti Locali, Università*. RCS Libri Spa (Etas, 2008), 333 pp.

AZZONE G., ARNABOLDI M., 2007. L'evoluzione del ruolo del controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. In: Azzone G. (ed.), *Controllo di Gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e Accountability per Ministeri, Enti Locali, Università*. RCS Libri Spa (Etas, 2008), 333 pp.

BRUNETTI G., 2004. *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*. FrancoAngeli, 202 pp.

DECRETO LEGISLATIVO 3 FEBBRAIO 1993, n. 29 "Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego".

Legge n. 267 del 2000 - Testo Unico degli Enti Locali.

DECRETO LEGISLATIVO 31 MARZO 1998, n. 80: "Nuove disposizioni in materia di organizzazione e di rapporti di lavoro nelle amministrazioni pubbliche, di giurisdizione nelle controversie di lavoro e di giurisdizione amministrativa, emanate in attuazione dell'articolo 11, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59".

KAPLAN R.S., NORTON D.P., 1992. The balanced scorecard. Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70 (1): 71-85.

MUSSARI R., 2002 - *Il controllo di gestione nell'amministrazione finanziaria dello Stato: l'esperienza dell'Agenzia delle entrate*, Rubbettino Editore Srl. 262 pp.

SIBILIO PARRI B. (ed.), 2004. *Misurare e comunicare i risultati. L'accountability del museo*. Franco Angeli, Milano, 540 pp.

ZAN L., 2007. Il sistema dei beni culturali tra centralizzazione e decentramento. In Bonini Baraldi S., *Management, beni culturali e pubblica amministrazione*. Franco-Angeli, 223 pp.

ZULIANI A., 2000. Il controllo dei costi: il modello italiano in pratica. In "New public management. Ciclo di seminari sulle nuove tendenze della riforma dell'amministrazione". New Public Management, ISTAT.

SITI INTERNET (accessed 30.10.2008)

<http://www.parlamento.it>.