

**Carlotta del Sordo
Rebecca Levy Orelli**

**PROFILI
ECONOMICO-AZIENDALI
E DI BILANCIO DELLE
ORGANIZZAZIONI
CULTURALI**

FrancoAngeli

*Alma Mater Studiorum
Università di Bologna
Collana di studi economico-aziendali
della Facoltà di Economia con sede in Forlì
Serie studi e ricerche*

ALMA MATER STUDIORUM - UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

Collana di studi economico-aziendali
della Facoltà di Economia con sede in Forlì

Serie Studi e Ricerche

diretta da ***Giuseppe Farneti*** e ***Antonio Matacena***

NELLA STESSA COLLANA

Serie Didattica

- C. del Sordo, F. Farneti, R.L. Orelli, *Introduzione alla contabilità generale e al bilancio d'esercizio. Tecniche di rilevazione e casi* (2007)
G. Farneti, *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche* (2004)
G. Farneti, *Economia d'Azienda* (2007)
C. Gianfelici, *Elementi di computisteria* (2009)
G. Savioli, M. Bartolini (a cura di), *Contabilità d'impresa* (2005, 2008)

Serie Studi e Ricerche, collana referata*

- E. Bracci, *La scuola dell'autonomia. Analisi di contesto e implicazioni gestionali* (2006)
E. Cantoni, *La capacità segnaletica degli indici di bilancio. Riscontri empirici in condizioni di disequilibrio gestionale* (2007)
C. del Sordo, *Il controllo direzionale nelle università. Dal sistema di bilancio alla balanced scorecard* (2005)
C. del Sordo, R.L. Orelli, *Profili economico-aziendali e di bilancio delle organizzazioni culturali* (2011)
F. Farneti, *Il progressivo affermarsi del principio di accountability negli enti locali. Le implicazioni di tipo manageriale* (2004)
C. Gianfelici, *I servizi pubblici locali in outsourcing. Le funzioni di indirizzo e controllo dei Comuni* (2008)
R.L. Orelli, F. Visani, *Analisi e gestione dei costi negli enti locali. Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management* (2004)
R.L. Orelli, *Gestire la cultura. La misurazione della performance del patrimonio culturale: principi, strumenti ed esperienze* (2007)
E. Padovani, *Il governo dei servizi pubblici locali in outsourcing. Il controllo dell'efficacia* (2004)
B. Siboni, *Introduzione allo studio di storia della ragioneria attraverso il pensiero e le opere dei suoi maestri* (2005)
B. Siboni, *La rendicontazione sociale negli enti locali. Analisi dello stato dell'arte* (2007)

Serie Studi e Ricerche, contributi

- AA.VV., *L'evoluzione del controllo di gestione. Modelli ed esperienze* (2004)
G. Farneti, M. Bartolini, *Sistemi di controllo manageriale e medie imprese. Un'indagine nella provincia di Forlì-Cesena* (2009)
G. Farneti, S. Pozzoli (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia* (2005)
G. Farneti, S. Pozzoli (a cura di), *I principi di reporting per le pubbliche amministrazioni. L'evoluzione italiana e la prospettiva internazionale* (2006)
G. Savioli (a cura di), *Principi contabili internazionali e Basilea 2. L'impatto sulle PMI* (2008)

* Il doppio referaggio, sempre assicurato, a partire dal 2011 è guidato da regole specifiche riportate nella pagina della Collana sul sito www.francoangeli.it

La Collana di studi economico-aziendali della Facoltà di Economia, con sede in Forlì, si propone di contribuire a definire il quadro sistemico dei “principi” generali, propri delle discipline aziendalistiche.

L'impostazione della collana prevede la presenza di due differenti serie: “Didattica” e “Studi e ricerche”.

La Serie “Didattica” si compone dei lavori di docenti dell’area di Economia Aziendale e ha come principali destinatari gli studenti dei corsi di Economia Aziendale, Ragioneria Generale e Applicata, Analisi dei costi, Programmazione e controllo, Economia delle Aziende e delle Amministrazioni pubbliche. Nasce con l’obiettivo di fornire strumenti completi e nel contempo di agevole consultazione, che consentano di affrontare in modo approfondito anche i temi didatticamente più complessi. Va peraltro annotato che i contenuti della Serie “Didattica” possono anch’essi essere il risultato di un’intensa attività di ricerca, allorché, recependola, si propongano di aggiornare gli aspetti “manualistici” della nostra disciplina, nell’intendimento di formulare un quadro teorico sempre più rispondente alle esigenze del mondo reale e dunque, anche, aggiornato nelle sue finalità di tipo normativo.

La Serie “Studi e Ricerche” invece contiene i lavori di professori e ricercatori, principalmente della Facoltà di Economia di Forlì, che contribuiscono ad alimentare il dibattito scientifico su tematiche di particolare interesse dell’Economia Aziendale: ci si riferisce in particolare all’accountability, al controllo di gestione, all’analisi dei costi, ai principi contabili e in generale ai diversi strumenti del controllo direzionale, applicati ai vari contesti analizzati.

Specificata attenzione è rivolta al settore delle aziende non lucrative, specialmente quelle pubbliche, che presentano caratteri del tutto peculiari, ciò nonostante le relative considerazioni potranno avere larghi tratti in comune con altri tipi aziendali; questa serie, pertanto, vuole dare un contributo anche nella direzione di risolvere, o almeno di contribuire a superare, quello che tutti gli osservatori considerano come un freno per la nostra economia, ed un peso ingombrante per la stessa società civile: ci riferiamo all’inefficienza della pubblica amministrazione ed a come la stessa si ponga quale ostacolo, da superare, sia per realizzare un vivere più civile, sia per consentire un armonico sviluppo del sistema delle imprese.

Entrambe le serie risultano di utile approfondimento anche per professionisti e operatori, fornendo una guida a quanti sono chiamati a collaborare nelle singole aziende, e uno stimolo a coloro che vorranno approfondire, in termini applicativi, le problematiche peculiari a più ristrette categorie aziendali.

Nell’ambito della serie Studi e Ricerche è prevista sia la sezione Collana referata, sia la sezione Contributi.

Prof. Giuseppe Farneti, Prof. Antonio Maticena

**Carlotta del Sordo
Rebecca Levy Orelli**

**PROFILI
ECONOMICO-AZIENDALI
E DI BILANCIO DELLE
ORGANIZZAZIONI
CULTURALI**

*Alma Mater Studiorum
Università di Bologna
Collana di studi economico-aziendali
della Facoltà di Economia con sede in Forlì
Serie studi e ricerche*

FrancoAngeli

Volume pubblicato con il contributo del CNR - Promozione ricerca e dell' Università di Bologna.

Copyright © 2011 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

*Alle nostre amate nonne,
Iva e Silvana*

INDICE

Prefazione, a cura della prof.ssa *Marcella Mulazzani* pag. 13

Introduzione » 15

CAPITOLO I
IL QUADRO POLITICO-ISTITUZIONALE
E LA NATURA AZIENDALE
di *Rebecca L. Orelli*

1.1. Le cifre della cultura in Italia e in Europa	»	19
1.2. Il quadro politico-istituzionale	»	25
1.3. La definizione di museo e di biblioteca	»	26
1.3.1. Il patrimonio culturale di musei e biblioteche	»	28
1.3.2. I beni, le attività, i servizi e i diritti culturali	»	31
1.3.3. L'identificazione dei beni culturali	»	33
1.4. L'inquadramento economico-aziendale di musei e biblioteche	»	37
1.5. La natura aziendale di musei e biblioteche	»	40
1.6. Il carattere sistemico di aziende-musei e aziende-biblioteche	»	44
1.6.1. Il sub-sistema delle decisioni	»	45
1.6.2. Il sub-sistema delle operazioni	»	48
1.6.3. Il sub-sistema dei controlli	»	53
1.6.4. Il sub-sistema delle informazioni	»	55

CAPITOLO II
LE FORME DI GESTIONE
E I SISTEMI INFORMATIVO-CONTABILI
di *Carlotta del Sordo*

2.1. I fattori di contesto nella gestione di musei e biblioteche	»	57
2.2. La gestione di musei e biblioteche fra riforme e controriforme	»	60

2.3. Il rinnovato quadro normativo di riferimento: il Codice Urbani	pag.	67
2.4. Gli enti locali e le forme di gestione	»	76
2.4.1. La gestione in economia	»	77
2.4.2. L'istituzione	»	85
2.4.3. La fondazione e l'associazione	»	92
2.5. I sistemi informativo-contabili e le forme di gestione di musei e biblioteche tra esigenze di autonomia e responsabilità	»	99

CAPITOLO III
I MUSEI E LE BIBLIOTECHE IN EMILIA-ROMAGNA:
DISEGNO DELLA RICERCA
di *Carlotta del Sordo*

3.1. La ricerca sociale: approcci qualitativi e quantitativi	»	105
3.2. Il processo di ricerca: le fasi	»	111
3.2.1. Scelta del problema e definizione delle ipotesi	»	112
3.2.2. Formulazione del disegno della ricerca	»	117
3.2.3. Raccolta dei dati	»	122
3.2.4. Codifica e analisi dei dati	»	125
3.2.5. Interpretazione dei risultati	»	126
3.3. Il disegno della ricerca applicato a musei e biblioteche in Emilia-Romagna	»	127

CAPITOLO IV
I MUSEI E LE BIBLIOTECHE IN EMILIA-ROMAGNA:
RISULTATI DELL'ANALISI EMPIRICA
di *Rebecca L. Orelli*

4.1. I musei e le biblioteche in Emilia-Romagna: un quadro di insieme	»	137
4.1.1. Le biblioteche e i beni librari regionali	»	138
4.1.2. I musei e i beni museali regionali	»	139
4.2. Gli standard di accreditamento: le scelte in Emilia-Romagna	»	141
4.2.1. Gli standard per le biblioteche	»	142
4.2.2. Gli standard per i musei	»	143
4.3. Le risorse assorbite da musei e biblioteche	»	150
4.4. L'assetto organizzativo: attori e responsabilità	»	151
4.5. L'assetto proprietario e i modelli di gestione	»	154
4.6. L'analisi dei dati di bilancio	»	155
4.6.1. La spesa corrente	»	156
4.6.2. La spesa in conto capitale	»	159

4.6.3. Gli interventi delle spese correnti	pag.	162
4.6.4. Gli interventi delle spese in conto capitale	»	168
4.7. L'analisi dei dati di origine extra-contabile	»	169
4.7.1. Gli indicatori delle prestazioni nelle biblioteche	»	170
4.7.2. Gli indicatori delle prestazioni nei musei	»	175
4.8. I musei e le biblioteche in Emilia-Romagna fra criticità e prospettive di miglioramento	»	178
Conclusione	»	183
Bibliografia	»	191
Sitografia	»	201

PREFAZIONE

L'attenzione degli studi economico aziendali su organismi che svolgono attività culturali – come musei, teatri, biblioteche ed altri – è sorta negli anni contemporanei.

Nell'ambito della teoria del New Public Management, gli enti – istituzionali e territoriali – pubblici sono interpretati come aziende che creano valore, in tutte le sue dimensioni, tra cui quella economica è solo una; ecco allora che anche le entità e gli organismi culturali amministrati da soggetti pubblici, o privati, o misti, sono studiati come aziende che, pur perseguendo finalità di natura culturale, devono essere gestite secondo principi che coniugano l'economicità con il perseguimento di un fine che economico non è, né lucrativo, e che meglio può essere raggiunto, se nei processi di gestione si impiegano le risorse limitate e scarse disponibili nel modo più conveniente, applicando principi razionali di economicità, efficienza, efficacia al fine di ottimizzare, in senso relativo, il raggiungimento dei propri fini.

Il problema della gestione dei beni culturali degli enti locali attuato da musei e biblioteche è di primario interesse, anche e soprattutto sotto il profilo aziendale, attesa la straordinaria estensione del patrimonio culturale di proprietà di musei e biblioteche di enti locali e amministrazioni pubbliche.

Nell'approfondire il tema della gestione di musei e biblioteche pubbliche occorre porre particolare attenzione a diversi elementi che condizionano i margini di discrezionalità nelle scelte di gestione dei beni culturali. Si tratta di beni, servizi, attività e diritti di natura "culturale" e, sottoposti come tali, a normative comunitarie e nazionali di settore per la loro gestione, la cui evoluzione, peraltro recente, restringe i potenziali margini di intervento.

Il tema della gestione delle aziende che si occupano del patrimonio culturale riscuote una crescente attenzione anche a motivo del fatto che da alcuni

anni il settore culturale viene da più parti indicato come uno dei più promettenti dal punto di vista delle potenzialità di sviluppo economico.

Peraltro, è principio fondamentale che l'amministrazione aziendale sia coerente con l'etica economica: su tale linea la conservazione, la tutela, la promozione dei beni e dei servizi culturali sono valori che trascendono la dimensione economica della vita delle singole persone e delle collettività, ma sono essenziali per una esistenza veramente degna della persona.

* * *

Nel settore di studi economico aziendali dedicato alle aziende culturali si inserisce questa ricerca di Rebecca Levy Orelli e Carlotta del Sordo.

Nello svolgimento dell'opera le Autrici dimostrano conoscenza e padronanza dei metodi di ricerca scientifica; ne attuano una corretta applicazione; esaminano aziende culturali del loro territorio – Emilia-Romagna – così ricco di antiche tradizioni culturali e di moderne abilità imprenditoriali; giungono a originali risultati di ricerca, che interpretano nell'ambito dei principi dell'economia aziendale, contribuendo all'ampliamento delle conoscenze scientifiche in questo settore di studi.

Infine, è apprezzabile la capacità delle Autrici di collaborare nello svolgimento del lavoro, realizzando sinergie che sono utili nella ricerca scientifica; di sapere, inoltre, ottenere proficua disponibilità di collaborazione dal personale dirigente delle aziende culturali adottate come oggetto di analisi. Infatti, la ricerca scientifica sempre più richiede lavoro di gruppo e complementarietà di varie competenze e attitudini, come pure collaborazione e coordinamento con le principali entità operanti sul territorio.

Prof.ssa Marcella Mulazzani
Ordinario di Economia aziendale

Università di Firenze, settembre 2011

INTRODUZIONE

La funzione civile cui assurge in Italia il patrimonio culturale di musei e biblioteche è sempre stata esercitata mediante un meccanismo che fa perno su due cardini, il controllo pubblico da un parte e l'identità civica dall'altra. Entrambi si radicano sul territorio e lo fanno in modo diffuso, proprio come si trattasse di una eredità che si trasmette da una generazione ad un'altra per la comunanza di orizzonti culturali e per l'assetto normativo che la perpetua e la favorisce.

Esistono tre basilari premesse sulle quali dovrebbe poggiarsi la politica sui beni culturali. *La consapevolezza del significato non solo culturale, ma politico, sociale e civile che la protezione del patrimonio culturale* di musei e biblioteche ha rivestito in tutta la storia italiana, e che si è concretizzata, mediante l'azione diretta dello Stato, attraverso la tutela di tutto il patrimonio culturale e la scelta della proprietà pubblica e inalienabile di parti significative di esso. La convinzione che *i conti economici sui beni del patrimonio culturale* di musei e biblioteche non *si fanno* sugli introiti diretti, come per esempio la biglietteria dei musei, ma *sulla ricchezza generata dall'indotto del consumo culturale*, economicamente assai più rilevante perché distribuito nel tessuto delle città. Infine, la coscienza che questo indotto è dovuto in larghissima misura all'unicità del modello italiano che vede le biblioteche e i musei legarsi a chiese e palazzi, ad architetture e impianti urbani, che vede le città e i paesaggi legarsi a lingua e cultura dei cittadini. E questa cultura va coltivata sia perché riguarda *l'identità nazionale*, bene prezioso, sia perché importante *fattore di attrazione e competitività*, che il nostro Paese possiede in massimo grado.

La protezione pubblica del patrimonio di musei e biblioteche ci riconduce alle modalità con cui il nostro Paese sta cercando di affrontare il problema, cruciale per la competitività, di una pubblica amministrazione oramai

da anni inefficiente ed inefficace. Inefficiente, perché utilizza troppe risorse rispetto a ciò che fa, inefficace, poiché non risponde alle esigenze delle persone e delle aziende.

Vi è un diffuso consenso nel ritenere che la scarsa crescita dell'economia del nostro Paese sia da attribuire ad una insufficiente produttività e che tale inadeguatezza sia particolarmente rilevante nel comparto dei servizi pubblici locali, comparto in cui da alcuni anni si è riconosciuta la necessità di stimolare il confronto competitivo, sia allargando l'area della concorrenza nel mercato che introducendo forme di concorrenza per il mercato. Da sempre infatti la gestione di musei e biblioteche è stata assicurata direttamente dagli uffici della pubblica amministrazione, anche grazie ad una disciplina caratterizzata da una impostazione "difensiva", finalizzata ad assicurarne conservazione, integrità e sicurezza.

Se la gestione diretta ha rivestito un ruolo fondamentale nello sviluppo economico del nostro Paese, spesso l'assenza di apertura al mercato è divenuta sinonimo di spreco di risorse, gestioni burocratiche e non improntate a logiche di razionalità economica, scarsa qualità offerta e, in ultima analisi, gravi ripercussioni sullo stato dei conti pubblici.

Uno dei principali ostacoli sembra rappresentato dall'incapacità di individuare risorse economiche adeguate, prime fra tutte le risorse necessarie a garantire le professionalità delle competenze. Competenze che sono oggi molteplici e specialistiche, lo storico dell'arte, ma anche il giurista, il costituzionalista, lo storico, l'economista, l'azionalista, l'esperto di management e così via. E il rischio che si corre è quello di utilizzare linguaggi specialistici o soluzioni preconfezionate tipiche di ciascuna disciplina, che non tengano conto della complessità e della peculiarità (ossia dell'essenza stessa) del nostro patrimonio culturale.

Per questi motivi, le pubbliche amministrazioni sono state coinvolte in un diffuso processo di riforma che, anche per effetto del coinvolgimento dei privati e dell'adozione di modelli gestionali mutuati dal diritto privato, ha portato alla ricerca di un rinnovato equilibrio nella gestione di musei e biblioteche.

Tale premessa è centrale per capire il senso del presente volume che, all'interno di un'analisi su di un tema naturalmente, e quindi necessariamente, interdisciplinare, segue un'impostazione di tipo economico aziendale per l'interpretazione dei fenomeni indagati. Il lavoro si articola in quattro capitoli.

Il primo affronta l'analisi partendo da un orizzonte spazialmente ampio, il quadro istituzionale e politico in cui i musei e le biblioteche si trovano ad operare. Il quadro istituzionale infatti è essenziale a definire il contorno

dell'operato di musei e biblioteche e garantisce il principio della legalità, il sistema politico invece identifica la priorità degli interessi da soddisfare nel tentativo di massimizzare consenso e opportunità politica. L'attuale configurazione del sistema istituzionale e politico viene poi analizzata nei suoi impatti grazie alle informazioni derivanti dai dati nazionali delle statistiche ufficiali, ma anche grazie al confronto fra esse e la dinamica internazionale.

Tale confronto aiuta a comprendere le difficoltà che affronta il nostro Paese nel conoscere sia il proprio patrimonio, sia le dinamiche delle aziende che se ne occupano, musei e biblioteche, sia gli effetti delle azioni intraprese nell'ultimo decennio a favore del comparto, nonché a confrontarsi con le altre nazioni. Infine, si affronta il profilo economico-aziendale delle aziende culturali, introducendo soggetti, finalità e oggetto di tali istituti, per poi descriverne la natura sistemica, i caratteri e i principi di funzionamento necessari a garantire e l'equilibrio tra bisogni da soddisfare e risorse limitate da utilizzare, economicità e funzionalità delle gestioni.

Il secondo capitolo analizza in ottica evolutiva le forme di gestione di musei e biblioteche di enti locali attuabili in Italia alla luce della normativa vigente, i connessi sistemi informativo-contabili e i diversi schemi di rendicontazione obbligatori e volontari che ne derivano, e mostra come a diverse forme di gestione corrispondano informazioni che per natura, profondità e ampiezza supportano i sistemi decisionali in modo completamente diverso.

Il terzo capitolo chiarifica il disegno della ricerca e lo schema di analisi adottato per lo sviluppo del lavoro, mentre il quarto presenta i risultati della ricerca empirica di tipo longitudinale svolta su musei e biblioteche della Regione Emilia-Romagna e propone diverse chiavi di lettura circa l'interpretazione dei dati raccolti e analizzati. I percorsi empirici della ricerca sono stati sviluppati con l'indispensabile aiuto della Regione Emilia-Romagna e grazie alla collaborazione di musei e biblioteche della Regione, che si sono resi disponibili a condividere le loro esperienze per tracciare le dinamiche di settore e le loro possibili evoluzioni.

* * *

Nel dare alle stampe questo lavoro, desideriamo rivolgere un ringraziamento particolare al prof. Giuseppe Farneti che ha suscitato, incoraggiato e stimolato in noi l'interesse verso il tema della gestione del patrimonio secondo l'impostazione economico-aziendale.

Desideriamo poi ringraziare la prof.ssa Marcella Mulazzani per i numerosi consigli e i preziosi suggerimenti che hanno contribuito a farci affrontare più criticamente i temi sviluppati.

Un ulteriore ringraziamento va a Emanuele Padovani e Enrico Deidda per aver ampiamente discusso i temi trattati nel volume e grazie ai cui commenti il lavoro è sicuramente migliorato.

Inoltre si vuole ringraziare il prof. Luciano Vandelli che per primo in qualità di Assessore all'Innovazione amministrativa e istituzionale, manifestò l'interesse della Regione Emilia-Romagna alla ricerca e ne sostenne l'iniziativa, il dott. Giorgio Luppi, responsabile della predisposizione del programma regionale di statistica, il dott. Nerio Rosa specialista in materia di finanza e contabilità degli enti locali, il dott. Francesco Palladino, responsabile dell'implementazione di strumenti di verifica e monitoraggio delle attività degli enti locali e la dott.ssa Laura Carlini dell'IBC, Istituto Beni Culturali.

Si ringraziano infine i referi per lo sforzo profuso nel fornire proficui suggerimenti che hanno contribuito a migliorare la struttura e i contenuti del volume. Naturalmente resta nostra la responsabilità di tutti i concetti, le elaborazioni e le interpretazioni presenti nel testo.

*Carlotta del Sordo
Rebecca Levy Orelli*

*Alma Mater Studiorum, Università di Bologna
Facoltà di Economia, sede di Forlì*

Forlì, ottobre 2011

CAPITOLO I

IL QUADRO POLITICO-ISTITUZIONALE E LA NATURA AZIENDALE

SOMMARIO

1.1. Le cifre della cultura in Italia e in Europa; 1.2. Il quadro politico-istituzionale; 1.3. La definizione di museo e di biblioteca; 1.3.1. Il patrimonio culturale di musei e biblioteche; 1.3.2. I beni, le attività, i servizi e i diritti culturali; 1.3.3. L'identificazione dei beni culturali; 1.4. L'inquadramento economico-aziendale di musei e biblioteche; 1.5. La natura aziendale di musei e biblioteche; 1.6. Il carattere sistemico di aziende-musei e aziende-biblioteche; 1.6.1. Il sub-sistema delle decisioni; 1.6.2. Il sub-sistema delle operazioni; 1.6.3. Il sub-sistema dei controlli; 1.6.4. Il sub-sistema delle informazioni.

1.1. Le cifre della cultura in Italia e in Europa

Non si può parlare di musei e biblioteche senza prima fornire le cifre della cultura in Italia e in Europa. Tale dato di partenza delinea i contorni del nostro campo di indagine, e aiuta a comprendere i termini dei confronti, spesso proposti a vario titolo e da molteplici fonti, con altri Paesi, europei e non solo.

I dati più recenti a disposizione riguardano quelli approvati con la manovra finanziaria e di bilancio per il 2011¹. Essa ha destinato alla “Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali e paesaggistici” 1.196 mld di euro su 490.843 di stanziamenti totali finali (contro 1.358 mld di euro su 505.829 di spese effettuate del 2010 e 1.394 mld di euro su 496.478 del 2009), che corrisponde allo 0,24% dell'intero bilancio dello Stato (contro lo 0,27% del 2010 e lo 0,28 del 2009). Tali valori, già in contrazione dal 2009, sono destinati ad un ulteriore decremento nel biennio 2012-2013.

Capitolo di Rebecca Levy Orelli, Ricercatore di Economia Aziendale, *Alma Mater Studiorum*, Università di Bologna, Facoltà di Economia, sede di Forlì, Dipartimento di Scienze Aziendali.

¹ Cfr. RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO (2011), *Il Bilancio in breve* (relativo al consuntivo 2010 e preventivo 2011), p. 7.