

L'esternalizzazione dei servizi pubblici locali: esigenze informative e strumenti di valutazione

Giacomino Maurini

Sommario: 1. Introduzione - 2. Analisi dello stato dell'arte dei processi di outsourcing - 3. Individuazione delle esigenze informative da soddisfare - 4. Individuazione degli strumenti volti a soddisfare le esigenze informative: benefici e limiti - 5. Conclusioni

Abstract

The search for better conditions in terms of effectiveness and efficiency of public services led several local administrations to outsource many services to subsidiary companies. This change, however, reduced the accountability of local administrations budgets, as performance of subsidiary companies must be taken into account for a comprehensive evaluation. This article outlines the main information local bodies managers need to know before outsourcing activities or services and identifies the most suitable accounting and off-balance-sheet instruments in order to provide such information.

Keywords: outsourcing, public services, performance local administrations

1. Introduzione

Con la diffusione dei principi del New Public Management (Hood, 1991; Hood, 1995) e della recente Public Governance (Osborne, 2010¹), le amministrazioni pubbliche locali sono state interessate da un profondo processo di cambiamento, volto a ricercare migliori condizioni di efficacia e di efficienza nella gestione dei servizi pubblici. Tale tendenza è stata caratterizzata dall'instaurarsi di processi di partnership pubblico-privato attraverso il ricorso a forme di privatizzazione e outsourcing, con la conseguente partecipazione degli enti pubblici locali al capitale di aziende private che erogano servizi pubblici (Osborne, 2000; Broadbent e Laughlin, 2003; Broadbent e Laughlin, 2005; Grossi e Reichard, 2008; Van Ham e Koppenjan, 2002).

In questo contesto, la proliferazione dell'utilizzo di organismi societari partecipati dall'ente per la gestione dei servizi pubblici locali ha comportato un ridimensionamento dell'*accountability* del bilancio delle amministrazioni locali, rendendo necessario considerare anche le performance delle aziende partecipate al fine di poter prendere decisioni che non esulino dagli effetti dei risultati ottenuti da queste ultime².

Alla luce di tali considerazioni, risulta importante focalizzare l'attenzione su un "perimetro" di rendicontazione (Grossi e Mussari, 2006) che tenga conto, oltre che dei risultati ottenuti dal singolo ente, anche di quelli conseguiti nella gestione delle attività affidate a terzi e delle relazioni di interdipendenza aziendale scaturenti dal controllo sulle aziende erogatrici di servizi pubblici, in modo da evidenziare come le performance di un ente locale risentono direttamente delle performance dei soggetti esterni a cui partecipa (Hudson, 2004; Grossi e Mussari, 2008; Grossi e Mussari, 2009).

Per tale motivo il presente articolo si propone come obiettivo primario quello di delineare le principali esigenze informative dei manager degli enti locali nella decisione di procedere a esternalizzare le attività o i servizi e, in secondo luogo, quello di individuare gli strumenti contabili ed extracontabili più idonei per ottenere le informazioni in grado di soddisfare tali esigenze informative.

L'obiettivo finale consiste, pertanto, in una proposta di rivisitazione dell'impianto informativo delle amministrazioni pubbliche locali, che possa considerare non solo le performance conseguite dal singolo ente comunale ma anche le interrelazioni con quelle raggiunte dalle aziende partecipate erogatrici di

¹La Public Governance enfatizza quali principi la centralità delle interazioni con gli attori presenti ai vari livelli del contesto politico e sociale, il governo e il coordinamento di complesse reti nel sistema sociale e l'orientamento verso l'ambiente esterno. In tale contesto ha assunto rilevanza il concetto di "governance network" (Kickert et al., 1997; Klijn e Koppenjan, 2000; Klijn, 2008; Agranoff R., McGuire M., 2001; Berry F. et al., 2004).

²Hughes, 1994, p. 138; Grossi e Mussari, 2006, p. 78; Cimbolini e Moriconi, 2009, p. 25; Pozzoli, 2010, p.11.

servizi pubblici, per consentire ai manager di assumere decisioni che tengano conto anche dei risultati ottenuti dalle aziende partecipate. Si tratta quindi di individuare gli strumenti informativi più adatti ad assistere i manager pubblici chiamati a gestire il processo di outsourcing, ossia a decidere sulle modalità alternative di produzione ed erogazione dei servizi e delle attività pubbliche.

2. Analisi dello stato dell'arte dei processi di outsourcing

Sull'onda dei mutamenti indotti dalla diffusione del New Public Management, il ricorso a fenomeni di outsourcing, attraverso il conferimento della gestione di alcuni servizi o attività pubblici a società di diritto privato, si è notevolmente diffuso a livello internazionale (Grossi e Reichard, 2008).

A livello europeo, la Dexia Crediop ha fotografato il fenomeno delle aziende partecipate da amministrazioni pubbliche locali nei venticinque Paesi dell'Unione Europea nel 2004³. In tale studio vengono messe in rilievo tre tendenze in atto, a seconda del Paese considerato:

- una prima tendenza che consiste in un continuo incremento del numero delle aziende partecipate, in virtù dei processi di modernizzazione e di trasformazione della struttura organizzativa amministrativa (tale crescita continua è ravvisabile in Paesi quali Austria, Belgio, Estonia, Repubblica Ceca, Grecia, Finlandia, Slovacchia, Svezia);

- una seconda caratterizzata dalla presenza di un numero stabile di aziende partecipate rispetto alla fine degli anni '90 (tendenza rilevata con riferimento all'anno 2004 in Germania, Regno Unito, Danimarca e Slovenia);

- una terza contraddistinta da una leggera contrazione del numero di aziende partecipate, dovuta al completamento dei processi di privatizzazione, con la conseguente uscita degli enti pubblici locali dalla compagine sociale, oppure come conseguenza dello sviluppo e della diffusione di modelli alternativi di gestione quali, ad esempio, le strutture intermunicipali in Francia (tendenza registrata nel 2004 in Estonia, Lettonia, Portogallo, Lituania e Francia).

Di seguito viene rappresentato nella tabella sotto riportata (Tabella 1) il fenomeno della diffusione delle aziende di servizio pubblico partecipate da enti locali in Europa.

Una tendenza comune ad alcuni Paesi consiste nella costituzione da parte delle amministrazioni pubbliche locali di vere e proprie società holding, a totale capitale pubblico, alle quali sono demandate attività di coordinamento e di controllo delle diverse società partecipate erogatrici dei servizi pubblici.

Per quanto attiene la tipologia dei servizi esternalizzati, emerge che i principali settori di attività riguardano i servizi energetici, il settore ambientale, del trasporto

³Per approfondimenti, si veda Dexia Crediop, 2004, pp. 58-59.

pubblico e dello sviluppo economico, lo sviluppo urbano, le telecomunicazioni, le attività di promozione turistica e altri servizi (quali i servizi cimiteriali e quelli sociali).

Risulta, infine, doveroso sottolineare, con riferimento ai rapporti finanziari tra l'ente locale e le società partecipate, il fatto che non in tutti i Paesi è ammessa la possibilità da parte dell'amministrazione pubblica locale di supportare finanziariamente l'attività svolta dalle società partecipate attraverso l'erogazione di sussidi. Inoltre, la concessione di garanzie a fronte di prestiti accesi dalle aziende di servizio pubblico partecipate in alcuni Paesi è vietata (Estonia) o è consentita ma solo a condizioni specifiche, quali la presenza di un capitale dell'azienda partecipata a maggioranza o addirittura a totalità pubblica (Lettonia, Danimarca).

Tab. 1 - Diffusione delle aziende di servizio pubblico partecipate da enti locali in Europa

Paese di riferimento in Europa	n. aziende di servizi pubblici partecipate
Germania	3.500
Polonia	2.415
Svezia	1.750
Francia	1.198
Grecia	1.116
Finlandia	944
Spagna	770
Lettonia	669
Italia	649
Belgio	243
Slovacchia	239
Estonia	224
Danimarca	224
Repubblica Ceca	189
Regno Unito	185
Austria	149
Portogallo	76
Slovenia	60

Fonte: elaborazione da *Dexia Crediop, 2004, pp. 58-59*

Volendo concentrare l'attenzione sull'andamento del fenomeno in Italia, nell'arco temporale compreso tra gli anni '90 e il 2006, il legislatore italiano ha incentivato il ricorso da parte delle amministrazioni pubbliche locali a forme di esternalizzazione dei servizi pubblici locali, ritenendo tale gestione più

vantaggiosa per l'utente rispetto alla produzione ed erogazione diretta nonché maggiormente in grado di garantire crescenti livelli di efficienza e di efficacia (Grossi, 2004a; Nico, 2010; Nico, 2011; Anessi Pessina e Steccolini, 2005). Tale mutamento ha comportato una trasformazione del ruolo dell'ente pubblico locale da soggetto gestore dei servizi a soggetto controllore delle aziende partecipate (Farneti, 1991; Garlatti, 1994; Anselmi, 2001; Grossi, 2004a), portando alla nascita del gruppo comunale (Puddu, Mora, 2010; Grossi, 2004b; Pozzoli, 2010) il quale, pur essendo formato da aziende dotate ciascuna di una propria distinta autonomia giuridica, può essere concepito come un'azienda unica, che opera seguendo una propria strategia unitaria.

Il comma 8 dell'art. 35 L. 28/2001 n. 448 (Finanziaria 2002) ha stabilito l'obbligo di gestire i servizi pubblici a rilevanza economica esclusivamente con la forma di società di capitali, obbligando quindi le aziende speciali aventi in carico la gestione di tali servizi a trasformarsi, appunto, in società di capitali (Rizzo, 2009; Guerrera, 2005)⁴. Il ricorso a tale formula organizzativa è stato pertanto oggetto, in un primo momento, di incentivazione da parte del legislatore, portando a un diffuso, e forse eccessivo, utilizzo della forma societaria.

La consapevolezza che le società di capitali sono contraddistinte dallo scopo di lucro, scopo a volte poco conciliabile con la realizzazione di uno specifico interesse pubblico, ha indotto tuttavia recentemente il legislatore a compiere un'inversione di tendenza, mediante l'emanazione di una serie di interventi orientati a restringere il campo di operatività delle società partecipate da Enti pubblici, nell'intento di tutelare la libera concorrenza e di ridurre gli spazi elusivi (ammessi proprio dalla disponibilità del modello societario) di normative pubblicistiche in tema di controlli sulla finanza pubblica e di patto di stabilità interno (Corte dei Conti, sez. reg. Lombardia, n. 48 dell'8 luglio 2008; Nico, 2010; Nico 2011).

Per analizzare lo stato dell'arte del fenomeno del gruppo comunale in Italia è necessario fare riferimento a due deliberazioni emanate dalla Sezione Autonomie della Corte dei Conti in tema di partecipazioni degli organismi partecipati da enti locali (13/2008 - 14/2010) e ad alcuni studi specifici condotti da sezioni regionali (deliberazioni n. 270/2008 e n. 1088/2009 della sezione Lombardia; n. 2/2009 della Provincia Autonoma di Bolzano; n. 32/2009 del Molise; n. 16/2010 del Veneto).

Dall'analisi di questi studi emerge quale comune denominatore il fatto che, nonostante la normativa abbia tentato negli ultimi anni di prevedere limiti e vincoli alla detenzione di partecipazioni, il fenomeno in esame ha subito una costante crescita. Infatti, dai dati pubblicati nella delibera n. 14/2010 della Corte dei Conti

⁴Nel caso di servizi pubblici privi di rilevanza economica, invece, la forma di società di capitali è solo una delle diverse forme organizzative che l'ente pubblico può adottare, potendo anche scegliere altre soluzioni quali l'affidamento diretto a istituzioni, ad aziende speciali, a società *in house*, ad associazioni o fondazioni (queste ultime due solo per i servizi culturali o del tempo libero).

riferiti al periodo 2005-2008, affiora l'esistenza di 5.860 organismi partecipati da 5.928 enti locali (Comuni e Province), di cui il 64,62% (3.787) rappresentati da società.

Emerge, inoltre, la percentuale degli organismi partecipati che si occupa di erogazione di servizi pubblici locali, che si attesta al 34,67% (di cui il 10,26% si occupa di ambiente-rifiuti, il 9,46% di servizio idrico, l'8,24% di trasporti e il 6,71% di energia e gas) mentre il restante 65,33% svolge attività riconducibili ad altri servizi.

La Corte dei Conti nella sua analisi ha potuto disporre di dati completi solo per il triennio 2005/2007, relativamente ai quali si può osservare la distribuzione territoriale e per classi di ampiezza demografica del fenomeno, come risulta dalle seguenti tabelle (Tabella 2 e Tabella 3).

Tab. 2 - Distribuzione degli organismi partecipati per classi di ampiezza demografica

Classi di ampiezza demografica	N. di partecipazioni
< 5.000 abitanti	60,6%
5.000 – 100.000 abitanti	36,6%
> 100.000 abitanti	2,8%

Fonte: *Deliberazione Sez. Aut. Corte dei Conti n. 14/2010*

Tali percentuali risentono della maggiore concentrazione in Italia di Comuni appartenenti a fasce demografiche più basse. Risulta pertanto importante integrare tali dati con il valore medio delle partecipazioni per ogni singolo Comune, dato questo non influenzato dalla numerosa presenza di enti comunali di piccole dimensioni. Considerando tale valore, emerge quale sia l'effettiva propensione dei Comuni verso il fenomeno delle partecipazioni, registrando un valore medio di partecipazioni per ogni singolo Comune pari a 4 per gli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, 5-6 per i Comuni con un numero di abitanti compreso tra 5.000 e 100.000, e infine 21-22 per gli enti aventi più di 100.000 abitanti.

Dai dati contenuti nella tabella sopra riportata emerge come il fenomeno sia particolarmente marcato con trend in aumento nelle regioni del Nord, seguite da alcune regioni del Centro (Marche e Lazio). Nell'Italia meridionale e nelle Isole si registrano variazioni di rilievo in Sardegna e in Calabria.

Tab. 3 – Distribuzione territoriale degli organismi partecipati

Regione	N. Organismi Partecipati			Variazione %	
	2005	2006	2007	2006/05	2007/06
Piemonte	553	587	597	6,15%	1,70%
Lombardia	538	538	538	0,00%	0,00%
Liguria	190	203	209	6,84%	2,96%
Trentino Alto Adige	413	428	459	3,63%	7,24%
Veneto	444	479	503	7,88%	5,01%
Friuli Venezia Giulia	162	196	214	20,99%	9,18%
Emilia Romagna	497	536	561	7,85%	4,66%
Toscana	572	603	635	5,42%	5,31%
Umbria	97	103	105	6,19%	1,94%
Marche	244	267	277	9,43%	3,75%
Lazio	163	175	186	7,36%	6,29%
Abruzzo	133	141	149	6,02%	5,67%
Molise	43	44	45	2,33%	2,27%
Campania	253	261	277	3,16%	6,13%
Puglia	180	178	192	-1,11%	7,87%
Basilicata	51	52	55	1,96%	5,77%
Calabria	66	69	75	4,55%	8,70%
Sicilia	342	339	348	-0,88%	2,65%

Fonte Deliberazione Sez. Aut. Corte dei Conti n. 14/2010

Oltre a quello della Corte dei conti si segnalano anche i seguenti studi, generalmente condotti con frequenza annuale:

- i rapporti di Confservizi;
- i rapporti di Unioncamere;
- le pubblicazioni dell'Ufficio Studi di Mediobanca;
- la Banca dati Aida pa (strumento della società Bureau van Dijk).

3. Individuazione delle esigenze informative da soddisfare

In merito all'individuazione delle esigenze informative da soddisfare, risulta fondamentale capire quali sono i principali destinatari del sistema informativo delle amministrazioni pubbliche locali a cui si intende fare riferimento nel presente lavoro.

I potenziali destinatari di tale sistema informativo e, conseguentemente, i loro interessi e bisogni conoscitivi, risultano molto variegati⁵; ciò comporta una articolazione diversificata dell'informativa contabile che l'ente deve fornire ai vari stakeholder.

Questo articolo concentra la propria attenzione sulle esigenze informative degli utenti interni, coerentemente con quanto fatto da altri studi e indagini (Steccolini, 2004) che hanno dimostrato come tali utenti siano i più importanti fruitori dei dati contenuti nel bilancio di previsione e nel rendiconto nonché delle informazioni sulle performance dell'ente locale, sia per ragioni decisionali che di rendicontazione (*accountability*) politica, ossia per provare ai vari *stakeholder* il livello di qualità e di efficacia raggiunto dall'azione amministrativa. Da tali recenti indagini emerge come gli stakeholder esterni, quali cittadini e finanziatori, abbiano mostrato uno scarso interesse verso il bilancio di previsione e al rendiconto, e quindi alle informazioni in essi contenute, nonostante questi costituiscano i soli documenti disponibili in grado di soddisfare i loro bisogni informativi.

Il presente lavoro focalizza pertanto la propria attenzione sull'individuazione delle esigenze informative degli utenti interni, quali amministratori pubblici, dirigenti, quadri e operatori, con particolare riferimento a quelli che svolgono mansioni di supporto e consulenza ai processi di esternalizzazione, di monitoraggio e di valutazione delle scelte inerenti l'esternalizzazione.

Preliminare all'individuazione delle esigenze informative sopra citate, risulta necessario analizzare e comprendere le motivazioni che spingono i manager pubblici locali a ricorrere all'*outsourcing* di singoli servizi e di attività trasferiti ad imprese private, con le quali viene attivato un rapporto di collaborazione caratterizzato da logiche di *partnership*. Sono state condotte alcune recenti ricerche volte a identificare i principali driver che spingono le amministrazioni pubbliche locali a costituire società partecipate, affidando loro la gestione di determinati servizi o attività pubbliche (si parla di "municipal corporations")⁶. Le principali motivazioni che possono indurre le amministrazioni pubbliche locali ad esternalizzare sono⁷:

- la possibilità di concentrare le proprie forze e attenzioni su attività ritenute strategiche, disinvestendo risorse umane ed economiche dalle attività meno rilevanti;

⁵Alcuni autori (Steccolini, 2004, p. 334) hanno provveduto a suddividere tali soggetti in due categorie: *stakeholder esterni*, rappresentati dai cittadini, organi di controllo, altri enti pubblici, fornitori, finanziatori, comunità amministrata; *stakeholder interni*, quali i consiglieri e i membri esecutivi, i dipendenti, i dirigenti.

⁶Tavares, Camoes, 2010. Tale ricerca cerca di individuare le motivazioni che hanno portato alla scelta dell'esternalizzazione nel contesto portoghese.

⁷Dipartimento della Funzione Pubblica, *Guida all'esternalizzazione di servizi e attività strumentali nella Pubblica Amministrazione*, pp. 11-13. Si veda anche Pollit, Bouckaert, 2004; Mazzearelli, 1997.

- la possibilità di offrire un certo livello di differenziazione nell'offerta dei servizi pubblici locali, soddisfacendo al meglio le richieste dei cittadini;
- la riduzione e il contenimento dei costi, ottenibile grazie al maggior grado di specializzazione del soggetto esterno a cui è affidato il servizio e alla realizzazione di economie di scala e di innovazione dovute a interventi di revisione dei processi produttivi e della struttura organizzativa;
- il miglioramento del livello di qualità dei servizi, attraverso la loro attribuzione a imprese private in grado di garantire più elevati standard di performance. Risulta possibile prevedere anticipatamente la qualità dei servizi erogati, attraverso la previsione di standard qualitativi contrattualmente stabiliti;
- l'acquisizione di servizi mai prodotti internamente;
- l'opportunità di delegare attività troppo complesse, ovviando alla carenza di alcune professionalità, l'acquisizione di competenze non disponibili e il superamento di vincoli gestionali interni, in particolar modo con riguardo alle risorse umane. Tali vincoli consistono nella difficoltà di molte amministrazioni pubbliche ad assumere risorse umane, specie quelle più qualificate o aventi professionalità critiche, come specialisti di nuove tecnologie (ICTs), personale di controllo, personale da impiegare in attività di ricerca e formazione, ecc., stante la forte concorrenza esistente tra settore pubblico e settore privato in presenza di un'offerta di lavoro nettamente inferiore alla domanda. Le cause che determinano questa difficoltà del settore pubblico di trattenere personale qualificato sono state identificate in molti Paesi nell'invecchiamento demografico della popolazione, nei bassi livelli dei salari del settore pubblico rispetto a quello privato, nell'immagine del settore pubblico spesso ritenuta da parte dei lavoratori più giovani poco stimolante e nelle politiche gestionali delle risorse umane del settore pubblico, che spesso prevedono un lento avanzamento di carriera basato, più che sul merito, su criteri di anzianità. La condivisione con il fornitore di conoscenze e di capacità può aiutare quindi l'amministrazione locale a rafforzare il proprio vantaggio competitivo e a stimolare l'innovazione;
- la volontà di eludere i vincoli di finanza pubblica (Bourdeaux, 2005). Tale aspetto è stato oggetto di contrasto nelle varie evidenze empiriche condotte. Infatti, alcuni studiosi (Tavares e Camoes, 2010; Rubin, 1998) hanno evidenziato che gli enti comunali che si trovano in condizioni finanziarie avverse evitano il ricorso all'esternalizzazione, giustificando tale scelta con la considerazione che le società partecipate "drenano" risorse dalle casse comunali. Viceversa, altre evidenze empiriche (Bourdeaux, 2005) hanno mostrato come condizioni di salute finanziaria non ottimali incrementino il ricorso all'esternalizzazione, al fine di eludere i vincoli di finanza pubblica;

- il superamento o l'attenuazione di logiche burocratiche e rigidità interne, dovuti al fatto che la gestione dei servizi da parte di soggetti esterni avviene nell'ambito di assetti organizzativi e gestionali più flessibili;
- il superamento di alcune rigidità connesse al "blocco delle assunzioni" presente nel settore pubblico, attraverso il reimpiego e la riqualificazione del personale;
- l'opportunità di seguire esempi di pratiche ed esperienze di successo, riproducendoli all'interno dell'amministrazione stessa, emergenti dal confronto e dal benchmarking con esperienze di altre amministrazioni pubbliche;
- la maggiore flessibilità dei costi, connessa con la possibilità di trasformare alcuni costi fissi in costi variabili. I risultati di alcune ricerche condotte hanno dimostrato che la dimensione dell'ente è un fattore che incentiva la creazione di società, proprio allo scopo di garantire maggiore flessibilità all'amministrazione comunale;
- la possibilità di disporre di informazioni articolate e in tempo reale sui risultati ottenuti;
- la possibilità di rispondere in tempi rapidi all'innovazione tecnologica, spesso difficilmente praticabile a livello di singole amministrazioni pubbliche che operano in condizioni di risorse scarse, da destinare prioritariamente ai servizi finali verso gli utenti.

Alcune indagini recenti⁸ hanno cercato di quantificare in che misura ognuna di queste motivazioni ha condizionato e influenzato le decisioni dei manager pubblici locali che hanno già operato la scelta strategica dell'outsourcing. Con riferimento alla scelta di esternalizzare da parte degli enti pubblici locali, i risultati emersi dalle ricerche evidenziano il ruolo centrale assunto da due motivazioni:

- la volontà di ridurre i costi;
- le difficoltà connesse al blocco delle assunzioni,

seguite da altre ragioni, quali la volontà di delegare attività troppo complesse e la necessità di superare i vincoli burocratici e le rigidità tipiche dell'organizzazione e della gestione pubblica.

In merito ai risparmi conseguiti attraverso la competizione e l'esternalizzazione, alcuni studi riguardanti i paesi OCSE hanno impiegato tecniche econometriche per misurare i risultati in termini di contenimento dei costi, arrivando a determinare risparmi di costi compresi in un intervallo tra il 10 e il 30 per cento⁹. Tuttavia, pochi studi hanno analizzato, unitamente ai guadagni in

⁸Dipartimento della Funzione Pubblica, *Guida all'esternalizzazione di servizi e attività strumentali nella Pubblica Amministrazione*, pp. 11-13.

⁹Dipartimento della Funzione Pubblica, *Esternalizzazione di attività e servizi della pubblica amministrazione*.

termini di efficienza, l'aumento dei costi derivante dalle necessità di specificare i termini contrattuali e di monitorare l'attività del gestore del servizio¹⁰.

Delineate le principali motivazioni riguardanti la scelta di affidare all'esterno determinate attività e servizi, si procede di seguito a individuare le principali esigenze informative richieste dai manager delle amministrazioni pubbliche locali nell'assumere la decisione se esternalizzare o meno.

Considerato che l'efficienza dei costi, l'efficacia e la qualità dei servizi resi rappresentano la chiave fondamentale per la misurazione delle performance, è stato più volte rimarcato come le performance in ambito pubblico non possono essere giudicate solo sotto un profilo finanziario, risultando necessario considerare anche un set bilanciato di informazioni sia quantitative che qualitative. Si evidenzia al riguardo l'importanza di un approccio multidimensionale, che tenga in considerazione una pluralità di aspetti nel processo di valutazione delle performance raggiunte. A tale proposito, è stata più volte ribadita (Kloot e Martin, 2000; Aidemark, 2001; Modell, 2004) l'utilità informativa della Balanced Scorecard, in quanto essa rappresenta uno strumento che supporta l'utilizzo di un approccio multidimensionale per giudicare le performance in ambito pubblico, invece di limitarsi all'impiego delle sole misure finanziarie. Questo strumento analizza, infatti, le performance appartenenti a quattro aree distinte:

1. area delle informazioni economico-finanziarie: considera le performance finanziarie (es. spese sostenute);
2. area dei clienti: considera elementi quali la soddisfazione del cliente (customer satisfaction); il livello di efficacia raggiunto; i risultati conseguiti comparati con quelli desiderati; la risposta ai reclami dei clienti/cittadini; la tempestività dei servizi offerti; l'affidabilità dei servizi; l'accessibilità dei servizi;
3. area dei processi interni: riguarda il perseguimento di obiettivi nella prospettiva dei processi interni che possono essere individuati nell'*"incremento del livello di produttività, nello sviluppo positivo di interazioni tra il personale comunale e i clienti o i partner, nell'assicurare all'ente il supporto – nello svolgimento dei servizi pubblici – di organizzazioni di volontariato o di sponsor, nel consentire rapporti più facili con gli utenti attraverso il miglioramento dei processi di lavoro, e così via"* (Bottari, 2002: p. 97);
4. area dello sviluppo, dell'apprendimento e dell'innovazione: riguarda informazioni quali l'indice di soddisfazione dei dipendenti; il grado di formazione del personale; la performance dei dipendenti; l'indice di

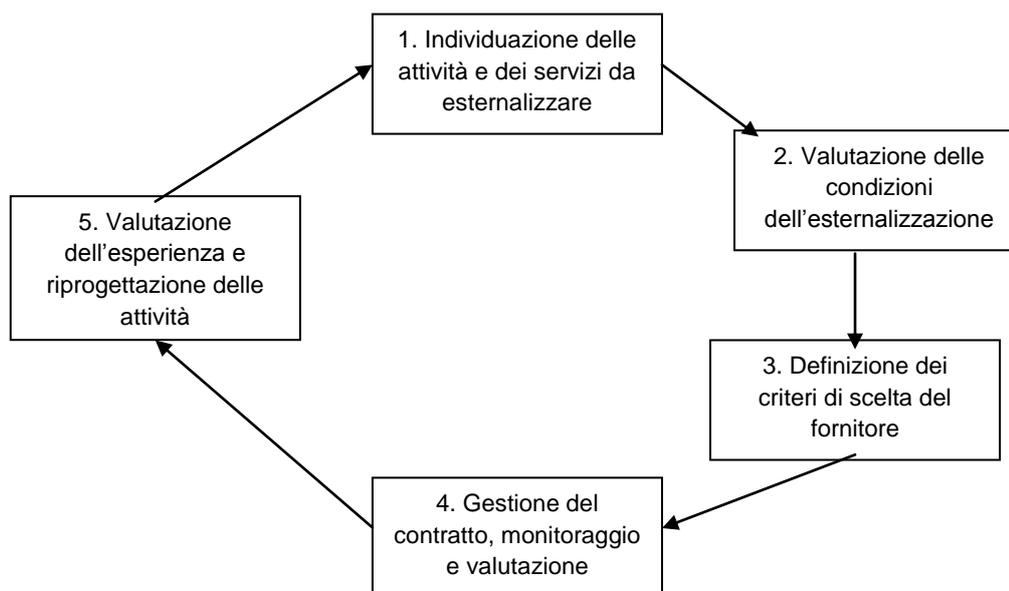
¹⁰Alcuni studi hanno stimato l'incidenza dei costi delle amministrazioni pubbliche locali connessi alla preparazione delle gare per l'affidamento all'esterno di determinati servizi (quali la pulizia e la raccolta rifiuti) a un livello medio pari all'1,8 per cento del valore del contratto (Walsh, Davis, 1993).

turnover; i contratti eseguiti; l'aumento del numero di posti di lavoro. Quest'area considera tutti i processi di innovazione attivati dall'ente, quali il livello di innovazione tecnologia, la reingegnerizzazione dei processi (temi che con lo sviluppo dell'e-government hanno assunto, recentemente, sempre maggiore importanza) e la formazione delle risorse umane.

Chiarita la necessità di fare riferimento a informazioni non solo finanziarie ma riguardanti anche un approccio multidimensionale, si procede di seguito a individuare, per ogni fase del processo di esternalizzazione, le esigenze informative necessarie ad assumere decisioni efficaci.

Si tratta di un processo che può essere rappresentato in cinque fasi distinte (Figura 1)¹¹.

Fig.1 – Il processo di esternalizzazione



Fonte: Dipartimento della Funzione Pubblica, con alcuni adattamenti

La prima fase riguarda l'**individuazione delle attività e dei servizi da esternalizzare** ed è volta a identificare quali attività e servizi possono essere affidati all'esterno e quali, invece, devono essere gestiti internamente, prendendo in considerazione le caratteristiche e le risorse umane, tecnologiche, logistiche, finanziarie connesse a ciascun servizio/attività. E' fondamentale definire, pertanto, quali sono i processi organizzativi suscettibili di miglioramento tramite il

¹¹Fonte: Dipartimento della Funzione Pubblica.

ricorso all'outsourcing e quali invece mantenere internamente, per i quali, pertanto, l'esternalizzazione risulta inutile. Solo riuscendo a distinguere ciò che è eccellente da ciò che può essere migliorato o totalmente revisionato, è possibile beneficiare di tutte le potenzialità connesse al processo di outsourcing. In genere, i servizi e le funzioni per i quali risulta inopportuno un affidamento all'esterno sono quelli (OIT, 2002):

- relativi ad attività di management o di controllo dell'amministrazione, quali la definizione delle politiche, l'allocazione delle risorse, le funzioni di gestione dell'esternalizzazione stessa;
- relativi ad attività per le quali non possono essere misurati o determinati i livelli di output o di servizio;
- altamente rischiosi;
- forniti dal mercato in assenza di competizione;
- per i quali sono incerti i benefici di lungo periodo connessi alla scelta di esternalizzazione.

La seconda fase concerne la **valutazione delle condizioni dell'esternalizzazione** ed è volta a individuare le motivazioni che spingono ad esternalizzare determinate attività o servizi e i potenziali benefici conseguibili attraverso la gestione indiretta, sia in termini di risultati quantitativi che qualitativi. Molto spesso tale fase si avvale dell'informativa proveniente dai risultati ottenuti da altre amministrazioni pubbliche che hanno già avviato processi di outsourcing per attività o servizi simili. In tale fase di valutazione, cruciale è la corretta individuazione e quantificazione dei costi che il centro gestore sostiene al momento della scelta per il nucleo di attività da esternalizzare. Ciò in quanto ampi possono essere i margini di discrezionalità, dando luogo a sopravvalutazione o a sottostime dei costi. Al fine di contenere il grado di discrezionalità, appare auspicabile considerare esclusivamente i costi "evitabili" per l'ente locale nel caso di affidamento all'esterno del servizio/attività, tenendo in considerazione i costi indotti dall'eventuale processo di esternalizzazione, legati alla verifica e alla supervisione del contratto, e relativi allo smantellamento e alla riconversione del personale in esubero, precedentemente impegnato presso il centro gestore del servizio.

L'offerta interna deve pertanto contenere informazioni relative sia ai costi generati dall'eventuale esternalizzazione, quali i costi amministrativi connessi alla verifica e alla supervisione del contratto, sia ai costi della transizione tra le diverse modalità di erogazione del servizio, quali i costi da sostenere per il personale in esubero e i costi legati all'inizio dell'attività con un nuovo fornitore esterno.

La terza fase riguarda la **definizione dei criteri di scelta del fornitore**. La formulazione di tali criteri deve contemperare sia le esigenze dell'ente pubblico, in termini di conseguimento di una migliore qualità dei servizi offerti e di un contenimento dei costi, sia le esigenze delle imprese private a cui affidare il

servizio, garantendo loro redditività e stabilità della relazione contrattuale. La definizione di tali criteri deve quindi garantire l'instaurazione di una prassi di collaborazione e di cooperazione con l'impresa privata. Accanto al criterio tradizionale di scelta costituito dal prezzo è necessario considerare altri criteri, quali la modalità di erogazione del servizio da parte del fornitore, l'affidabilità economica, l'organizzazione, l'assistenza tecnica, le referenze bancarie e la presenza di certificazione di qualità dell'impresa fornitrice.

La quarta fase fa riferimento alla **gestione del contratto, del monitoraggio e della valutazione della qualità dei servizi resi**. La fase di monitoraggio e verifica dei risultati ottenuti è particolarmente delicata, soprattutto in un contesto, come quello delle amministrazioni pubbliche locali, in cui esistono ancora notevoli carenze e inadeguatezze nei sistemi di controllo direzionale e di gestione (Rebora, Meneguzz, 1990). In tale fase assumono particolare importanza:

- le informazioni in merito al rispetto dei termini e delle condizioni previste dal contratto;
- il valore creato dall'impresa fornitrice in cambio del corrispettivo stabilito;
- l'aggiornamento della tecnologia;
- il soddisfacimento delle aspettative dell'ente pubblico e l'ottenimento di ulteriori benefici previsti;
- considerare se il miglioramento conseguito nei livelli di performance e se i risparmi ottenuti in termini di costi sono stati trasferiti all'ente pubblico committente;
- il ventaglio di opzioni disponibili per l'erogazione del servizio;
- il posizionamento dell'impresa fornitrice nel settore di riferimento (di benchmark);
- l'esistenza di eventuali ostacoli esterni e/o interni connessi ai processi di outsourcing, al fine di effettuare una valutazione approfondita e realistica degli effetti che la scelta di esternalizzazione può comportare.

Gli ostacoli esterni sono quelli legati al sistema economico e sociale esistente e al contesto del sistema produttivo; quelli interni sono riconducibili alle posizioni dell'apparato burocratico, delle organizzazioni sindacali e delle associazioni professionali. Esempi di ostacoli al processo di outsourcing, che possono rappresentare fattori critici di successo nei processi di esternalizzazione, sono rappresentati da (PUMA/OECD, 2002):

- resistenza sindacale e della forza lavoro all'esternalizzazione;
- resistenza interna al cambiamento;
- timore di perdere il controllo sul servizio esternalizzato e di dipendere eccessivamente dal fornitore;
- preoccupazioni connesse alla privacy e alla sicurezza;
- ostacoli normativi e pressione politica contro l'esternalizzazione;

- scarso sostegno da parte dell'esecutivo;
- esternalizzazione in presenza di concorrenza imperfetta, nel caso di dipendenza da un unico fornitore esterno, con il rischio di possibili interruzioni del servizio pubblico. La presenza di una situazione di monopolio o quasi monopolio per effetto di forme di collusione tra pochi fornitori presenti sul mercato può portare il fornitore esterno ad avere atteggiamenti sbagliati, erogando un servizio qualitativamente mediocre a costi elevati. Ne deriva che l'affidamento a terzi di servizi pubblici comporta un miglioramento del grado di efficienza solo se i contraenti sono esposti alla competizione e solo se l'amministrazione pubblica è in grado, anche in presenza di economie con pochi fornitori alternativi, di conservare la propria indipendenza nei confronti dell'offerente del servizio;
- alti costi di transazione, soprattutto se l'amministrazione pubblica locale è priva di esperienza negli aspetti di negoziazione, gestione e modifica dei contratti e negli aspetti di conoscenza dei mercati;
- mancanza o carenza di professionalità e delle competenze necessarie per la gestione del contratto;
- conflitto di interessi da parte del contraente privato, nel caso in cui la società erogatrice del servizio esternalizzato abbia altre relazioni con l'amministrazione pubblica (ad esempio, servizi di consulenza);
- conflittualità tra interesse pubblico e interessi del contraente privato, che deve essere monitorata tramite un quadro di regolamentazione affidato ad autorità amministrative indipendenti.

In un'indagine di benchmarking condotta a livello internazionale su amministrazioni pubbliche centrali e locali (Accenture, 2002), eseguita attraverso un'intervista effettuata a 50 manager pubblici che hanno avuto esperienza diretta con operazioni di esternalizzazione, emerge il fatto che gli intervistati hanno identificato come principale ostacolo a un'efficace operazione di outsourcing, l'opposizione del sindacato e del personale. Da tali studi appare, pertanto, come abbiano maggiore peso nelle scelte di esternalizzazione i fattori legati alla resistenza interna al cambiamento, seguiti dal timore di perdere il controllo del servizio esternalizzato. Meno rilevante appare invece essere il peso attribuito agli altri fattori critici.

La quinta e ultima fase riguarda la **valutazione dell'esperienza e la riprogettazione delle attività** ed è volta a decidere se confermare o meno nel tempo l'affidamento esterno. L'ente pubblico locale, sulla base delle informazioni raccolte, potrebbe infatti decidere di affidare nuovamente all'esterno la gestione del servizio alle stesse condizioni o a condizioni diverse, modificate sulla base delle risultanze emerse nel corso del rapporto contrattuale, oppure potrebbe decidere di riportare al proprio interno la gestione del servizio in precedenza ceduto.

Ognuna delle cinque fasi sopra citate deve produrre un'adeguata reportistica, in grado di consentire l'adozione della decisione più proficua per la fase successiva. A tal fine la reportistica deve essere sintetica e deve fornire un insieme di dati previsionali e attesi riguardanti sia gli aspetti finanziari che economici, sia gli standard qualitativi e quantitativi di servizio, posti a confronto con le performance conseguite. Nella Figura 2 vengono sinteticamente riportate le principali esigenze informative relative alla decisione se ricorrere o meno al processo di esternalizzazione.

Fig. 2 – Le esigenze informative relative alla decisione di esternalizzazione

Approccio multidimensionale per valutare le performance, che consideri anche aspetti non finanziari.

Individuazione delle attività e dei servizi suscettibili di miglioramento con il ricorso all'outsourcing sulla base delle caratteristiche e delle risorse umane, tecnologiche, logistiche, finanziarie connesse con ciascun servizio o attività.

Individuazione delle motivazioni che spingono a esternalizzare determinate attività o servizi e dei potenziali benefici conseguibili attraverso la gestione indiretta, tenendo in considerazione anche i costi indotti dall'eventuale processo di esternalizzazione.

Individuazione dei criteri per basare la scelta del fornitore, quali il prezzo, l'affidabilità, l'assistenza tecnica, le modalità di erogazione del servizio, ecc.

Informazioni sui risultati ottenuti, al fine di controllare e valutare la qualità dei servizi resi e decidere se continuare nell'affidamento all'esterno della gestione del servizio o dell'attività oppure se riportare internamente la gestione dello stesso servizio. Tali informazioni devono riguardare molteplici aspetti, coerentemente con l'approccio multidimensionale

4. Individuazione degli strumenti volti a soddisfare le esigenze informative: benefici e limiti

Molte attività che in passato costituivano oggetto dei processi di programmazione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica locale, conseguentemente al processo di esternalizzazione dei servizi pubblici, risultano non essere più incluse nei confini tradizionali dell'ente medesimo, con la logica contrazione del grado di accountability del sistema del bilancio del singolo ente (Grossi e Mussari, 2006; Cimbolini e Moriconi, 2009; Pozzoli, 2010). Pertanto, il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici attraverso la

costituzione di aziende partecipate ha comportato una riduzione della significatività dei valori del "sistema bilancio" (bilancio di previsione e rendiconto) degli enti locali (Maurini, 2013), in quanto una parte dell'attività dell'ente è svolta da società esterne, i cui risultati non vengono rendicontati all'interno del singolo bilancio comunale.

Ne consegue che per orientare la propria attività nel rispetto di condizioni di economicità, l'ente locale tradizionalmente poteva fare esclusivo affidamento agli strumenti del processo di programmazione e controllo, così come concepiti dal legislatore a partire dalla L. 142/1990, sino al D.Lgs. 267/2000 (TUEL) che, all'art. 147, riporta quanto previsto in tema di controlli interni dal D.Lgs. 286/1999. Il rapido cambiamento dello scenario legislativo, sociale ed economico ha portato l'ente locale a dover ricorrere a nuovi strumenti, capaci di integrare i precedenti, al fine di poter verificare il conseguimento delle proprie strategie e indirizzi, in un contesto nel quale esso deve relazionarsi con un numero sempre crescente di soggetti esterni cui è demandata la gestione dei servizi pubblici.

La necessità di individuare un modello di controllo complessivo degli organismi partecipati ha trovato nel processo di esternalizzazione dei servizi pubblici lo stimolo per procedere a una riorganizzazione interna in funzione delle nuove esigenze informative nonché delle nuove competenze professionali e strumentali, indispensabili per verificare che il comportamento delle società partecipate sia orientato alla salvaguardia delle amministrazioni pubbliche locali di riferimento e indirettamente dei cittadini - utenti.

Si è andato così a delineare, nell'ambito del processo di programmazione e controllo, un sistema di governo e di monitoraggio che possa consentire all'ente locale di appurare che i risultati ottenuti dagli organismi esterni siano coerenti con la propria *mission* strategica.

Nella prosecuzione del presente lavoro si vogliono individuare gli strumenti più idonei a fornire ai manager pubblici le informazioni necessarie per decidere se esternalizzare o meno la gestione di servizi o di attività, alla luce delle relazioni di interdipendenza con gli organismi esterni partecipati a cui affidare l'erogazione di determinati servizi pubblici¹².

Il primo strumento utile a tal fine è costituito dall'analisi delle performance economico-finanziarie delle società partecipate. Al riguardo, molti studiosi (Grossi e Mussari, 2006; Grossi e Mussari, 2008; Grossi e Mussari, 2009; Farneti, 2008) hanno messo in evidenza come la salute finanziaria di un ente locale risulti influenzata in modo diretto dalle performance dei soggetti esterni partecipati a cui

¹²In tale contesto, le performance dell'ente locale possono essere racchiuse in tre "perimetri": il primo riguarda i risultati dell'ente locale prescindendo da qualsiasi relazione di interdipendenza con soggetti esterni; il secondo riguarda il gruppo pubblico locale e considera le relazioni di interdipendenza che scaturiscono dal controllo sulle aziende di servizi pubblici; il terzo ed ultimo considera, oltre alle relazioni di interdipendenza che derivano dal controllo sulle aziende di servizi, anche quelle basate esclusivamente su relazioni di natura contrattuale (contratti di servizi) con soggetti esterni che non fanno parte del gruppo pubblico locale (Grossi e Mussari, 2006, p. 34).

è affidata la gestione di servizi pubblici locali. Tale influenza è emersa anche nelle analisi condotte da organi di controllo esterni sugli enti locali, quali la Ragioneria Generale dello Stato (2009) e la Corte dei Conti (2008, 2010). Inoltre, si è più volte sottolineata l'importanza di considerare i risultati delle aziende partecipate, stante il fatto che si sono verificati casi in cui i dissesti finanziari subiti dagli enti locali hanno trovato la loro causa nel "cattivo funzionamento delle aziende partecipate" e sugli amministratori comunali è ricaduta "la responsabilità della mala gestio delle aziende in cui l'assenza di controllo ha di fatto consentito il verificarsi del danno" (Pozzoli, 2010). Risulta pertanto fondamentale avere informazioni sui risultati della gestione dei soggetti esterni a cui è affidata la gestione di servizi pubblici locali, in quanto essi possono influenzare anche pesantemente la situazione finanziaria dell'amministrazione pubblica locale (Camporesi et al., 2009; Moriconi, Cimbolini, 2008). L'ente, partecipando direttamente al soggetto economico che gestisce il servizio, viene infatti influenzato dai risultati conseguiti dalla società partecipata, nonostante essi vengano conseguiti al di fuori del perimetro del proprio sistema bilancio¹³.

Inoltre, molteplici possono essere le relazioni finanziarie che si instaurano tra l'ente locale e le aziende partecipate che possono procurare all'ente partecipante entrate e spese (Camporesi et al., 2009), per effetto:

- dei corrispettivi contrattualmente previsti da pagare alle società partecipate per i servizi pubblici a esse affidati;
- della concessione agli organismi partecipati di trasferimenti in conto esercizio, volti ad abbattere i costi di gestione, e di trasferimenti in conto capitale, legati all'obbligo di effettuare uno specifico investimento da parte dell'azienda partecipata;
- della concessione di crediti di finanziamento alle aziende partecipate;
- dell'intervento da parte dell'ente partecipante nella copertura dei disavanzi conseguiti dalle società partecipate o nel sostenere operazioni di aumento di capitale;
- del rimborso dei finanziamenti concessi;
- della riscossione di utili e di dividendi.

Da tale considerazione deriva che un primo strumento che può risultare utile nella ricerca di informazioni necessarie a supportare le scelte di esternalizzazione può essere costituito dall'analisi delle performance economico-

¹³Diverso è il caso in cui l'amministrazione pubblica locale affidi a soggetti esterni la gestione di determinati servizi pubblici senza alcun legame di partecipazione, senza assumersi alcun rischio economico e finanziario legato allo svolgimento del servizio, limitandosi a pagare soltanto il corrispettivo prestabilito. In tale ipotesi, l'ente locale risulta immune, sotto un profilo strettamente economico-finanziario, alle perdite conseguite dal privato nella gestione del servizio pubblico esternalizzato.

finanziarie delle società partecipate, che possono essere misurate e valutate attraverso un sistema di analisi di bilancio per indici.

In secondo luogo, la letteratura internazionale ha più volte focalizzato la propria attenzione sulla salute finanziaria dell'ente locale (Chapman, 2008) e sulla relazione tra la scelta di costituire aziende partecipate per la gestione di servizi pubblici locali e lo stato di salute finanziaria dei comuni (Tavares e Camoes, 2010; Bourdeaux, 2005; Stumm, 1996). Risulta pertanto necessario valutare la situazione finanziaria dell'amministrazione comunale attraverso l'utilizzo di un sistema di indicatori finanziari. Al riguardo, l'unico studio che a livello nazionale propone un indicatore finanziario in grado di dare una misurazione dello stato di salute degli enti in un'ottica comparata è stato elaborato da Farneti e Padovani ed è denominato "indicatore di rating finanziario" (disponibile presso la banca dati Aida PA della Bureau van Dijk). Si tratta di uno strumento di misurazione delle condizioni finanziarie degli enti locali in un'ottica comparata, che consente di classificare gli enti sulla base del loro livello di salute finanziaria, permettendo così a ogni amministrazione locale di confrontarsi con gli altri comuni facenti parte del proprio gruppo di riferimento¹⁴. Il calcolo del rating finanziario preso in considerazione da Farneti e Padovani si basa su dati derivanti esclusivamente dalla contabilità finanziaria, visto che una delle caratteristiche del sistema informativo delle aziende pubbliche locali italiane è rappresentata dalla tenuta della contabilità finanziaria obbligatoria avente finalità autorizzativa, mentre la contabilità economico-patrimoniale è ancora scarsamente utilizzata e le informazioni contenute nel Conto Economico e nel Conto del Patrimonio risultano attualmente ancora poco considerate¹⁵.

Il sistema di Rating è articolato su 11 classi di merito sulla base dei risultati ottenuti con riferimento a dieci indicatori finanziari presi in considerazione¹⁶, che indagano l'equilibrio dei flussi di entrata e di spesa complessivi e di parte corrente, il livello di liquidità e il grado di indebitamento. Viene calcolato dapprima

¹⁴I gruppi utilizzati sono sei e classificano gli enti locali sulla base della popolazione residente. Sono i seguenti: 1) da 0 a 4.999 abitanti; 2) da 5.000 a 14.999 abitanti; 3) da 15.000 a 29.999 abitanti; 4) da 30.000 a 49.999 abitanti; 5) da 50.000 a 99.999 abitanti; 6) da 100.000 abitanti.

¹⁵I dati finanziari sono tratti in particolare dal Certificato del Conto del Bilancio che gli enti locali sono obbligati a inviare annualmente al Ministero dell'Interno e che la Banca dati AIDA PA contiene. In merito al grado di attuazione del modello contabile presente alla vigilia della riforma federale in Italia, si veda Pavan et al., 2009.

¹⁶Le classi di merito sono così rappresentate: A (classe di merito più elevata), B1, B2, C1, C2, C3, C4, C5, D1, D2, E (classe di merito più bassa, che raggruppa gli enti in situazioni di default finanziario. In tale classe rientrano anche tutte le amministrazioni pubbliche locali che non rispettano i limiti imposti dalla normativa sui parametri di deficitarietà strutturale, indipendentemente dal loro posizionamento calcolato sulla base del rating di ciascuno dei dieci indicatori utilizzati). Per un'analisi dettagliata dei dieci indicatori utilizzati, si rinvia a AIDA PA, Bureau van Dijk. Per un'analisi dello stato di salute finanziaria dei comuni in Italia, si rinvia a: Farneti, Padovani, 2010, 2010a, 2010b, 2010c.

un Rating per ognuno dei dieci indicatori utilizzati, basato sul confronto della posizione di ciascun ente locale rispetto ai valori assunti dall'indicatore nei comuni che fanno parte dello stesso gruppo di appartenenza; successivamente viene calcolato un Rating complessivo derivante dalla media ponderata dei Rating ottenuti relativi a ciascun indicatore.

Il limite dello strumento dell'utilizzo di un sistema di indicatori di rating finanziario ai fini del presente studio riguarda il fatto che esso esamina esclusivamente le condizioni finanziarie degli enti locali in un'ottica comparata e, conseguentemente, il loro livello di salute finanziaria. Ne deriva che il ricorso a esso può risultare sicuramente utile in via preliminare, partendo dalla considerazione che la letteratura internazionale ha più volte evidenziato la relazione tra la scelta di costituire aziende partecipate per la gestione di servizi pubblici locali e lo stato di salute finanziaria dei comuni (Tavares e Camoes, 2010; Bourdeaux, 2005; Stumm, 1996). Limitando l'ambito di analisi all'aspetto finanziario di un ente locale, non si possono, tuttavia, soddisfare le esigenze informative degli amministratori comunali nella assunzione di decisioni pienamente consapevoli, e ciò vale soprattutto in tema di esternalizzazione, rendendosi pertanto necessario acquisire altri strumenti informativi in grado di colmare tali limiti.

Un terzo strumento informativo rilevante ai fini dell'assunzione di decisioni in tema di esternalizzazione di determinati servizi o attività è rappresentato dalla redazione del bilancio consolidato, ossia di un bilancio di gruppo nel caso in cui l'ente detenga delle partecipazioni nelle società a cui affidare la gestione del servizio esternalizzato¹⁷. Con l'affermarsi del processo di outsourcing di servizi pubblici, il solo bilancio di previsione e il solo rendiconto dell'amministrazione pubblica locale hanno subito un ridimensionamento in termini di significatività dei dati in essi contenuti, in quanto una considerevole parte dell'attività dell'ente viene svolta da soggetti esterni, i cui risultati non sono rendicontati all'interno del bilancio dell'ente locale. Pertanto, al fine di "rendere conto" dei risultati globali conseguiti dal gruppo pubblico locale, la letteratura accademica internazionale (Lande, 1999; Wise, 2006; Jones, 2011; Walker, 2011) e la dottrina economico – aziendale (Grossi, 2004b; Grossi e Mussari, 2006; Grossi e Mussari, 2008; Grossi e Mussari, 2009; Grossi e Reichard, 2008; Preite, 2006; Farneti, 2008; Pozzoli, 2010) hanno più volte ribadito la necessità di un consolidamento dei conti dell'ente locale, attraverso la redazione di un bilancio consolidato, al fine di formulare una visione sintetica e globale della gestione del gruppo.

Le potenzialità informative del bilancio consolidato consistono nel fatto che esso fornisce informazioni utili a sondare il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati relativi all'intero aggregato. Si tratta pertanto di uno strumento in grado di fornire informazioni in merito alla struttura finanziaria del gruppo, al livello del

¹⁷Per approfondimenti si rinvia a: Gardini, 2010; Marchi, Zavani, 2004; Principe, Tettamanzi, 2009; Terzani, 1992; Terzani, 2002.

suo indebitamento, al grado di indipendenza finanziaria, all'economicità complessiva del gruppo, alla composizione strutturale dei costi.

L'informazione consolidata consente, inoltre, la conoscenza del diverso contenuto delle componenti reddituali. L'analisi delle relazioni che intercorrono tra i proventi derivanti dalla capacità impositiva dell'ente partecipante e i proventi originati dalle relazioni di scambio poste in essere dalle società partecipate, consente inoltre di effettuare previsioni consolidate per rami di attività e di formulare programmi di maggiore ottimizzazione nella gestione delle risorse.

In sintesi, si ritiene che la redazione di un bilancio consolidato del gruppo locale possa rispondere a esigenze di governance, fornendo informazioni dettagliate sul livello di attuazione delle strategie, dei progetti e programmi, che a loro volta coinvolgono tutte le attività dell'ente locale svolte sia direttamente che indirettamente, nonché a esigenze di accountability verso l'esterno.

In tema di bilancio di gruppo, appare necessario evidenziare la presenza nella legislazione vigente di riferimenti interessanti in merito all'opportunità di produrre un'informazione di tipo consolidato.

Infatti il TUEL, se antecedentemente al D.L. 174/2012 non ne richiedeva la redazione obbligatoria, prevede attualmente all'art. 152, co. 2 che il regolamento di contabilità dell'ente debba assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali della gestione relativi a enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi. Inoltre, l'art 230, co. 6 statuisce, limitatamente al conto del patrimonio, che il regolamento di contabilità possa prevedere la redazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività interne ed esterne.

I principi contabili emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, che integrano e interpretano le disposizioni giuridiche contenute nel TUEL, evidenziano come l'obbligo di allegare al bilancio di previsione le risultanze dei conti consolidati delle aziende costituite per l'esercizio dei servizi pubblici stabilito dall'art. 172, co. 1 del TUEL non sia sufficiente a fornire una rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento. Per tale ragione, l'Osservatorio ha elaborato il principio n. 4 proprio sul bilancio consolidato.

A oggi con l'approvazione dei DPCM ex D.Lgs. 118/2011 e relativi allegati, si può fare riferimento all'allegato n. 4 "Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato" che, con l'entrata a regime del nuovo ordinamento a partire dal 1° gennaio 2015, diventerà obbligatorio per gli enti locali.

In questa sede è opportuno evidenziare che le novità introdotte dal D.L. 174/2012 mal si conciliano con le disposizioni del D.Lgs. 118/2011. Infatti l'armonizzazione contabile prevede l'obbligo del bilancio consolidato per gli enti con popolazione superiore a 5.000 abitanti mentre il D.L. 174/2012 lo impone agli enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti.

Questa situazione nazionale, comunque in via di evoluzione, stride con il contesto internazionale dove il bilancio consolidato della pubblica amministrazione è una prassi ormai da tempo praticata, trovando essa riscontro nell'IPSAS n. 6. La Corte dei Conti sin dalla deliberazione n. 13/2008 della sezione Autonomie sostiene che in presenza di una crescente perdita di

significatività delle poste contabili iscritte nei bilanci degli enti territoriali (ormai svuotati dei principali servizi) e in considerazione dell'eccessiva influenza delle spese esternalizzate, sia imprescindibile un'analisi di bilancio che abbia a oggetto i risultati consolidati della gestione relativa a enti e organismi partecipati, tale da rappresentare in modo veritiero ed esaustivo l'effettiva situazione economico-patrimoniale e finanziaria dell'ente locale inteso come gruppo pubblico locale.

La prospettiva dell'ente locale come gruppo, più volte rimarcata da numerosi pareri delle diverse sezioni regionali della Corte dei Conti (*Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per il Piemonte, Delibera n. 14/2010; Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia 771/2010*), risolve anche l'evidente problema di consolidamento dei conti per il sistema di finanza pubblica nazionale.

Nonostante il bilancio consolidato costituisca uno strumento di rilevante utilità informativa per l'assunzione di decisioni e per una maggiore trasparenza verso la collettività, alcuni studiosi (Grossi, 2004) hanno evidenziato come esso non risulti adeguato qualora si vogliano effettuare analisi comparative spaziali. Infatti, i limiti principali circa la capacità informativa del bilancio consolidato degli enti locali sono collegati all'affidabilità dei dati in esso contenuti, che dipende a sua volta dall'affidabilità sia del rendiconto dell'ente locale sia del bilancio d'esercizio delle aziende incluse nell'area di consolidamento. Le analisi comparative spaziali risultano difficilmente realizzabili e quelle comparative temporali complesse nell'interpretazione in quanto il gruppo è, per sua natura, soggetto a una costante variazione nella sua composizione, rendendo quindi estremamente flessibile l'area di consolidamento. Un altro limite connesso al bilancio consolidato di un ente locale può consistere nel fatto che, nella sua visione d'insieme, esso può non evidenziare adeguatamente il significato di eventi particolari, non consentendo, inoltre, di rappresentare correttamente il fenomeno delle esternalizzazioni.

Il bilancio consolidato dell'ente locale presenta, inoltre, delle problematiche specifiche che lo contraddistinguono profondamente rispetto alla disciplina relativa alle società commerciali. Al riguardo il legislatore è intervenuto con il nuovo principio contabile per gli enti locali (Allegato 4 al D.P.C.M. 28/12/2011) a dettare una regolamentazione specifica al consolidamento dei conti nel caso di gruppi misti formati da aziende private e da aziende ed enti del settore pubblico. L'informativa che deve fornire una *public entity* è assai più rilevante rispetto a quella che può essere richiesta a una società di capitali. Da qui la necessità di fornire una *disclosure* supplementare, che riconduca a unità prospettive di bilancio che seguono principi contabili diversi.

Uno strumento che può consentire di superare le difficoltà di effettuare comparazioni spaziali nell'ambito del bilancio consolidato è costituito dal benchmarking (Camp, 1989; Lucianelli e Tanese, 2002). In tal senso il confronto dei risultati conseguiti dall'ente con quelli conseguiti da altre amministrazioni pubbliche locali nel processo di esternalizzazione del medesimo servizio o di

analoga attività, rappresenta uno strumento fondamentale ai fini dell'assunzione delle decisioni circa una possibile esternalizzazione. La comparazione può infatti consentire di individuare specifici benefici attesi dall'affidamento all'esterno del servizio o dell'attività, sulla base dei migliori risultati conseguiti da altri soggetti, sottoposti a confronto.

Si è inoltre sottolineata in precedenza l'importanza di avere un insieme equilibrato di informazioni qualitative e quantitative nonché dell'utilizzo dello strumento della *Balanced Scorecard* (Kloot e Martin, 2000; Aidemark, 2001; Modell, 2004), al fine di porre attenzione alle performance conseguite a seguito dell'esternalizzazione del servizio pubblico, con riferimento non solo all'area delle informazioni economico-finanziarie ma anche all'area dei clienti, dei processi interni e dello sviluppo. I precedenti strumenti analizzati (bilancio consolidato, analisi di bilancio, utilizzo di indicatori di rating finanziario) consentono di ottenere delle informazioni di tipo finanziario sulle spese sostenute ma non sono sufficienti a conseguire notizie anche in merito alla soddisfazione del cliente, alla qualità raggiunta nell'erogazione del servizio, al livello di trasparenza, al grado di soddisfazione dei dipendenti, al livello di innovazione tecnologica, di formazione delle risorse umane e di reingegnerizzazione dei processi. Per queste ultime categorie di informazioni si rende pertanto necessario ricorrere a ulteriori strumenti, quali le analisi qualitative di efficacia e le *Balanced Scorecard*.

Un ultimo strumento che, nel caso specifico dell'esternalizzazione, consente di mantenere un controllo adeguato del livello di efficacia, di efficienza e di economicità, è dato da un'accurata e attenta taratura delle clausole contrattuali.

In tale ottica risulta particolarmente importante il ruolo rivestito dal contratto, quale principale ed essenziale strumento di controllo, implementazione e monitoraggio della qualità del servizio erogato.

Un proficuo impiego dello strumento dell'esternalizzazione poggia quindi su una solida base contrattuale, che costituisca il punto di partenza di un sistema efficiente di controlli e di verifiche¹⁸.

In sede di definizione dei criteri di scelta del fornitore, lo strumento fondamentale per valutare l'offerta economicamente più vantaggiosa è rappresentato infatti dalla formulazione di un adeguato e completo contratto di esternalizzazione, che individui dettagliatamente:

- le responsabilità demandate all'impresa fornitrice;
- i livelli minimi di qualità della fornitura del servizio, al di sotto dei quali la prestazione dell'impresa fornitrice si considera insufficiente;
- le sanzioni in caso di mancato rispetto degli standard minimi di servizio;
- le modalità e i criteri volti a misurarne l'efficienza.

¹⁸Per approfondimenti sul ruolo dei contratti di servizio, si rinvia a Gianfelici, 2009.

È inoltre importante che il contratto preveda procedure di change-management, in grado di consentire alle parti di rispondere a cambiamenti imprevisti all'atto della stesura originaria.

In sede di monitoraggio e di valutazione dei risultati conseguiti, è importante che il contratto di outsourcing preveda anche obblighi da parte dell'impresa fornitrice di produrre e trasmettere report periodici sulla propria attività, consentendo in tal modo all'ente pubblico committente di effettuare un costante monitoraggio sulla qualità del servizio erogato.

Alcuni studiosi (Neale e Anderson, 2000) hanno sottolineato la necessità di fornire all'ente comunale documenti contabili di sintesi, metodi di produzione e informazioni tratte dai sistemi di controllo interno al fine di consentire all'ente stesso di valutare la capacità delle aziende affidatarie di realizzare l'output programmato.

Altre forme di controllo sulla qualità del servizio reso possono consistere nella previsione di clausole contrattuali che prevedano il trasferimento al personale tecnico dell'ente pubblico di compiti inerenti la verifica della qualità delle prestazioni erogate e del rispetto degli obblighi di cooperazione tra committente e impresa fornitrice concordati, al fine di migliorare l'efficienza e l'efficacia della fornitura.

Le informazioni sulle performance necessarie per assumere decisioni e per definire un adeguato e completo contratto di esternalizzazione riguardano:

- l'attività da svolgere;
- lo standard di qualità da assicurare;
- i livelli di customer satisfaction da garantire e i livelli di soddisfazione evidenziati effettivamente dall'utenza;
- i tempi da assicurare nella fornitura dei servizi e il rispetto degli stessi;
- i volumi di attività, sia in termini di quantità fisse che in termini di quantità variabili, con l'indicazione dei livelli minimi e massimi;
- il costo sostenuto dall'amministrazione.

Tutte queste informazioni devono porre l'amministrazione in grado di verificare:

- il valore creato dal gestore del servizio in cambio del corrispettivo prestabilito;
- l'aggiornamento della tecnologia;
- se i livelli di servizio concordati e le altre condizioni presenti nel contratto siano stati soddisfatti;
- se siano state soddisfatte le aspettative dell'amministrazione pubblica locale e se siano stati ottenuti gli altri benefici concordati;
- se i risparmi di costo siano stati trasferiti all'ente locale.

L'ente pubblico potrebbe decidere di demandare lo svolgimento di tali controlli qualitativi a società terze specializzate oppure di assumere personale qualificato di supporto, stimolando la formazione di adeguate competenze e conoscenze nella gestione delle attività di programmazione e controllo.

Solo attraverso tali puntuali verifiche risulta possibile per l'amministrazione locale decidere se continuare ad affidare nel tempo allo stesso gestore esterno l'erogazione del servizio, cambiare il gestore o modificare le clausole contrattuali oppure ancora riportare il servizio all'interno dell'amministrazione stessa.

È fondamentale che durante tutto il processo venga garantito un adeguato livello di trasparenza, in quanto la disponibilità di una attendibile e tempestiva informazione consente di salvaguardare l'interesse pubblico.

Va evidenziato, infine, come in tema di strumenti volti a valutare le performance conseguite nei processi esternalizzazione, a livello europeo sono stati sviluppati alcuni esempi di metodi di autovalutazione, che stanno trovando diffusione anche in ambito pubblico, rappresentati dall'EFQM (European Foundation for Quality Management¹⁹), dal CAF (Common Assessment Framework) e dal VIC (Valutazione Integrata del Cambiamento)²⁰.

5. Conclusioni

La presente trattazione si è posta l'intento di fornire una proposta di rivisitazione dell'impianto informativo delle amministrazioni pubbliche locali, che possa considerare non solo le performance conseguite dal singolo ente comunale ma anche quelle, collegate, conseguite dalle aziende partecipate erogatrici di servizi pubblici, al fine di consentire ai manager degli enti locali di prendere decisioni che considerino gli effetti dei risultati ottenuti dalle aziende partecipate.

A tal fine, nel corso dell'analisi, si è cercato di concentrare l'attenzione sugli effetti prodotti dal processo di outsourcing nella fase di misurazione e di reporting delle performance conseguite dall'ente. Ciò è stato ottenuto individuando dapprima le informazioni sulle performance alle quali i manager pubblici sono maggiormente interessati, valutando poi come tali informazioni possono essere

¹⁹Si tratta di un modello di eccellenza basato su un concetto che consiste nel valutare la qualità secondo 9 criteri chiave: la leadership; la gestione del personale; la politica e la strategia; i partenariati e le risorse; i processi; la soddisfazione del personale; la soddisfazione del cliente; l'integrazione nella collettività; i risultati operativi. Tali criteri vengono ponderati e ripartiti in due categorie: Fattori (corrispondenti ai primi cinque) e Risultati (gli ultimi quattro), per potere quantificare il livello di qualità raggiunto e posizionarsi rispetto alle altre aziende.

²⁰Dipartimento della Funzione Pubblica, 2003.

influenzate dai risultati delle società partecipate ed evidenziando infine quali strumenti possono essere più adatti a fornire le informazioni necessarie all'assunzione di decisioni ben documentate in tema di esternalizzazione.

Dallo studio di tali aspetti è emerso come non esista un unico strumento conoscitivo in grado di fornire tutte le informazioni necessarie sulle performance ai manager locali, chiamati a prendere decisioni in merito alla possibilità di esternalizzare determinati servizi o attività pubbliche.

Essi devono potere far riferimento a un insieme di strumenti, da utilizzare in modo concomitante e complementare, al fine di colmare i limiti informativi connessi a ogni singolo strumento.

Rispetto a ogni scelta di esternalizzazione appare preliminarmente necessario indagare sulla situazione economico-finanziaria delle società partecipate a cui affidare la gestione dei servizi, attraverso un sistema di analisi di bilancio per indici, nonché sullo stato di "salute finanziaria" dell'ente locale, attraverso un sistema di indicatori di rating finanziario. Come molti studiosi hanno messo in rilievo, ciò si rende necessario in primo luogo perché la salute finanziaria di un ente locale risulta influenzata in modo diretto dalle performance dei soggetti esterni partecipati a cui è affidata la gestione di servizi pubblici locali; in secondo luogo in quanto vi è una relazione significativa tra la scelta di costituire aziende partecipate per la gestione di servizi pubblici locali e la situazione finanziaria dell'ente stesso.

Dopo avere considerato l'aspetto finanziario dell'ente locale, risulta però necessario integrare tale aspetto elaborando altri strumenti informativi quali:

- la redazione di un bilancio consolidato, le cui potenzialità informative risiedono nel fatto che tale bilancio di gruppo fornisce informazioni utili a verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati relativi all'intero aggregato, con particolare riferimento alla composizione delle fonti delle risorse e agli impieghi di queste. Questo strumento fornisce quindi informazioni in merito alla struttura finanziaria e al grado di economicità dell'intero gruppo;
- il benchmarking, ossia l'effettuazione di comparazioni spaziali con altri enti simili al fine di individuare specifici risultati attesi dall'esternalizzazione di un servizio o di un'attività pubblica sulla base dei migliori risultati conseguiti da altre realtà comparabili. Il benchmarking consente inoltre di superare un limite insito al bilancio consolidato, costituito dalle difficoltà esistenti nell'effettuare comparazioni spaziali;
- la previsione di clausole contrattuali che siano frutto di un'attenta ed accurata valutazione. Particolare importanza è rivestita da una buona base contrattuale che deve individuare dettagliatamente le responsabilità demandate alla società fornitrice, i livelli minimi di qualità della fornitura del servizio e la previsione di eventuali sanzioni in caso di mancato rispetto degli standard minimi di servizio. Tutte queste informazioni devono porre l'amministrazione in grado di verificare il valore creato dal gestore del

servizio in cambio del corrispettivo prestabilito, l'aggiornamento della tecnologia, il livello qualitativo raggiunto, l'effettivo trasferimento all'ente locale dei risparmi di costo conseguiti. Attraverso un'accurata selezione delle clausole contrattuali di esternalizzazione è pertanto possibile disporre di un insieme equilibrato di informazioni qualitative e quantitative, con riferimento non solo all'area delle informazioni economico-finanziarie ma anche alle altre aree prese in considerazione dalla Balanced Scorecard, rappresentate dalle aree dei clienti, dei processi interni e dello sviluppo;

- altri strumenti e metodi di autovalutazione, sviluppati a livello europeo, quali l'EFQM (European Foundation for Quality Management) e il CAF (Common Assessment Framework) e sviluppati a livello nazionale, quali il VIC (Valutazione Integrata del Cambiamento).

Attraverso l'utilizzo congiunto di tali strumenti appare possibile ottenere le informazioni necessarie a valutare l'attività svolta dagli organismi partecipati nell'erogazione del servizio pubblico, valutazione da condurre quindi non solo sotto il profilo finanziario ma in una visione multidimensionale di fattori, sia quantitativi sia qualitativi. Ciò al fine di assumere decisioni pienamente consapevoli e documentate sulla convenienza a proseguire l'affidamento di un servizio pubblico locale a un'impresa partecipata oppure, in alternativa, sulla opportunità di modificare le proprie scelte iniziali, variando l'impresa affidataria o modificando le clausole contrattuali o addirittura riportando all'interno dell'ente locale la gestione del servizio precedentemente esternalizzata.

Bibliografia

- Accenture (2002), *Outsourcing in Government – The Path to Transformation*, Healy T.J., Linder J.c.
- Agranoff R., McGuire M. (2001), "Big Questions in Public Network Management Research", *Journal Administration Research and Theory*, pp. 295-326.
- Aidemark, L-G. (2001), "The Meaning of Balanced Scorecards in the Health Care Organisation", *Financial Accountability & Management*, pp. 23-40.
- Anessi-Pessina E., Steccolini I. (2005), "Evolutions and Limits of New Public Management-Inspired Budgeting Practices in Italian Local Governments", *Public Budgeting and Finance*, pp. 1-14.
- Anselmi L. (2001), *L'azienda "comune"*, Maggioli, Rimini.
- Berry F. S., Brower R.S., Choi O. S., Goa W.X., Jang H., Kwon M., Word J. (2004), "Three Tradition of Network Research: what the Public Management Research Agenda can learn from other research communities", *Public Administration Review*, n. 5.

- Bottari M. (2002), "Uno strumento di controllo strategico per le amministrazioni locali: la Balanced Scorecard", *Azienda Pubblica*, n. 1-2, pp.87-106.
- Bourdeaux C. (2005), "A Question of Genesis: An Analysis of the Determinants of Public Authorities", *Journal of Public Administration Research and Theory*, n. 15, pp 441-462.
- Broadbent J., Laughlin R. (2003), "Public private partnerships: an introduction", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16, n. 3, pp. 332-341.
- Broadbent J., Laughlin R. (2005), "The role of PFI in the UK Government's modernization agenda", *Financial Accountability & Management*, vol. 21, n. 1, pp. 75-97.
- Bureau van Dijk, banca dati Aida PA.
- Camp R.C. (1989), *Benchmarking. Come analizzare le prassi delle aziende migliori per diventare i primi*, Editoriale Itaca.
- Camporesi R., Castellani M., Foschi S. (2009), *Il sistema di programmazione e controllo dell'ente locale sugli organismi partecipati*, Maggioli Editore, Rimini.
- Chapman J. I. (2008), "State and Local Fiscal Sustainability: The Challenges", *Public Administration Review*.
- Cimbolini L., Moriconi A. (2009), *Il bilancio degli enti locali. La prevenzione delle patologie nella gestione finanziaria*, Maggioli, Rimini.
- Corte dei conti, Sezione delle Autonomie (2008), *Indagine sul fenomeno delle partecipazioni*, Deliberazione 12/AUT/2008.
- Corte dei conti, Sezione delle Autonomie (2010), *Indagine sul fenomeno delle partecipazioni in società ed altri organismi da parte di comuni e province*, Deliberazione 14/AUT/2010
- Corte dei conti, sez. contr. reg. Lombardia (2008), 8 luglio 2008 n. 48, in *Giurisdiz. amm.*, 2008.
- Corte dei conti, sez. contr. reg. Lombardia (2009), n. 1088, in *Giurisdiz. amm.*, 2009.
- Corte dei conti, sez. contr. reg. Lombardia (2010), n. 771, in *Giurisdiz. amm.*, 2010.
- Corte dei conti, sez. prov. autonoma di Bolzano (2009), n. 2, in *Giurisdiz. amm.*, 2009.
- Corte dei conti, sez. reg. Molise (2009), n. 32, in *Giurisdiz. amm.*, 2009.
- Corte dei conti, sez. reg. Veneto (2010), n. 16, in *Giurisdiz. amm.*, 2010.
- Corte dei conti, sez. contr. reg. Piemonte (2010), n. 14, in *Giurisdiz. amm.*, 2010.
- Dexia Crediop (2004), *Local Public Companies in the 25 Country of the European Union*, Paris: Dexia.
- Dipartimento della Funzione Pubblica, *Guida all'esternalizzazione di servizi e attività strumentali nella Pubblica Amministrazione*, pp. 11-13.
- Dipartimento della Funzione Pubblica, *Esternalizzazione di attività e servizi della pubblica amministrazione*.
- Dipartimento della Funzione Pubblica (2003), *Strumenti per la pianificazione integrata del cambiamento*, Rubettino.

- Farneti G. (1991), *Il contributo delle aziende municipalizzate alla gestione economica dei servizi pubblici: prospettive e limiti*, Clua, Ancona.
- Farneti G. (2008), "Le società partecipate: problemi d'attualità", *Azienditalia*, n. 9.
- Farneti G., Padovani E. (2010), "Gli indicatori negli enti locali: caratteristiche e opportunità gestionali", *Azienditalia*.
- Farneti G., Padovani E. (2010a), "La "sana gestione finanziaria" dei comuni. Analisi dei parametri di deficitarietà n. 1, 2 e 3 del D.M. 29 settembre 2009", *Azienditalia* n. 3.
- Farneti G., Padovani E. (2010b), "La "sana gestione finanziaria" dei comuni. Analisi dei parametri di deficitarietà n. 4, 5 e 6 del D.M. 29 settembre 2009", *Azienditalia* n. 4.
- Farneti G., Padovani E. (2010c), "La "sana gestione finanziaria" dei comuni. Analisi dei parametri di deficitarietà n. 7, 8, 9 e 10 del D.M. 29 settembre 2009", *Azienditalia* n. 5.
- Gardini S. (2010), *Il bilancio consolidato secondo i principi contabili nazionali e internazionali*, Giuffrè Editore.
- Garlatti A. (1994), *L'impresa pubblica e il controllo del gruppo locale*, Egea, Milano.
- Gianfelici C. (2009), "La centralità del contratto di servizio nel governo dei servizi pubblici locali esternalizzati", *Azienditalia* n. 11.
- Grossi G. (2004a), *I servizi pubblici locali nella prospettiva economico-aziendale*, Aracne, Roma.
- Grossi G. (2004b), *Il bilancio consolidato negli enti locali*, Cedam, Padova.
- Grossi G., Mussari R. (2006), *La governance nei gruppi di interesse locale*, Cedam, Padova.
- Grossi G., Mussari R. (2008), "Effects of Outsourcing on performance measurement and reporting: the experience on Italian Local Governments", *Public Budgeting and Finance*.
- Grossi G., Mussari R. (2009), "The effects of corporatization on financial reporting: the experience of the Italian local government", *International Journal of Public Policy*.
- Grossi G., Reichard C. (2008), "Municipal corporatization in Germany and Italy", *Public Management Review*, vol. 10, n. 5.
- Guerrera (2005), "La società di capitali come formula organizzativa dei servizi pubblici locali dopo la riforma del diritto societario", *Società*, p. 681
- Hood C. (1991), "A Public Management for all seasons?", *Public Management*, vol. 69.
- Hood C. (1995), "The New Public Management in the 1980s: variations on a theme", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n. 2 – 3, p. 93 - 109.
- Hudson B. (2004), "Analysing network partnership", *Public Management Review*, pp. 75-94.
- Hughes O.W. (1994), *Public Management & Administration*, Mcmillan Press LTD, London.

- Jones S. (2011), *Current issues in public sector consolidated financial reporting*, Abacus, vol. 47, n. 4.
- Kickert W.J.M., Klijn E.H., Koppenjan J. (1997), "Managing complex networks: strategy for the Public Sector", *Sage Publications*, London.
- Klijn E.H. (2008), "Governance and Governance Networks in Europe", *Public Management Review*, vol. 10 n. 4, pp. 505-525.
- Klijn E.H., Koppenjan J. (2000), "Public Management and Policy Networks", *Public Management: An International Journal of Research and Theory*, pp. 135-158.
- Kloot, L., Martin J. (2000), *Local Government Accountability: Explaining Differences*, presented at the European Accounting Conference, April, Munich.
- Lande E. (1999), "The scope of accounting consolidation in the local public sector", in Caperchione E., Mussari R., *Comparative issues in local government accounting*, pp. 227-239.
- Lande E. (2000), "The scope of accounting consolidation in the local public sector", Caperchione E., Mussari R., *Comparative issues in local government accounting*, Kluwer Academic Publishers.
- Lucianelli G., Tanese A. (2002), *Il benchmarking nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche: logiche ed esperienze a confronto*, Giappichelli, Torino.
- Marchi L., Zavani M. (2004), *Economia dei gruppi e bilancio consolidato: una interpretazione degli andamenti economici e finanziari*, Giappichelli, Torino.
- Maurini G. (2013), *L'analisi di bilancio quale strumento di valutazione dei risultati economico-finanziari negli enti locali*, Franco Angeli, Milano.
- Mazzarelli M. (1997), "La gestione dei servizi pubblici attraverso le società miste", *Azienditalia*, n. 1.
- Modell S. (2004), "Performance Measurement Myths in the Public Sector: a research note", *Financial Accountability & Management*, pp. 39-55.
- Moriconi A., Cimbolini L. (2008), "Le società partecipate di gestione del servizio idrico integrato: gli equilibri economico-finanziari e i riflessi sul bilancio degli enti locali", *Finanza Locale*, n. 10.
- Neale A., Anderson B. (2000), "Performance reporting for accountability purpose: lessons, issues, future", *International Public Management Journal*, n. 3, pp. 93-106.
- Nico M. (2010), *Le società partecipate dagli Enti Locali*, Maggioli, Rimini.
- Nico M. (2011), *Quando l'Ente locale diventa socio*, Guida pratica alla gestione delle partecipate societarie dopo il D.P.R. 168/2010, Maggioli, Rimini.
- Office of Information Technology (2002), *Contracting out guideline*, OIT Guidelines, July.
- Osborne S. P. (2000), *Public – Private Partnerships. Theory and practice in International perspective*, Routledge.
- Osborne S. P. (2010), *The new public governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance*, Routledge.

- Pavan A., Reginato E., Conversano C., Fadda I. (2009), *La contabilità dei comuni italiani alla vigilia della riforma federale. Indagine sul grado di attuazione del modello informativo/contabile e di controllo previsto dal TUEL*, Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, Ministero dell'Interno, Roma.
- Pollitt C., Bouckaert G. (2004), *Public Management Reform, a comparative analysis*, Oxford University Press, Oxford.
- Pozzoli S. (2010), "Servizi pubblici locali", *Guida alla Contabilità e Bilancio*.
- Pozzoli S. (2010), "Guida pratica al bilancio consolidato degli enti locali", *Il Sole 24 ore*.
- Preite D. (2006), *Bilancio consolidato e informazioni per il gruppo pubblico locale*, Egea, Milano.
- Principe, Tettamanzi (2009), *Bilancio consolidato: tecniche di redazione e di analisi secondo i nuovi principi contabili*, Egea, Milano.
- Puddu L., Mora R., (2010), *Il gruppo pubblico locale*, Giappichelli, Torino.
- PUMA, OECD (2002), *Defining the borders of the state evolving vis-à-vis the private sector*. Meeting of senior official from Centres of Government on "The role of the state and its shifting scope in the public /private sector interface", The Hague, 10-11 October.
- Ragioneria generale dello Stato (2009), *Le risultanze delle indagini svolte dai servizi ispettivi di finanza pubblica in materia di bilanci degli enti locali. Prospettive e proposte operative*, disponibile on line all'indirizzo <http://www.rgs.mef.gov.it/>.
- Rebora G., Meneguzzo M. (1990), *Strategia delle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino.
- Rizzo I. (2009), *Servizi pubblici locali e affidamento in house*, Dike Giuridica Editrice.
- Rubin I. (1998), "Municipal Enterprises: Explory Budgetary and Political Implications", *Public Administration Review*, 48. pp. 542-550.
- Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali: dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino.
- Steccolini I. (2004), "Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments", *Financial Accountability & Management*, vol. 20, n. 3.
- Stumm T.J. (1996), "Municipal Enterprise Activities as Revenue Generators: a different view", *American Review of Public Administration*, vol. 26, n. 4., pp. 477 – 488.
- Tavares, Antonio F. and Camões, Pedro J. (2010), "New Forms on Local Governance", *Public Management Review*, vol. 12, n. 5, pp. 587-608.
- Terzani S. (1992), *Il bilancio consolidato*, Cedam, Padova.
- Terzani S. (2002), *Il sistema dei bilanci*, Franco Angeli, Milano.
- Van Ham H., Koppenjan J. (2002), "Building Public-Private Partnership: Assessing and Managing Risks in Port Development", *Public Management Review*, pp. 593-616.

- Walker R.G. (2011), *Issues in the preparation of public sector consolidated statements*, vol. 47, n. 4.
- Walsh K., Davis H. (1993), *Competition and service: The impact of the Local Government Act 1988*, Department of the Environment, University of Birmingham, HMSO, United Kingdom.
- Wise V. (2006), "Cross-sector transfer of consolidated financial reporting", *Australian Journal of Public Administration*, 65, pp. 62-73.

Giacomino Maurini
Professore associato
Dipartimento di Scienze aziendali, economiche e metodi quantitativi
Università degli Studi di Bergamo
Via dei Caniana, 2
24127 Bergamo
e-mail: giacomino.maurini @ unibg.it