

CALABRIA

Lo stato di attuazione dei controlli interni dei comuni della regione Calabria emerge da un'indagine svolta, dalla sede locale della Corte, sulla sana gestione finanziaria di un gruppo di dieci Comuni di dimensioni diverse, le cui relazioni hanno investito, in ben nove casi su dieci, anche il funzionamento delle verifiche interne. L'esercizio interessato riguarda il 2007 e gli Enti esaminati sono Fuscaldo, Scilla, Dasà, Mangone, Scalea, Palmi, Scido e San Ferdinando²⁷¹.

Nel comune di Fuscaldo (ab.8.323) è pienamente funzionante la sola valutazione che, dal 2005 ad oggi, ha liquidato agli aventi diritto all'indennità di risultato che, però, è stata calcolata in egual misura e nella percentuale massima consentita a tutti i dirigenti. La Corte avverte, inoltre, che i costi della relativa struttura sono stati superiori agli importi delle indennità erogate. Il controllo di gestione è stato istituito, ma non è funzionante, in capo ad un apposito Nucleo, mentre il controllo strategico non è stato neppure previsto. La Corte ha pure espresso l'auspicio che, grazie all'insediamento di un adeguato sistema di controlli, si riesca a contenere il fenomeno macroscopico dei debiti fuori bilancio.

Il comune di Scilla (ab.5.176) ha disciplinato solo marginalmente i vari controlli, di cui l'unico ad essere insediato è il controllo di gestione, affidato ai vari responsabili degli uffici e servizi. L'Ente ha trasmesso alla Corte gli atti relativi alle modalità organizzative e attuative della funzione, assieme alla rilevazione dei dati sui costi, proventi e risultati, emergenti sia a livello complessivo che di singoli centri di costo. I referti raccolti hanno coperto tutta l'attività espletata nel periodo 2005/2007. Naturalmente il comune è stato invitato ad attivare la valutazione della dirigenza e il controllo strategico, istituti ignorati dall'Ente anche a livello di semplice previsione regolamentare.

Il piccolo comune di Dasà (ab.1.308) non ha istituito alcun tipo di controllo e, normativamente, ha previsto il solo controllo di gestione, affidato ai responsabili dei servizi, assieme al controllo di regolarità amministrativa.

L'altrettanto piccola comunità di Mangone (ab.1.730) ha previsto, nello Statuto, il controllo di gestione che però non risulta attuato. La valutazione sarebbe, invece, affidata in via provvisoria e di prima applicazione, ad una "Conferenza dei dirigenti", composta dai responsabili di settore presieduta dal Sindaco. Rimane, ovviamente, la forte perplessità di far espletare agli stessi soggetti il ruolo tanto di valutati, quanto di valutatori. Come in altri piccoli Enti, il controllo strategico non è neanche preso in considerazione.

Meraviglia il caso del comune di Scalea (ab. 10.027) che, con i suoi numerosi abitanti, non ha insediato alcun tipo di controllo, limitandosi, oltretutto, a prevedere normativamente il solo controllo di gestione.

²⁷¹ Roccella Ionica, pur indagata, non ha restituito i questionari compilati.

Il comune di Palmi (ab.19.435), nonostante le dimensioni ragguardevoli, ha attivato la sola valutazione dei dirigenti, stabilendo peraltro che anche il controllo di gestione e quello strategico siano svolti in futuro dal medesimo Nucleo di valutazione che, per ora, limitatamente alla sua materia, ha avviato verifiche trimestrali.

Nonostante le previsioni regolamentari sul controllo di gestione il piccolo comune di Scido (ab.1.047) non ha adottato alcun tipo di controllo interno, evidentemente anche a causa di un organico di dimensioni ridottissime. Anche la situazione dei controlli del comune di San Ferdinando (ab.4.339) è inattivata, salvo che per l'insediamento del Nucleo per la valutazione delle dirigenza.

Nei comuni della Calabria le dimensioni demografiche ridotte non sempre giustificano l'assenza del controllo di gestione che, se insediato almeno in posti come Palmi o Scalea, avrebbe permesso alla Sezione locale della Corte il riesame e la valutazione dei compiti svolti dagli enti stessi.

4.6.2 Confronti e conclusioni

L'analisi comparata svolta finora dalla Sezione delle Autonomie fa emergere considerazioni che, in parte, riproducono quelle degli scorsi anni e, in parte, aprono nuovi scenari. Non può, ad esempio, negarsi che, come in passato, l'insoddisfacente funzionamento dei controlli interni vada imputato, tra l'altro, alla limitatezza delle risorse a disposizione, alla scarsa informatizzazione del sistema, alla "pretesa" degli Enti di esercitare la valutazione dei dirigenti senza porvi a presupposto il controllo di gestione²⁷² e alla persistente mentalità burocratica degli organi di indirizzo politico e dei responsabili di settore, da sempre poco inclini a sottoporsi a verifiche.

Va anche detto che quest'anno la Sezione delle Autonomie si è trovata a esaminare indagini delle Sezioni regionali poco comparabili tra loro, perché, mentre alcune sono state dedicate espressamente e interamente ai controlli interni (Lombardia e Marche), le altre sono state inserite nelle abituali verifiche sulla sana gestione complessiva dell'Ente. Di conseguenza, se in Lombardia e nelle Marche si è potuto addivenire a conclusioni organiche, che afferiscono all'intero assetto dei controlli (Lombardia) o, viceversa, all'esame dei comuni capoluogo (Marche), negli altri casi, che concernono solo alcuni enti scelti prevalentemente a sorte o, comunque, secondo criteri empirici, l'analisi è risultata assai più disorganica.

In questo scenario è stato possibile focalizzare talune situazioni specifiche, spaziando magari dalle situazioni di eccellenza a quelle di assoluta disapplicazione normativa.

Intanto va detto che diversi comuni hanno correttamente insediato i controlli interni e la loro particolare efficacia è dovuta al fatto che il sistema di valutazione è collegato allo stato

²⁷² almeno in questo non dovrebbe esservi dubbio che le disposizioni di cui al D.lgs.150/2009 costituiscono un passo avanti.

di attuazione degli obiettivi di P.E.G. e quindi al controllo di gestione. Tra quelli esaminati ricordiamo Alba, Alpignano, S. Secondo di Pinerolo, Como, Carrara, Ascoli Piceno, Pesaro, Spoleto, e Assisi.

L'assunzione di correttivi, a fronte delle disfunzioni riscontrate, che dovrebbe essere la naturale conseguenza dell'esercizio del controllo di gestione, è un fenomeno riscontrato in numerosi comuni, tra cui S. Secondo di Pinerolo²⁷³, Macerata, Pesaro e, limitatamente, Perugia e Orvieto.

In diversi Enti si è utilizzato il moderno parametro del grado di soddisfazione dell'utenza, a fronte dei servizi resi. Questo criterio, che è stato poi recepito dal D.Lgs. 150/2009, si trovava già concretamente applicato, magari solo per settori, a Brescia, Como, Cremona, Lecco e Pietrasanta.

Si menzionano, infine, alcuni dei principali comuni che hanno attivato il controllo strategico e che sono Alba, Milano, Brescia, Grosseto, Pesaro, Perugia e Spoleto.

Il comune di Pesaro, in particolare, pur avendo redatto previsioni regolamentari non esaustive, ha attivato il controllo strategico, ha esercitato la valutazione avendo per presupposti gli esiti del controllo di gestione, ha strutturato organi di controllo adeguati a perseguire gli scopi di legge e ha redatto referti esaurienti. Può dirsi che, per una volta, l'effettività dei controlli sia più soddisfacente della loro previsione normativa.

Tra le situazioni più interessanti occorre menzionare, oltre al comune di Pesaro, anche quello di Alba e, in parte, di Carrara e Spoleto. Il comune di Milano, a differenza di quello di Roma, ha impiantato tutti i controlli interni e ha, comunque, un controllo di gestione meglio organizzato di quello della Capitale. Hanno, viceversa, evidenziato criticità preoccupanti i comuni di Massa, Pisa, Campi Bisenzio e Gubbio, oltre, naturalmente, ai comuni, talora non piccolissimi, della Calabria.

Da un esame più generale è facile osservare come l'applicazione delle norme sui controlli interni si sviluppi attraversando luci e ombre, e quindi senza che si possa concludere, ad esempio che, in un determinato territorio, gli adempimenti delle norme e i successi nel raggiungimento degli obiettivi abbiano prodotto risultati eccellenti, differenziandosi così, nettamente, da esperienze di minor successo fatte altrove.

In sintesi, l'analisi delle indagini svolte nel 2008/2009 dalle Sezioni regionali dell'Istituto confermano quanto già constatato negli scorsi anni, e cioè che il controllo di gestione, e ancor più quello strategico, registrano i maggiori ritardi, a tutto vantaggio della più diffusa valutazione della Dirigenza. Com'è noto, il giudizio sui dirigenti e/o responsabili di posizioni amministrative è quasi sempre applicato, essendo l'obbligatorio presupposto per l'erogazione delle indennità e degli incentivi previsti dalla contrattazione collettiva. È pure

²⁷³ Per gli intereventi sull'organizzazione interna.

confermato che, tendenzialmente, sono i comuni più grandi a dare maggiormente applicazione alle norme²⁷⁴.

Come accennato, anche quest'anno si è osservato che la valutazione della dirigenza è spesso sganciata dall'adozione di un efficace controllo di gestione, con la conseguenza che le valutazioni si concentrano sulla fascia superiore dei punteggi assegnabili, generando un appiattimento verso alto.

È confermato, dunque, come l'insuccesso dei controlli sia ancora da imputare alle ragioni del passato, quali, soprattutto, la scarsità delle risorse a disposizione, gli ostacoli di ordine culturale e l'eccessiva parcellizzazione degli stessi in molteplici organi e funzioni.

In questo scenario appare chiaro come l'intenzione del Legislatore del D. Lgs. 150/2009 sia stato di porre rimedio ai noti inconvenienti di inefficacia e autoreferenzialità dei controlli interni, facendo leva, per il raggiungimento degli obiettivi, sulla valorizzazione e incentivazione delle risorse umane. In pratica la nuova valutazione della performance inquadra il personale dirigente o responsabile di posizioni organizzative, tanto ai fini della valutazione, quanto del controllo di gestione (e strategico). Si sono, infatti, accentrati in capo all'O.I.V. poteri maggiori rispetto a quelli dei soli Nuclei di valutazione e si è rafforzato il controllo di gestione, il cui esercizio rimane l'indispensabile presupposto per giudicare i responsabili²⁷⁵.

Nel nuovo sistema fondato sulla misurazione e valutazione della performance dirigenziale, i responsabili di vertice assicurano la tempestiva informazione della direzione politica sui dati di gestione raccolti, mentre l'O.I.V. effettua il monitoraggio del relativo processo, rilevando le criticità e validando le modalità con cui la dirigenza gestisce i dati.

È abrogato l'art.1, comma 6 del D.Lgs. 286/1999, secondo cui i vari organismi esercenti i controlli interni formulavano essi stessi giudizi di valutazione e riferivano direttamente i risultati agli organi di vertice dell'amministrazione e agli organi di governo. Viceversa, nel sistema introdotto dall'art. 14, comma 4, lett. e del D. Lgs. 150/2009, l'unico Organismo di valutazione che sovrintende all'intero sistema dei controlli e ne integra le diverse funzioni, risponde all'organo di indirizzo politico, formulandogli le proposte di giudizio. In poche parole, i nuovi organismi O.I.V. non riferiscono più sugli esiti del loro lavoro agli stessi Dirigenti, magari in vista di un'autocorrezione, ma si rivolgono ai valutatori finali, ovvero al Sindaco e alla Giunta, formulando le proposte propedeutiche al definitivo apprezzamento.

I risultati dell'attività di valutazione della performance vanno indirizzati ai competenti organi esterni (art.4, comma 2, lett. f, D.Lgs. 150/2009), e alla Corte dei conti (art.14,

²⁷⁴ C.f.r. Referto 2009 pag. 164.

²⁷⁵ In alternativa il controllo di gestione potrebbe ancora essere attribuito, ad un'altra struttura, anche esterna, preesistente o appositamente creata.

comma 4 lett. b del D.Lgs 150/2009), secondo un positivo rapporto funzionale di propulsione ed autocorrezione che si instaura tra organismi interni ed esterni. Non è, invece, abrogato l'art. 5, comma 1 del D.Lgs. 286/1999, per il quale la valutazione della dirigenza avviene espressamente sulla base dei risultati del controllo di gestione.

L'adozione, inoltre, nei processi di valutazione e premiazione, di criteri legati al soddisfacimento dei destinatari costituisce una novità interessante. Se la valutazione della performance è, come si è visto, anche una verifica a consuntivo del grado di realizzazione degli obiettivi programmati, con specifico riguardo ai livelli quantitativi e qualitativi, vuol dire che essa non riguarda più solo il personale, ma anche le strutture.

Se si considerano le caratteristiche e i compiti dell'O.I.V., sembra che, per taluni aspetti, il Legislatore sia tornato al passato quando, in base all'art. 4, c.3 del D.Lgs. 29/1993, introduceva nell'ordinamento i servizi di controllo interni, chiamati indifferentemente nuclei di valutazione, che verificavano la corrispondenza degli atti amministrativi al programma, allo scopo di apportare correttivi e adottare misure nei confronti dei dirigenti.

Se, da una parte, l'instaurazione di più controlli al medesimo organismo riconduce a unità aspetti e finalità strettamente collegate, realizzando, oltretutto, un'economia di mezzi giuridici, dall'altra, la chiara dipendenza degli organi di vertice dalla valutazione dell'autorità politica rischia di inficiare l'indipendenza dell'amministrazione.

Un altro aspetto da segnalare è che, come accennato, negli ultimi anni, il Legislatore si è reso conto dell'importanza di taluni controlli specifici che gli Enti locali possono, ad esempio, svolgere sulla qualità dei servizi, anche in termini di soddisfazione dell'utenza, sui costi standard o sulle società partecipate, tanto che, se fosse approvato il menzionato Disegno di legge contenente la delega per il cosiddetto "Codice delle Autonomie", le relative verifiche assumerebbero apposita rilevanza.

Dopo l'esperienza maturata con il D.Lgs 150/2009 e l'eventuale approvazione del c.d. "Codice delle autonomie", il Legislatore avrebbe a che fare con controlli ulteriori e tipizzati, volti in larga misura a verificare la qualità dei servizi e l'applicazione dei costi standard. È dunque possibile che le verifiche future, pur riferendosi a un unico organismo valutatore, si articolino in una pluralità di controlli tipizzati.

Mentre secondo l'art.14, comma 2, lett. b del D.Lgs. 150/2009, gli O.I.V si limitano a comunicare alla Corte dei conti le criticità riscontrate²⁷⁶, nel sistema delineato dal cosiddetto "Codice delle Autonomie" i controlli interni tipizzati e il controllo esterno e collaborativo della Corte dei conti dovrebbero compenetrarsi maggiormente.

²⁷⁶ oltre all'applicazione dell'art.198 bis del TUEL che obbliga l'organo esercente il controllo di gestione a trasmettere alla Corte dei conti il relativo referto..

L'altro merito, appena accennato, della recente riforma del pubblico impiego è l'aver gettato il seme per future comparazioni in termini di economicità tra i costi dei servizi. È stato ufficialmente adottato il "Benchmark", ovvero la comparazione tra i diversi andamenti gestionali di amministrazioni omogenee, per trarne indicatori di prestazioni standard, e dunque anche per migliorare le performance gestionali (art.8, comma 2 D.Lgs. 15072009).

Non vi è dubbio che il nuovo metodo potrebbe essere di grande sostegno alla valutazione delle prestazioni esercitata dalla Commissione Centrale di Valutazione, il cui lavoro riguarda, tra l'altro, la normalizzazione delle metodologie e degli strumenti di rilevazione e determinazione quantitativa degli indicatori di performance. Grazie, infatti, alla messa in opera di tutti gli indicatori sarebbe possibile procedere a confronti, paragoni e comparazioni significative tra le misure considerate, facendo in modo che due o più livelli di soddisfazione dell'utenza, o di gradi di tempestività di una risposta o di indici di produttività del personale o di costi unitari di una determinata prestazione ecc... siano calcolati allo stesso modo ed esprimano, quindi, lo stesso risultato gestionale.

Recentemente, purtroppo, la parte della riforma di cui al D.Lgs. 150/2009, che maggiormente assicurava un'inversione di tendenza nel pubblico impiego, in termini di selettività e meritocrazia, ha subito una battuta d'arresto.

Il D.L. 31.05.2010 n.78, non ancora convertito, all'art.9, comma 1 ha, infatti, bloccato al 2010 il trattamento economico percepito da ciascun dipendente, annullando le leve gestionali connesse all'erogazione di istituti premiali e mortificando ogni riconoscimento economico legato al merito. Anche i soggetti la cui performance dovesse essere particolarmente elevata potrebbero percepire retribuzioni, eguali, al massimo, a quelle erogate nel 2010. Dati i costi, parrebbe che il Legislatore intenda rinviare momentaneamente le possibilità di concreta applicazione degli istituti di selettività e premialità, sulla cui efficacia da più parti si era fatto affidamento.

4.7 Il conto del patrimonio di Comuni e Province

Cons. Luigi Pietro Caruso

Premessa

La presente indagine sul conto del patrimonio degli Enti locali ha la finalità di fornire un quadro d'insieme delle principali problematiche poste dalla rappresentazione contabile della gestione patrimoniale, in particolare di quella del patrimonio immobiliare, delle immobilizzazioni e del patrimonio netto, di Comuni e Province²⁷⁷. L'analisi è stata incentrata sulle voci più interessanti e consistenti tra quelle presenti nel mod.20 allegato al D.P.R. 31 gennaio 1996, n 194 (modello di conto del patrimonio unico per Province, Comuni Comunità montane, unioni di Comuni e Città metropolitane). Per quanto riguarda le immobilizzazioni materiali, sono state rilevate le consistenze finali dell'esercizio 2008 e le rispettive variazioni nel biennio 2007-2008 relative ai beni demaniali, ai terreni appartenenti sia al patrimonio disponibile che al patrimonio indisponibile, ai fabbricati appartenenti sia al patrimonio disponibile che al patrimonio indisponibile e alle immobilizzazioni in corso. Per l'attivo circolante sono state rilevate le consistenze finali e le relative variazioni delle rimanenze e dei crediti. Relativamente al passivo sono state rilevate le consistenze finali e le relative variazioni del patrimonio netto e dei conferimenti da trasferimenti in conto capitale.

L'indagine ha avuto per oggetto le evidenze contabili relative ad un campione composto da 103 Province e 6031 Comuni²⁷⁸, secondo la ripartizione di cui ai prospetti che seguono:

²⁷⁷ I dati relativi al conto del patrimonio dei Comuni e delle Province oggetto di indagine sono stati acquisiti attraverso il sistema conoscitivo CONOSCO –Finanza Locale della Sezione delle Autonomie nel cui data warehouse sono stati riversati i rendiconti degli Enti locali pervenuti alla Sezione delle Autonomie tramite il sistema SIRTEL.

²⁷⁸ L'universo dei Comuni comprende 8101 Enti, comprensivi dei 74 Comuni della Regione Valle d'Aosta esclusi dall'indagine in quanto soggetti a diversa legislazione in materia di trasmissione del rendiconto.

Prospetto n. 1. Conto del Patrimonio - Province

Regione	Numero enti	Popolazione del campione
Piemonte	7	3.779.215
Lombardia	11	9.545.441
Liguria	4	1.607.878
Veneto	7	4.773.554
Friuli Venezia Giulia	4	1.212.602
Emilia Romagna	9	4.223.264
Toscana	10	3.638.211
Umbria	2	872.967
Marche	4	1.536.098
Lazio	5	5.493.308
Abruzzo	4	1.309.797
Molise	2	320.074
Campania	5	5.790.187
Puglia	5	4.069.869
Basilicata	2	591.338
Calabria	5	1.998.052
Sicilia	9	5.016.861
Sardegna	8	1.659.443
Totale	103	57.438.159

Prospetto n. 2 - Conto del Patrimonio - Comuni

Regione	Numero Enti	Popolazione del campione
Piemonte	957	4.068.998
Lombardia	1.260	8.754.484
Liguria	185	1.450.175
Trentino Alto Adige	263	802.129
Veneto	499	4.486.362
Friuli Venezia Giulia	178	1.136.015
Emilia Romagna	301	4.057.163
Toscana	254	3.514.707
Umbria	66	791.767
Marche	178	1.355.528
Lazio	228	2.042.744
Abruzzo	194	990.094
Molise	70	156.583
Campania	357	4.730.377
Puglia	195	3.251.583
Basilicata	97	499.090
Calabria	230	1.449.284
Sicilia	256	4.009.153
Sardegna	263	1.395.499
Totale	6.031	48.941.735

Il dato, riferito al campione in esame, risulta ampiamente rappresentativo delle fenomenologie gestionali di tutte le realtà territoriali, sia in termini di ampiezza demografica sia in termini di collocazione territoriale degli enti coinvolti.

Prospetto n. 3. Conto del Patrimonio - Comuni ripartiti per Regione e classe demografica

Regione	Classe 1		Classe 2		Classe 3		Classe 4		Totale	
	Comuni oggetto di indagine	Totale Comuni nella Classe	Comuni oggetto di indagine	Totale Comuni della Classe	Comuni oggetto di indagine	Totale Comuni della Classe	Comuni oggetto di indagine	Totale Comuni della Classe	Totale Comuni oggetto di indagine	Totale Comuni
Piemonte	832	1077	97	100	26	27	2	2	957	1206
Valle d'Aosta	0	73	0	0	0	1	0	0	0	74
Lombardia	884	1152	318	334	55	56	3	4	1260	1546
Liguria	141	183	36	42	7	9	1	1	185	235
Trentino Alto Adige	242	312	17	23	3	3	1	1	263	339
Veneto	260	329	211	223	24	25	4	4	499	581
Friuli Venezia Giulia	121	162	52	52	4	4	1	1	178	219
Emilia Romagna	133	165	137	145	23	23	8	8	301	341
Toscana	113	141	106	111	32	32	3	3	254	287
Umbria	40	63	17	20	7	7	2	2	66	92
Marche	115	179	49	52	13	14	1	1	178	246
Lazio	138	259	63	84	26	33	1	2	228	378
Abruzzo	150	253	35	39	8	12	1	1	194	305
Molise	63	124	6	9	1	3	0	0	70	136
Campania	189	338	116	152	50	59	2	2	357	551
Puglia	51	87	104	121	38	47	2	3	195	258
Basilicata	69	97	26	32	2	2	0	0	97	131
Calabria	172	326	47	72	10	10	1	1	230	409
Sicilia	109	199	102	135	41	52	4	4	256	390
Sardegna	213	316	36	47	12	12	2	2	263	377
Totale	4035	5835	1575	1793	382	431	39	42	6031	8101

4.7.1 Il conto del patrimonio

L'art.230 co.1 del d.lgs. 267/2000 prevede che: "il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso rispetto alla consistenza iniziale".

Il comma 2 dello stesso articolo definisce il concetto di patrimonio delle province, dei comuni e delle comunità montane, delle città metropolitane e delle unioni di comuni, "...costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale".

La gestione patrimoniale dell'ente locale è, quindi, evidenziata dal conto del patrimonio, che viene redatto alla fine di ogni esercizio finanziario, secondo il modello approvato con DPR n. 194 del 31 gennaio 1996.

La redazione del conto del patrimonio presuppone necessariamente la redazione e l'aggiornamento annuale degli inventari.

Si individuano le seguenti classi di inventario:

- **beni immobili di uso pubblico per natura**, in cui possono essere compresi i beni soggetti a regime del demanio ex artt. 822 - 824 del codice civile (strade e piazze, edifici monumentali, giardini pubblici, chiese, acquedotti, fontane e laghi artificiali, cimiteri, mercati, diritti demaniali su beni altrui): sono inalienabili ed imprescrittibili;
- **beni immobili di uso pubblico per destinazione**, in cui possono essere compresi i beni del patrimonio indisponibile ex art. 826 del codice civile, utilizzati con vincolo di destinazione per il soddisfacimento dell'interesse pubblico e nell'esercizio di una pubblica attività (edifici destinati a sede di uffici oppure utilizzati nella gestione di uffici pubblici, edifici scolastici, musei e teatri, etc.): non possono essere distratti dall'uso pubblico loro assegnato se non per volontà dell'Amministrazione e nelle forme stabilite dalla legge;
- **beni immobili patrimoniali disponibili**, di cui fanno parte tutti i beni immobili non soggetti al regime del demanio e non compresi tra gli elementi del patrimonio indisponibile (terreni e fondi rustici, immobili urbani, beni immobili non destinati direttamente a servizi di pubblica utilità).

Il modello del conto del patrimonio presenta un'impostazione in cui le attività sono esposte in funzione del loro utilizzo (mentre le passività sono raggruppate per natura delle fonti di finanziamento), è a sezioni contrapposte e si ispira, pur con alcuni adattamenti, allo schema di stato patrimoniale previsto per le imprese dalla IV direttiva comunitaria ed introdotto in Italia dal d.lgs. 127/91.

L'attivo del conto del patrimonio è costituito da «i beni ed i rapporti giuridici attivi» dell'ente locale e si articola nella seguente classificazione:

- a) immobilizzazioni;
- b) attivo circolante;
- c) ratei e risconti.

L'attivo circolante si articola in disponibilità liquide, rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

Il *passivo* del conto del patrimonio si suddivide in quattro classificazioni:

- a) patrimonio netto²⁷⁹;
- b) conferimenti;
- c) debiti;
- d) ratei e risconti.

I *debiti* comprendono i debiti di finanziamento e quelli di funzionamento e non sono classificati secondo il criterio di esigibilità (distinzione fra debiti a breve o a medio/lunga scadenza); l'informazione relativa alla scadenza a breve o medio/lungo termine dei debiti e dei crediti (che consentirebbe di apprezzare il loro grado di liquidità) potrebbe opportunamente essere oggetto di note integrative al conto del patrimonio.

Il *patrimonio netto* dell'ente locale è costituito dalla differenza fra il valore delle attività e quello delle passività; esso è distinto in netto patrimoniale (differenza fra il saldo del valore dei beni patrimoniali ed i relativi debiti di finanziamento) e netto da beni demaniali (differenza fra l'ammontare dei beni demaniali ed i relativi debiti di finanziamento)²⁸⁰.

Ai fini di un'uniforme redazione dei conti del patrimonio, l'art. 230 co.4 del d.lgs. n.267/2000 fornisce precisi ed inderogabili criteri per individuare il valore dei beni. Nel seguente prospetto sono illustrati i criteri di valutazione delle diverse voci patrimoniali:

Prospetto n. 4. Criteri di valutazione ai sensi del d.lgs. 267/2000

Voci patrimoniali	Criterio di valutazione per le voci iscritte prima dell'entrata in vigore d. lgs. 77/95	Criterio di valutazione a regime
beni demaniali	ammontare debito residuo contratto per l'acquisizione dei beni (1)	al costo
terreni	valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali vigenti, in subordine, per i terreni ai quali non è possibile attribuire la rendita catastale il criterio previsto per i beni demaniali	al costo
Fabbricati	Valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali vigenti	al costo
beni mobili	al costo (2)	al costo (2)
Crediti	al valore nominale	al valore nominale
censi, livelli ed enfiteusi	capitalizzazione della rendita al tasso legale	capitalizzazione della rendita al tasso legale
rimanenze, ratei e risconti	criteri previsti dal codice civile	criteri previsti dal codice civile
Debiti	al valore residuo	al valore residuo

(1) = il valore contabile di tutti i beni demaniali a cui non corrispondono debiti residui è quindi zero

(2) = il regolamento di contabilità di ciascun ente definisce le categorie di beni mobili non inventariati in ragione della natura di beni di consumo o del modico valore

²⁷⁹In questa classificazione dovrebbe essere esposto anche il risultato dell'esercizio, che costituisce la variazione subita dal patrimonio netto durante il periodo amministrativo per effetto della gestione; però manca l'indicazione di tale voce nello schema ex DPR 194/96 e, quindi, essa dovrebbe essere aggiunta.

²⁸⁰ Vedasi paragrafo della relazione "Il debito finanziario di Province e Comuni".

Inoltre, tutte le immobilizzazioni (ad esclusione dei terreni e dei diritti reali sui beni di terzi) sono soggette ad ammortamento ed il TUEL individua i seguenti coefficienti di ammortamento a quote costanti:

- a) 3% per gli edifici, ivi compresa la manutenzione straordinaria;
- b) 2% per strade, ponti ed altri beni demaniali.

4.7.2 Aspetti della gestione patrimoniale – Analisi dei dati

Nei punti seguenti saranno illustrati gli andamenti tendenziali maggiormente significativi che hanno caratterizzato la gestione patrimoniale di Comuni e Province nell'esercizio contabile 2008, relativamente alle immobilizzazioni materiali, alle immobilizzazioni immateriali, alle immobilizzazioni finanziarie, all'attivo circolante, al patrimonio netto, ai conferimenti da trasferimenti in conto capitale.

Immobilizzazioni materiali

Le tabelle di seguito riportate, evidenziano, aggregati su base regionale, i dati relativi alle variazioni complessive delle consistenze finali degli esercizi 2007 e 2008 delle voci che costituiscono il patrimonio immobiliare di Comuni e Province, cioè la parte più consistente delle immobilizzazioni materiali.

Tab. 1 - Province - Comparazione valori di immobilizzazioni materiali consistenze finali 2007-2008

in migliaia di euro

Regione	Beni demaniali			Terreni indisponibili			Terreni disponibili			Fabbricati indisponibili			Fabbricati disponibili		
	Consistenza Finale 2007	Consistenza Finale 2008	Var %	Consist. Finale 2007	Consist. Finale 2008	Var %	Consist. Finale 2007	Consist. Finale 2008	Var %	Consist. Finale 2007	Consistenza Finale 2008	Var %	Consist. Finale 2007	Consist. Finale 2008	Var %
Piemonte	517.980	600.741	15,98	5.055	5.146	1,81	1.207	1.186	-1,68	291.830	353.081	20,99	23.126	31.523	36,31
Lombardia	1.355.073	1.586.723	17,09	6.331	7.410	17,05	8.872	9.103	2,61	1.439.534	1.476.485	2,57	167.181	168.441	0,75
Liguria	253.102	280.853	10,96	915	915	0,01	1.105	1.178	6,65	319.109	316.955	-0,67	24.902	25.343	1,77
Veneto	1.085.445	1.216.079	12,04	20.094	20.487	1,95	5.924	6.252	5,53	960.600	985.325	2,57	47.762	48.025	0,55
Friuli V. G.	94.172	147.134	56,24	1.134	970	-14,42	137	92	-32,80	206.510	208.191	0,81	26.074	13.597	-47,85
E. Romagna	907.875	1.080.772	19,04	4.235	6.224	46,97	11.475	10.265	-10,55	723.842	765.456	5,75	78.605	77.241	-1,74
Toscana	628.102	637.604	1,51	4.069	4.700	15,51	1.996	1.941	-2,76	609.867	608.972	-0,15	57.655	58.564	1,58
Umbria	232.745	235.448	1,16	3.208	3.230	0,71	3.902	3.926	0,60	181.262	188.649	4,08	17.720	21.966	23,97
Marche	362.052	402.489	11,17	4.543	6.437	41,70	648	1.343	107,38	265.008	267.294	0,86	18.032	26.018	44,29
Lazio	363.735	386.886	6,36	56	508	803,45	1.633	1.591	-2,59	680.235	700.356	2,96	93.120	104.576	12,30
Abruzzo	186.937	214.811	14,91	29.327	47.370	61,52	90.784	91.871	1,20	192.819	190.579	-1,16	73.019	80.677	10,49
Molise	80.343	100.262	24,79	1.514	1.563	3,25	57	58	2,22	88.275	90.091	2,06	22.429	22.377	-0,23
Campania	709.591	740.677	4,38	3.750	3.766	0,44	694	694	0,00	807.635	828.829	2,62	52.939	51.338	-3,02
Puglia	501.817	534.896	6,59	738	527	-28,63	3.219	3.422	6,32	724.935	744.821	2,74	56.698	56.771	0,13
Basilicata	124.974	150.983	20,81	403	403	0,00	1.177	1.177	0,00	134.756	154.159	14,40	4.695	4.632	-1,34
Calabria	489.405	530.333	8,36	17.402	17.402	0,00	3.814	2.649	-30,55	421.740	436.426	3,48	24.617	23.459	-4,70
Sicilia	601.047	446.180	-25,77	10.603	5.931	-44,06	16.637	16.889	1,51	1.075.664	1.161.880	8,02	175.493	196.803	12,14
Sardegna	203.530	205.704	1,07	1.051	1.051	0,00	421	453	7,55	386.205	376.339	-2,55	46.120	45.617	-1,09
Totale	8.697.925	9.498.575	9,21	114.429	134.043	17,14	153.701	154.090	0,25	9.509.825	9.853.890	3,62	1.010.188	1.056.969	4,63

Tab. 2 - Comuni - Comparazione valori di immobilizzazioni materiali consistenze finali 2007-2008

in migliaia di euro

Regione	Beni demaniali			Terreni indisponibili			Terreni disponibili			Fabbricati indisponibili			Fabbricati disponibili		
	Consistenz a Finale 2007	Consistenz a Finale 2008	Var %	Consistenz a Finale 2007	Consisten za Finale 2008	Var %	Consistenz a Finale 2007	Consistenz a Finale 2008	Var %	Consistenza Finale 2007	Consistenza Finale 2008	Var %	Consistenza Finale 2007	Consistenza Finale 2008	Var %
Piemonte	2.914.902	3.190.576	9,46	155.547	166.780	7,22	175.139	241.325	37,79	4.514.858	4.717.214	4,48	1.324.603	1.386.386	4,66
Lombardia	8.287.343	8.916.503	7,59	571.163	561.798	-1,64	518.569	562.288	8,43	7.863.482	8.201.754	4,30	2.498.549	2.469.921	-1,15
Liguria	1.426.316	1.617.421	13,40	101.529	108.138	6,51	109.375	108.589	-0,72	3.341.898	3.325.391	-0,49	262.343	257.073	-2,01
Trentino A. A.	894.391	1.030.342	15,20	103.351	102.900	-0,44	99.041	114.937	16,05	1.730.221	1.795.437	3,77	164.166	166.209	1,24
Veneto	4.159.789	4.618.261	11,02	314.223	360.731	14,80	268.550	282.380	5,15	4.711.325	4.918.273	4,39	959.429	943.857	-1,62
Friuli V. G.	1.818.389	1.955.025	7,51	220.881	222.719	0,83	187.350	192.111	2,54	1.586.760	1.635.909	3,10	389.407	402.176	3,28
E. Romagna	4.963.336	5.408.810	8,98	735.560	764.184	3,89	212.580	218.632	2,85	6.073.384	6.155.579	1,35	947.187	942.435	-0,50
Toscana	3.700.134	3.960.162	7,03	343.042	361.147	5,28	110.356	98.617	-10,64	4.577.972	4.719.855	3,10	858.615	840.021	-2,17
Umbria	613.222	713.832	16,41	63.371	71.393	12,66	58.371	59.875	2,58	860.672	884.315	2,75	300.625	322.864	7,40
Marche	1.382.323	1.573.398	13,82	118.994	123.018	3,38	94.537	102.064	7,96	1.592.384	1.634.079	2,62	279.243	282.010	0,99
Lazio	1.476.615	1.581.866	7,13	184.780	184.726	-0,03	151.043	150.595	-0,30	1.393.187	1.422.181	2,08	378.015	388.657	2,82
Abruzzo	938.685	1.011.631	7,77	121.817	133.328	9,45	99.275	100.923	1,66	906.441	950.856	4,90	276.743	284.894	2,95
Molise	149.074	155.493	4,31	27.556	33.428	21,31	43.210	51.751	19,77	149.099	163.626	9,74	73.676	79.742	8,23
Campania	2.529.003	2.909.650	15,05	245.247	427.020	74,12	308.414	312.681	1,38	5.003.680	5.029.535	0,52	972.708	974.045	0,14
Puglia	1.982.272	2.177.976	9,87	263.988	270.138	2,33	256.199	261.697	2,15	2.330.735	2.497.910	7,17	606.421	710.801	17,21
Basilicata	478.416	524.099	9,55	75.139	78.957	5,08	100.363	100.372	0,01	535.916	650.624	21,40	141.311	121.304	-14,16
Calabria	1.012.321	1.100.806	8,74	169.673	153.486	-9,54	233.814	260.180	11,28	1.336.040	1.374.146	2,85	319.979	397.951	24,37
Sicilia	1.883.556	2.068.567	9,82	322.180	357.562	10,98	215.749	223.806	3,73	3.523.763	3.691.496	4,76	703.077	653.588	-7,04
Sardegna	1.522.006	1.720.885	13,07	198.607	245.426	23,57	187.900	161.156	-14,23	1.849.929	1.916.911	3,62	371.369	386.678	4,12
Totale	42.132.091	46.235.303	9,74	4.336.648	4.726.880	9,00	3.429.833	3.603.979	5,08	53.881.745	55.685.091	3,35	11.827.466	12.010.610	1,55

Le categorie di beni immobili che hanno il valore più elevato sono i beni demaniali e i fabbricati del patrimonio indisponibile.

Si tratta, in sostanza, di beni cui non è semplice applicare i concetti economici di produttività e redditività, trattandosi di cespiti inidonei a generare un risultato economico, ma la loro classificazione nel conto del patrimonio risulta comunque utile, poiché la considerazione del patrimonio dell'Ente in senso aziendalistico, risponde al principio di buona amministrazione, secondo cui ogni bene ha rilevanza economica e deve essere espressione di un valore a prescindere dalla sua caratteristica di generare reddito.

Emerge dalle tabelle che la crescita dei valori afferenti i beni demaniali, registra una variazione media nazionale positiva del 9,74% per i Comuni e del 9,21% per le Province; gli incrementi più consistenti si registrano nei comuni dell' Umbria (16,41%), del Trentino-Alto Adige (15,20%), della Campania (15,05%); l' incremento più basso si registra nel Molise (4,31%).

Per le Province, il Friuli Venezia Giulia si distingue per una variazione in aumento del 56,24%, seguono le Regioni del Molise (24,79%), della Basilicata (20,81%), altre, l'Emilia Romagna, la Lombardia e l'Abruzzo, incrementano tutte di una percentuale compresa tra il 19,04%, il 17,09% e il 14,91%. La Sicilia, invece, registra un rilevante decremento delle consistenze finali dei beni demaniali (-25,77%).

Per quanto riguarda i fabbricati indisponibili, nel corso dell'esercizio 2008, questi risultano incrementati, a livello nazionale, mediamente del 3,62% nelle Province e del 3,35% nei Comuni. Per le Province, si registrano consistenti aumenti in Piemonte (20,99%) e Basilicata (14,40%), mentre si registrano decrementi di lieve entità in Sardegna (2,55%) e Abruzzo (-1,16%). Per i Comuni il dato più rilevante si registra in Basilicata (21,40%) le altre percentuali si aggirano tra il 2 e il 10%, fino al calo della Liguria dello 0,49%.

Per i terreni indisponibili, è da rilevare che l'anomalo incremento percentuale relativo al Lazio (superiore all'800%) è dovuto all' esproprio di terreni necessari all'avvio di opere pubbliche, avvenuti nel corso dell'esercizio 2007 ma i cui effetti contabili sono visibili nell'anno 2008.

Analizzando i dati a livello di area geografica, si nota che per i Comuni la variazione percentuale dei beni demaniali rispecchia la media nazionale sia al nord (9,29) che al centro (9,16), mentre l'area sud-isole fa registrare un incremento medio dell'11,18%. Per i terreni indisponibili si riscontra un andamento disomogeneo: a fronte di un dato medio nazionale del 9%, gli incrementi del nord e del centro si attestano intorno al 4%, mentre il sud-isole l'incremento supera il 19%. Per quanto riguarda i terreni disponibili, si ha un andamento opposto rispetto ai terreni del patrimonio indisponibile: è il nord ad avere la percentuale più elevata (9,53), rispetto alle altre aree che hanno valore decisamente poco significativi in quanto, per via dell'elevato numero di alienazioni, il patrimonio si è notevolmente ridotto negli anni precedenti. I fabbricati disponibili registrano invece una percentuale positiva al sud (4,15) rispetto a

variazioni inferiori all'1% nelle altre due aree geografiche, mentre i fabbricati indisponibili registrano in tutte le aree geografiche dati pressappoco vicini al dato medio nazionale pari al 3.35%.

Tab. 3 - Province - Variazioni % di immobilizzazioni materiali consistenze finali 2007-2008 - Distinzione aree geografiche

Media aree geografiche	Beni demaniali var. %	Terreni indisponibili var. %	Terreni disponibili var. %	Fabbricati indisponibili var. %	Fabbricati disponibili var. %
Nord	16,58%	8,97%	-2,24%	4,16%	-0,95%
Centro	4,78%	25,26%	7,60%	1,66%	13,19%
Sud-isole	0,90%	20,41%	0,35%	3,94%	5,63%
Media nazionale	9,21%	17,14%	0,25%	3,62%	4,63%

Per le Province, invece, meritano segnalazione alcune variazioni relative ai beni demaniali, dove risulta che l'incremento medio nazionale pari al 9,21% è influenzato in maniera decisiva dall'area Nord che registra il 16,58%, mentre nelle altre aree il risultato è inferiore alla media nazionale. Andamento opposto si registra per i terreni indisponibili, dove invece, il Centro e il Sud-Isole ottengono dati superiori alla media nazionale, mentre il dato del Nord risulta notevolmente inferiore. Per i fabbricati indisponibili le variazioni si attestano intorno al valore medio nazionale, ad eccezione del Centro dove l'incremento è inferiore, mentre il dato dei fabbricati disponibili è influenzato, come per i terreni indisponibili, dalle variazioni positive del Centro e del Sud-Isole.

Tab. 4 - Comuni - Variazioni % di immobilizzazioni materiali consistenze finali 2007-2008 - Distinzione aree geografiche

Media aree geografiche	Beni demaniali var. %	Terreni indisponibili var. %	Terreni disponibili var. %	Fabbricati indisponibili var. %	Fabbricati disponibili var. %
Nord	9,29%	3,86%	9,53%	3,11%	0,34%
Centro	9,16%	4,24%	-0,76%	2,80%	0,94%
Sud-isole	11,18%	19,32%	1,91%	4,09%	4,15%
Media nazionale	9,74%	9,00%	5,08%	3,35%	1,55%

All'interno delle immobilizzazioni materiali, particolare attenzione, meritano le immobilizzazioni in corso. Tale voce assume rilievo sotto diversi profili: il primo è costituito dall'elemento di dinamicità che caratterizza l'attività dell'ente diretta all'acquisizione del bene; il secondo, rappresenta l'aspetto contabile, che nel conto del patrimonio è il valore del bene in via di acquisizione, corrispondente di norma alla spesa a tal fine sostenuta nell'esercizio, di cui sarebbe utile avere pronta contezza con puntuale indicazione; il terzo profilo attiene alla naturale provvisorietà di tali contabilizzazioni ed al carattere di indifferenziazione della voce in esame, che può, infatti, riguardare tutte le immobilizzazioni materiali di cui alla lettera A) punto II del modello 20 e non soltanto i beni immobili.