

Allungamento dei tempi di realizzo di una opera pubblica

a cura di Mauro Bellesia - Dirigente Comune di Vicenza - Pubblicista

Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto

Premessa

La rubrica "Rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto" vuole essere, uno strumento operativo utile per l'applicazione della riforma della contabilità armonizzata di tutta la p.a. di cui al D.Lgs. n. 118/2011, attualmente in fase di sperimentazione.

Le fattispecie gestionali più comuni nella vita quotidiana degli enti locali e le relative modalità di contabilizzazione, saranno pertanto analizzate caso per caso e commentate con particolare riguardo alle differenze di registrazione tra l'attuale ordinamento giuridico e contabile di cui al Tuel, D.Lgs. n. 267/2000 e al D.P.R. n. 194/1996, e il nuovo sistema di cui al D.Lgs. n. 118/2011 e al D.P.C.M. del 28 dicembre 2011 (1).

Il caso

Il presente caso fa riferimento a un'opera pubblica (manutenzione straordinaria di una strada) la cui realizzazione è stata inizialmente prevista in un anno, ma che, per eventi esterni imprevedibili, subisce un **allungamento dei tempi da uno a tre anni**.

Per semplicità espositiva non si tiene conto, in questa sede, delle modalità di finanziamento dell'opera per le quali si rinvia agli altri casi della presente rubrica relativi agli investimenti.

Il **crono programma originario** considerava la spesa totalmente e completamente realizzata nell'anno 1 (ovvero impegnata e pagata).

Il **crono programma definitivo** è, invece, il seguente:

a) anno n. 1:

- approvazione del progetto, effettuazione della gara di appalto, aggiudicazione dei lavori per l'importo di € 100;
- sospensione dei lavori per eventi esterni imprevedibili;

b) anno n. 2:

- effettuazione di parte dei lavori, presentazione e pagamento del primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 50;

c) anno n. 3:

- effettuazione della restante parte dei lavori, presentazione e pagamento dello stato finale dei lavori di € 50.

A) L'ordinamento giuridico-contabile attuale

La realizzazione di opere pubbliche secondo l'ordinamento finanziario e contabile attuale, rientra nella nozione di "**investimento**" e nella fattispecie delle "**spese in conto capitale**" per le quali si rinvia all'art. 3, comma 18, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 - Legge finanziaria 2004, che ha introdotto una elencazione dettagliata al D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 sulla struttura del bilancio.

Il Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, affronta il tema degli investimenti nel titolo IV, dagli artt. 199 e segg.

Per quanto riguarda l'iter di programmazione dei lavori pubblici si rinvia anche alla relazione previsionale e programmatica di cui all'art. 170 del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, all'art. 128 del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 e al D.M. 11 novembre 2011.

(1) I casi precedenti: "L'impegno di una spesa per un servizio reso alla pubblica amministrazione" in *Azienditalia* n. 11/2013; "L'accertamento di una entrata corrente di natura patrimoniale" in *Azienditalia* n. 12/2013; "Entrata da lotta all'evasione di difficile esazione e fondo crediti dubbia esigibilità" in *Azienditalia* n. 1/2014; "Contributo regionale vincolato" in *Azienditalia* n. 3/2014; "Sponsorizzazione per attività culturali - Fondo pluriennale vincolato" in *Azienditalia* n. 4/2014; "Investimento finanziato con alienazioni patrimoniali" in *Azienditalia* n. 5/2014; "Investimento finanziato con contributo regionale in conto capitale" in *Azienditalia* n. 7/2014.

Fra gli altri articoli del Tuel che interessano ai fini delle rilevazioni contabili del caso in esame, si ricordano l'art. 183 sull'impegno delle spese, l'art. 184 sulla liquidazione delle spese, l'art. 229 sul conto economico e l'art. 230 sul conto del patrimonio.

I **principi contabili dell'Osservatorio** per la finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (2), affrontano il tema della programmazione dei lavori pubblici nel principio n. 1, punti n. 42 e segg.

Per quanto concerne la natura delle spese in conto capitale, il principio n. 3, punto n. 41, dispone: "Le spese in conto capitale (titolo II) comprendono invece gli investimenti diretti e indiretti: gli investimenti diretti comportano un incremento patrimoniale dell'ente, ad esempio la costruzione di beni immobili o l'acquisto di beni durevoli; gli investimenti indiretti si riferiscono di norma a trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione di investimenti a cura di un altro soggetto."

Il successivo punto n. 126, dispone: "Conto del Patrimonio – Attivo – **Conti d'ordine - Le Opere da realizzare.** Vi rientrano gli impegni di spesa, relativi ad investimenti, che ancora non hanno dato luogo alla fase di pagamento della spesa o all'iscrizione del debito nelle passività del conto del patrimonio."

Il successivo punto n. 157 - Prospetto di conciliazione - Analisi del modello - Spese in conto capitale: Titolo II, prevede: "L'ammontare della somma dei pagamenti in conto competenza e residui, è rettificato con i seguenti valori:

- si sottraggono i pagamenti effettuati nell'esercizio per valori già inseriti nell'attivo patrimoniale dell'esercizio precedente;

- si aggiungono i valori di attività patrimoniali, già acquisite nel conto del patrimonio dell'esercizio ma non ancora pagate; **Gli impegni solo finanziari del titolo II, devono essere rilevati nei conti d'ordine** se e in quanto riferiti a costi/debiti non di competenza dell'esercizio".

Rilevazioni in contabilità finanziaria (ordinamento attuale)

Come già sopraindicato, per semplicità espositiva non si tiene conto, in questa sede, delle modalità di finanziamento dell'opera per le quali si rinvia agli altri casi della presente rubrica relativi agli investimenti.

Nella redazione del bilancio di previsione occorre prevedere la spesa dell'opera pubblica tra le spese in conto capitale (tit. 2).

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate	Spese
	Spese per manutenzione straordinaria strade (Titolo II, spese in conto capitale, Funzione 8 - Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti: 100

Una volta esecutivo il bilancio di previsione, contenente le previsioni della spesa in esame, è possibile avviare il procedimento di realizzazione dell'opera.

Sulla base del crono programma (sia quello originario, sia quello definitivo), le rilevazioni contabili sono le seguenti.

a) Anno n. 1:

- il comune approva il progetto e rileva l'impegno della spesa di € 100, effettua la gara di appalto, aggiudica i lavori per l'importo di € 100;

- **la sospensione dei lavori non genera alcuna rilevazione contabile.**

Pertanto, al termine del primo esercizio le rilevazioni nel conto del bilancio ex art. 228 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, possono essere così rappresentate:

CONTI DEL BILANCIO - Anno n. 1

Entrate	Spese
	Impegno delle spese di manutenzione straordinaria strade 100
	Residuo passivo finale 100

b) Anno n. 2:

- effettuazione di parte dei lavori, presentazione e pagamento del primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 50.

(2) Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'Interno, Principi contabili degli enti locali:

- Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali (frame work) - Principio contabile n. 0, 18 ottobre 2006;
- Principio contabile n. 1, Programmazione nel sistema del bilancio, 12 marzo 2008;
- Principio contabile n. 2, Gestione nel sistema del bilancio, 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 3, Il rendiconto degli enti locali, 18 novembre 2008;
- Principio contabile n. 4, Il bilancio consolidato dell'ente locale licenziato dall'Osservatorio, aprile 2009.

Rubriche

Rilevazioni contabili

Pertanto, al termine del secondo esercizio le rilevazioni nel conto del bilancio ex art. 228 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, possono essere così rappresentate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

Entrate	Spese
	Residuo passivo iniziale 100
	Pagamento 50
	Residuo passivo finale 50

c) Anno n. 3:

- effettuazione della restante parte dei lavori, presentazione e pagamento dello stato finale dei lavori di € 50.
Pertanto, al termine del terzo esercizio le rilevazioni nel conto del bilancio ex art. 228 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, possono essere così rappresentate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 3

Entrate	Spese
	Residuo passivo iniziale 50
	Pagamento 50

Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale (ordinamento attuale)

Rendiconto dell'anno n. 1:

- il prospetto di conciliazione ex artt. 229, comma 9 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, rileva l'impegno di spesa di € 100 dell'opera e l'annotazione nei conti d'ordine.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE PARTE SPESA (ESTRATTO)

Impegni finanziari di competenza	Tot. pagamenti competenza e residui	Pagamenti riferiti a incrementi patrim. es. prec.	Incrementi patrim. non ancora pagati	Trasferimenti non permutativi (costi di es.)	IVA	Altre	Al conto economico		Al conto del patrimonio		
							Im-porto	Rif.	Attivo	Passivo	Rif.
1S	2S	-3S	+4S	-5S	-6S	+7S	8S	9S	10S	11S	12S

100

E conti d'ordine 100

- di conseguenza, il conto economico non rileva nulla.
Il conto del patrimonio rileva:

CONTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 1

Attivo	Passivo
	E conti d'ordine 100

Rendiconto dell'anno n. 2:

- il prospetto di conciliazione ex artt. 229, comma 9 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, rileva il pagamento del primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 50 e l'annotazione nei conti d'ordine;

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE PARTE SPESA (ESTRATTO)

Impegni finanziari di competenza	Tot. pagamenti competenza e residui	Pagamenti riferiti a incrementi patrim. es. prec.	Incrementi patrim. non ancora pagati	Trasferimenti non permutativi (costi di es.)	IVA	Altre	Al conto economico		Al conto del patrimonio		
							Im-porto	Rif.	Attivo	Passivo	Rif.
1S	2S	-3S	+4S	-5S	-6S	+7S	8S	9S	10S	11S	12S

50

50 All13

E conti d'ordine 50

- di conseguenza, il conto economico non rileva nulla.

Il conto del patrimonio rileva:

CONTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 21

Attivo		Passivo	
Cassa / tesoreria (per pagamento opera)	-50	Conferimenti per trasferimenti BI	100
All13 Immobilizzazioni in corso.....	+50		
E conti d'ordine 50			

Rendiconto dell'anno n. 3:

- il prospetto di conciliazione ex artt. 229, comma 9 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, rileva la presentazione e il pagamento dello stato finale di € 50.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE PARTE SPESA (ESTRATTO)

Impegni finanziari di competenza	Tot. pagamenti competenza e residui	Pagamenti riferiti a incrementi patrim. es. prec.	Incrementi patrim. non ancora pagati	Trasferimenti non permutativi (costi di es.)	IVA	Altre	Al conto economico		Al conto del patrimonio		
							Im-porto	Rif.	Attivo	Passivo	Rif.
1S	2S	-3S	+4S	-5S	-6S	+7S	8S	9S	10S	11S	12S
	50								50		All13

- di conseguenza, il conto economico non rileva nulla.

Il conto del patrimonio rileva:

CONTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 3

Attivo		Passivo	
Cassa / tesoreria (per pagamento opera)	-50		
All13 Immobilizzazioni in corso	+50		

All'entrata in funzione dell'opera si procede alle seguenti rilevazioni:

- il conto del patrimonio rileva lo storno dalle immobilizzazioni in corso (All13) alla rispettiva voce patrimoniale (All1 beni demaniali) per €100;

- la quota di ammortamento nel conto economico della manutenzione straordinaria e il corrispondente fondo di ammortamento nel conto del patrimonio.

B) La nuova contabilità armonizzata ex D.Lgs. n. 118/2011

Le modalità di rilevazione delle spese in conto capitale seguono il principio della competenza finanziaria potenziata di cui all'art. 36 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

L'allegato n. 2 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011, al punto 5, precisa: "Impegno di spesa e regole di copertura finanziaria della spesa", dispone: "5.3 Le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o della convenzione, sulla base del relativo cronoprogramma. ...".

Il presente caso della rubrica prevede una **imputazione di spesa iniziale nell'anno n. 1** sulla base di un cronoprogramma originario, successivamente modificato per tener conto dell'allungamento dei tempi di realizzo dell'opera pubblica.

Occorre pertanto effettuare una variazione di bilancio per re imputare correttamente la spesa negli esercizi nei quali le relative obbligazioni scadono.

L'art. 7, comma 3, del D.P.C.M. 28 dicembre 2011 specifica a riguardo: "In attuazione del principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1 al presente decreto, gli enti di cui al comma 1, prima di inserire i residui attivi e passivi nel rendiconto concernente gli esercizi 2012 e 2013, provvedono al riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui. Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso di tale esercizio, ma non pagate. **Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente re-imputate all'esercizio in cui sono esigibili.**

Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente necessarie alla re-imputazione delle entrate e delle spese riaccertate sono effettuate con **provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto** dell'esercizio precedente."

Rilevazioni in contabilità finanziaria ex D.Lgs. n. 118/2011

Nella nuova contabilità armonizzata le rilevazioni contabili seguono il principio della contabilità finanziaria "potenziata" di cui all'art. 36 del D.Lgs. n. 118/2011 e al D.P.C.M. 28 dicembre 2011.

Il presente caso della rubrica è contraddistinto, nella nuova contabilità, da una imputazione di spesa di € 100 nell'anno 1, sulla base di un **crono programma originario** che prevedeva la completa realizzazione dell'opera nel medesimo esercizio.

Diversamente dalle previsioni iniziali, nel corso dell'anno 1 si è verificata una sospensione dei lavori per eventi esterni imprevedibili; ciò impone un **aggiornamento del cronoprogramma con la re imputazione dell'impegno originariamente assunto di € 100** nell'anno 1, come segue:

- **re imputazione di € 50 nell'anno 2** (in corrispondenza al pagamento del primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 50);

- **re imputazione di € 50 nell'anno 3** (in corrispondenza al pagamento dello stato finale dei lavori di € 50).

Le suddette re imputazioni della spesa sono effettuate in sede di approvazione del rendiconto dell'anno 1, con la **delibera di variazioni di bilancio** adottata dalla Giunta ai sensi dell'art. 7, comma 3, del D.P.C.M. 28 dicembre 2011.

Riepilogando, il bilancio preventivo di competenza dell'anno 1, considerava l'intera spesa dell'opera pubblica sulla base dell'originario crono programma:

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate	Spese
	Previsione della spesa per manutenzione straordinaria stradale Titolo II, spese in conto capitale. 100

Successivamente, con variazione di bilancio ex art. 7, comma 3, del D.P.C.M. 28 dicembre 2011, è stata re imputata la spesa sugli esercizi 2 e 3 e rideterminato il fondo pluriennale vincolato (F.P.V.):

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 2

Entrate	Spese
Fondo pluriennale vincolato (F.P.V.)..... 100	Previsione della spesa per manutenzione straordinaria stradale Titolo II, spese in conto capitale .. 50
	Fondo pluriennale vincolato (F.P.V.)..... 50

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 3

Entrate	Spese
Fondo pluriennale vincolato (F.P.V.)..... 50	Previsione della spesa per manutenzione straordinaria stradale Titolo II, spese in conto capitale 50

Per quanto concerne invece il **bilancio preventivo di cassa**, i pagamenti delle spese di manutenzione straordinaria stradale sono previsti negli stessi anni delle previsioni di competenza.

Le rilevazioni contabili nella contabilità finanziaria armonizzata possono essere così sintetizzate.

Il conto del bilancio dell'anno 1 rileva solamente il fondo pluriennale vincolato di € 100 che rappresenta le fonti di finanziamento dell'opera pubblica in esame, già accertate nell'anno 1.

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

Entrate	Spese
Fondo pluriennale vincolato (F.P.V.)..... 100	Impegno di spesa per le manutenzioni straordinarie effettuate... 50
	Fondo pluriennale vincolato (F.P.V.)..... 50

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 3

Entrate	Spese
Fondo pluriennale vincolato (F.P.V.)..... 50	Impegno di spesa per le manutenzioni straordinarie effettuate ... 50

Pertanto, le **differenze tra le rilevazioni contabili** nell'ordinamento attuale e nella nuova contabilità armonizzata sono anche in questo caso notevoli e sostanziali e riguardano:

- le modalità di allocazione in bilancio delle entrate e delle spese che seguono il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, evidenziando, nel caso specifico in esame una prima previsione sulla base di un crono programma originario, che ha subito già nel primo esercizio un aggiornamento dettato dall'allungamento dei tempi di realizzazione dell'opera; ciò ha generato anche una variazione di bilancio per riallineare le imputazioni degli impegni di spesa alla scadenza delle rispettive obbligazioni pecuniarie;
- la codifica di bilancio.

Rilevazioni in contabilità economico-patrimoniale ex D.Lgs. n. 118/2011

Secondo l'art. 2 del D.Lgs. n. 118/2011, alla contabilità finanziaria si affianca, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il successivo art. 4, dispone l'adozione di un unico piano dei conti integrato allo scopo di favorire l'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale (3).

Per quanto concerne il caso in esame le connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economico patrimoniale sono specificate dall'allegato 3 - principio della contabilità economico-patrimoniale del D.P.C.M. 28 dicembre 2011.

Le rilevazioni (in partita doppia) e le sintesi economica e patrimoniale di esercizio sono le seguenti.

Anno n. 1:

Nell'esercizio n. 1 non si effettua alcuna rilevazione contabile.

Anno n. 2:

- al momento della liquidazione del primo stato di avanzamento lavori (SAL),

Data: anno n. 2				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3)	a	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	50	50

- al pagamento della/e fattura/e del fornitore,

Data: anno n. 2				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	50	50

Il conto economico non rileva nulla.

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 2

Attività		Passività
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a) ...	-50	
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3)	+50	

Anno n. 3:

- al momento della liquidazione dello stato finale dell'opera,

Data: anno n. 3				
Conto in dare:		Conto in avere:	€ in dare	€ in avere
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3)	a	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	50	50

(3) Vedasi il punto 3 e il punto 5 del Principio della contabilità economico-patrimoniale (Allegato 3 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011 Sperimentazione).

- al pagamento della/e fattura/e del fornitore,

Data: anno n. 3			
Conto in dare:		Conto in avere:	
		€ in dare	€ in avere
2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori (S.P. passivo, D2)	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	
		50	50

Il conto economico non rileva nulla.

STATO PATRIMONIALE - Anno n.31

Attività		Passività
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere (S.P. attivo, CIV1a) ...	-50	
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3)	+50	

Lo stato patrimoniale rileva, altresì, all'entrata in funzione dell'opera lo storno dalle immobilizzazioni in corso alla rispettiva voce B "Immobilizzazioni" per €100. Contemporaneamente, il conto economico rileva la quota di ammortamento della manutenzione straordinaria e il corrispondente fondo di ammortamento (tali aspetti saranno approfonditi in un nuovo caso della presente rubrica).

In ultima analisi, i risultati della contabilità economico-patrimoniale non divergono sostanzialmente tra la contabilità attuale e quella armonizzata; cambiano, invece, le modalità di rilevazione e la codifica delle voci e dei conti.

C) Considerazioni finali

Nel caso in esame le rilevazioni della contabilità finanziaria attuale e quelle della contabilità armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 evidenziano notevoli differenze:

- **nella contabilità finanziaria attuale** si rilevano le fasi di realizzo dell'opera pubblica (impegno e pagamenti) nella c.d. "gestione residui" (proveniente dall'anno n. 1);

- **diversamente, nella nuova contabilità armonizzata** ex D.Lgs. n. 118/2011 l'imputazione degli impegni e degli accertamenti segue sempre i tempi in cui si concretizzano crediti e debiti e quindi bisogna procedere ad un **riallineamento delle rilevazioni** contabili nel momento in cui i tempi di realizzo dell'opera si allungano (ovvero quando cambia il crono programma dell'investimento).

Tecnicamente tale "riallineamento" avviene con **variazione di bilancio** che sposta l'imputazione dell'impegno dall'anno 1, agli anni 2 e 3.

A questo punto entra in gioco anche la novità del **fondo pluriennale vincolato** che, sostanzialmente, funziona come un meccanismo in grado di rappresentare gli equilibri di bilancio:

- 1) nell'anno 1, nel quale sono accertate le risorse necessarie per dare copertura finanziaria all'opera (di € 100);
- 2) nell'anno 2, nel quale viene pagato il primo stato di avanzamento lavori (di € 50);
- 3) nell'anno 3, nel quale viene pagato lo stato finale dell'opera (di € 50).

Inoltre, sono diverse anche le codifiche di bilancio: ex D.P.R. n. 194/1996 per la contabilità tradizionale e ex D.P.C.M. 28 dicembre 2011 per la nuova contabilità armonizzata.

La **contabilità economica** tradizionale e quella armonizzata di cui al D.Lgs. n. 118/2011 non comportano risultati finali differenti (il reddito/perdita di esercizio non cambia), pur evidenziando diverse modalità di rilevazione e allocazione delle singole voci. La contabilità economica di cui al D.Lgs. n. 118/2011 evidenzia comunque rilevazioni più in linea con le corrispettive rilevazioni finanziarie (4).

(4) Per ulteriori approfondimenti in tema di connessioni tra contabilità finanziaria e contabilità economica si rinvia a M. Bellesia, www.bellesiamauro.it Manuale di contabilità e dei Principi contabili per gli enti locali, CEL Editrice, 2011.