

Investimento finanziato con alienazioni patrimoniali

a cura di Mauro Bellesia
Dirigente Comune di Vicenza - Pubblicista

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. 118/2011 e al D.P.C.M. del 28 dicembre 2011¹.

Il caso

Il presente caso fa riferimento a un investimento, nel caso specifico ad una manutenzione straordinaria di un edificio scolastico, finanziato con i proventi di una alienazione patrimoniale.

L’alienazione è effettuata e viene riscosso l’importo del corrispettivo prima della realizzazione dell’opera.

Il **cronoprogramma** è il seguente:

a) anno n. 1:

- avvio e conclusione del procedimento di alienazione del bene patrimoniale e riscossione del relativo corrispettivo per l’importo di € 100;
- approvazione del progetto di manutenzione straordinaria della scuola di € 100, gara d’appalto e aggiudicazione dei lavori per € 100;

b) anno n. 2:

- effettuazione di parte dei lavori, presentazione e pagamento del primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 30;

c) anno n. 3:

- completamento dei lavori, presentazione e pagamento dello stato finale di € 70.

A) L’ordinamento giuridico-contabile attuale

Secondo l’ordinamento finanziario e contabile attuale, gli introiti derivanti da alienazione di beni patrimoniali, sono allocati nelle entrate in conto capitale, al Titolo IV – Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti, categoria 1 - Alienazione di beni patrimoniali (art. 165 del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194).

L’accertamento delle entrate ex art. 179, comma 2, lett. d), del Tuel, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 avviene per le entrate di natura eventuale o variabile sulla base di “contratti... o atti amministrativi specifici”. Il successivo art. 199 dispone che “per l’attivazione degli investimenti gli enti locali possono utilizzare... entrate derivanti dall’alienazione di beni e diritti patrimoniali...”

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.

Per quanto concerne la **nozione di “investimento”** si rinvia all’art. 3, comma 18, della L. 24/12/2003, n. 350 - Legge finanziaria 2004 (che ha introdotto una elencazione dettagliata delle fattispecie qualificabili come investimenti) e al D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194.

Per quanto riguarda l’iter di programmazione dei lavori pubblici si rinvia 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. 12/4/2006, n. 163 e al DM 11/11/11.

Fra gli altri articoli del Tuel che interessano ai fini delle corrette rilevazioni contabili del caso in esame, si ricordano l’art. 180 sulla riscossione delle entrate, l’art. 181 sul versamento, l’art. 183 sull’impegno 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. 267², affrontano il tema della programmazione dei lavori pubblici nel principio n.1, punti n.42 e segg.

Il principio n.3, punto n.41, dispone che “Le spese in conto capitale (titolo II) comprendono invece gli investimenti diretti ed 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 principio n.3, punto n.126, 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;
- si sottraggono eventuali importi di trasferimenti in conto capitale che non si riferiscono a permutazioni patrimoniali e che, di conseguenza non contribuiscono a migliorare il valore del patrimonio dell’ente. Tali valori sono portati in aumento alla voce “trasferimenti” del titolo I e costituiscono costi d’esercizio;
- si sottrae il valore dell’i.v.a., quando questa non viene capitalizzata, ma recuperata in quanto l’investimento viene effettuato nell’ambito di un servizio rilevante ai fini I.V.A.;
- si sommano altre differenze derivanti da imprecisioni di imputazione finanziaria nel caso in cui valori patrimoniali siano stati finanziati tra gli impegni di parte corrente (es. acquisizione di beni strumentali finanziati erroneamente nel Titolo I della spesa). In questo caso analogo importo sarà detratto dagli impegni del Titolo I nella colonna (altre rettifiche).

Gli impegni solo finanziari del titolo II, devono essere rilevati nei conti d’ordine se ed in quanto riferiti a costi/debiti non di competenza dell’esercizio.”

Rilevazioni in contabilità finanziaria (ordinamento attuale)

Nella redazione del bilancio di previsione occorre prevedere l’entrata di € 100 per la vendita patrimoniale e la corrispondente spesa di investimento.

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.

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate	Spese
Vendita patrimoniale..... (Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni..., categoria 1, ex DPR 194/96) 100	Spese per manutenzione straordinaria di edifici scolastici (Titolo II, spese in conto capitale, Funzione 4 - Funzioni di istruzione pubblica..... 100

Una volta esecutivo il bilancio di previsione, contenente le previsioni dell'entrata e della relativa spesa in esame, è possibile avviare i procedimenti di erogazione della spesa e di acquisizione dell'entrata.

Sulla base del crono programma, le rilevazioni contabili sono le seguenti.

a) **Anno n. 1:**

- al momento della stipula del contratto di alienazione del bene patrimoniale, si effettua l'**accertamento dell'entrata** di € 100, nonché il corrispondente **impegno della spesa** di € 100 relativo al progetto di manutenzione straordinaria della scuola.

- riscossione del corrispettivo dell'alienazione di € 100.

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:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

Entrate	Spese
Accertamento della vendita patrimoniale 100 Riscossione..... 100	Impegno delle spese di manutenzione straordinaria di edifici scolastici 100 Residuo passivo 100

b) **Anno n. 2:**

- effettuazione di parte dei lavori, presentazione e pagamento del primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 30;

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
(Entrate vuote)	Residuo passivo iniziale 100 Pagamento 30 Residuo passivo finale 70

c) **Anno n. 3:**

- completamento dei lavori, presentazione e pagamento dello stato finale di € 70.

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
(Entrate vuote)	Residuo passivo iniziale 70 Pagamento 70

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'accertamento di € 100 e l'impegno di spesa di € 00.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE PARTE ENTRATA (ESTRATTO)

Accertamenti finanziari di competenza	Rettifiche contabilità finanziaria		Accertamenti rettificati (1e+2e-3e)	Rettifiche di natura economica			Al conto economico		Al conto del patrimonio		
	In +	In -		In +	In -	Tot.	Importo	Riferimenti	Attivo	Passivo	Rif.
1E	2E	3E	4E	5E	6E	7E	8E	9E	10E	11E	12E
100		-100	0							-100	

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		
							Importo	Rif.	Attivo	Passivo	Rif.
1S	2S	-3S	+4S	-5S	-6S	+7S	8S	9S	10S	11S	12S
100	0										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
Cassa / tesoreria	+100	
Alienazione bene	-100	

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 i pagamenti relativi al primo stato di avanzamento lavori (SAL) di € 30;

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		
							Importo	Rif.	Attivo	Passivo	Rif.
1S	2S	-3S	+4S	-5S	-6S	+7S	8S	9S	10S	11S	12S
	30									30	All13
											E conti d'ordine 70

- di conseguenza, il conto economico non rileva nulla.

Il conto del patrimonio rileva:

CONTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 2

Attivo		Passivo
Cassa / tesoreria	-30	
All13 Immobilizzazioni in corso.....	+30	

E conti d'ordine 70

Rendiconto dell'anno n. 3:

- il prospetto di conciliazione ex artt. 229, comma 9 del Tuel, D.Lgs. n. 267/2000, rileva i pagamenti relativi al completamento dei lavori, presentazione e pagamento dello stato finale di € 70.

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		
							Importo	Rif.	Attivo	Passivo	Rif.
1S	2S	-3S	+4S	-5S	-6S	+7S	8S	9S	10S	11S	12S
	70								70		All13

- di conseguenza, il conto economico non rileva nulla.

Il conto del patrimonio rileva:

CONTO DEL PATRIMONIO - Anno n. 3

Attivo		Passivo	
Cassa / tesoreria	-70		
All13 Immobilizzazioni in corso.....	+70		

Il conto del patrimonio rileva, altresì, all'entrata in funzione dell'opera (che si presume nell'esercizio successivo) lo storno dalle immobilizzazioni in corso (All13) alla voce "Patrimonio disponibile" (All5) per €100. Contemporaneamente, il conto economico rileva la quota di ammortamento della manutenzione straordinaria ed il corrispondente fondo di ammortamento (tali aspetti saranno approfonditi in un nuovo caso della presente rubrica).

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

Anche nella nuova contabilità armonizzata, gli introiti derivanti da alienazioni di beni patrimoniali, sono allocati nelle entrate in conto capitale, al Titolo IV.

In fase di programmazione, il **DUP** (documento unico di programmazione) riporta il "Piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali" ex art. 58 ex art. 58 della L. 133/2008 (Allegato n. 12, D.P.C.M. 28 dicembre 2011 - Sperimentazione).

L'**accertamento contabile** della vendita patrimoniale segue i criteri generali: "L'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo a una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza" (art. 36 del D.Lgs. n. 118/2011 e allegato n. 1 D.P.C.M. 28 dicembre 2011 - sperimentazione).

Per quanto concerne la **copertura finanziaria delle spese di investimento** finanziate dalle alienazioni, l'art. 36 del D.Lgs. n. 118/2011 dispone: che "le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento."

Per quanto riguarda le modalità di rilevazione delle spese in conto capitale l'Allegato n. 2 al DPCM 28/12/11, al punto 5 "**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**. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione della spesa agli esercizi è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziato, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa. Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa."

La copertura finanziaria di impegni in conto capitale assunti in più anni (così come evidenziato nel caso in esame della presente rubrica) comporta la determinazione del fondo pluriennale vincolato (FPV). L'Allegato n. 2 al DPCM 28/12/11 precisa che "5.4 **II**

fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

Trattasi di un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria di cui all'allegato 1 al DPCM 28 dicembre 2011, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa."

**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.

Nella redazione del **bilancio preventivo di competenza**, occorre pertanto allocare lo stanziamento di entrata relativo alla vendita del bene patrimoniale e lo stanziamento di spesa necessario alla realizzazione della manutenzione straordinaria dell'edificio scolastico, nella misura pari a quanto previsto dal cronoprogramma del presente caso.

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 1

Entrate	Spese
Previsione della vendita patrimoniale (Titolo IV, Entrate in conto capitale) 100	Fondo pluriennale vincolato 100

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 2

Entrate	Spese
Fondo pluriennale vincolato 100	Previsione della spesa per manutenzione straordinaria di edifici scolastici (Titolo II, spese in conto capitale, missione 4 - Istruzione e diritto allo studio) 30 Fondo pluriennale vincolato 70

BILANCIO PREVENTIVO - Anno n. 3

Entrate	Spese
Fondo pluriennale vincolato 70	Previsione della spesa per manutenzione straordinaria di edifici scolastici 70

Per quanto concerne invece il **bilancio preventivo di cassa**, la riscossione dell'alienazione patrimoniale è prevista nell'esercizio n. 1 ed i pagamenti delle spese di manutenzione straordinaria sono previsti negli stessi anni delle previsioni di competenza. Le rilevazioni contabili nella contabilità finanziaria armonizzata possono essere così sintetizzate:

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 1

Entrate		Spese	
Accertamento dell'entrata	100	Fondo pluriennale vincolato (stanziamento non impegnato).....	100
Riscossione dell'entrata	100		

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 2

Entrate		Spese	
Fondo pluriennale vincolato	100	Impegno di spesa per le manutenzioni straordinarie effettuate	30
		
		Fondo pluriennale vincolato (stanziamento non impegnato).....	70

CONTO DEL BILANCIO - Anno n. 3

Entrate		Spese	
Fondo pluriennale vincolato	70	Impegno di spesa per le manutenzioni straordinarie effettuate	70

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 spese che seguono il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata; per le entrate, invece, non vi sono differenze;
- l'obbligo di rilevazione del fondo pluriennale vincolato al fine di rappresentare nel bilancio, sia preventivo che consuntivo, la copertura finanziaria delle spese di manutenzione che, nel caso specifico, presentano una tempistica di realizzo su tre anni;
- 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-patrimoniale³. 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:

- al momento della sottoscrizione del contratto di alienazione del bene patrimoniale,

Conto in dare:		Data:anno n. 1		Conto in avere:		€ in dare	€ in avere
1.3.2.02.06.08.001	Crediti da Alienazione di Fabbricati ad uso abitativo (SP attivo)	a	1.2.2.02.09.01	Fabbricati ad uso abitativo (SP attivo)		100	100

- al momento della riscossione dell'entrata da alienazione,

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).

		Data:anno n. 1		€ in dare	€ in avere
Conto in dare:		Conto in avere:			
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesorie- re/cassiere (S.P. attivo)	a	1.3.2.02.06.08.001 Crediti da Alie- nazione di Fabbricati ad uso abitati- vo (SP attivo)		100	100

Il conto economico non rileva nulla.

STATO PATRIMONIALE - anno n. 1					
Attività			Passività		
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesorie- re/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	+100				
1.2.2.02.09.01 Fabbricati ad uso abi- tativo (SP attivo)	-100				

Anno n. 2:

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

		Data:anno n. 2		€ in dare	€ in avere
Conto in dare:		Conto in avere:			
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3)	a	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso for- nitori (S.P. passivo, D2)		30	30

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

		Data:anno n. 2		€ in dare	€ in avere
Conto in dare:		Conto 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 tesorie- re/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)		30	30

Il conto economico non rileva nulla.

STATO PATRIMONIALE - Anno n. 2					
Attività			Passività		
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesorie- re/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	-30				
Immobilizzazioni in corso (S.P. atti- vo, B III 3)	+30				

Anno n. 3:

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

		Data:anno n. 3		€ in dare	€ in avere
Conto in dare:		Conto in avere:			
Immobilizzazioni in corso (S.P. attivo, B III 3)	a	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso for- nitori (S.P. passivo, D2)		70	70

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

		Data:anno n. 3		€ in dare	€ in avere
Conto in dare:		Conto 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 tesorie- re/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)		70	70

Il conto economico non rileva nulla.

Attività		Passività
1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesorie- re/cassiere (S.P. attivo, CIV1a)	-70	
Immobilizzazioni in corso (S.P. atti- vo, B III 3)	+70	

Lo stato patrimoniale rileva, altresì, all'entrata in funzione dell'opera (che si presume nell'esercizio successivo) 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 ed 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 entrambe le operazioni nella c.d. "gestione residui"; ovvero, sia l'alienazione patrimoniale, sia la realizzazione della manutenzione straordinaria;

- **diversamente, nella nuova contabilità armonizzata** ex D.Lgs. n. 118/2011 l'imputazione degli impegni e degli accertamenti segue i tempi in cui si concretizzano crediti e debiti e, quindi, l'operazione viene rilevata fin dalla fase della programmazione sul bilancio di previsione in più anni. La diversa velocità dei processi di acquisizione delle entrate (completamente nell'anno 1) e di erogazione delle spese (negli anni 2 e 3), impone la **rilevazione del fondo pluriennale vincolato** che costituisce, in estrema sintesi, uno strumento contabile atto a rappresentare in bilancio debiti e crediti effettivi per ciascun esercizio e, contemporaneamente, di esplicitare la copertura finanziaria degli impegni che vengono imputati negli esercizi successivi;

- diverse sono 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 soprattutto 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 finanziarie⁴.

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