

3. LA NATURA DEL DATO

3.1. *La natura finanziaria dei flussi e le fonti*

La banca dati dei Conti Pubblici Territoriali ricostruisce, per ciascun soggetto appartenente al Settore Pubblico Allargato, così come definito nel precedente Capitolo, i flussi di spesa e di entrata a livello regionale sulla base dei bilanci consuntivi dell'ente stesso senza effettuare, in linea di principio, riclassificazioni, e pervenendo successivamente alla costruzione di conti consolidati per ciascuna regione italiana.

La natura dei CPT è, quindi, di tipo finanziario: i flussi rilevati sono infatti articolati secondo una ripartizione per voce economica che riprende quella adottata nella compilazione dei bilanci degli enti pubblici⁶⁹ che adottano il criterio della contabilità finanziaria, ricostruendo un quadro esaustivo di tutte quelle operazioni, messe in atto da ciascun ente, che generano movimenti monetari. Analogamente ai rendiconti degli enti costruiti secondo la contabilità finanziaria⁷⁰, i CPT non registrano infatti operazioni di natura diversa come le rivalutazioni e le svalutazioni di attivi e passivi patrimoniali, gli accantonamenti a fondi e riserve.

La scelta di un conto finanziario discende dalla convinzione che sia proprio questo a essere indispensabile per delineare le realtà entro cui si colloca l'intervento pubblico a livello regionale, nonché che i dati di natura finanziaria sono parte integrante sia del processo decisionale che di quello di formazione e gestione del bilancio pubblico.

Il Progetto CPT, conformemente a quanto avviene nella contabilità finanziaria registra in un unico conto, per le spese come per le entrate, sia le voci di natura economica (distinte tra voci di parte corrente e voci di conto capitale non finanziarie) sia quelle di natura finanziaria (distinte tra voci relative agli attivi finanziari, crediti e partecipazioni, e voci relative ai passivi finanziari, ossia ai debiti dell'ente). Inoltre, facendo riferimento ai bilanci consuntivi degli enti, nei CPT si privilegia la rilevazione delle

⁶⁹ Cfr. Par. III.1.

⁷⁰ La contabilità finanziaria rileva gli effetti finanziari dell'attività di un ente, evidenziando le entrate e le spese che si prevede di effettuare a seguito di obblighi o diritti assunti dall'ente, quelli che nei rendiconti compilati secondo questo criterio sono definiti accertamenti per le entrate e impegni per le spese, allo scopo di verificare (in via preventiva o a consuntivo) la capacità dell'ente di far fronte al proprio fabbisogno. Accertamenti e impegni si definiscono secondo il principio della competenza giuridica in quanto generalmente determinati in base alla legge, a contratti o a altri titoli giuridicamente validi: la contabilità finanziaria accanto a essi dà rilevanza anche al momento della regolazione per cassa delle operazioni misurando, invece, gli esborsi monetari sostenuti, definiti come "pagamenti" e gli introiti monetari, definiti "riscossioni".

operazioni secondo il criterio di cassa e pertanto i dati finanziari di entrata e di spesa vengono registrati nel momento della effettiva realizzazione dei pagamenti e delle riscossioni. La scelta di considerare un universo ampio quale quello del SPA, comporta, tuttavia che siano considerati sia enti con contabilità finanziaria che con contabilità economica⁷¹. Ciò impone l'applicazione di un'attenta metodologia di conversione alla contabilità finanziaria per tutti quegli enti che appartengono all'universo CPT e che adottano una contabilità di tipo economico⁷².

Nel panorama delle diverse fonti statistiche disponibili in Italia, i CPT si distinguono quindi dagli altri dati ufficiali, come ad esempio dalle informazioni fornite dalla Contabilità Nazionale dell'ISTAT, proprio per la natura del dato considerato e per la ridotta attività di riclassificazione. Una delle peculiarità di queste scelte è certamente quello di poter sfruttare la disaggregazione settoriale delle spese propria di questo tipo di contabilità. I dati CPT infatti, oltre alla ripartizione per voce economica, sono disponibili, per le spese, con dettaglio settoriale individuando i principali ambiti di intervento degli enti pubblici secondo le finalità perseguite⁷³.

Un'altra peculiarità deriva dalla scelta di utilizzare nei CPT il criterio di cassa che integra e completa il patrimonio informativo messo a disposizione degli utenti, che possono trovare i dati di competenza economica nelle rilevazioni dell'ISTAT e gli approfondimenti per alcuni comparti di spesa nelle pubblicazioni delle altre istituzioni. I CPT si collocano dunque in modo complementare nel Sistema integrato di statistiche di finanza pubblica a livello territoriale, così come schematizzato nella Tabella 3.1.

⁷¹ Si tratta non solo di tutte le imprese pubbliche appartenenti all'Extra PA, ma anche di alcuni enti della PA che, sulla base della normativa in vigore dagli anni duemila, adottano anch'essi la contabilità economica (ad esempio l'ANAS e la società Patrimonio dello Stato SpA a livello centrale, le ASL e le Camere di Commercio a livello locale). Il dibattito in corso lascia immaginare che tutta la PA possa in futuro affiancare la contabilità economica a quella finanziaria. Il Titolo III del Decreto Legislativo 279/97 ha infatti attribuito alla Ragioneria Generale dello Stato il compito di introdurre nel sistema contabile pubblico la contabilità economica analitica per centri di costo.

⁷² La contabilità economica misura il valore delle risorse umane e strumentali (beni e servizi) utilizzate da un ente, cioè i costi, e il valore dei beni e dei servizi prodotti, cioè i ricavi. In pratica le operazioni sono registrate nel momento in cui determinano una variazione patrimoniale, il che può avvenire sia a seguito di operazioni che hanno una regolazione per cassa (un esborso o un introito finanziario) sia attraverso la creazione di rapporti di debito o di credito nei confronti di terze parti. In questo caso si afferma che la registrazione segue il principio della competenza economica. cfr. Paragrafo 3.2.1.

⁷³ Cfr. Paragrafo 4.1.3.

TABELLA 3.1 RICOGNIZIONE DELLE PRINCIPALI FONTI DI FINANZA PUBBLICA

	<u>Dati consolidati</u>	
Fonti aggregate a livello nazionale	<p>Rilevazione trimestrale di cassa MEF-RGS</p> <p>Conto di cassa per categoria economica di contabilità pubblica del Settore Pubblico</p> <p><i>Fonte informativa di base:</i> Registrazioni del tesoriere</p>	<p>Statistiche delle AAPP ISTAT</p> <p>Conto economico per voce economica (SEC 95) delle AAPP</p> <p><i>Fonte informativa di base:</i> Bilanci riclassificati</p>
	<u>Dati consolidati</u>	
Fonti aggregate a livello regionale	<p>Conti Pubblici Territoriali MISE - DPS</p> <p>Conto finanziario per regione, settore d'intervento e categoria economica del Settore Pubblico Allargato</p> <p><i>Fonte informativa di base:</i> Bilanci consuntivi di cassa</p>	<p>Conti Economici Regionali ISTAT</p> <p>Conto economico delle risorse e degli impieghi delle AAPP (SEC95) per funzioni e regione</p> <p><i>Fonte informativa di base:</i> Bilanci riclassificati</p>
	<u>Dati non consolidati</u>	
Singolo comparto o ente	<p>Spesa statale regionalizzata MEF-RGS</p> <p>Pagamenti per regione, funzione categoria economica di Stato Enti Previdenziali, Altri Enti dell'Amm. Centrale</p> <p><i>Fonte informativa di base:</i> Rendiconto dello Stato, Rilevazioni <i>ad hoc</i> per gli altri enti</p>	<p>Indagini sui Conti Consuntivi delle Amministrazioni Pubbliche ISTAT</p> <p>Entrate e Spese per categorie economiche di Regioni, Comuni, Province, Università, EDSU, Comunità Montane, CCIA</p> <p><i>Fonte informativa di base:</i> Bilanci consuntivi</p>
	<p>Rilevazioni sulle Amm. Regionali Corte dei Conti</p> <p>Entrate delle Regioni previste accertate o riscosse per tipo e Spese stanziare e pagate delle Regioni per titolo di bilancio, per categoria economica</p>	<p>Rilevazione ISSIRFA CNR</p> <p>Entrate e Spese previste delle Regioni per categoria economica, per funzione</p> <p><i>Fonte informativa di base:</i> bilanci di previsione</p>

Fonte: Conti Pubblici Territoriali, UVAL (DPS)

Tale Sistema è costituito da tutte le rilevazioni che analizzano il ruolo dell'operatore pubblico secondo la dimensione territoriale: rientrano in questo ambito le statistiche regionali e provinciali prodotte dall'ISTAT, i dati sulla spesa statale regionalizzata della Ragioneria dello Stato, quelli sulle entrate erariali pubblicate dal Dipartimento per le Politiche Fiscali, le diverse pubblicazioni dell'ISAE in questo ambito. In tale scenario la presenza di un conto di natura finanziaria relativo al complesso delle operazioni messe in atto dal SPA che privilegia il criterio di cassa, integra e completa il patrimonio informativo messo a disposizione degli utenti che possono trovare i dati di competenza economica nelle rilevazioni dell'ISTAT e gli approfondimenti per alcuni comparti di spesa nelle pubblicazioni delle altre istituzioni. La Tabella 3.2 illustra le fonti informative principali e secondarie adottate dai CPT, con indicazioni sulla tipologia di documenti contabili utilizzati e, nell'organizzazione propria del Progetto CPT, i responsabili della rilevazione stessa.

TABELLA 3.2 FONTI INFORMATIVE DELLA BANCA DATI CPT

Ente/Impresa	Fonte	Fonte provvisoria	Tipo di documento	Rilevatore in CPT
Stato	RGS Spesa statale regionalizzata	Rendiconto Generale dello Stato	Bilancio Finanziario	Nucleo Centrale
Patrimonio dello Stato	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Altri Enti dell' Ammin. Centrale	Bilancio dell'ente		Bilancio Finanziario Conto Economico e Stato Patrimoniale (solo CONI Servizi SpA)	Nucleo Centrale
ANAS	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Enti di previdenza	ISTAT e Bilancio dell'ente		Bilancio Finanziario	Nucleo Centrale
Regioni e Province autonome	ISTAT e Bilancio dell'ente	RGS - Ralazione di Cassa	Bilancio Finanziario	Nucleo Centrale Nucleo Regionale
Enti dipendenti da Regioni	Bilancio dell'ente		Bilancio Finanziario Conto Economico	Nucleo Regionale
ASL, Ospedali e IRCCS	ISTAT e Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale Nucleo Regionale
Province e Città metropolitane	ISTAT e Bilancio dell'ente	RGS - Ralazione di Cassa	Bilancio Finanziario	Nucleo Centrale Nucleo Regionale
Amministrazioni Comunali	ISTAT e Bilancio dell'ente	RGS - Ralazione di Cassa	Bilancio Finanziario	Nucleo Centrale Nucleo Regionale
Comunità Montane e altre Unioni di Enti Locali	ISTAT e Bilancio dell'ente	RGS - Ralazione di Cassa	Bilancio Finanziario	Nucleo Centrale Nucleo Regionale

segue

Ente/Impresa	Fonte	Fonte provvisoria	Tipo di documento	Rilevatore in CPT
Camere di Commercio, Industria e Artigianato	Bilancio dell'ente	RGS - Ralazione di Cassa	Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Regionale
Università	ISTAT e Bilancio dell'ente	RGS - Ralazione di Cassa	Bilancio Finanziario	Nucleo Centrale Nucleo Regionale
Enti dipendenti da Enti Locali	Bilancio dell'ente		Bilancio Finanziario Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Regionale
Parchi Nazionali	Bilancio dell'ente		Bilancio Finanziario	Nucleo Regionale
Autorità e Enti Portuali	Bilancio dell'ente		Bilancio Finanziario	Nucleo Regionale
Azienda dei Monopoli di Stato	Bilancio dell'ente		Bilancio Finanziario	Nucleo Centrale
Cassa Depositi e Prestiti	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Ente Tabacchi Italiani	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
ENEL	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Poste Italiane SpA	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Ferrovie dello Stato	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
ENI	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
ACI	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Aziende ex IRI	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
ENAV	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
GRTN - Gestore della Rete di Trasmissione Nazionale	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Infrastrutture SpA	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Italia Lavoro	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
SIMEST (Società Italiana per le Imprese all'Estero)	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
SOGESID (Società Gestione Impianti Idrici)	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
SOGIN (Società Gestione Impianti Nucleari)	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Sviluppo Italia	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Centrale
Consorzi e forme associative di enti locali	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Regionale
Aziende e istituzioni locali	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Regionale
Società e fondazioni partecipate	Bilancio dell'ente		Conto Economico e Stato Patrimoniale	Nucleo Regionale

Fonte: Conti Pubblici Territoriali, UVAL (DPS)

Dalla tabella si nota come per gli enti delle Amministrazioni Centrali, delle Amministrazioni Regionali e delle imprese pubbliche (sia a livello nazionale che locale), il dato di base è costituito principalmente dal rendiconto o dal bilancio consuntivo di ciascun ente. Per alcune tipologie di ente a livello locale (Province, Comuni, Comunità Montane, Università) si dispone invece di dati aggregati a livello regionale forniti dall'ISTAT e costruiti a partire dei certificati di conto consuntivo trasmessi da questi enti al Ministero dell'Interno. Per i soli Comuni il dato utilizzato è quello dell'indagine effettuata dall'ISTAT sulla base dei certificati relativi a un campione significativo di amministrazioni. Per gli enti che registrano forti ritardi nella pubblicazione della suddetta fonte primaria, una importante fonte alternativa, maggiormente tempestiva e quindi adottata per l'elaborazione di stime provvisorie, è data dalle rilevazioni effettuate dalla Ragioneria Generale dello Stato per la compilazione della Relazione Trimestrale di Cassa. I dati della Ragioneria si basano sul Sistema Informativo sulle Operazioni degli Enti Pubblici⁷⁴ (SIOPE), che è un Sistema di rilevazione in tempo reale e per via telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери che, una volta a regime, interesserà tutte le Amministrazioni Pubbliche. La ragione dell'uso limitato in CPT della rilevazione della Ragioneria risiede principalmente nella diversa fonte informativa di base: rilevazioni delle movimentazioni di tesoreria quelle della RGS, consuntivi di cassa quelli di CPT. Per ogni ente appartenente all'Extra PA nazionale il Progetto CPT ha costruito un set informativo più ampio, generalmente costituito oltre che dal conto consuntivo, dal bilancio di previsione o dal budget per l'anno successivo, dal piano pluriennale degli investimenti e da una serie di indicatori territoriali. Al fine di effettuare la regionalizzazione dei flussi di entrata e di spesa (così come descritto nel Capitolo 5), in assenza di dati costruiti direttamente dall'ente, si utilizzano infatti degli indicatori, ossia delle variabili riguardanti l'attività dell'ente che siano disponibili con una disaggregazione territoriale. La tipologia di indicatori forniti varia a seconda degli enti, tuttavia l'informazione generalmente disponibile riguarda almeno la ripartizione di personale, investimenti e ricavi. Per quanto riguarda la modalità di reperimento delle fonti, dalla suddetta tabella si nota come i documenti contabili dello Stato e di tutti gli enti che operano a livello nazionale e quelli degli enti rilevati dall'ISTAT sono raccolti direttamente dal Nucleo Centrale dei CPT. I dati relativi agli altri comparti operanti a livello locale (enti strumentali di Regioni ed Enti

⁷⁴ Ulteriori approfondimenti circa le relazioni e i raccordi tra la rilevazione CPT e quella del SIOPE sono riportati al Paragrafo III.3.

Locali; Camere di commercio, Autorità ed enti portuali; Consorzi e forme associative, Aziende e istituzioni, Società e Fondazioni partecipate da Regioni ed Enti locali) sono invece rilevati sul territorio dai Nuclei Regionali CPT. Alcune realtà locali, come ad esempio le Amministrazioni Regionali, si avvalgono invece di una doppia rilevazione, utile, tra l'altro, al fine di confronti e monitoraggi.

3.2. Le operazioni da effettuare su alcuni dati contabili elementari

Si è visto che uno dei cardini teorici sui quali è costruita la banca dati CPT è la scelta di mantenere la natura finanziaria dei conti, senza operare significative riclassificazioni delle fonti contabili, ricercando comunque la più corretta rappresentazione dell'impatto sull'economia dei flussi generati dal Settore Pubblico Allargato.

Esistono, tuttavia, dei casi in cui la semplice assunzione dei dati rinvenibili nelle fonti può generare distorsioni nella rappresentazione dei fenomeni economici, quali ad esempio duplicazioni o mancate registrazioni di flussi. La necessità di un corretto trattamento dei dati contabili di base si verifica in particolare quando si devono analizzare flussi finanziari che raggiungono i loro beneficiari finali al termine di complessi circuiti che coinvolgono diversi operatori pubblici. Le più significative operazioni, descritte nel seguito, riguardano infatti questo genere di situazioni.

In primo luogo, i pagamenti effettuati, in particolare dallo Stato, a valere su alcuni fondi appositamente costituiti presso la Tesoreria (quali Fondo Innovazione Tecnologica, Fondo Agevolazioni alla Ricerca, Fondo per l'imprenditorialità giovanile, Fondo per la Reindustrializzazione delle aree di crisi siderurgica, Fondo per la Metanizzazione del Mezzogiorno), vengono rielaborati in modo specifico al fine di meglio evidenziare i flussi effettivamente pervenuti all'economia. Laddove le fonti contabili generalmente rappresentano il momento del conferimento delle somme al fondo (e il relativo ammontare trasferito), si è preferito cogliere quello in cui le risorse fuoriescono dal fondo stesso per essere assegnate agli effettivi beneficiari. Tale rielaborazione è possibile grazie a informazioni puntuali fornite dalle Amministrazioni detentrici dei dati di base⁷⁵.

Un intervento di natura analoga, particolarmente rilevante, riguarda i flussi relativi alla programmazione negoziata per i quali, nel bilancio dello Stato, sono registrati i trasferimenti alla Cassa Depositi e Prestiti (CDP), incaricata di provvedere ai pagamenti ai beneficiari finali, e non le

⁷⁵ In particolare la Direzione generale per il coordinamento degli incentivi alle imprese (DGCII) del Ministero per lo Sviluppo Economico e la Ragioneria Generale dello Stato.

effettive erogazioni a questi ultimi. Per meglio comprendere la questione si può citare un caso a titolo di esempio: nell'anno 2000 si è verificato un unico ingente trasferimento a CDP, a fronte del quale sono state erogate risorse all'economia per tutto il periodo 2000-2002. La modifica metodologica applicata dai CPT, ovvero il passaggio dal trasferito all'erogato, ha pertanto generato una riduzione dell'ammontare registrato nell'anno 2000 (anno in cui il trasferimento dallo Stato a CDP è stato sostituito con l'effettiva erogazione di risorse effettuata da quest'ultima all'economia) e un contestuale aumento per gli anni successivi.

Un ultimo intervento, che appare opportuno citare in questo ambito, riguarda l'analisi dei beneficiari di trasferimenti erogati dall'operatore pubblico. Si è rilevato in precedenza come la necessità di costruire un conto consolidato, a livello sia di PA che di SPA, richieda una puntuale identificazione del beneficiario dei pagamenti. In particolare, nei CPT, si devono registrare correttamente i trasferimenti alle imprese pubbliche riclassificandoli opportunamente a seconda della loro appartenenza all'universo di riferimento: ciò implica, ad esempio, che un trasferimento a una impresa pubblica non compresa nell'universo CPT debba essere classificato come trasferimento a imprese private per evitare che un flusso, che in realtà è destinato all'esterno dell'universo rilevato, si elida nell'operazione di consolidamento.

Gli interventi volti a garantire la piena omogeneità delle rilevazioni sia tra enti diversi sia per lo stesso ente lungo l'intera serie storica, rientrano in una diversa tipologia di operazione sui dati di base. I dati CPT devono infatti essere tali da garantire alcune forme di coerenza interna:

- la coerenza dei dati immessi per singolo ente, ossia il ricorso alla medesima metodologia per l'intero periodo storico di riferimento. Eventuali momenti di discontinuità delle fonti contabili vengono approfonditamente analizzati e risolti con specifici schemi di raccordo, sia che si tratti di modifiche complessive della struttura del bilancio degli enti (è il caso ad esempio dei conti consuntivi dei comuni che hanno gradualmente adottato una nuova struttura e delle nuove classificazioni tra il 1997 e il 1999), sia di semplici cambiamenti nella registrazione di alcuni flussi (il bilancio dello Stato ha registrato i crediti di imposta tra le poste correttive e compensative delle entrate fino al 2002 e tra i trasferimenti in conto capitale a imprese, coerentemente con la classificazione CPT a partire dall'anno successivo);
- la coerenza delle procedure adottate nei diversi enti, ottenuta attraverso la determinazione di regole univoche di classificazione delle voci di bilancio nelle categorie e nei settori CPT. In

particolare, si può citare in questo ambito il lavoro che si effettua sia sugli enti dell'Amministrazione Centrale diversi dallo Stato sia sugli enti dell'Amministrazione Locale. Considerata la similitudine nella struttura delle fonti contabili di questi due comparti, vengono adottati degli schemi coerenti di trascodifica per il passaggio dalla fonte al conto CPT, tali da garantire che il medesimo tipo di flusso sia classificato sempre nello stesso modo qualunque sia la registrazione effettivamente operata nei bilanci. A titolo di esempio si possono citare alcune voci di erogazioni a favore del personale, quali le spese per corsi di formazione, che trovano collocazioni diverse nei bilanci degli enti (possono infatti essere classificate insieme alle retribuzioni oppure negli acquisti di beni e servizi), e che sono riclassificate nei CPT in modo da essere incluse per tutti gli enti tra gli acquisti di beni e servizi;

- la coerenza delle registrazioni delle operazioni tra i livelli di governo, ottenuta attraverso la definizione di regole di registrazione che garantiscono l'omogeneità di trattamento di flussi analoghi nel caso siano generati da enti operanti a livello sovregionale o da enti con competenze regionali o locali. Tale approccio è particolarmente importante nell'analisi delle entrate tributarie per le quali le metodologie scelte devono consentire una registrazione coerente dei flussi delle singole imposte qualora queste costituiscano tributi centrali o locali (si rimanda per un maggiore approfondimento e per alcuni esempi al Paragrafo 5.2).

3.2.1. *Il raccordo tra contabilità economica e contabilità finanziaria*

Una diversa forma di operazione sulle fonti è quella imposta dall'inserimento nell'universo di rilevazione di enti che redigono la propria documentazione contabile secondo le norme sul bilancio di impresa. In tal caso, al fine di pervenire a una valutazione degli effettivi pagamenti e riscossioni, il dato di bilancio espresso secondo la competenza economica e secondo gli schemi civilistici deve essere trasformato in un dato di cassa e ricondotto agli schemi di entrata e di spesa adottati dai CPT⁷⁶.

⁷⁶ Per un approfondimento del raccordo tra contabilità economica e contabilità finanziaria si rimanda al Paragrafo III.2.

Fra contabilità economica e finanziaria la differenza più rilevante⁷⁷ è quella relativa al momento di registrazione, come già specificato nel Paragrafo 2.1. Limitandosi a considerare, relativamente alla contabilità finanziaria, la sola registrazione di pagamenti e riscossioni (e non anche quella, effettuata secondo la competenza giuridica, di impegni e accertamenti) l'esborso monetario può infatti avvenire in un momento diverso da quello in cui le risorse vengono impiegate.

In sintesi la contabilità economica registra una operazione nell'esercizio al quale può essere attribuita la competenza dell'operazione stessa, indipendentemente dal fatto che tale operazione sia stata "regolata per cassa" nello stesso esercizio.

Per chiarire i rapporti tra i diversi momenti di registrazione si può portare come primo esempio il caso della realizzazione di un investimento in opere pubbliche. In tale caso l'ente in un primo momento assume, ad esempio con una legge, l'obbligo della spesa per quell'opera (attribuendo una specifica destinazione a uno stanziamento generico e rendendo la somma non disponibile per altri interventi), poi avvia la realizzazione dell'opera che, supponiamo, viene pagata interamente alla conclusione dei lavori. Il criterio della competenza giuridica rileva l'investimento nel momento della legge che sancisce l'impegno a pagare (anche se in questo caso, trattandosi verosimilmente di spese in conto capitale ripartite in più esercizi, l'impegno può estendersi a più anni), il criterio della competenza economica registra la spesa in base all'avanzamento della realizzazione dell'opera, il criterio di cassa registra la spesa nel momento dell'effettivo pagamento, in questo caso al termine dei lavori.

Un altro esempio riguarda l'acquisto di un bene che viene registrato in bilancio, per competenza economica, nel momento in cui sorge per l'acquirente l'impegno a pagare una data somma in relazione a tale acquisto. Il momento in cui avverrà l'effettivo pagamento non rileva invece ai fini della competenza economica, determinando esclusivamente il rimborso di un debito verso il fornitore del bene che era sorto nel momento in cui al costo non era corrisposto l'esborso monetario. Appare quindi chiaro come, per definire quanto si sia effettivamente pagato nell'anno, si debba correggere il dato degli acquisti di beni registrato nel conto economico per la variazione dello *stock* dei debiti verso i fornitori rispetto all'esercizio precedente. Se ad esempio una impresa ha acquistato nell'anno 100 euro di beni, ma i suoi debiti verso i fornitori sono

⁷⁷ Esistono anche differenze di natura strutturale, in quanto l'unità organizzativa che impiega le risorse può essere diversa da quella che sostiene il relativo esborso finanziario. Tali differenze sono poco rilevanti ai fini del Progetto CPT.

aumentati di 100, vuol dire che non ha ancora pagato per l'acquisto. Se viceversa i debiti verso fornitori sono diminuiti di 15 significa che, nell'anno, oltre a pagare quanto risulta di competenza dell'anno (100 euro), l'impresa ha anche saldato alcuni debiti contratti in annualità precedenti e i pagamenti di cassa nell'anno sono stati pertanto di 115 euro. La correzione delle informazioni di conto economico con dati relativi alle variazioni rispetto all'esercizio precedente di voci di *stock* registrate nello stato patrimoniale è una delle forme di riclassificazione più frequenti nel passaggio tra le due rappresentazioni contabili. Lo sfasamento tra creazione dell'obbligo a pagare (o del diritto a ricevere) una data somma dà infatti origine a debiti e crediti nello stato patrimoniale la cui variazione nel tempo consente di modificare la registrazione per competenza e assegnarla al momento della sua effettiva regolazione di cassa. Altrettanto frequenti sono gli interventi correttivi volti a identificare i motivi che portano alla registrazione di determinate variazioni nello *stock* di attività e passività. Ad esempio la procedura di raccordo deve consentire di individuare quando lo *stock* di partecipazioni aumenta (o diminuisce) a seguito di operazioni di acquisto di azioni (a cui corrispondono effettivi esborsi monetari) o a seguito di semplice rivalutazione dello *stock* posseduto (a cui non corrispondono movimenti monetari e quindi non devono essere rilevati).

La costruzione di un raccordo tra contabilità economica e contabilità finanziaria è un esercizio particolarmente complesso e non sempre realizzabile sulla base delle sole documentazioni contabili. Spesso infatti le informazioni dei bilanci (incluse, oltre che nello Stato Patrimoniale e nel Conto Economico, anche nella Nota Integrativa nella quale peraltro deve essere ricercata la maggior parte degli elementi necessari per il raccordo) non contengono un dettaglio tale da consentire tutti gli interventi indispensabili per l'identificazione univoca degli effettivi movimenti di cassa. In tali casi solo il contatto diretto con i responsabili della compilazione del bilancio può portare alla corretta applicazione di un raccordo. Il Progetto CPT si è comunque dotato di uno strumento per un raccordo semiautomatico che, fondandosi solo su elementi di fonte contabile consente la costruzione di un conto secondo il criterio della cassa, partendo da un dato di competenza economica. Negli approfondimenti a questo Capitolo è riportato un raccordo in cui, per singola voce del bilancio d'impresa, sono fornite le indicazioni circa il trattamento da effettuare al fine di costruire il conto finanziario di cassa.