



Garantire la corretta programmazione  
e la rigorosa gestione  
delle risorse pubbliche

## PORTOGALLO: IL SISTEMA DI CONTABILITA' ACCRUAL A BASE IPSAS

### Visita di studio presso il Ministero delle Finanze portoghese

*Lisbona 17-19 gennaio 2018*

**2018**





**MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**  
**DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**

**PORTOGALLO: IL SISTEMA DI CONTABILITÀ  
ACCRUAL A BASE *IPSAS***

Visita di studio presso il Ministero delle Finanze portoghese  
Lisbona 17-19 gennaio 2018

*Relazione elaborata sulla base degli incontri tenutisi nell'ambito del progetto "Design of the accrual IPSAS/EPAS based accounting reform in the Italian public administration" (nel quadro dello Structural Reform Support Programme 2017-2020 curato dalla Commissione Europea), presso il Ministero delle Finanze del Portogallo a Lisbona il 17, 18 e 19 gennaio 2018 dalla delegazione della RGS composta da: Roberto Alessandrini, Sonia Caffù, Daniela Collesi, Roberto Corona, Barbara Filippi, Caterina Merandi, Fabrizio Mocavini e Rosario Stella*



---

## INDICE

Precisazioni .....	6
Premessa: la situazione di partenza .....	9
1. Un fattore di successo: la governance di UniLEO.....	12
2. L'introduzione della contabilità accrual a base IPSAS .....	19
3. La Budgetary accounting (contabilità finanziaria) .....	28
4. Il processo di consolidamento .....	32
5. Il sistema informativo .....	34
6. Ulteriori informazioni.....	35
a) La Tesoreria Unica (cenni) .....	35
b) Sistema centralizzato di contabilità e reporting (cenni) .....	36
c) Training (cenni).....	36
d) Ulteriori passi: il progetto SAE (cenni) .....	37

---

## Precisazioni

Per una più agevole lettura, si riporta di seguito il significato di alcuni termini contabili comunemente utilizzati a livello internazionale e riportati nel testo.

***Budgetary accounting***, contabilità basata sul principio di competenza finanziaria, contabilità che registra gli eventi relativi all'esecuzione del bilancio approvato dal Parlamento secondo le fasi di spesa (prenotazione, impegno, obbligazione e pagamento) e di entrata (previsione, accertamento e riscossione).

***Financial accounting***, contabilità basata sul principio di competenza economica, ovvero la contabilità su base *accrual*<sup>1</sup>, comunemente conosciuta nel gergo contabile italiano come contabilità economico-patrimoniale o contabilità generale.

***Management accounting***, contabilità analitica per il controllo di gestione e per la misurazione delle performance. L'unità organizzativa di riferimento è il centro di costo.

***Financial statements***, insieme dei documenti che compongono la reportistica relativa al bilancio di chiusura di esercizio ovvero lo Stato Patrimoniale, il Conto economico, il *Cash flow statement* e la nota integrativa.

---

<sup>1</sup> La contabilità *accrual* è un metodo contabile che misura la performance e la posizione di una entità (patrimonio netto) riconoscendo gli eventi economici indipendentemente dal momento in cui si verificano le transazioni di cassa. L'idea generale è che gli eventi economici siano rilevati e quindi registrati (in partita doppia) nel momento in cui avviene la transazione indipendentemente da quando il pagamento viene effettuato (o ricevuto).

---

Di seguito le principali informazioni sul processo di riforma del PFM (Public Financial Management) avviata nel 2015 in Portogallo con il quale è stata introdotta nel settore pubblico la contabilità *accrual* a base IPSAS.

- **Per la realizzazione della riforma di PFM** (che poggia su sei pilastri: Programmazione finanziaria e di bilancio; Gestione delle entrate non fiscali; Controllo di gestione e controllo finanziario; Contabilità e reportistica; Controllo interno e auditing; Supporto) **è stata creata nel novembre 2016 una struttura apposita, denominata UniLEO** (*Unidade de Implementação de Lei de Enquadramento Orçamental*), composta da 30 unità impegnate *full time* e selezionate *ad hoc* da varie direzioni generali del Ministero delle Finanze e da altre amministrazioni. La fase di costituzione di quest'unità ha visto forti resistenze da parte del Ministero delle finanze stesso.
- Nell'ambito di UniLEO **è stata istituita la struttura responsabile per la definizione degli standard contabili per il settore pubblico** (*standard setter*) ispirati agli IPSAS. Lo *standard setter* è composto da nove componenti di cui 3 rappresentanti del Ministero delle Finanze, 2 Accademici, 2 Professionisti contabili, 1 dell'Istituto di Statistica e 1 degli Enti territoriali.
- **La riforma prevede la coesistenza di tre diversi tipi di contabilità:** contabilità finanziaria (*budgetary accounting*), contabilità economico-patrimoniale di tipo *accrual* su base IPSAS (*financial accounting*) e la contabilità analitica per il controllo di gestione e per la misurazione delle performance (*management accounting*); i tre sistemi sono autonomi e non vi sono regole di derivazione e automatismi, avendo essi scopi e finalità diversi.
- **Per la valutazione dell'applicabilità del regime cosiddetto *full accrual* è stata predisposta una "matrice dei rischi". Tale matrice ha portato alla definizione di tre diversi regimi:** un regime *full accrual*, ovvero di piena applicazione di tutti gli standard, per le entità pubbliche con spese maggiori di 5 milioni di euro (che rappresentano il 90% delle spese del settore pubblico); un regime semplificato, per entità con spese comprese tra 1 e 5 milioni di euro; e un ulteriore regime estremamente semplificato (solo per cassa) per le entità con spese inferiori al milione di euro.
- Un importante fattore di successo della riforma è stato l'aver scelto **un sistema contabile semplice e unico per tutte le pubbliche amministrazioni**. Queste, infatti, con la sola eccezione delle entità di minima rilevanza economico-finanziaria per le quali si prevedono regimi semplificati: adottano gli stessi principi contabili e lo stesso piano dei conti (fino al terzo livello) e "marcano" (attraverso un'univoca identificazione mediante codice di ciascuna pubblica amministrazione) le operazioni con altre pubbliche amministrazioni, in modo da consentire un processo di consolidamento dei conti fortemente automatizzato.

- 
- **Il piano dei conti è unico e multidimensionale** (e non disarticolato in moduli tra loro collegati attraverso automatismi) ed è strutturato in gruppi di codici relativi alle diverse classificazioni per la *budgetary* (livello 0), *financial* (livello 1-8) e *management accounting* (livello 9). Esiste un collegamento tra le voci del piano dei conti con la classificazione ESA 2010. Questo aspetto multidimensionale consente di poter realizzare diversi tipi di reportistica: finanziaria (budgetaria), economico-patrimoniale, analitica nonché statistica.
  - **L'attività di training** è stata fondamentale per la creazione delle competenze necessarie a garantire l'efficace implementazione del nuovo sistema contabile. Sono state formate circa 8.000 unità di personale attraverso corsi online progettati *ad hoc* da UniLEO. L'attività di formazione è tutt'ora in corso.
  - **Ulteriori fattori di successo:** il processo è stato guidato dagli obiettivi da perseguire e non dai sistemi informatici da implementare (ossia l'informatica ha assecondato la riforma e non l'ha condizionata); la collaborazione tra i vari soggetti istituzionali competenti in materia di contabilità e finanza pubblica (Corte dei conti, Istituto di statistica, Banca centrale) ha permesso di realizzare un sistema nel quale convergono tutte le informazioni utili ai diversi stakeholder.

---

## Premessa: la situazione di partenza

Già dal 2011 lo stato della finanza pubblica del Portogallo aveva raggiunto livelli di criticità molto alti. La situazione, ormai divenuta insostenibile, era tra l'altro caratterizzata da sistemi contabili superati e non più affidabili, in quanto carenti in termini di trasparenza, e non in grado di rilevare, attraverso il sistema di reportistica utilizzato, l'elevato ammontare di residui e di debiti maturati specialmente nel settore sanitario (in particolare nel settore ospedaliero).

La situazione generale veniva chiaramente descritta dal FMI (Cangiano 2013): *"Le responsabilità si disperdevano in una pleora di soggetti e livelli di governo favorendo l'autonomia amministrativa e finanziaria, con scarso controllo sulla spesa. I precedenti tentativi di realizzare gli obiettivi del Patto di Stabilità e Crescita venivano perseguiti attraverso alcuni stratagemmi fiscali e interventi una-tantum che mascheravano il reale livello di indebitamento del paese, con un'inevitabile perdita di controllo degli aggregati fiscali. La conformità rispetto alla disciplina legislativa della gestione pubblica fiscale era debole, le sanzioni previste raramente irrogate e la regolamentazione facilmente elusa, come testimoniava il progressivo incremento delle obbligazioni emesse e in sofferenza dello Stato (scadute). Osservazioni e raccomandazioni inviate da istituzioni nazionali e internazionali – in primis la Corte dei Conti – fin dalla metà degli anni '80, rimanevano ampiamente inascoltate."*

Nel corso del programma di assistenza finanziario, svoltosi tra maggio 2011 e giugno 2014, orientato anche al pieno recepimento della Direttiva del Consiglio 2011/85/UE, il Portogallo ha beneficiato quindi di Missioni Tecniche di Assistenza del FMI e della **valutazione sulla Trasparenza Fiscale effettuata nel 2014** sul *fiscal reporting* e altri due pilastri (*fiscal forecasting and budgeting and fiscal risk analysis & management*).

Le conclusioni dal punto di vista dell'assetto contabile del Paese furono le seguenti: *"La mancanza di un solido quadro contabile basato su standard a base accrual generalmente accettati a livello internazionale, una contabilità di Stato accentrata in grado di giustificare e rendere conto di aspetti come le entrate tributarie, i conti correnti di Stato, il debito e adeguate registrazioni contabili costituiscono le maggiori carenze dell'attuale impianto contabile. Ciò ha comportato la creazione di rilevanti saldi relativi a proventi, oneri, attività e debiti tenuti al di fuori della contabilità ufficiale, con rendiconti fiscali legati a informazioni di provenienza diversa"*.

Nel 2015, nell'ambito di un'ampia riforma del PFM portoghese, sostenuta da un forte *commitment* politico, è stato avviato un **progetto supportato dalla Task Force EPSAS di EUROSTAT** per il miglioramento della trasparenza dei conti pubblici attraverso

---

l'introduzione della contabilità *accrual* (contabilità economico-patrimoniale) su base IPSAS. Il progetto è tuttora in corso.

Conseguentemente **le raccomandazioni finali del progetto della *Task Force EPSAS*** furono le seguenti:

1. **L'adozione di un solido sistema contabile** e la redazione e pubblicazione sistematica dei bilanci consolidati, verificati in linea con i principi contabili IPSAS, aiuterebbe a far emergere nei rendiconti fiscali esistenti specifici errori o limiti, inclusa la mancanza di una completa copertura dei valori di flusso e stock.
2. **Il Ministero delle Finanze deve creare a livello centralizzato una funzione responsabile** del mantenimento di idonee registrazioni contabili per elementi quali, ad esempio, le entrate fiscali e i conti correnti di Tesoreria, e implementare un quadro concettuale contabile e un sistema contabile integrato in grado di fornire informazioni complete per la redazione del bilancio d'esercizio secondo i principi IPSAS. Il Ministero delle Finanze deve essere legalmente responsabile della preparazione e della redazione, entro tre mesi dalla fine dell'esercizio, di *financial statements* che forniscano e certifichino un quadro reale e veritiero.

A seguito di queste raccomandazioni furono adottate le seguenti misure:

- una prima introduzione di standard tipo IFRS, già orientata al recepimento della regolamentazione europea, in particolare la Direttiva contabile 2011/85/UE, per superare un sistema contabile frammentario e antiquato;
- La costituzione (a gennaio 2013) della *Commissao de Normalizacao contabilistica Publico* (Commissione Nazionale per gli Standard Contabili - CNC), presso il Ministero delle Finanze, al fine di avviare l'introduzione degli IPSAS nel settore pubblico portoghese;
- L'approvazione di un quadro normativo di riferimento (DL n. 192/2015), completo del quadro contabile di riferimento, dei principi contabili (adattamento IPSAS) e del piano dei conti, con un forte coinvolgimento politico;
- La predisposizione di un manuale di implementazione dettagliato, completo della disciplina della fase transitoria;
- La successiva adozione dei principi cardini della contabilità a base *accrual* da parte di molti soggetti pubblici e la creazione dei necessari sistemi informatici di contabilità.

Nel giugno del 2013 la CNC emanò un primo e fondamentale documento contenente **"le linee guida per un sistema di normalizzazione contabile dell'amministrazione pubblica"**. In questo documento, dopo una sezione introduttiva sui lavori condotti dall'IPSAS Board dell'IFAC e sulla politica di armonizzazione contabile perseguita dall'Unione Europea, venivano descritti i punti fondamentali della futura riforma: il quadro concettuale, le norme (gli standard), il piano dei conti multidimensionale e le relative caratteristiche, la reportistica (di cassa modificata e a base *accrual*).

---

La fase di definizione del nuovo quadro normativo di riferimento è stata complessa. Tenendo conto della forte frammentazione sul territorio, è stata posta attenzione alla definizione degli *standard* per il settore pubblico, attraverso un'attenta analisi dei principi contabili internazionali, e sono state effettuate analisi mirate sulla disciplina contabile vigente e sulla fiscalità locale.

Nel complesso, **dal 2013 ad oggi, il Portogallo ha realizzato importanti progressi** nella revisione degli standard contabili nazionali e nel loro progressivo allineamento agli standard IPSAS. Le autorità del Ministero delle Finanze e la CNC tuttora stanno seguendo gli sviluppi del progetto promosso da Eurostat per il futuro sviluppo e l'adozione degli standard Europei (EPSAS), che dovrebbero avere come riferimento gli IPSAS.

---

## 1. *Un fattore di successo: la governance di UniLEO*

---

I processi di riforma, per essere efficaci, necessitano di alcuni punti fermi:

- **Leadership del processo:** occorre una leadership nella conduzione dell'intera riforma per il coordinamento dei singoli progetti in cui la riforma stessa è articolata;
- **Risorse e team dedicati:** le attività del progetto sono difficilmente compatibili con i compiti quotidiani cui sono chiamate a rispondere le tradizionali strutture del Ministero, per questo devono essere previste specifiche risorse (umane e finanziarie);
- **Responsabilità:** per ciascun singolo team impegnato alla realizzazione di un progetto deve essere individuato un responsabile chiamato a rispondere del conseguimento degli obiettivi;
- **Supporto politico:** la leadership del processo (es. UniLEO) deve essere individuata e sostenuta dal livello politico anche al fine di evitare ostacoli, impedimenti e rallentamenti all'attuazione del processo di riforma.

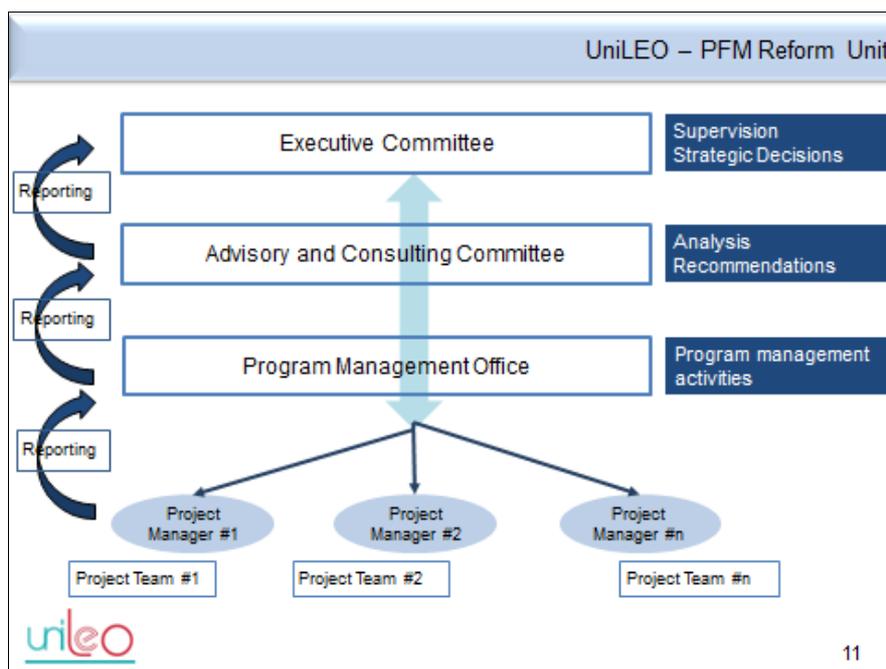
Riforme radicali richiedono l'impegno dei cosiddetti "agenti del cambiamento", ovvero delle diverse istituzioni nazionali coinvolte, a vario titolo e con compiti diversi, nel processo di implementazione e, soprattutto, il coordinamento da parte di una unica struttura responsabile.

Per questo motivo elemento fondamentale per il successo della riforma è stato quello di creare una struttura centralizzata, "**UniLEO**" (*Unidade de Implementação de Lei de Enquadramento Orçamental*), esclusivamente dedicata al processo di riforma e alla sua implementazione, composta da trenta unità unicamente dedicate al progetto di riforma, selezionate *ad hoc* da varie direzioni generali della pubblica amministrazione. La struttura ha una durata strettamente legata alla definizione, implementazione e attuazione della riforma (durata temporale limitata legata all'obiettivo).

Nell'ambito dell'UniLEO è stata istituita la struttura responsabile per la definizione degli standard per il settore pubblico (*standard setter*) ispirati agli IPSAS (già disponibili in lingua portoghese grazie alla traduzione operata dall'Istituzione dei professionisti contabili portoghesi). Lo **standard setter committee** è composto da nove componenti di cui tre rappresentanti del Ministero delle Finanze, due accademici, due professionisti contabili, un rappresentante dell'Istituto di Statistica e un rappresentante degli enti territoriali.

La missione dell'UniLEO consiste nell' *"implementare la nuova Riforma del Bilancio nelle diverse dimensioni come i processi aziendali, la gestione del cambiamento, l'aspetto legale, il sistema informativo e di controllo, assicurando al Governo e ai soggetti pubblici politiche pubbliche più efficaci, nell'ambito di un quadro di gestione della performance"*. L'UniLEO è pertanto composta da un Comitato Esecutivo, un Comitato consultivo, un Ufficio di Gestione del Programma e da diversi team per ciascun progetto.

Figura 1 – Composizione organizzativa di UniLEO



Il percorso di Riforma è stato caratterizzato da diverse tappe illustrate nelle immagini seguenti.

Figura 2 - Principali tappe della riforma (segue)

Background	
Da dove veniamo...	
Date	Milestone
30-07-2013	L'Accounting Standards Setter nazionale pubblica le linee guida per la redazione delle nuove regole di contabilità pubblica
28-08-2014	La Commissione approva la Legge di Riforma del Bilancio
26-05-2015	L' Accounting Standards Setter approva la proposta di regole di contabilità pubblica
11-09-2015	La Legge sul nuovo Schema di Budget (Legge 151/2015) e le nuove Regole di Contabilità Pubblica (Decreto Legge 192/2015) sono pubblica in Gazzetta Ufficiale
19-11-2015	Identificazione del primo gruppo pilota di soggetti pubblici e approvazione della relativa strategia di gestione
27-01-2016	L'Accounting Standars Setter approva la proposta di (i) note esplicative ai conti e (ii) uno schema di conti semplificato

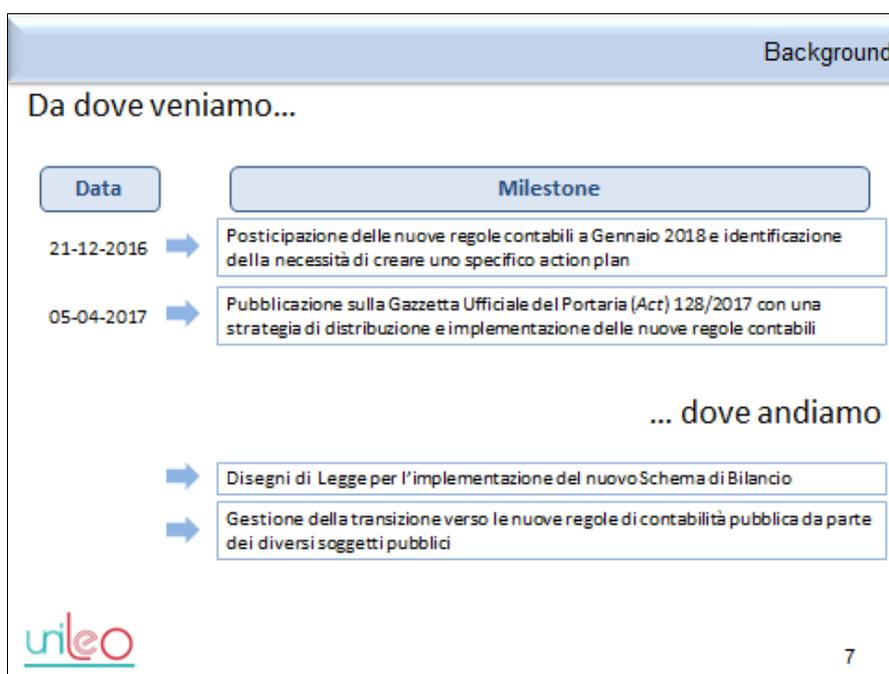
unleo 5

Figura 3 - Principali tappe della riforma (segue)

Background	
Da dove veniamo...	
Data	Milestone
05-04-2016	Circolare 1381/Direzione Generale del Bilancio – Contabilità e Sistema di rilevazione pubblica
28-06-2016	Inizio della fase sperimentale del gruppo pilota
29-06-2016	Lancio del sito Web per rispondere alle richieste di chiarimenti in materia contabile e pubblicazione del Manuale per l'implementazione
14-07-2016	Pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del Portaria (Act) 189/2016 con le note esplicative destinate agli operatori contabili
09-08-2016	Pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del Portaria (Act) 218/2016 con lo schema di bilancio semplificato
23-11-2016	Creazione dell'Unità di Riforma PFM Reform Unit (Decreto Legge 77/2016)

unleo 6

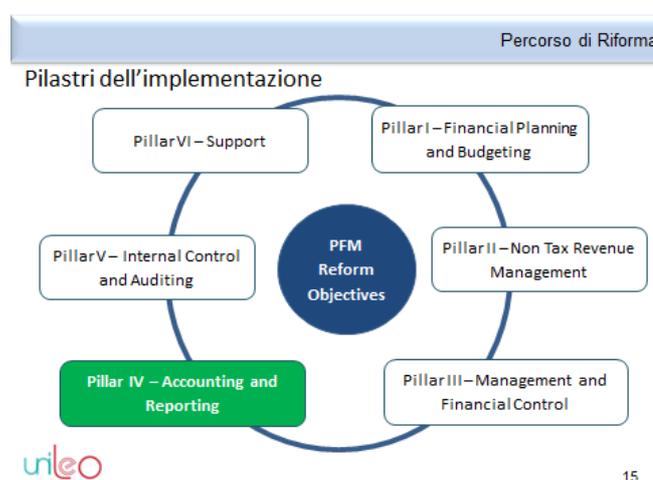
Figura 4 - Principali tappe della riforma



La riforma poggia su sei pilastri:

1. Programmazione finanziaria e di bilancio;
2. Gestione delle entrate non fiscali;
3. Controllo di gestione e controllo finanziario;
4. Contabilità e reportistica;
5. Controllo interno e auditing;
6. Supporto.

Figura 5 - I sei pilastri della riforma



Il sistema informativo integrato del PFM portoghese è caratterizzato dalla realizzazione di 5 progetti:

**Progetto 1, ACD – Sistema centrale di gestione delle entrate,** e **Progetto 5, Gestione dei flussi di cassa e sistema centrale di previsione.** Gli obiettivi principali dei due progetti

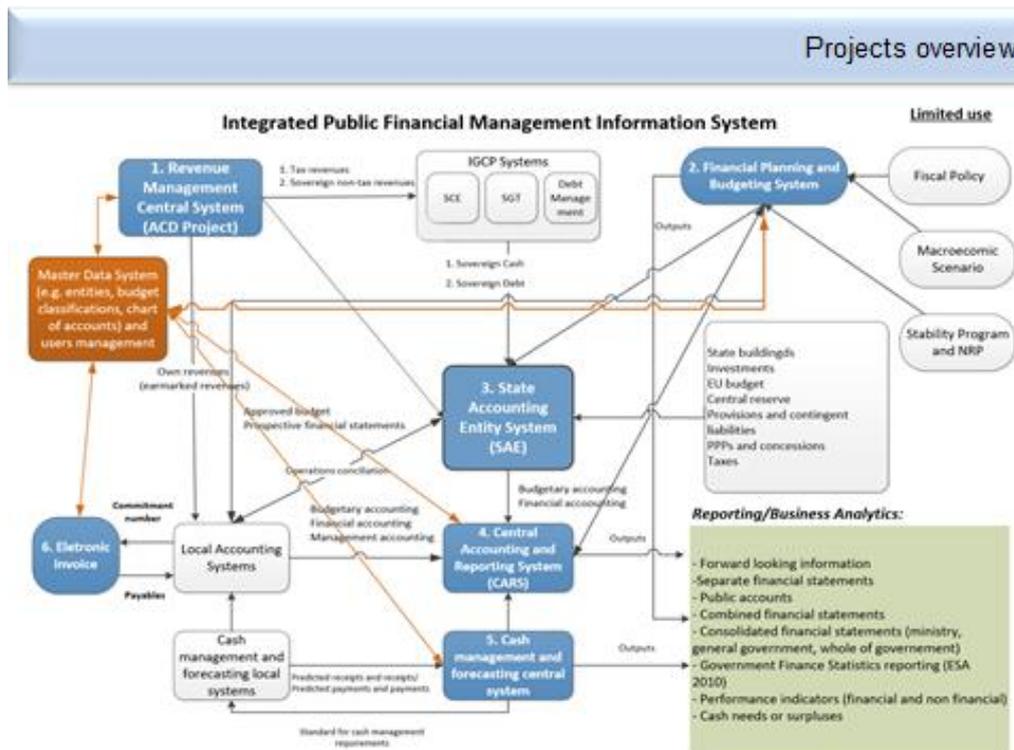
sono: la raccolta e la contabilizzazione di proventi non fiscali a livello centrale e la costituzione di un conto di Tesoreria unico per un migliore controllo dei flussi di cassa.

**Progetto 2, *Financial Planning and Budgeting System*.** Caratterizzato dal passaggio da un sistema a base di cassa puro a due diversi sistemi: uno a base di cassa per il controllo sulla gestione del bilancio di previsione e un altro a base *accrual* per la reportistica finanziaria. Elemento fondamentale dei due sistemi è l'allineamento delle informazioni storiche, preventive e di esecuzione del bilancio.

**Progetto 3, *Contabilità dei soggetti pubblici*** ossia di quegli enti la cui gestione delle risorse non è direttamente riconducibile alle singole unità ma è dello Stato nel suo insieme.

**Progetto 4, *Sistema di contabilità e di reportistica centralizzato*** in grado di gestire i bilanci di previsione e la reportistica finanziaria delle singole entità; il bilancio di previsione consolidato e il rendiconto consolidato secondo le diverse prospettive (a livello di struttura, di programma e di settore pubblico nel suo insieme); una reportistica utile per le attività di controllo di tipo finanziario e come base per la costruzione dei dati di contabilità nazionale ESA 2010.

Figura 6 - Integrated Public Financial Management Information System



---

Questi progetti, oltre a garantire affidabilità e trasparenza delle finanze pubbliche, contribuiscono al miglioramento della gestione delle risorse pubbliche, all'*accountability*, e alla produzione dei dati contabili *accrual* come base per la produzione di dati statistici (ESA 2010).

Inoltre, grazie a questo nuovo sistema contabile è possibile produrre un nuovo set di indicatori finanziari:

- Risultati finanziari consolidati;
- Patrimonio netto;
- Misura del debito in linea con gli standard internazionali;
- Debito netto consolidato;
- EBITDA<sup>2</sup> consolidato.

Ulteriori progetti in cantiere riguardano il *Medium term budget framework*, il *Performance Budgeting*, un nuovo sistema dei controlli (audit) e la revisione delle disposizioni legislative.

In conclusione, sulla base dell'esperienza vissuta dai colleghi portoghesi, in generale si può affermare che nel delineare percorsi di riforma del sistema contabile assumono particolare importanza alcuni aspetti, di seguito riportati:

- **creare una nuova unità di riforma PFM** dedicata esclusivamente a tale scopo, coadiuvata da un team di esperti in materia contabile; dal punto di vista organizzativo la sfida è quella di cambiare "da dentro" la cultura e i processi di istituzioni secolari nel campo del bilancio;
- **fissare con chiarezza l'obiettivo** e la guida del processo di riforma nelle interazioni fra contabilità e supporti informatici: l'obiettivo è la riforma del sistema contabile per cui il sistema informatico risulta servente e funzionale a tale obiettivo (riforma del tipo *business driven* e non *IT driven*);
- **forte responsabilizzazione dei leader** di unità di progetto (mensilmente ciascun leader risponde del raggiungimento degli obiettivi assegnati);
- gestione delle relazioni con i consulenti (*program management* con approccio di *quality management*);

---

<sup>2</sup> Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization - utili prima degli interessi, delle imposte, del deprezzamento e degli ammortamenti ovvero il margine operativo lordo.

- 
- **considerare la contabilità e la reportistica finanziaria come due pilastri fondamentali della riforma** e per questo dedicare loro la massima attenzione;
  - utilizzare la contabilità *accrual* anche come strumento per generare nuove regole fiscali sulla base delle quali fondare solide politiche fiscali;
  - **standard contabili armonizzati (EPSAS/IPSAS)**, anche alla luce del miglioramento del controllo fiscale da parte dell'Unione Europea;
  - **cooperazione** tra i diversi soggetti istituzionali coinvolti (stakeholder) quali Corte dei conti, l'Istituto di statistica e la Banca centrale;
  - ampliamento delle **funzioni** in materia contabile del Ministero delle Finanze e degli altri ministeri competenti;
  - **gestione del cambiamento** e dibattito costruttivo tra contabili ed economisti;
  - **trasparenza e pubblicità** del processo di riforma e dell'attività dell'unità al fine di migliorare anche l'*accountability* della stessa (diffusione di dati in formato *open*);
  - è sbagliato assumere dappprincipio che i diversi enti pubblici assicureranno una leale collaborazione con le strutture centrali dello Stato;
  - occorre fare in modo che la cornice legislativa assicuri la possibilità di mettere a disposizione di chi attua la riforma personale qualificato attraverso specifiche normative che non richiedono l'autorizzazione di superiori gerarchici per distaccare gli esperti necessari;
  - si tratta di una riforma che richiede variegate professionalità di altissimo profilo, e il supporto di società di consulenza per la redazione di manuali e di consulenti esterni per la parte IT (che richiede a sua volta una *governance* a parte). La riforma non deve essere guidata dai vincoli imposti dai sistemi informativi esistenti;
  - occorre definire un'architettura del sistema IT basata sulla razionalizzazione dei processi che poi si rifletta in protocolli che gli enti che useranno il sistema dovranno rispettare. Il sistema IT deve supportare la nuova strategia e non viceversa.

Dal punto di vista istituzionale, il Parlamento non è un alleato naturale di questa riforma. Nel caso portoghese, è stato istituito un gruppo di lavoro nella Commissione bilancio per ampliare la partecipazione di tutte le componenti politiche alla riforma. L'attenzione dei media ha aiutato a sollevare l'attenzione del Parlamento sulla riforma e un grande supporto istituzionale è arrivato dal Fiscal Council.

---

## 2. *L'introduzione della contabilità accrual a base IPSAS*

---

Il Portogallo ha scelto un approccio per l'introduzione della contabilità *accrual* a base IPSAS definito come "dirompente" e non per piccoli passi, ossia aggiustamenti marginali. La strategia di fondo è stata quella di non dilungarsi in una pianificazione troppo dettagliata, ma focalizzare l'attenzione sugli obiettivi principali per partire con l'implementazione della riforma, proponendo poi gli adattamenti necessari senza mai perdere di vista il focus strategico e gli obiettivi perseguiti.

Ulteriori fattori di successo sono stati **l'unicità dei principi contabili e del piano dei conti**, per le pubbliche amministrazioni e l'aver scelto un **sistema contabile unico** per tutte le pubbliche amministrazioni (le autonomie locali sono circa 4.000 e hanno un peso del 5-10% sul complesso del bilancio). Queste, infatti, con la sola eccezione delle entità di minima rilevanza economico-finanziaria per le quali si prevedono regimi semplificati:

- **utilizzano il medesimo piano dei conti**, identico nelle macro-voci, e dettagliabile previa verifica di UniLEO, in sotto-conti per le specifiche esigenze informative dei singoli enti;
- **adottano i medesimi standard contabili**;
- **"marcano"** (attraverso un'univoca identificazione mediante codice di ciascuna pubblica amministrazione) **le operazioni** con altre pubbliche amministrazioni, in modo da consentire un processo di consolidamento dei conti fortemente automatizzato.

Con il decreto 192 dell'11 settembre 2015 sono stati pubblicati il *Conceptual Framework for financial accounting (IPSASB based)*, **gli standard contabili (25 standard a base IPSAS)**, le regole della contabilità budgetaria (*budgetary accounting*) e della contabilità analitica (*management accounting*), il piano dei conti (successivamente integrato con l'ordinanza 189 del 14 luglio 2016). Con la stessa Ordinanza del 2016 è stata disposta l'introduzione di un **regime contabile semplificato per le piccole e micro entità**. Successivamente è stato emanato un manuale di implementazione delle regole contabili inclusivo delle regole necessarie per la transizione verso il sistema contabile *accrual*.

La situazione dei sistemi contabili in Portogallo dopo l'emanazione della citata regolamentazione può essere così raffigurata.

Figura 7 - Situazione dei sistemi contabili dopo il Decreto 192/2015

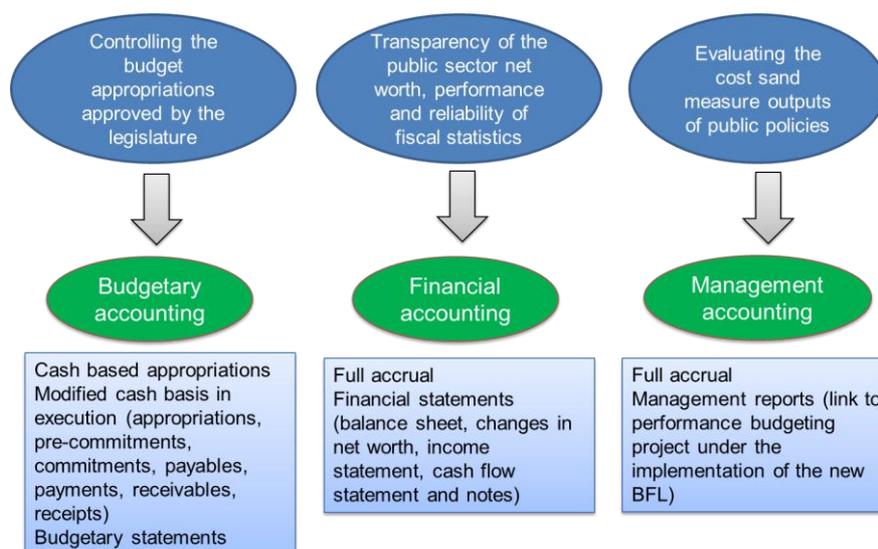
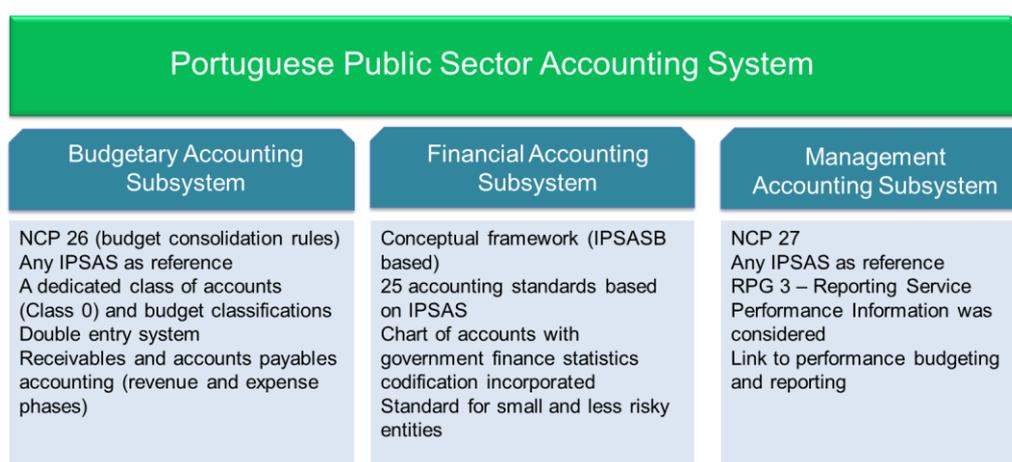


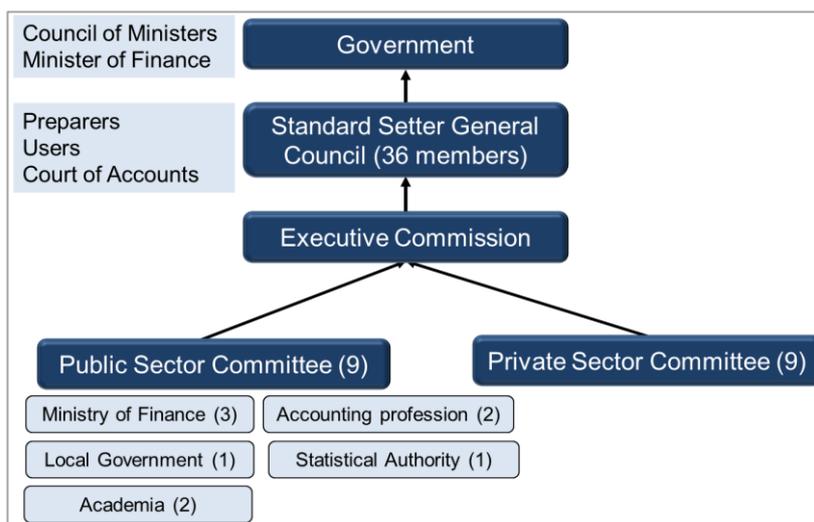
Figura 8 - Sistema contabile del settore pubblico portoghese



Coexistono quindi 3 separati sistemi contabili autonomi tra loro la cui riconciliazione avviene a livello di pagamenti ed incassi e di *receivables and payables*.

Per quanto concerne il **processo di definizione degli standard** nell'ambito dell'UniLEO, il *Public Sector Committee*, al pari del *Private Sector Committee*, propone standard a una Commissione esecutiva che ne valuta la congruità. Questa li trasmette al Consiglio generale degli *Standard setter* (composto da *preparers, users* e Cortei dei Conti) per una valutazione finale. Il Ministro delle Finanze procede poi alla loro approvazione.

Figura 9 - Soggetti coinvolti nel processo di definizione degli standard



Il nuovo sistema contabile adottato è applicato secondo tre diversi regimi, sulla base delle dimensioni finanziarie delle entità.

1. Per le entità pubbliche con spese maggiori di 5 milioni di euro (che rappresentano il 90% delle spese del settore pubblico) si applica un regime *full accrual*, ovvero di piena applicazione di tutti gli standard, con un *conceptual framework* e un piano dei conti multidimensionale. Tali entità utilizzano quindi per la *budgetary accounting* una contabilità *cash modified* mentre per la *financial accounting* e la *management accounting* una contabilità *accrual*.
2. Per le entità pubbliche con spese comprese tra 1 e 5 milioni di euro, si applica un regime semplificato, basato su due standard, il "*NCP 26 Budgetary accounting and reporting*" e il "*NCP 27 Management accounting*". Anche queste entità seguono le regole *modified cash* per la *budgetary accounting*, e *accrual* per la *financial accounting* e la *management accounting*.
3. Infine le per le entità pubbliche con spese inferiori al milione di euro viene applicato un regime estremamente semplificato previsto dallo standard "*NCP 26 Budgetary accounting and reporting*".

Per quanto concerne il quadro concettuale, questo è stato fortemente ispirato a quello IPSAS ed è così articolato:

Figura 10 - Quadro concettuale

IPSASB Conceptual Framework	SNC-AP Conceptual Framework
Preface	Preface
Chapter 1: Role and Authority of the Conceptual Framework	Role and Authority of the Conceptual Framework
Chapter 2: Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting	Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting
Chapter 3: Qualitative Characteristics	Qualitative Characteristics
Chapter 4: Reporting Entity	Reporting Entity
Chapter 5: Elements in Financial Statements	Elements in Financial Statements
Chapter 6: Recognition in Financial Statements	Recognition in Financial Statements
Chapter 7: Measurement of assets and liabilities in Financial Statements	Measurement of assets and liabilities in Financial Statements
Chapter 8: Presentation in General Purpose Financial Reports	Not included

Per quanto riguarda gli standard applicati, essi coprono la maggior parte degli IPSAS, cui sono stati aggiunti due standard specifici per la *budgetary accounting* e per la *management accounting*.

Figura 11 - Standard elaborati (segue)

NCP	Name	Source
1	Presentation of Financial Statements (including FS models)	IPSAS 1, 2, 38
2	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IPSAS 3
3	Intangible Assets	IPSAS 31
4	Service Concession Arrangements: Grantor	IPSAS 32
5	Property, Plant and Equipment	IPSAS 17
6	Leases	IPSAS 13
7	Borrowing Costs	IPSAS 5
8	Investment Property	IPSAS 16
9	Impairment of Assets (Cash and Non-Cash)	IPSAS 21, 26
10	Inventories	IPSAS 12
11	Agriculture	IPSAS 27

Figura 12 -Standard elaborati

NCP	Name	Source
12	Construction Contracts	IPSAS 11
13	Revenue from Exchange Transactions	IPSAS 9
14	Revenue from Non-Exchange Transactions	IPSAS 23
15	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IPSAS 19
16	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IPSAS 4
17	Events After the Reporting Date	IPSAS 14
18	Financial Instruments	SNC (simplified)
19	Employee Benefits	IAS 19 (new)
20	Related Party Disclosures	IPSAS 20
21	Separate Financial Statements	IPSAS 34
22	Consolidated Financial Statements	IPSAS 35

NCP	Name	Source
23	Investments in Associates and Joint Ventures	IPSAS 36
24	Joint Arrangements	IPSAS 37
25	Segment Reporting	IPSAS 18

NCP	Name	Source
26	Budgetary Accounting and Reporting	-

NCP	Name	Source
27	Management Accounting	RPG 3, Local

La gerarchia delle regole contabili può essere così sintetizzata.

Figura 13 - Gerarchia delle regole contabili

First order source	SNC-AP
Second order source	IPSAS
Third order source	Private Sector Standards
Fourth order source	IFRS endorsed by European Union
Fifth order source	IFRS issued by the IASB

La prima adozione del nuovo regime di contabilità è stata supportata dal manuale di implementazione contabile (CNC 2017, pagg. 38 e 39). Le unità che rientrano nella cosiddetta SAE, *State Accounting Entities* (ossia il bilancio dello Stato e tutte le altre unità e/o operazioni che vengono effettuate da altri soggetti per conto dello Stato), sono passate dal sistema contabile basato sul principio di cassa a quello *accrual*, secondo i requisiti indicati nell'IPSAS 33 e nella guida di EUROSTAT sul *first time implementation*. Le altre entità che passeranno da un sistema *accrual* a un altro sistema *accrual IPSAS based*, invece, dovranno adottare aggiustamenti ai precedenti modelli di *balance sheet* in modo da renderli conformi agli standard SNC a partire dal 1° gennaio 2018 (per le autorità locali dal 1° gennaio 2019). L'esperienza portoghese suggerisce che non è possibile implementare gli standard *accrual* senza adottare un piano dei conti caratterizzato da determinati requisiti. Il piano dei conti rappresenta un punto chiave della riforma.

**Il piano dei conti in uso è unico** (e non disarticolato in moduli tra loro collegati attraverso automatismi) ed è strutturato in gruppi di codici relativi alle diverse contabilità da movimentare: *budgetary* (codice/classe 0), *financial* (codice/classe 1-8) e *management accounting* (codice/classe 9). Esiste un collegamento tra le voci del piano dei conti con la classificazione ESA 2010.

Questo aspetto multidimensionale consente di poter realizzare diversi tipi di reportistica: finanziaria (budgetaria), economico-patrimoniale, analitica, statistica.

Figura 14 - Organizzazione del Piano dei conti multidimensionale

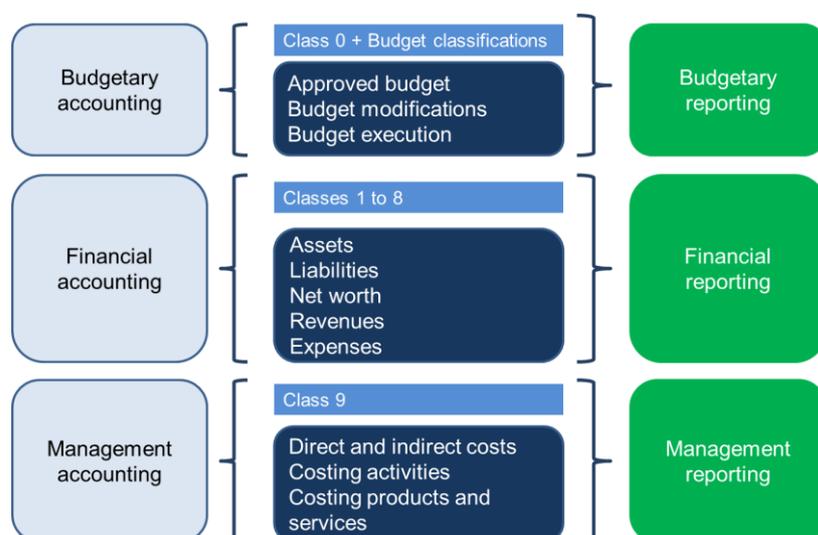


Figura 15 - Collegamento tra classificazione del Piano dei conti e classificazione ESA 2010

Chart of Accounts Codes	ESA 2010 Codes
434 - Machinery and equipment	AN 113 – Machinery and equipment
251 – Loans	AF 4 – Loans
604 – Capital transfers granted	D.9p – Capital transfers, payable
701 – Direct taxes	D 51 – Taxes on income
(...)	(...)

Il piano dei conti multidimensionale è collegato alla classificazione ESA 2010.

Il piano dei conti del *financial accounting* è fissato per legge solo per il primo livello, la cui responsabilità per ulteriori modifiche e o integrazioni è dello *standard setter*. Il primo livello corrisponde a macro-voci codificate con conti da 1 a 8 (figura 16) che corrispondono alla definizione di aggregati contabili e di saldi. A loro volta tali voci vengono dettagliate con ulteriori due codici (esempio 27.8.9: si veda figure 16, 17 e 18)

Figura 16- Quadro sintetico dei conti

2 — Quadro-sintese de contas

1 — Meios financeiros líquidos	2 — Contas a receber e a pagar
11 — Caixa	20 — Devedores e credores por transferências, subsídios e empréstimos bonificados
12 — Depósitos à ordem	21 — Clientes, contribuintes e utentes
13 — Outros depósitos bancários	22 — Fornecedores
14 — Outros Instrumentos financeiros a curto prazo	23 — Pessoal
	24 — Estado e outros entes públicos
	25 — Financiamentos obtidos
	26 — Acionistas/sócios/associados
	27 — Outras contas a receber e a pagar
	28 — Diferimentos
	29 — Provisões
3 — Inventários e ativos biológicos	4 — Investimentos
31 — Compras	41 — Investimentos financeiros
32 — Mercadorias	42 — Propriedades de investimento
33 — Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	43 — Ativos fixos tangíveis
34 — Produtos acabados e intermediários	44 — Ativos intangíveis
35 — Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	45 — Investimentos em curso
36 — Produtos e trabalhos em curso	
37 — Ativos biológicos	
38 — Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos	
39 — Adiantamentos por conta de compras	
5 — Património, reservas e resultados transitados	6 — Gastos
51 — Património/Capital	60 — Transferências e subsídios concedidos
52 — Ações (quotas) próprias	61 — Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
53 — Outros instrumentos de capital próprio	62 — Fornecimentos e serviços externos
54 — Prémios de emissão	63 — Gastos com o pessoal
55 — Reservas	64 — Gastos de depreciação e de amortização
56 — Resultados transitados	65 — Perdas por imparidade
57 — Ajustamentos em ativos financeiros	66 — Perdas por reduções de justo valor
58 — Excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis	67 — Provisões do período
59 — Outras variações no património líquido	68 — Outros gastos e perdas
7 — Rendimentos	69 — Gastos e perdas de financiamento
70 — Impostos, contribuições e taxas	8 — Resultados
71 — Vendas	81 — Resultado líquido do período
72 — Prestações de serviços e concessões	...
73 — Variações nos inventários da produção	89 — Dividendos antecipados
74 — Trabalhos para a própria entidade	
75 — Transferências e subsídios correntes obtidos	
76 — Reversões	
77 — Ganhos por aumentos de justo valor	
78 — Outros rendimentos e ganhos	
79 — Juros, dividendos e outros rendimentos similares	

Figura 17 - Esempio di classificazione al primo livello

- 27 Outras contas a receber e a pagar
  - 270 Devedores e credores por contratos de concessão
    - 2701 Devedores por contratos de concessão
    - 2702 Credores por contratos de concessão
  - 271 Fornecedores de investimentos
    - 2711 Fornecedores de investimentos contas gerais
    - 2712 Faturas em receção e conferência
    - 2713 Adiantamentos a fornecedores de investimentos
    - ... ..
  - 278 Outros devedores e credores
    - 2781 Devedores por alienação de ativos fixos
    - 2782 Credores por prestações sociais a repor
    - 2783 Credores por prestações sociais a pagar
    - 2784 Credores por prestações sociais em prescrição
    - ...
    - 2789 Outros
  - 279 Perdas por imparidade acumuladas

Il secondo (esempio 27.8.9.1 *Other Debtors*, si veda figura 18 seconda colonna) e il terzo livello di dettaglio (esempio 27.8.9.1.1 *State accounting Entity*, si veda figura 18 seconda colonna) sono stabiliti dal Ministero delle Finanze e ne è responsabile UniLEO.

I livelli dal 4° al 7° livello sono gestiti prevalentemente dai *local government* dietro la supervisione dell'UniLEO (esempio 27.8.9.1.9.1 *Estado*, si veda figura 18 terza colonna).

Le amministrazioni locali pertanto possono ulteriormente disaggregare le voci per la propria contabilità, nel rispetto del livello sovrastante del piano dei conti e per voci che sono approvate dalla Direzione che si occupa degli enti locali.

Figura 18 – Piano dei conti del *financial accounting*

Chart of Accounts - Decree-Law 1 - Responsibility: Standard Setter			Central Chart of Accounts - Ministry of Finance 2 - Responsibility: Reform Unit (UniLEO)			Central Chart of Accounts - Local Government 3 - Responsibility: Local Government General Directorate		
Code	Description	Type	Code	Description	Type	Code	Description	Type
27.8.9	Others	M	27.8.9	Others	A	27.8.9	Others	A
			27.8.9.1	Others Debtors	A	27.8.9.1	Other Debtors	A
			27.8.9.1.1	State Accounting Entity	M	27.8.9.1.1	Other Debtors- SAE	M
			27.8.9.1.9	Others	M	27.8.9.1.9	Others	A
						27.8.9.1.9.1	Estado	M
						27.8.9.1.9.2	Serviços e Fundos Autónomos	A
						27.8.9.1.9.2.1	FAM - Fundo de Apoio Municipal	M
						27.8.9.1.9.2.9	Outros	M
						27.8.9.1.9.3	Administração Autárquica	A
						27.8.9.1.9.3.1	Associações de Municípios	M
						27.8.9.1.9.3.2	Municípios	M
						27.8.9.1.9.3.3	Serviços Municipalizados	M
						27.8.9.1.9.3.4	Associações de Freguesias	M
						27.8.9.1.9.3.5	Freguesias	M
						27.8.9.1.9.3.6	Empresas Municipais e Intermunicipais	M
						27.8.9.1.9.4	Administração Regional	A
						27.8.9.1.9.4.1	RAA	M
						27.8.9.1.9.4.2	RAM	M
						27.8.9.1.9.5	Segurança Social	M
						27.8.9.1.9.9	Outras entidades	M

---

### 3. *La Budgetary accounting (contabilità finanziaria)*

---

Il Portogallo adotta un bilancio di previsione di cassa. Il bilancio approvato dal Parlamento contiene le previsioni delle entrate e delle spese dell'anno di riferimento (anno n+1), senza tener conto delle spese e delle entrate relative al periodo precedente (anno n-1). La preparazione del bilancio delle Amministrazioni centrali e del *Social Security* è di competenza della Direzione Generale del Bilancio del Ministero delle Finanze, composta da circa 200 unità. Il bilancio di ciascuna regione autonoma è predisposto dai rispettivi direttorati generali di bilancio e tesoreria. Ciascuna municipalità predispone il proprio bilancio di previsione.

La preparazione della proposta di legge di bilancio è effettuata dalla DGO (*Direcção-Geral do Orçamento*) partendo da una stima sull'andamento della gestione del bilancio in corso (anno n). Tale stima costituisce la base per le proposte relative ai tetti di spesa per le spese di funzionamento e di investimento (coperte finanziariamente dalle entrate generali), che vengono inviate dal Ministro delle finanze alle controparti governative. L'utilizzo degli stanziamenti è soggetto alla preventiva autorizzazione della DGO sulla base di richieste di rilascio di fondi per il loro utilizzo o per trasferimenti. La DGO è anche responsabile per l'elaborazione del conto del *General Government*

La definizione dei tetti di spesa per i singoli Ministeri avviene tramite un processo di negoziazione con il Ministero delle Finanze. Una volta terminata la negoziazione sui tetti di spesa, la proposta di bilancio è approvata dal Consiglio dei Ministri e poi presentata al Parlamento. Il Parlamento può apportare modifiche prima della sua approvazione. I Ministri quindi distribuiscono le risorse entro i limiti di spesa fissati per le spese di funzionamento e quelle di investimento tra le unità organizzative che compongono il proprio ministero. Le spese coperte da entrate con destinazione specifica rientrano nelle regole fissate per i tetti di spesa in quanto possono essere realizzate solo nella misura in cui le entrate vengono incassate.

Tutte le informazioni per la predisposizione del budget vengono acquisite informaticamente. Al fine di supportare le strutture centrali, vengono resi disponibili report che evidenziano, tra l'altro, i debiti rimasti da pagare. Inoltre, c'è ampia flessibilità per riallocare le risorse nell'ambito dei limiti dei tetti spesa fissati; al momento si sta pensando di introdurre un limite per la riallocazione di risorse dal conto capitale alla spesa corrente.

Durante l'esecuzione del bilancio, eventuali nuovi investimenti devono essere approvati dal Ministro delle Finanze, così come l'eventuale utilizzo del saldo della gestione

---

precedente. **Eventuali deviazioni dall'esecuzione del bilancio sono monitorate mensilmente.** La DGO prepara un'informativa sintetica sull'esecuzione del bilancio in termini di cassa, divulgata pubblicamente, in cui vengono analizzate le variazioni annuali per tutti i sottosettori (Amministrazione centrale, Previdenza e assistenza, amministrazione locale e regioni autonome). Tale strumento si è rivelato particolarmente utile per monitorare l'andamento della spesa sanitaria. Per evitare revisioni continue dei dati, non è possibile effettuare revisioni nel sistema informatico dopo l'invio dei dati stessi. Esistono dei campi specifici dove è possibile segnalare che il resoconto mensile contiene errori.

Il flusso informativo è stato informatizzato e standardizzato attraverso la definizione di un set di informazioni (flusso minimo di dati) per il **monitoraggio costante della spesa** (la base dei flussi è rappresentata dalle codifiche del piano dei conti). Eventuali rettifiche possono essere effettuate esclusivamente per i mesi "aperti" e restano tracciate (definiti standard specifici e codificati). Le informazioni richieste contengono – laddove necessario – ulteriori informazioni aggiuntive di interesse di tutti i fruitori della banca dati (es. immobilizzazioni per Ufficio di statistica portoghese). I dati trasmessi vengono, poi, "validati". A tal fine sono stati definiti più di duecento *check* di controllo per la qualità dei dati.

**Per il governo centrale, la DGO calcola il saldo globale** (entrate effettive meno le spese effettive) e il saldo primario (saldo globale esclusi gli interessi sul debito pubblico).

**Il Ciclo delle entrate** considerate nel bilancio di previsione si articola nelle seguenti fasi:

- previsione;
- accertamento;
- riscossione;

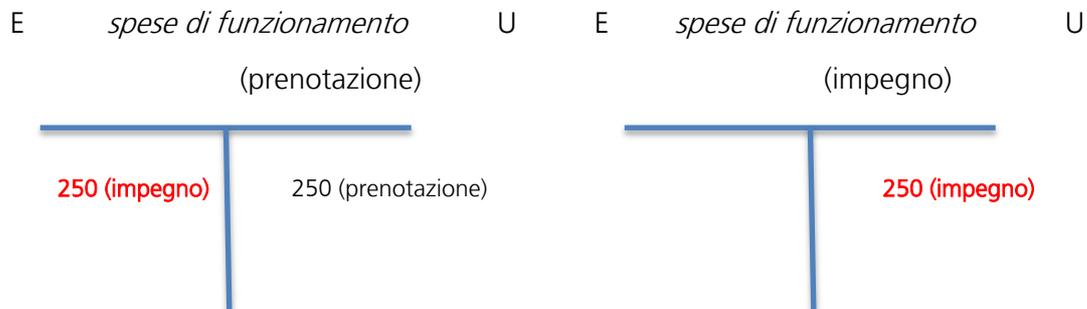
mentre il **ciclo delle spese** considerate nel bilancio di previsione si articola nelle seguenti fasi:

- Stanziamento;
- Prenotazione;
- Impegno;
- Obbligo;
- Pagamento.

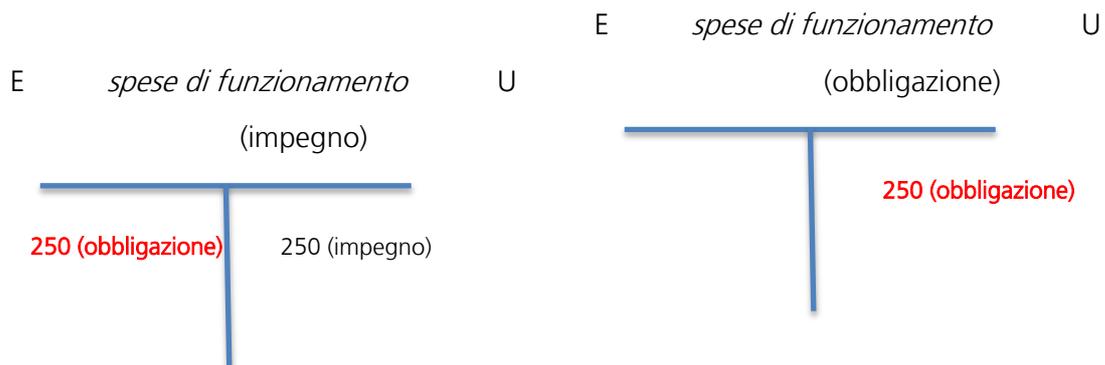
**La prenotazione**, fase assente nel sistema di contabilità (finanziaria) italiano, **consiste nel riservare** determinate risorse per il processo di spesa che si intende effettuare, ancor



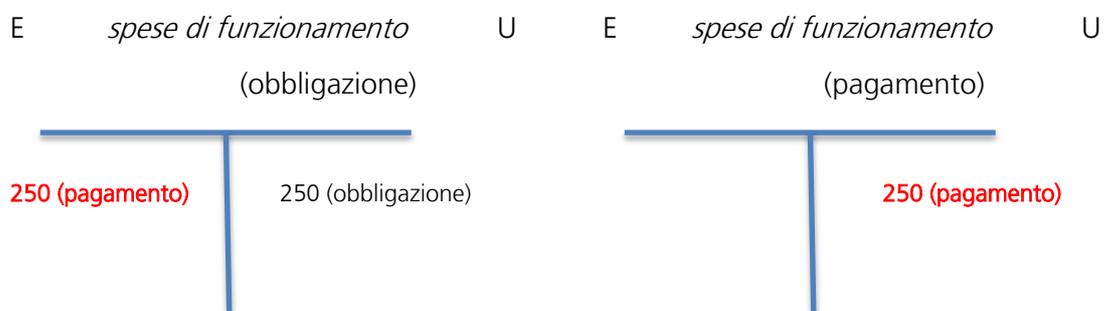
2. Successivamente viene sottoscritto il contratto di fornitura e preso l'impegno di spesa. In tale momento la prenotazione viene "svuotata" con la registrazione dell'impegno.



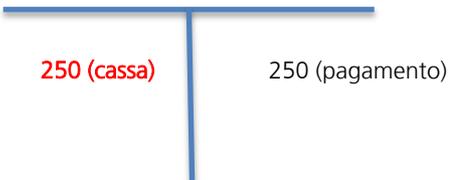
3. Nel momento in cui viene consegnata la merce (o viene emessa la fattura), l'impegno si trasforma in una obbligazione di pagamento. La registrazione è la seguente:



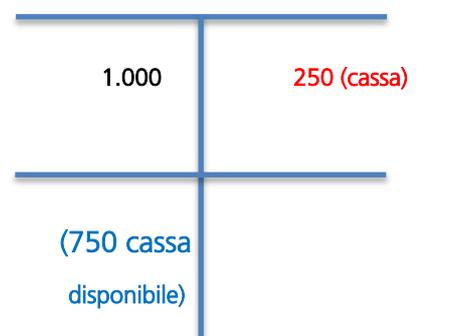
4. Infine, entro i termini di pagamento della fattura verrà effettuata l'erogazione della somma dovuta:



5. Il pagamento, una volta effettuato, darà origine alla diminuzione della disponibilità di cassa:

E <i>spese di funzionamento</i> U (pagamento)	E <i>cassa</i> U (pagamento)
	

6. Al termine dell'operazione si avrà la seguente situazione contabile. Lo stanziamento disponibile sarà ridotto in misura pari alla spesa sostenuta e allo stesso modo la disponibilità di cassa sarà ridotta per lo stesso importo.

E <i>spese di funzionamento</i> U (stanziamento)	E <i>cassa</i> U (pagamento)
	

#### 4. Il processo di consolidamento

È stata definita una disciplina di dettaglio dei trasferimenti all'interno della PA. Nel processo di consolidamento, al fine di evitare eventuali duplicazioni di informazioni, per tutti i trasferimenti interni al settore pubblico, i conti utilizzati vengono accompagnati dal **TAX number** (Codice fiscale/Partita IVA) che identifica univocamente l'Amministrazione che sta trasferendo fondi ad un'altra pubblica amministrazione e viceversa. In tal modo tali movimenti, una volta "marcati" con il **TAX number**, vengono regolati più facilmente ai fini del consolidamento.

---

All'interno del settore pubblico, **in caso di incoerenza dei conti** utilizzati per la registrazione dello stesso evento, è stato fatto l'esempio di una prestazione di servizio, **prevale la classificazione dei conti dell'entità che trasferisce fondi** (e non di quella che riceve). A ulteriore rafforzamento del sistema sopra descritto, è in corso di valutazione l'utilizzo di un prodotto (software) che segnali eventuali incoerenze nella fase iniziale del flusso di cassa (controllo dei conti delle due entità interessate al trasferimento delle risorse) al fine di consentire consolidamenti su base mensile.

Il processo prevede che UniLEO prepari i dati da inviare all'Istituto di statistica portoghese e operi le rettifiche necessarie – all'interno del sistema informativo in uso – per approssimare le operazioni ESA 2010 qualora i criteri IPSAS non dovessero risultare in linea con l'ESA 2010. Il confronto tra Istituto di statistica portoghese e amministrazione è costante.

Uno dei punti chiave è la formazione dei soggetti che si occupano di consolidamento (incluso l'Istituto di statistica portoghese). **Tutti i processi** (incluso il consolidamento) **hanno specifici manuali e prevedono una formazione specialistica**. Tutti i soggetti quindi conoscono il sistema di consolidamento e sono in grado di gestire eventuali rettifiche.

---

## 5. *Il sistema informativo*

---

I processi informatici sono fortemente interdipendenti e seguono la direttrice dei principi COBIT5 (*Control Objectives for Information and related Technology*) ormai largamente utilizzati nei processi informatico-manageriali); il perseguimento degli interessi aziendali, l'idea che un sistema non possa essere esclusivamente pensato attraverso le sue singole componenti (processo olistico) e la separazione della *governance* dal *management* costituiscono alcuni dei principi alla base del *framework* COBIT5.

Uno dei punti fondamentali evidenziati dai colleghi portoghesi consiste nel **controllo e nel monitoraggio delle operazioni del settore IT**, ferma restando ovviamente la sua autonomia, affinché il comparto tecnologico non tenda a discostarsi da quelli che sono gli obiettivi comuni del processo di riforma.

Altro fattore di successo è il **colloquio esistente tra i sistemi informativi locali e quello centrale**, consentendo quindi l'acquisizione dei flussi dei dati contabili del settore locale. È da sottolineare come anche a livello centrale vi siano diversi sistemi informativi che dialogano tra di loro. Da questo punto di vista costituisce un esempio rappresentativo la definizione della SAE come entità virtuale (con finalità unicamente contabili e di rendicontazione) creata per raggruppare tutte le transazioni che non sono ascrivibili a una singola entità bensì allo Stato nel suo complesso e che vengono gestite da enti amministrativi: debito pubblico, patrimonio artistico, gestione del demanio, ecc. Per quanto concerne in particolare la contabilità e la rendicontazione, il principale compito della SAE è quello di rendicontare le transazioni verso lo Stato la cui gestione è però attribuita a entità pubbliche dotate di poteri amministrativi, come ad esempio la riscossione delle imposte o l'emissione del debito.

A breve entrerà in vigore l'obbligo di emissione di fattura elettronica per i fornitori della pubblica amministrazione portoghese (Direttiva UE 2014/55). Con la sua introduzione, l'intero processo che va dall'emissione della fattura al pagamento del fornitore sarà completamente dematerializzato e supportato dallo strumento della firma digitale.

I sistemi informativi consentiranno anche l'invio di eventuale documentazione accompagnatoria inviata dal fornitore, il quale potrà avere evidenza dell'iter della fattura (sapere ad esempio quando la fattura è stata accettata dall'amministrazione destinataria). Riduzione dei costi di transazione, maggiore trasparenza, riduzione del numero di eventuali errori, migliore gestione delle relazioni coi fornitori, maggiore precisione dei

---

flussi di cassa e monitoraggio dei ritardi nei pagamenti della PA rappresentano alcuni dei vantaggi derivanti dall'utilizzo della fattura elettronica.

Altro elemento fondamentale è il DCC (*Accounting and Collection Document*), strumento volto a ottimizzare la gestione delle entrate. La sua introduzione contribuisce anche a una maggiore efficacia dei fondi di cassa, grazie a una migliore capacità previsionale delle entrate a disposizione e quindi della cassa. Tutti i flussi monetari a favore dello Stato e delle sue entità locali devono essere supportati dal DCC.

La presenza di informazioni dettagliate sulle entrate nel breve e nel medio periodo e la semplificazione del loro processo di acquisizione costituiscono valori aggiunti derivanti dall'adeguamento a questo nuovo processo. La possibilità di prevedere il flusso delle entrate comporta anche la possibilità di adeguare la cassa alle necessità delle diverse entità amministrative.

## **6. Ulteriori informazioni**

---

### **a) La Tesoreria Unica (cenni)**

La Tesoreria Unica utilizza una codificazione semplificata rispetto al piano dei conti ma coerente con la classificazione economica di bilancio; in sostanza sembra che si tratti di un livello "alto" del piano dei conti usato anche per le previsioni.

È stato definito un sistema di gestione della liquidità (controllo) con requisiti specifici. La programmazione dei flussi di entrata e di spesa è "forte". Sono stati impostati controlli e blocchi automatici per gli ordini se non coerenti con la programmazione dei flussi di cassa.

Il monitoraggio in itinere dei flussi di cassa e le informazioni in sede di registrazione contabile permettono di monitorare la liquidità alla data di scadenza dell'obbligazione per ottimizzare il livello minimo di liquidità necessario per effettuare tutti i pagamenti dovuti, riducendo così le emissioni di titoli del debito pubblico attraverso il "pooling" delle risorse presenti nel sistema della PA. È stato previsto, inoltre, un forte ruolo dell'amministrazione centrale nella tesoreria, basata sull'assunto che anche le risorse degli enti non statali, ma che ricadono nel perimetro della pubblica amministrazione, sono pubbliche e possono essere utilizzate temporaneamente per altre finalità. Viene, comunque, assicurata la liquidità agli enti in coerenza con i flussi programmati.

---

Naturalmente, anche in questo caso è stato implementato un *web service* per l'interscambio delle informazioni.

### ***b) Sistema centralizzato di contabilità e reporting (cenni)***

Con i sistemi contabili locali il dialogo avviene in modalità *web services*, mentre le informazioni di natura finanziaria e relative al budget vengono registrate mediante l'acquisizione di file xml provenienti dai sistemi contabili locali.

Il sistema prospetta un piano dei conti unico per tutte le entità della Pubblica Amministrazione; le amministrazioni locali devono effettuare una corrispondenza tra il loro piano dei conti e quello centrale. Il sistema consente loro di modellare il piano dei conti alle proprie necessità mediante la creazione di sottolivelli che devono, comunque, assicurare la coerenza con i livelli superiori. Spetta a UniLEO l'approvazione dei livelli di ulteriore dettaglio, proposti dai singoli enti, rispetto a quelli comuni a tutti; questo processo è teso a garantire l'uniformità della rappresentazione contabile tra gli enti nella prospettiva del consolidamento dei relativi dati. La registrazione avviene sia a livello di contabilità finanziaria (*budgetary accounting*) sia a livello di contabilità economica patrimoniale (*financial accounting*).

L'affidabilità dell'intero processo e dei dati contabili costituisce uno dei vantaggi del Sistema centralizzato di contabilità e reporting. Il sistema dialoga ovviamente con lo *State Accounting Entity System (SAE)*, e a questo scopo il SAE si è dovuto adeguare agli standard tecnici del CARS (*UNILEO Technical Standards No. 1/2017*).

Tra il SAE e il CARS il flusso è unidirezionale, i dati del SAE sono inviati al CARS ma non vi è alcun flusso di ritorno.

È stato definito un *tool* a supporto delle politiche strategiche, incluso un set di indicatori per il monitoraggio degli impatti.

### ***c) Training (cenni)***

Il programma di formazione è realizzato sotto la responsabilità di UNILEO, in modalità *e-learning*. Sono stati realizzati 39 moduli, approvati dal Ministero delle finanze,

---

usando la piattaforma dell'ente responsabile per la formazione della pubblica amministrazione portoghese (INA).

La formazione è rivolta a tutte le amministrazioni interessate alla riforma, che devono registrarsi sul sito web di UNILEO e possono accreditare fino a 6 unità per l'accesso ai moduli di formazione. Non è stato sostenuto alcun onere per la realizzazione di tale progetto di formazione (i moduli formativi sono stati predisposti da UNILEO e si è utilizzata la piattaforma già utilizzata per l'*e-learning* dall'INA). Venti moduli sono già disponibili sulla piattaforma dell'INA e gli altri 19 verranno resi disponibili nei prossimi mesi.

Gli oggetti dei moduli sono: contenuto e obiettivi della riforma, quadro concettuale per la contabilità economico-patrimoniale, operazioni di tesoreria, trattamento delle principali transazioni finanziarie, ecc.

Dopo i primi due mesi di formazione più di 8.000 pubblici dipendenti hanno frequentato i moduli formativi, per un totale di moduli frequentati che supera le 50.000 unità.

È previsto un sistema di valutazione dell'attività di formazione tramite la compilazione, da parte dei partecipanti, di un questionario di gradimento (qualità della documentazione resa disponibile, capacità di sistematizzare le conoscenze). I questionari compilati hanno evidenziato un tasso di gradimento superiore all'80%.

#### *d) Ulteriori passi: il progetto SAE (cenni)*

È stata definita un'unità fittizia SAE con l'obiettivo di separare le informazioni contabili relative alle attività proprie di un ente dalle attività riconducibili allo Stato nel suo complesso. La raccolta di tutte le informazioni relative allo Stato (inteso come potestà statale) viene poi utilizzata per varie finalità quali il consolidamento di tutte le attività e le passività detenute e/o in carico alle varie unità per conto dello Stato; sono considerate in questo aggregato contabile il Bilancio dello Stato, le Agenzie fiscali e altri soggetti che fanno operazioni per conto dello Stato. Tale entità deve raccogliere a livello centrale anche i flussi con la UE: finanziamenti europei, contributi nazionali alla UE, etc.

D'altra parte non sono incluse in SAE le unità che hanno potestà regolamentare e autonomia di bilancio, anche se operano a livello centrale. Di conseguenza il sottosettore

---

delle Amministrazioni centrali, come definito nei conti nazionali adottati come definizione del perimetro PA anche dal Portogallo, risulta composto da SAE e da altri enti centrali.

La definizione dell'unità SAE è di sicuro interesse perché è tesa ad assicurare una base informativa contabile coerente con i principi IPSAS per tutte le operazioni di natura propriamente statale seppur svolte da altri soggetti, che operano per conto dello Stato.

Il SAE risponde a diverse necessità dell'amministrazione, come ad esempio la riconciliazione tra le attività e le passività, attraverso la rilevazione di informazioni che alimentano tre moduli tra loro integrati: un modulo contabile<sup>3</sup>, un modulo di gestione dei beni patrimoniali e un modulo della tesoreria.

Si tratta della realizzazione di una unità contabile fittizia attraverso un sistema di regole e un sistema informatico caratterizzato da un elevato livello di flessibilità in virtù dello scambio di flussi di dati con diversi sistemi informativi, potendosi inoltre adattare a necessità di cambiamento provenienti da modifiche legislative o da ulteriori esigenze che possono eventualmente sorgere. L'integrazione di diverse informazioni in un unico sistema consente di diminuire le possibili duplicazioni di una singola operazione di registrazione, promuovere una maggiore trasparenza e favorire una più facile consultazione delle informazioni.

A titolo esemplificativo, a essa dovrebbero fare capo registrazioni di ambito statale quali il quadro del patrimonio finanziario e non finanziario statale, il sistema delle concessioni statali, gli investimenti relativi a società controllate e partecipate, il debito pubblico e i relativi interessi, le operazioni di PPP, i mutui e le garanzie statali prestate a vari soggetti, gli strumenti per la gestione del debito, le imposte da ricevere e le imposte da pagare.

D'altra parte, vale la pena di sottolineare come il disegno di tale unità e di quanto essa è destinata a contabilizzare faccia immaginare una situazione di informazione molto frammentata in precedenza, con la presenza di numerose agenzie apparentemente molto indipendenti.

---

<sup>3</sup> Che si compone della contabilità budgetaria e della contabilità finanziaria.



