



Garantire la corretta programmazione
e la rigorosa gestione
delle risorse pubbliche

PAESI BASSI: IL SISTEMA DI BILANCIO

Visita di studio presso il Ministero delle Finanze (L'Aja, 31 maggio-1° giugno 2010)

2009

2010

2011

2012





MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

Servizio Studi Dipartimentale

Paesi Bassi: il sistema di bilancio

**Visita di studio presso il Ministero delle Finanze
(L'Aja, 31 maggio-1° giugno 2010)**

Relazione a cura del Dott. Marco Camilletti, Dott. Federico Falcitelli, Dott. Biagio Mazzotta, Dott. Fabrizio Mocavini e Dott. Andrea Vassallo del SESD e del Dott. Massimiliano Di Muccio dell'IGB, elaborata sulla base degli incontri tenutisi presso il Ministero delle Finanze dei Paesi Bassi a l'Aja nei giorni 31 maggio e 1 giugno 2010.

Si elencano di seguito, per una immediata lettura, le principali caratteristiche del sistema di contabilità pubblica e di bilancio dello Stato dei Paesi Bassi:

- a) la Costituzione dei Paesi Bassi disciplina rigidamente il processo di formazione, gestione e controllo del bilancio dello Stato. Elementi fondamentali nel processo di programmazione e formazione del bilancio sono il Programma di Governo, che si adotta all'inizio della legislatura, e il documento che indica i tetti di spesa, per l'intera durata della legislatura stessa e distintamente per ciascuna delle tre aree del bilancio (amministrazione centrale, previdenza e salute);
- b) il Ministro delle finanze coordina il processo di bilancio nel suo insieme, costruito secondo un processo top-down, e l'ammontare complessivo della spesa quantificato nel Programma di Governo rappresenta un vincolo non modificabile per le amministrazioni;
- c) la formazione del bilancio prende il via con una circolare del Ministero delle finanze che viene pubblicata con due anni di anticipo. Il bilancio approda invece in Parlamento nel mese di settembre dell'anno che precede l'esercizio di previsione. In questa fase partecipa al processo di bilancio anche la Regina che in un discorso espone al Parlamento gli obiettivi del Governo;
- d) la struttura del bilancio olandese si articola in ventotto stati di previsione, ha una classificazione di tipo funzionale e gli stanziamenti presentano una proiezione quinquennale. Fino al 1990 vigeva un sistema contabile basato sul principio della sola cassa ma, a seguito della riforma attuata nei primi anni Novanta, la base attuale del sistema è un regime combinato "impegni-cassa" (mentre le agenzie adottano una base "accrual");
- e) l'evoluzione dei conti pubblici è strettamente monitorata con vari "memorandum" che in corso d'anno vengono presentati al Parlamento. Nel complesso, il sistema dei controlli nei Paesi Bassi si basa sul modello PIFC, che utilizza essenzialmente controlli interni e considera ciascun ministro responsabile del proprio bilancio di fronte al Parlamento e all'opinione pubblica;
- f) a tale scopo, ogni ministero è dotato di un Internal Audit Directorate che, costituito da personale dipendente del Ministero delle finanze, esercita un controllo indipendente rispetto all'amministrazione di riferimento e garantisce uniformità nell'applicazione delle procedure di audit;
- g) dal 1997 in poi i Paesi Bassi hanno anche introdotto nel loro sistema di bilancio elementi di performance budgeting, con orientamento verso gli obiettivi strategici e risalto agli indicatori di risultato e di impatto.

1. Il contesto istituzionale e l'ordinamento dello Stato

I Paesi Bassi sono una monarchia parlamentare nella quale il sovrano, che svolge un ruolo sostanzialmente cerimoniale, ha compiti relativi alla scelta del Primo ministro e alla nomina dei giudici. Tuttavia, in base alla Costituzione (Grondwet), egli ha anche un ruolo nel processo legislativo in quanto ogni legge, per essere valida, deve essere da lui firmata.

Nei Paesi Bassi non vige una rigida divisione dei poteri. Il potere legislativo è infatti esercitato dal Parlamento (Staten-Generaal) assieme al Governo e al sovrano. Il Parlamento si articola in una Camera bassa (150 membri) e in una Camera alta (75 membri). Il potere esecutivo è invece affidato al Governo.

Il sistema istituzionale dei Paesi Bassi prevede cinque Organi collegiali di Stato: le due Camere del Parlamento, il Consiglio di Stato, la Corte dei Conti e il Collegio dei mediatori degli interessi dei cittadini. In particolare, il Consiglio di Stato, organo consultivo del Governo, è chiamato a esprimere un parere non vincolante su tutte le proposte legislative del Governo, tra cui la proposta di legge di bilancio.

La Costituzione prevede l'articolazione dello Stato in Province (12) e Municipalità (430 nel 2010, erano 458 nel 2006). Le Province hanno compiti di natura amministrativa e un budget sostanzialmente modesto rispetto a quello delle Municipalità, il cui compito è quello di erogare servizi ai cittadini. Le amministrazioni territoriali hanno propri organi di governo democraticamente eletti e un proprio bilancio. Le relazioni finanziarie tra amministrazioni decentralizzate e Governo centrale sono disciplinate per legge e il coordinamento dei rapporti tra i livelli di governo è affidato al Ministero dell'interno.

Dal punto di vista dell'articolazione in settori istituzionali prevista dal SEC 95, l'amministrazione centrale olandese comprende la monarchia e gli organi statali, tra cui i ministeri (13) e le agenzie ministeriali collegate ai ministeri stessi attraverso contratti di servizio (45). Fanno parte dell'amministrazione centrale anche 8.000 agenzie semiautonome (tra cui 7.700 Scuole, 14 Università, l'Istituto centrale di statistica e le Camere di commercio) finanziate attraverso il bilancio dello Stato ma non controllate direttamente dai ministeri. Il settore degli Enti di previdenza è invece composto da 13 Fondi di sicurezza sociale.

Infine, le Province, le Municipalità e le aggregazioni di Comuni costituite per l'erogazione di servizi formano l'amministrazione locale.

Il bilancio delle amministrazioni locali non è consolidato con quello dello Stato centrale, ma nel bilancio dello Stato sono presenti i trasferimenti, sia liberi che vincolati, a favore degli enti decentrati, principale forma di finanziamento per gli stessi enti decentrati.¹ I trasferimenti vengono gestiti dal Ministero dell'interno attraverso due Fondi, uno per le Province e uno per le Municipalità. Queste ultime si finanziano anche con entrate proprie (tassa sulla proprietà), pari a circa il 30 per cento delle spese.² Le amministrazioni decentrate trasmettono trimestralmente i dati di bilancio all'Istituto di statistica per il consolidamento e l'invio dei dati all'Eurostat e al Ministero delle finanze (quest'ultimo utilizza tali dati per monitorare l'evoluzione dei conti pubblici in corso d'anno).

Le informazioni sono trasmesse sulla base di un modello, chiamato "blu model", predisposto d'intesa tra il Ministero delle finanze e l'Istituto di Statistica.

¹ La forte dipendenza delle amministrazioni territoriali dai trasferimenti centrali ha finora reso non necessarie forme di coordinamento delle politiche fiscali tra livelli di governo.

² Le imposte locali sulla proprietà sono decise a livello centrale e i governi locali hanno solo ristretti ambiti di flessibilità (potendo stabilire tassi e parametri nell'ambito di intervalli predeterminati).

2. Il ciclo di programmazione economico finanziaria e di bilancio

Il processo di formazione, gestione e controllo del bilancio dello Stato olandese, che è stato oggetto di riforme nel corso degli anni Novanta, si caratterizza per procedure e regole rigidamente disciplinate dalla Costituzione, dalla Legge di contabilità³ e dalla legislazione secondaria. A questa disciplina si affianca la regolamentazione europea che, seppure non recepita nella legislazione nazionale, rientra come vincolo negli accordi di governo siglati all'inizio del mandato governativo.

Il Programma di Governo adottato all'inizio di ogni nuova legislatura contiene gli obiettivi e le riforme per il quadriennio di governo e tra questi la politica fiscale e di bilancio riveste un ruolo centrale. Sebbene il Programma di Governo sia un documento di natura politica (quindi non espressamente previsto nella normativa di contabilità), esso rappresenta un elemento fondamentale nel processo di programmazione e di formazione del bilancio e gli impegni assunti sono ritenuti fortemente vincolanti.

La coalizione di Governo espone nel programma gli obiettivi di politica fiscale compatibili con i vincoli derivanti dall'appartenenza all'Unione monetaria, le nuove spese, i tagli e le regole fiscali che intende adottare per la durata del mandato governativo.

L'elaborazione dello scenario macroeconomico assunto a riferimento per la definizione degli obiettivi contenuti nel Programma di Governo della coalizione è elaborato dal Centraal Planbureau (CPB), l'istituto nazionale dei Paesi Bassi per l'analisi politico-economica. Il CPB è formalmente un'istituzione governativa incardinata all'interno del Ministero degli affari economici, dell'agricoltura e dell'innovazione (Ministerie van Economische Zaken, Landbouw & Innovatie). Tuttavia, anche se il capo del CPB è nominato dal Governo, questo istituto ha uno status di forte autonomia e indipendenza dal potere esecutivo.

³ Nel periodo 1986-2002 la legge di contabilità è stata modificata in nove occasioni. Le modifiche hanno riguardato l'introduzione di rapporti annuali e periodici sulla gestione del bilancio da inviare al Parlamento, il rafforzamento del controllo interno a ogni amministrazione grazie a un più efficace sistema di rilevazione dei dati di gestione e l'ampliamento del grado di autonomia dei dirigenti nella gestione.

Il compito principale del CPB è quello di formulare previsioni sulle principali grandezze macroeconomiche (PIL, inflazione, tassi di interesse, tassi di cambio, tasso di disoccupazione) e sulle entrate del bilancio, che il Ministero delle finanze utilizza poi come base per le stime delle grandezze di bilancio collegate al ciclo economico. Il CPB elabora anche previsioni sugli effetti, in termini di finanza pubblica, delle misure che il governo intende adottare e valuta i riflessi finanziari delle politiche delineate nei programmi elettorali dei diversi schieramenti politici.

In relazione a tali previsioni macroeconomiche, alle entrate e agli obiettivi di bilancio dichiarati, un documento allegato al programma di Governo indica i tetti di spesa per i quattro anni di durata della legislatura. I tetti sono riferiti alla spesa complessiva e sono stabiliti in termini reali⁴. I limiti così definiti (aggiornati annualmente per tener conto dell'inflazione⁵) sono articolati nelle tre aree che costituiscono i settori in cui storicamente è suddiviso il bilancio statale dei Paesi Bassi:

- spesa dell'amministrazione centrale (ministeri);
- spesa per la previdenza e per il mercato del lavoro;
- spesa per la salute.

Tranne alcune spese per investimenti⁶ e quelle per interessi passivi, quasi tutte le altre spese del bilancio sono soggette a vincoli. Di recente sono state escluse anche le spese connesse alle misure di impulso fiscale poste in essere per fronteggiare la crisi economica.

La spesa dei governi locali non è soggetta a tetti di spesa, mentre lo sono i trasferimenti dal bilancio centrale, sia quelli vincolati che quelli liberi. In ogni caso, la legislazione prevede che i bilanci degli enti locali debbano essere in pareggio nel medio periodo.

Il Programma di Governo di inizio mandato stabilisce vincoli sia per le spese che per le entrate, definendo il livello massimo della pressione fiscale. Eventuali maggiori entrate dovute a variazioni della struttura dei tributi e dei contributi dovranno essere restituite al

⁴ I limiti sono definiti in termini di spese nette, cioè al netto di alcune entrate di natura non fiscale (ad esempio, tasse scolastiche e multe).

⁵ Il valore del tetto di spesa è annualmente rivalutato utilizzando l'indice dei prezzi delle spese nazionali (pNB).

⁶ Si tratta delle spese del Fondo per il miglioramento della struttura economica del paese (FES), finanziato in parte con le entrate derivanti dalla vendita del gas naturale.

contribuente (minore prelievo), mentre l'extragettito derivante da un andamento più favorevole del ciclo sarà destinato alla riduzione del debito.

L'implementazione del Programma di Governo avviene con il bilancio annuale, elaborato in coerenza con gli obiettivi e i vincoli complessivi alla spesa indicati nel piano di programmazione.

Ogni nuovo esecutivo che si insedia espone le linee principali della politica fiscale a medio termine, e le implicazioni per le entrate e le spese per l'anno successivo e per i quattro anni successivi, in un memorandum allegato al primo bilancio presentato. Questo memorandum articola per singolo ministero i tetti di spesa che nel Programma di Governo erano stati indicati per il complesso della spesa e viene anche esposta la relazione tra le stime del bilancio e i vincoli europei. Nei Memorandum allegati alle proposte di bilancio degli anni seguenti sono riesaminati gli obiettivi e le politiche nonché aggiornati i tetti di spesa per tener conto dell'inflazione.

Un'altra caratteristica saliente del sistema di formazione di bilancio, oltre alla fissazione dei tetti di spesa, è rappresentata dalla netta separazione tra le entrate e le spese. Una evoluzione delle entrate differente rispetto a quella stimata e presa a riferimento per la definizione dei tetti di spesa produrrà quindi un aumento o una riduzione del deficit a seconda del segno dello scostamento delle entrate a consuntivo rispetto a quelle previste.

3. Il processo di bilancio dello Stato

Il Ministro delle finanze coordina il processo di bilancio dello Stato, ne guida la preparazione e risponde del raggiungimento degli obiettivi complessivi di bilancio. I ministri di spesa sono responsabili del bilancio loro affidato e lo discutono con il Ministro delle finanze nella fase di formazione e, successivamente, con il Parlamento nel momento dell'approvazione.

Il compito di coordinare la politica di bilancio dello Stato a livello amministrativo è affidato alla Direzione Generale del Bilancio presso il Ministero delle finanze, e in particolare a due uffici di questa Direzione Generale: il Dipartimento degli Affari di Bilancio (Budget Affair Department) che, oltre ad essere responsabile del sistema complessivo dei controlli, ha il compito di presiedere al processo di bilancio e fornire indicazioni metodologiche, e l'Ispettorato del Bilancio (Inspectorate of the Budget) che ha compiti operativi di monitoraggio e di controllo delle entrate e delle uscite del bilancio.

Il processo di bilancio si qualifica come un processo *top-down* in cui l'ammontare complessivo della spesa (stabilito nel Programma di Governo per ciascuno degli anni della legislatura tenendo conto dello scenario macroeconomico, degli obiettivi programmatici e della previsione delle entrate) costituisce un vincolo non modificabile per le amministrazioni dello Stato. Amministrazioni che, tuttavia, possono inviare entro il mese di febbraio una proposta di allocazione delle risorse al Ministero delle finanze in relazione ai compiti istituzionali loro assegnati.

In questo processo il Ministero delle finanze svolge il fondamentale ruolo di assicurare che i limiti alle spese definiti per ciascun ministero (tetti di spesa) siano coerenti con il vincolo complessivo precedentemente fissato nel il Programma di Governo. L'organizzazione del processo e i documenti prodotti nelle varie fasi in cui si articola il processo stesso sono funzionali allo svolgimento di tale ruolo.

Le trattative per la decisione di bilancio avvengono dapprima all'interno di ciascun ministero tra le varie direzioni generali e la FEAD, la Direzione per gli Affari Economico-

Finanziari (Financial-Economic Affair Directorate), che è istituita presso ogni ministero, e, successivamente, tra il ministero e il Dipartimento del Bilancio del Ministero delle finanze.

La FEAD, composta in media da sei persone, svolge un ruolo di coordinatore delle politiche di bilancio all'interno di ciascun ministero e collabora con il Ministero delle finanze nella preparazione, gestione e rendicontazione del bilancio.

La formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno t inizia con due anni di anticipo rispetto al periodo di riferimento ($t-2$) con una circolare del Ministero delle finanze inviata a tutte le amministrazioni. Entro febbraio dell'anno $t-1$ i ministeri indicano al Ministero delle finanze le loro priorità di spesa e le richieste di risorse in relazione agli obiettivi e alle attività programmate. Una prima valutazione della compatibilità di queste richieste con le risorse disponibili e i vincoli annuali avviene, in questa fase, attraverso le trattative bilaterali tra i ministeri di spesa e il Ministero delle finanze.

Successivamente, nel mese di aprile, il Ministero delle finanze sottopone le richieste delle amministrazioni e le previsioni di spesa pluriennali al Consiglio dei Ministri, indicando anche gli eventuali tagli necessari nei settori relativi alla spesa dell'amministrazione centrale, della previdenza e nel mercato del lavoro, tenuto conto dei tetti di spesa complessivi o degli eventuali margini per riallocazioni o spese addizionali negli stessi settori.

Nel periodo aprile-maggio il Consiglio dei Ministri decide quindi sulla allocazione delle risorse disponibili e, per il tramite del Ministero delle finanze attraverso un documento chiamato "Letter of totals", comunica a ciascun ministero (dopo le trattative con i singoli ministeri di spesa) i tetti di spesa che verranno applicati nell'anno successivo ai ventotto stati di previsione.⁷ In coerenza con tali limiti di spesa, le singole amministrazioni iniziano la preparazione dei rispettivi bilanci. Eventuali ulteriori difficoltà che dovessero emergere da parte delle amministrazioni nell'adeguarsi ai "totali" comunicati dal Ministero delle finanze verranno risolte nel Consiglio dei Ministri di luglio e la soluzione adottata verrà comunicata attraverso una "July letter" inviata dallo stesso Ministero delle finanze alle amministrazioni.

Durante l'estate il Ministero delle finanze prepara un Budget Memorandum, nel quale espone i punti salienti della politica economica e di bilancio del Governo, illustra le politiche

⁷ I ventotto stati di previsione sono relativi a tredici ministeri, ad alcuni programmi specifici (ad esempio, politiche a favore dei giovani e delle famiglie) e a una serie di fondi con finalità varie (ad esempio, un fondo per i trasferimenti agli enti locali).

dei diversi ministeri e indica le risorse finanziarie necessarie. Questo documento contiene anche dati sulle performance in modo da poter verificare, in corso d'esercizio ed ex-post, il raggiungimento degli obiettivi.

Nel mese di agosto la bozza di bilancio è sottoposta al Consiglio dei Ministri che, dopo averla approvata, la trasmette al Consiglio di Stato per il parere. Il terzo martedì di settembre bilancio e Budget Memorandum sono presentati al Parlamento e in questa sede la Regina legge un discorso nel quale espone gli obiettivi del Governo.

L'art. 105 della Costituzione dei Paesi Bassi prescrive che le entrate e le spese del bilancio siano approvate per legge. L'esame parlamentare prevede due fasi e inizia dalla Camera bassa, che ha un potere emendativo, mentre le Commissioni di merito e di bilancio hanno un ruolo limitato.

Nella prima fase possono essere proposti emendamenti compensativi, che comportano lo spostamento di risorse tra diversi ministeri, sempre nell'ambito del tetto complessivo di spesa del bilancio. Nella seconda possono invece essere presentati emendamenti con effetti finanziari di riallocazione di risorse nell'ambito di ciascun ministero. L'esame si chiude con il voto della Camera sul bilancio nel suo complesso e su ciascuno Stato di previsione.

L'esame parlamentare prosegue quindi nella Camera alta, che ha solo il potere di approvare o rifiutare il progetto di bilancio. In genere, l'approvazione del disegno di legge di bilancio da parte di questa Camera avviene a esercizio finanziario già iniziato.

4. La struttura del bilancio

Come già accennato, il bilancio dello Stato dei Paesi Bassi è articolato in ventotto Stati di previsione, tredici dei quali sono relativi ai singoli ministeri di spesa e gli altri quindici sono riconducibili a specifici programmi di spesa e a taluni Fondi destinati a specifici scopi (ad esempio, il Fondo per il finanziamento delle province, il Fondo per il Finanziamento delle municipalità, il Fondo per gli investimenti infrastrutturali). Il Parlamento approva singolarmente i ventotto Stati di previsione.

La classificazione del bilancio è di tipo funzionale. Il primo livello richiama gli obiettivi strategici o le “aree politiche” di ogni ministero, mentre i circa duecento “budget articles” sono relativi ai Departments (che rappresentano delle articolazioni interne ai Directorates presenti nei ministeri di spesa). Gli stanziamenti oggetto di approvazione da parte del Parlamento sono determinati a questo livello di aggregazione che, in alcuni casi suddivisi in attività, corrispondono in linea generale ai “programmi” adottati negli schemi di bilancio di altri Paesi.

Il Parlamento, dunque, vota il bilancio a livello di “articles” approvando i tetti di spesa e le entrate. Nel bilancio di previsione i dati contabili relativi a ciascun “article” sono poi ulteriormente disaggregati in appositi prospetti che, come si vede nella Tabella 1, espongono le attività (a loro volta ulteriormente disaggregate). Alla classificazione in “articles” si affianca poi quella economica e funzionale del SEC 95.

Gli stanziamenti di bilancio presentano una proiezione pluriennale che copre l’esercizio finanziario di riferimento e i successivi quattro esercizi.

Nel periodo compreso tra il 1978 e il 1990 i Paesi Bassi hanno utilizzato un sistema contabile basato sul principio di sola cassa. Successivamente, a seguito della riforma attuata nei primi anni Novanta, il sistema si è basato su un regime combinato “impegni–cassa”.

Per quanto concerne le entrate, il Parlamento approva previsioni solo in termini di cassa. Dal lato della spesa gli stanziamenti sono invece indicati sia in termini di competenza (risorse impegnabili) che in termini di cassa. In linea generale il valore per gli stanziamenti di competenza è determinato pari a quello di cassa, con l’eccezione delle spese per infrastrutture, per le garanzie e per alcune spese per le quali il pagamento non segue

immediatamente l'impegno. Le spese per interessi, dal canto loro, sono contabilizzate in termini di competenza economica.

Le agenzie, sia interne che esterne ai ministeri, utilizzano un sistema contabile basato sulla competenza economica (*accrual basis*). In particolare, nello stato di previsione del ministero cui fanno capo, per ciascuna agenzia sono esposti in modo ulteriormente dettagliato i seguenti aggregati:

- Aggregati di parte corrente
 - Entrate (trasferimenti statali, entrate proprie)
 - Spese (in termini di costi, *accrual basis*)

- Aggregati in conto capitale
 - Entrate (trasferimenti statali, entrate proprie)
 - Spese (in termini di cassa, *cash basis*).

Tabella 1 - Esempio tratto dal bilancio del Ministero dell'agricoltura, della natura e della qualità del cibo (esercizio 2007, dati espressi in migliaia di euro)

Bilancio approvato – Prospetto a livello di “articles”						
Art.	Descrizione	Impegni (obligations) (<i>competenza</i>)	Spese (expenditures) (<i>cassa</i>)	Entrate (income) (<i>cassa</i>)		
TOTAL		2.142.598	2.250.659	395.864		
Policy articles (di specifica competenza del Ministero)						
21	Sustainable enterprises	291.875	301.572	16.938		
22	Agricultural areas	10.913	31.444	45.911		
23	Nature	401.969	448.760	7.889		
...						
<p>Tetto di spesa dell'articolo, approvato dal parlamento in termini di competenza e di cassa. Non può essere modificato senza l'approvazione del Parlamento. Viene ulteriormente disaggregato in un altro prospetto in attività a loro volta ulteriormente disaggregate (il tutto è corredato da una relazione descrittiva)</p>						
			<p>Previsioni di entrate dell'articolo, approvate dal parlamento in termini di cassa.</p>			
Bilancio approvato – Prospetto disaggregato relativo all'“article” 22 Agricultural areas						
		...	2006	2007	2008	...
	Impegni (obligations) (<i>competenza</i>)	...	...	10.913	...	...
	Spese (expenditures) (<i>cassa</i>)	...	...	31.444	...	...
	22.11 Room for land-using agriculture	...	...	16.228	...	...
	- Land-using agriculture	...	...	16.228	...	...
	- Rural areas planning projects agriculture	...	...	...	...	...
	- Lot exchange	...	...	...	...	...
	22.12 Room for non-land-using agriculture	...	...	4.750	...	...
	- Stidug projects	...	...	1.000	...	...
	- Greenhouse sector infrastructure scheme	...	...	3.750	...	...

	Entrate (income) (<i>cassa</i>)	...	...	45.911	...	...

5. La gestione del bilancio

Il sistema adottato per attuare la gestione del bilancio è un sistema tendenzialmente decentrato. Una volta approvato il bilancio, i singoli ministri sono autorizzati a gestire la spesa nel limite indicato dalla legge.⁸

Il compito di supervisionare l'evoluzione della spesa è affidato all'Ispettorato del Bilancio, che utilizza le informazioni presenti sul sistema informativo IBOS, un sistema che registra giornalmente le operazioni di gestione del bilancio e permette al Ministero delle finanze di disporre di ogni informazione utile per monitorare la gestione, controllata anche tramite periodiche riunioni tra le singole FEAD e l'Ispettorato che si svolgono con una frequenza determinata anche dalle esigenze di controllo manifestate dal Ministero delle finanze.

L'obiettivo principale di tali incontri è di evitare casi di sfioramento dei limiti di spesa, invitando i singoli ministeri, e per essi le FEAD, non solo a comunicare tempestivamente il verificarsi di una simile eventualità ma anche a proporre soluzioni all'interno del proprio budget.

I Ministri, infatti, sono responsabili delle risorse loro affidate e possono modificare in modo compensativo le risorse iscritte all'interno dei "budget articles" chiedendo l'autorizzazione preventiva al Ministero delle finanze, attraverso il sistema informativo, che valuta la richiesta di variazione e la compensazione proposta. La compensazione deve esaurirsi all'interno dello stesso articolo di bilancio.

⁸ Nel *Government Accounts Act* sono indicate le regole per la gestione del bilancio, le regole contabili, la supervisione, il controllo interno e il controllo della Corte dei Conti. A questa normativa si affianca una disciplina secondaria di natura amministrativa emanata dal Governo. In particolare, lo *State Financial Administration Information Handbook* raccoglie una serie di regolamenti di dettaglio relativi ad alcune operazioni e attività connesse alla gestione del bilancio come la *Regulation concerning State Budget Rules*, la *Regulation concerning Departmental Budget Accounting*, la *Regulation concerning Cash management* e la *Regulation concerning the task of the FEZ*.

Non ci sono limiti quantitativi alla riallocazione delle risorse nell'ambito degli articoli, così come non è previsto il rispetto del criterio di non dequalificazione della spesa, cioè lo spostamento di risorse dal conto capitale alla parte corrente. Invece, dal momento che i "budget articles" sono stati a suo tempo autorizzati dal Parlamento, eventuali modifiche alla consistenza dei relativi stanziamenti devono essere autorizzate dal Parlamento stesso, anche in considerazione del fatto che tali riallocazioni potrebbero avere ripercussioni sulle politiche del Governo.

Per tali motivi, nel corso della gestione il Governo può presentare al Parlamento il bilancio di assestamento. Le richieste di spostamento devono comunque essere compensative e rientrare nell'ambito del tetto di spesa complessivo fissato per l'anno finanziario. In linea generale l'entità delle risorse di cui si richiede lo spostamento con il bilancio di assestamento non è molto elevato rispetto alle dotazioni complessive del bilancio annuale. L'approvazione parlamentare del bilancio di assestamento segue le stesse regole del bilancio di previsione e viene, in genere, presentato due volte l'anno, in primavera e in autunno.

La disciplina contabile prevede la possibilità di riportare al nuovo esercizio somme non spese nell'esercizio scaduto per un valore pari all'1 per cento delle risorse stanziare in ogni Stato di previsione. A questa regola fanno eccezione gli stanziamenti iscritti nel Fondo delle infrastrutture (per i quali al contrario è possibile riportare al nuovo esercizio l'intero ammontare delle somme non spese) e il Fondo per la difesa (che può essere riportato all'anno successivo nel limite del 2,5 per cento). In ogni caso, nel bilancio è possibile distinguere le risorse stanziare per l'esercizio rispetto a quelle riportate dagli anni precedenti.

Il bilancio annuale dei Paesi Bassi prevede un fondo di riserva a livello centrale per le spese impreviste (0,5 per cento dell'ammontare della spesa totale) che viene di solito interamente utilizzato. La gestione delle spese si completa con l'emissione del mandato di pagamento da parte dell'agente responsabile della spesa (gli agenti sono circa tremila in tutto) a valere sul conto corrente bancario intestato allo stesso agente delegato alla spesa e aperto presso il sistema bancario.

Il sistema di tesoreria si basa su una convenzione tra Ministero delle finanze e sistema bancario che istituisce dei conti correnti utilizzati dai responsabili della spesa per effettuare i singoli pagamenti. Conti correnti che, con i relativi movimenti, sono inseriti nel sistema informativo per permettere l'attività di monitoraggio e controllo estesa anche a soggetti istituzionali che, pur esterni all'Amministrazione statale, utilizzano tale sistema di

pagamento. Esso garantisce i pagamenti quotidiani e alla fine di ogni giornata il Ministero delle finanze, attraverso la Banca Centrale, regola le posizioni debitorie e creditorie sui diversi conti azzerandoli. Il sistema prevede inoltre una programmazione dei flussi di cassa trimestrale, ma non una programmazione giornaliera delle entrate e delle spese.

E' compito dei singoli ministeri relazionare sull'evoluzione della spesa ogni tre mesi all'Ispettorato centrale presso il Ministero delle finanze. Sulla base dei rapporti pervenuti dai ministeri, il Ministero delle finanze (assieme agli altri ministeri) valuta l'evoluzione della spesa e le risorse necessarie per far fronte alle esigenze di cassa attese per la parte finale dell'anno.

L'implementazione delle politiche è comunicata al Parlamento con tre diversi memorandum presentati dal Governo rispettivamente entro il 1° giugno, il 1° dicembre e il 1° marzo. A questi documenti si aggiungono altri documenti informativi a consuntivo per ciascun ministero, redatti dalle rispettive FEAD e sottoposti all'organismo di controllo interno (Supervisory Policy Audit Directorate), preparati nel mese di febbraio e inviati entro metà marzo al Ministro delle finanze che provvede poi a trasmetterli alla Corte dei Conti.

Lo Spring Memorandum, il Budget Memorandum e l'Autumn Memorandum consentono di monitorare l'evoluzione dei conti pubblici nel corso della gestione con riferimento agli obiettivi del bilancio statale e agli obiettivi comunitari.

Infine il Governo presenta al Parlamento il rendiconto annuale (State Financial Annual Report), per l'approvazione, entro il terzo mercoledì di maggio.

6. Il sistema dei controlli

Il sistema dei controlli nei Paesi Bassi è basato sul modello PIFC, Public Internal Financial Control,⁹ un impianto fondato essenzialmente su controlli interni.

Il principio di base è quello secondo cui ciascun ministro è responsabile del proprio bilancio e ne risponde di fronte al Parlamento e all'opinione pubblica. Da tale impostazione deriva che anche il controllo sull'esecuzione del bilancio costituisce una questione di pertinenza interna a ogni singolo ministero. In questo contesto il controllo è operato su due livelli:

- un controllo ex-ante di primo livello operato dall'unità organizzativa responsabile della spesa; si tratta di un tipico controllo amministrativo contabile nel quale si compiono formali verifiche, come quelle sulla consistenza dello stanziamento, sulla corretta imputazione della spesa, sugli atti di spesa, ecc.;
- un controllo ex-ante di secondo livello operato dalla FEAD; si tratta di un controllo imperniato sul rispetto delle procedure di spesa e sulla corretta applicazione delle procedure di controllo operate dall'unità responsabile della spesa.

Solo per particolari spese, di rilevante entità, è previsto un controllo ex-ante da parte dell'Ispettorato del Bilancio del Ministero delle finanze.

All'interno di ogni ministero è inoltre presente un Internal Audit Directorate, che si occupa fundamentalmente del rispetto del quadro finanziario e di bilancio nonché dell'efficacia delle procedure di controllo applicate al primo e al secondo livello. Questo Ufficio, che svolge sostanzialmente una attività di "ex-post audit", risponde direttamente al ministro di riferimento informandolo attraverso un Comitato di Audit Ministeriale presieduto dal Segretario Generale del ministero stesso.

⁹ Per approfondimenti si veda "Public Internal Financial Control: un modello evoluto di Controllo Interno", RGS, 2008.

Le unità di Internal Audit dei ministeri, in passato costituite da personale dipendente degli stessi Ministeri, sono oggi composte da personale del Ministero delle finanze. La modificata composizione di questi uffici è dovuta essenzialmente a misure di riduzione del personale, cui sono derivate riorganizzazioni delle funzioni.

È importante rilevare che questa nuova situazione, in cui risorse umane e strumentali dedicate all'attività di audit dipendono dal Ministero delle finanze (vale a dire da una struttura diversa rispetto a quella controllata), ha favorito non solo una maggiore indipendenza di queste strutture di audit nei confronti del ministro di riferimento, ma anche una maggiore uniformità nell'applicazione delle stesse procedure di audit e la possibilità di operare dei "benchmarking" fra strutture diverse.

D'altro canto, si deve osservare che tale situazione ha determinato una "maggiore distanza" dall'amministrazione sottoposta a controllo, rendendo così più difficoltosa la stessa attività di controllo.

La riduzione del personale e la conseguente riorganizzazione delle strutture ha fatto sì che il numero delle unità di Internal Audit risultasse inferiore rispetto al numero degli stati di previsione che fanno capo ai ministeri di spesa (ventotto stati di previsione per tredici ministeri di spesa). Ciò implica che ad alcune di queste unità di Internal Audit siano assegnati più bilanci da sottoporre ad audit (fino ad un massimo di quattro).

La Direzione del Bilancio del Ministero delle finanze svolge il ruolo di CHU, Central Harmonization Unit, l'unità di armonizzazione delle procedure di controllo. Nell'ambito del suo ruolo di coordinamento la Direzione emana direttive e linee guide sul sistema e sulle procedure di controllo del bilancio e tutti i ministeri sono tenuti ad applicare tali regole.

L'unica forma di controllo esterno è esercitata dalla Supreme Audit Institution, equivalente per rango, ma non per funzioni, alla Corte dei Conti italiana. Tale istituzione infatti non esercita funzioni giurisdizionali e non ha il potere di infliggere sanzioni, dovendosi limitare a riferire in Parlamento sulla correttezza della gestione (osservanza delle procedure di controllo e rispetto dei principi di efficienza, efficacia ed economicità).

Il Parlamento, sulla base dei rapporti di audit presentati dalla Supreme Audit Institution, è l'unico organo legittimato ad adottare misure sanzionatorie. Tali misure, tuttavia, sono adottate sempre nei confronti del ministero e mai nei confronti del diretto responsabile

della spesa (tranne i casi di frode). Le misure possono consistere anche in una minore attribuzione di risorse finanziarie per il successivo esercizio.

7. Informazioni sui risultati e prodotti (outcome e output)

Dal 1997 in poi, con l'intento di fornire al Parlamento olandese informazioni più trasparenti sui risultati ottenuti con l'uso delle risorse pubbliche, sono stati introdotti nel sistema di bilancio dei Paesi Bassi elementi di performance budgeting (VBTB operation). Successivamente tale innovazione ha consentito anche di migliorare l'efficienza nell'uso delle risorse pubbliche stesse. L'entrata a regime del nuovo sistema è avvenuta con il bilancio per il 2002.

Questo cambiamento ha permesso di costruire il bilancio orientato verso gli obiettivi strategici e le azioni necessarie per raggiungerli. In particolare, in appositi prospetti del bilancio di previsione viene dato risalto agli indicatori di risultato e di impatto.

Come si evince anche dalla precedente Tabella 1, per ogni programma (ad esempio, il programma 22 del Ministero dell'agricoltura denominato "aree agricole") vengono evidenziate e descritte le relative attività sottostanti (ad esempio, 22.11 "spazio destinato a terreni a uso agricolo"). Per ognuna di queste attività si espone poi l'ulteriore livello di dettaglio (ad esempio, "pianificazione di progetti per aree rurali agricole", "cambi di destinazione d'uso di terreni", ecc.).

Per quest'ultimo livello di dettaglio vengono forniti diversi elementi:

- uno o più indicatori di output o di outcome (ad esempio, "superficie che aveva precedentemente diversa destinazione d'uso e che deve essere riorganizzata in linea con i requisiti di qualità");
- il valore di riferimento;
- il periodo di riferimento (ad esempio, 2007);
- la stima per l'anno;
- il valore obiettivo;
- il termine del periodo di programmazione (ad esempio, 2013);
- la fonte dei dati.

Tuttavia, nonostante lo sforzo operato per fornire una dettagliata esposizione degli obiettivi fissati e delle performance attese, l'allocazione delle risorse nella fase di previsione della spesa non sempre avviene tenendo conto dei risultati raggiunti nei precedenti esercizi.

Simmetricamente, a consuntivo si cerca di valutare la realizzazione di quanto programmato verificando se si sono poste in essere le azioni previste e se i costi hanno rispettato le previsioni, sebbene sia da evidenziare come l'attenzione sul consuntivo in generale non è mai pari a quella dedicata al bilancio di previsione.

8. Processi di spending review

Con l'intento di reperire risorse utili a fronteggiare la crisi economica e finanziaria, dall'ottobre 2009 è stata avviata nei Paesi Bassi una revisione del bilancio, denominata Fundamental Budget Review (FBR). L'operazione si è conclusa nel mese di aprile 2010 e ha comportato l'esame di venti aree di spesa.

Sono stati predisposti venti rapporti nei quali sono state indicate alcune concrete proposte per realizzare riforme strutturali che permettono risparmi per circa il 20 per cento del complesso della spesa di ciascuna area di bilancio. Le proposte così delineate potranno essere utilizzate, dopo le elezioni, per ridurre concretamente la spesa pubblica e contribuire a raggiungere gli obiettivi di bilancio concordati in sede comunitaria.

FONTI

- Blondal J., J. Kristensen, *Budgeting in The Netherlands*, Journal on Budgeting Vol I, n. 3, 2002 OECD, Paris;
- Debets R., H. Vossers, *Program budgeting in the Netherlands*, (2007);
- European Commission, *The Netherlands: Macro Fiscal Assessment on January 2010 Update of the Stability Programme*, 31 March 2010;
- European Commission, *Council Opinion on the update stability programme of The Netherlands, 2009-2012*, April 2010;
- IMF, *Report on Observance of Standards and Codes, Fiscal Transparency – 2006* Washington DC;
- Ministry of Finance, *Public finance in the Netherlands*,
- Ministry of Finance, *Stability Programme of the Netherlands – January 2010 Update*;
- National Academy for Finance and Economy, *Dutch Public Finance: lessons and experiences*, (2004) Den Haag;
- Materiale di approfondimento fornito dal Ministero delle Finanze dei Paesi Bassi.
- Ministero dell'economia e delle finanze, Ragioneria Generale dello Stato, *Public Internal Financial Control: un modello evoluto di Controllo Interno*, 2008, Roma, <http://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Servizio-s/Strumenti-II-Public-II-Public-Internal-Financial-Control---un-modello-evoluto-di-Controllo-Interno.pdf>



[www.rgs.mef.gov.it]

Ministero dell'Economia e delle Finanze



La contabilità e la finanza pubblica a portata di click