



Garantire la corretta programmazione  
e la rigorosa gestione  
delle risorse pubbliche

# SPAGNA: IL SISTEMA DI BILANCIO

Visita di studio presso il Ministerio de Economía y Hacienda (Madrid, 17-18 giugno 2010)

2009

2010

**2011**

2012





**MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**

**DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**

*Servizio Studi Dipartimentale*

## **Spagna: il sistema di bilancio**

**Visita di studio presso il Ministerio de Economía y Hacienda  
(Madrid, 17-18 giugno 2010)**



*Relazione a cura del Dott. Marco Camilletti, Dott. Federico Falcitelli, Dott.ssa Serena Lamartina, Dott. Biagio Mazzotta, Dott. Fabrizio Mocavini del SESD e del Dott. Massimiliano Di Muccio dell'IGB, elaborata sulla base degli incontri tenutisi presso il Ministerio de Economía y Hacienda di Spagna a Madrid nei giorni 17 e 18 giugno 2010.*

*Si elencano di seguito, per una immediata lettura, le principali caratteristiche del sistema di contabilità pubblica e di bilancio dello Stato della Spagna:*

- a) la Spagna è un paese con un elevato grado di decentramento fiscale e il suo sistema di bilancio prevede diciotto distinti bilanci (diciassette per le comunità autonome e uno per il livello centrale di governo);
- b) a livello di amministrazione centrale, prima dell'approvazione della legge di bilancio, il Governo spagnolo fissa un tetto massimo alla spesa totale, modificabile solo con appositi interventi normativi;
- c) il processo di formazione del bilancio si avvia entro il primo semestre dell'anno con la proposta del Ministro dell'economia che fissa l'obiettivo di stabilità per il triennio successivo e predispone i prospetti di previsione pluriennali che aggiornano le previsioni dell'anno precedente;
- d) il bilancio, corredato da documenti illustrativi chiamati *libros*, viene inviato al Parlamento entro il 1° ottobre per essere approvato entro la fine del mese di dicembre.
- e) la contabilità del settore pubblico statale spagnolo tende a esporre in un unico documento la situazione del patrimonio, quella finanziaria e il risultato dell'esecuzione del bilancio. Per fare questo, viene adottato un duplice sistema di contabilità: uno di "cassa modificata" per l'esecuzione del bilancio e uno di tipo "accrual modificato" con registrazioni in partita doppia;
- f) per gli stati di previsione della spesa si adottano una classificazione organica (per centri responsabili della spesa), una classificazione per programmi (per indicare gli obiettivi da raggiungere con la gestione) e una classificazione economica (secondo la natura della spesa);
- g) i programmi rappresentano le politiche di spesa, costituiscono una classificazione aperta che il Ministero dell'economia rivede ogni anno alla luce delle priorità politiche e sono di norma attribuiti univocamente a un singolo ministero. Su di essi il Parlamento esprime il suo voto;
- h) l'utilizzo della partita doppia rende il sistema di contabilità spagnolo idoneo all'adozione degli IPSAS, i principi contabili internazionali per il settore pubblico. Si è fissato un percorso di recepimento dei principi che prevede, a partire dal 2011, la loro applicazione obbligatoria per il settore pubblico statale e facoltativa per le comunità autonome, mentre gli enti locali li applicheranno in un prossimo futuro;
- i) il modello di controllo a cui fa riferimento il sistema spagnolo è quello adottato a livello europeo e denominato PIFC (Public Internal Financial Control).

## 1. Il contesto istituzionale e l'ordinamento dello Stato

Secondo la Costituzione del 1978, il Regno di Spagna è una monarchia ereditaria parlamentare, in cui il re ha un ruolo di rappresentanza e di garante dell'unità e della democrazia. Il potere esecutivo è affidato al Consiglio dei Ministri, retto da un Presidente del Governo. Il potere legislativo è attribuito a un parlamento bicamerale, composto dal Congresso dei Deputati e dal Senato.

L'assetto istituzionale spagnolo è caratterizzato da una articolazione in più livelli di governo. Negli ultimi decenni i livelli di governo hanno subito una radicale trasformazione che ha interessato le strutture, i poteri e le relative responsabilità. In particolare, si è passati da un sistema fortemente centralizzato caratterizzato da due soli livelli di governo, centrale e locale, a un sistema a tre livelli, centrale, regionale e locale.

Da un punto di vista costituzionale, la Spagna può essere qualificata come uno Stato a carattere regionale, assimilabile più a una federazione che a uno stato centralizzato. L'articolo 2 della Costituzione proclama l'unità della nazione e "riconosce e garantisce il diritto di autogoverno delle nazionalità e delle regioni di cui è composta".

La struttura politica del Paese si articola in:

- 17 comunità autonome (Comunidades Autonomas), o regioni, alle quali si aggiungono 2 città autonome (Ceuta e Melilla) con un proprio statuto e come tali assimilabili a comunità autonome;
- 50 province;
- 8.097 comuni.

Sia le comunità autonome che le amministrazioni locali godono di autonomia fiscale e tributaria. Le comunità autonome sono state costituite tra il 1978 e il 1983 e, nonostante la struttura simile, i poteri conferiti a ognuna di esse non sono gli stessi.

I comuni e le province costituiscono il livello locale di governo. Con l'introduzione del sistema delle comunità autonome le province, in precedenza livello territoriale di grande importanza, hanno visto diminuire i loro poteri. Sebbene si supponga che tutte le unità

territoriali siano autonome, nella pratica talvolta le province e i comuni non dispongono delle risorse necessarie per il completo espletamento delle loro funzioni, esercitando di conseguenza un ruolo prevalentemente amministrativo nello svolgimento delle stesse.

### **Tipo e livello di autonomia**

La ripartizione dei poteri tra i livelli di governo è stabilita dalla Costituzione che, all'articolo 148, determina le materie che possono essere esercitate in via esclusiva dalle regioni: oltre l'autorganizzazione, l'autogoverno e la politica, gli ambiti nei quali le regioni esplicano maggiormente i loro poteri sono l'istruzione e la sanità. L'articolo 149 elenca invece le materie che sono di competenza esclusiva dello Stato, tra le quali rientrano la sicurezza, la difesa e la regolazione del mercato del lavoro. Le materie residuali rispetto a quelle elencate dai due articoli precedenti rientrano tra le competenze dello Stato (a meno che le regioni non abbiano dichiarato la loro competenza nel proprio statuto).

In realtà le materie di competenza esclusiva delle regioni sono limitate, perché lo Stato, in qualità di garante dell'unità dell'ordinamento, ha poteri trasversali che gli consentono di intervenire, a determinate condizioni, nelle materie riservate alle regioni.

La Costituzione prevede che i poteri regionali possano avere una diversa intensità a seconda del grado di decentramento a favore delle regioni del potere legislativo ed esecutivo. La Costituzione prevede che ciò possa avvenire per iniziativa delle regioni, entro i limiti preventivamente fissati, a seguito di trasferimento dal governo centrale in forza di un Atto Parlamentare o per delega alle stesse regioni da parte delle autorità centrali.

Questo spiega la disomogeneità nelle attribuzioni dei poteri e delle funzioni alle regioni.

### **Le relazioni finanziarie tra amministrazione centrale e governi regionali e locali**

Il processo di decentramento fiscale in Spagna è cominciato nel 1982 con la costituzione delle comunità autonome (regioni) e si è evoluto in modo molto rapido,

soprattutto per quanto riguarda le spese. A confronto con quello di altri paesi OCSE, il grado di decentramento in Spagna è molto elevato.<sup>1</sup>

Dal 1982 a oggi la quota di spesa pubblica effettuata dalle regioni e dai governi locali sul totale della spesa è aumentata costantemente dal 15 al 50 per cento. Per contro, la quota di spesa dell'amministrazione centrale si è ridotta dal 53 per cento del 1982 al 22 per cento del 2009. La quota relativa alla previdenza sociale è invece rimasta pressoché costante nel corso del periodo considerato. Le spese effettuate a livello centrale riguardano prevalentemente servizi pubblici generali, ordine pubblico e sicurezza e difesa. Alle regioni, in linea con le competenze loro assegnate, sono demandate prevalentemente le spese per istruzione e salute, mentre a livello locale le spese maggiori riguardano i servizi pubblici generali. Al sistema di previdenza sociale afferiscono la gran parte delle spese di protezione sociale.

Nonostante il sistema di bilancio sia caratterizzato da diciotto bilanci distinti (diciassette per le comunità autonome e uno per il livello centrale di governo), la politica fiscale unitaria è definita dalla legge di stabilità. Allo stato centrale sono assegnati i compiti di garantire un livello minimo di offerta degli stessi servizi pubblici per ogni comunità autonoma, realizzare meccanismi per assicurare la coesione e la solidarietà e garantire il rispetto dei patti di stabilità interni.

Il 38 per cento del bilancio del governo centrale è costituito da trasferimenti ai livelli inferiori di governo, che rappresentano dunque la principale fonte di finanziamento dei governi regionali, unitamente alle compartecipazioni su IRPEF, IVA e accise. I governi regionali si finanziano per una quota minore anche tramite tributi propri e trasferimenti dall'Unione Europea.

Per quanto concerne il finanziamento delle comunità autonome, una riforma del 2009 ha aumentato la quota di imposte cedute alle stesse comunità (il 50 per cento dell'IRPEF e dell'IVA e il 58 per cento delle accise)<sup>2</sup> in relazione al luogo in cui sono state prodotte. Ciò è avvenuto a scapito dei trasferimenti da parte del governo centrale. Con la sola eccezione della

---

<sup>1</sup> Dati di fonte Banca Mondiale, elaborati dal Ministero dell'economia e finanze spagnolo, indicano che la quota di spesa effettuata dai sottolivelli di governo è pari a circa il 50 per cento della spesa totale, mentre la quota delle entrate afferenti agli stessi è compresa tra il 30 e il 35 per cento del totale delle entrate. Soltanto tre paesi (USA, Canada e Danimarca) hanno quote di spese e/o di entrate superiori.

<sup>2</sup> Il sistema prevede che le comunità autonome possano modificare le sole aliquote riguardantil'IRPEF.

regione Basca e della Navarra (che in virtù del loro statuto speciale incassano tutte le imposte del territorio e pagano allo Stato i servizi ricevuti), il sistema fiscale prevede che lo Stato incassi le imposte e successivamente le riversi alle comunità autonome.

In aggiunta, le comunità autonome ricevono risorse tramite quattro tipologie di fondi: un fondo per la garanzia dei pubblici servizi, un fondo di sufficienza globale, un fondo di competitività e un fondo di cooperazione.

Il fondo per la garanzia dei pubblici servizi garantisce il diritto per tutti i cittadini, indipendentemente dalla comunità autonoma alla quale appartengono, allo stesso finanziamento per la garanzia dei servizi pubblici fondamentali (istruzione, salute e servizi sociali). Il finanziamento avviene sulla base della numerosità della popolazione corretta secondo alcuni parametri, quali la popolazione coperta dal Servizio Sanitario Nazionale, la popolazione giovane (età inferiore ai 16 anni) e la popolazione anziana (età superiore ai 64 anni), la superficie, la densità abitativa, lo “stato di isola”. Ciascuna comunità autonoma contribuisce al finanziamento del fondo con il 75 per cento della sua capacità fiscale. Tale calcolo è aggiornato ogni anno.

Il fondo di sufficienza globale assicura il finanziamento delle funzioni devolute alle comunità autonome e diverse dai servizi fondamentali, coprendo le differenze tra i fabbisogni di spesa di ciascuna comunità e le risorse a disposizione delle comunità stesse. I fabbisogni di spesa sono determinati secondo il criterio della spesa storica mentre l'evoluzione del fondo è legata alla modificazione del livello di risorse a disposizione del governo centrale. Con l'aumentare dei tributi propri è diminuito, nel tempo, il ricorso delle comunità a tale fondo.

Il fondo di competitività assicura la riduzione delle disparità residuali nel finanziamento per abitante adottando una correzione, basata sui parametri di cui sopra, una volta determinati i finanziamenti con i due fondi precedenti. Le comunità che hanno diritto a usufruire del fondo sono quelle per le quali il finanziamento per abitante “corretto” risulta inferiore alla media o inferiore alla capacità fiscale.

Il fondo di cooperazione, infine, assicura la distribuzione di risorse alle comunità che presentano un minor reddito pro-capite e una dinamica demografica sfavorevole, in modo tale da garantire un maggior livello di sviluppo.

Anche gli enti locali, al pari delle comunità autonome, ricevono trasferimenti dallo Stato e hanno tributi propri (ICI, Imposte sull'attività economica, ecc.). Il loro grado di

autonomia è piuttosto limitato, non potendo modificare le aliquote né intervenire sulla normativa fiscale.

Le modalità di trasferimento di risorse da parte dello Stato ai comuni differiscono a seconda del numero di abitanti. In particolare, i comuni con un numero di abitanti superiore a 75.000 ricevono una percentuale modesta di IRPEF, IVA e accise e ricevono trasferimenti secondo le medesime modalità che regolano la distribuzione del fondo di sufficienza. I comuni con un numero di abitanti inferiore a 75.000 non godono di cessione di tributi e sono finanziati sulla base di tre criteri: popolazione (parametro che pesa per il 75 per cento), capacità fiscale (12 per cento), sforzo fiscale (12 per cento). In aggiunta a tali risorse, i comuni possono ricevere trasferimenti dalle comunità autonome.

## 2. Il processo di riforma della programmazione economico finanziaria e di bilancio

Nel corso degli ultimi decenni la Spagna è stata interessata da numerose riforme del sistema di governo della finanza pubblica, espressione di una crescente attenzione e sensibilità verso la programmazione finanziaria, la misurazione dei risultati e la stabilità finanziaria.

Il punto di partenza dell'evoluzione del sistema di bilancio e del sistema contabile è costituito dalla legge generale di bilancio del 1977 (*Ley General Presupuestaria*, LGP), con la quale si è riconosciuto al sistema contabile centrale la funzione di strumento utile per prendere decisioni e per attuare il controllo di gestione e si è manifestata la necessità di sviluppare standard contabili per il settore pubblico. Tale compito è stato affidato alla *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE), un organismo funzionalmente dipendente dal Governo e dal Consiglio dei Ministri e organicamente inserito nel Ministero dell'Economia.

Il primo passo verso l'armonizzazione contabile è avvenuto nel 1981 con la promulgazione del *Plan General de Contabilidad Publica* (PGCP), il primo piano di contabilità pubblica, la cui versione definitiva (approvata nel 1983) concerneva la sola amministrazione statale. Il piano dei conti prevedeva l'elenco dei conti da utilizzare e la lista dei documenti contabili da redigere, oltre che l'introduzione del metodo della partita doppia. Esso ridisegnava inoltre il sistema di reporting utile ai fini della rendicontazione.

Il processo di armonizzazione è proseguito nel 1986 con l'aggiornamento del piano dei conti per regolare la contabilità di specifici enti e organismi che compongono il settore pubblico.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> A tale piano dei conti, tuttavia, venivano riconosciuti alcuni limiti, tra i quali lo scarso riferimento a schemi contabili standard per il settore pubblico.

Durante questi anni, inoltre, sulla scia delle esperienze di Stati Uniti e Francia, si è accentuata l'attenzione verso la performance delle amministrazioni pubbliche, mettendo in atto una riorganizzazione dei bilanci delle stesse in termini di programmi che dovevano essere accompagnati da obiettivi e indicatori.

A seguito della adesione della Spagna all'Unione Europea (1986), e al conseguente influsso delle direttive comunitarie in materia contabile, nel 1995 è stata elaborata una nuova versione del PGCP, attualmente in vigore, che ha comportato un miglioramento dei sistemi contabili e informativi della pubblica amministrazione e la definizione di nuovi documenti contabili.

Nel 2001, è stata emanata la *Ley General de Estabilidad Presupuestaria*, LGEP, la legge generale di stabilità del bilancio che ha imposto per la prima volta un principio fondamentale: tutte le amministrazioni, centrali e locali, devono contribuire in modo coordinato al raggiungimento e al mantenimento della stabilità finanziaria perseguendo l'obiettivo del pareggio di bilancio. La legge è stata successivamente modificata nel 2006 per introdurre elementi di flessibilità nel perseguimento dei suddetti obiettivi.

In particolare, i principi sui quali si fonda la legge di Stabilità sono i seguenti:

1. bilancio pubblico in pareggio nel medio termine;
2. obiettivi di medio-lungo termine (tre anni) per il livello generale di governo;
3. tetto di spesa annuale per il livello centrale di governo;
4. costituzione di un fondo per le spese impreviste per il livello centrale di governo;
5. regole di utilizzo dell'avanzo di bilancio;
6. predisposizione di piani di rientro economico finanziari;
7. rafforzamento del ruolo del Parlamento.

L'obiettivo del pareggio di bilancio tiene conto, per le amministrazioni centrali, regionali e locali, dell'andamento del ciclo economico. In particolare, è previsto che in caso di tasso di crescita del PIL inferiore al 2 per cento si possa realizzare un deficit pari al massimo all'1 per cento del PIL, in caso di tasso di crescita del PIL superiore al 3 per cento si debba

realizzare un avanzo di bilancio e che il bilancio debba essere in pareggio negli altri casi.<sup>4</sup> In situazioni del tutto eccezionali è prevista la possibilità per tutte le amministrazioni pubbliche di effettuare investimenti in deficit per un ammontare pari, al massimo, allo 0,5 per cento del PIL purché il finanziamento dell'investimento avvenga almeno per il 30 per cento con il risparmio pubblico.<sup>5</sup>

L'obiettivo di stabilità per il sistema di previdenza sociale non tiene conto invece dell'evoluzione del ciclo economico, perché in questo caso deve essere annualmente garantito il pareggio di bilancio al fine di assicurare la sostenibilità finanziaria di questo settore di spesa.

La programmazione triennale riguarda la definizione di obiettivi in termini di saldo di bilancio per il livello di governo generale e per l'articolazione dei sottosettori: governo centrale, comunità autonome, livelli locali di governo e previdenza sociale. Il Consiglio dei Ministri è responsabile della determinazione degli obiettivi e dei limiti da rispettare su base triennale. La distribuzione degli obiettivi tra i sottosettori è definita nell'ambito di una Commissione che rappresenta sia l'amministrazione centrale (che detiene il 50 per cento dei voti) che le comunità autonome.

L'obiettivo determinato per il complesso delle regioni è successivamente ripartito per ogni singolo ente tramite trattative bilaterali tra il Ministero dell'economia e delle finanze e le singole comunità autonome ed è soggetto all'approvazione da parte del Consiglio dei Ministri. L'oggetto della contrattazione è limitato al saldo di bilancio, mentre la decisione in merito alle modalità di conseguimento dell'obiettivo è lasciata alle regioni.

Per il livello centrale, prima dell'approvazione della legge di bilancio, il Governo, su proposta del Ministero delle finanze, fissa annualmente un tetto massimo alla spesa totale, definito in termini di contabilità pubblica. Tale tetto, approvato da tutti i ministri con l'obiettivo di evitare in corso d'anno ulteriori richieste da parte dei ministri stessi, è stabilito in termini nominali e derivato dalla somma algebrica del saldo di bilancio obiettivo (definito in termini di contabilità nazionale SEC 95) e delle previsioni di entrata (provenienti dall'Agenzia

---

<sup>4</sup> I disavanzi realizzati nel 2008 e nel 2009, a causa non solo degli stabilizzatori automatici ma anche delle politiche fiscali espansive poste in essere per fronteggiare la crisi economica, stanno portando verso una riconsiderazione di tali regole.

<sup>5</sup> Tale possibilità, ampiamente sfruttata dalle regioni in fasi congiunturali favorevoli, non ha trovato applicazione in tempi più recenti a causa dell'indisponibilità della quota minima di risparmio richiesta.

tributaria), ai quali si aggiungono gli aggiustamenti per il passaggio dalle grandezze espresse in termini di contabilità nazionale a quelle in termini di contabilità pubblica.

La modifica del tetto di spesa nel corso dell'esercizio richiede un apposito intervento normativo. Inoltre, nel caso in cui le previsioni di entrata non dovessero essere rispettate in corso di gestione, il tetto di spesa non viene automaticamente modificato, determinando così uno sfioramento dell'obiettivo di saldo. In questi casi, a seguito dell'aumento del deficit, il Governo è chiamato a presentare un piano di rientro.

Per fare fronte a necessità impreviste e non discrezionali è previsto un Fondo per le spese impreviste il cui importo è pari al 2 per cento del limite delle spese non finanziarie. L'utilizzo di tale fondo è soggetto all'approvazione del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministero dell'economia ed è soggetto al controllo trimestrale da parte della competente Commissione parlamentare.

La legge di bilancio stabilisce le modalità di utilizzo delle risorse in caso di realizzazione di un avanzo di bilancio. Avanzo che viene per lo più impiegato per ripagare una quota del debito pubblico o per alimentare il fondo di riserva relativo alla previdenza sociale.

In caso di mancato raggiungimento dell'obiettivo di stabilità sia il governo centrale che le comunità autonome sono tenute a presentare un piano di rientro per il successivo triennio, nel quale si esplicitano le misure correttive che si intende porre in atto e all'approvazione del quale è condizionato l'ottenimento dell'autorizzazione all'indebitamento. I comuni godono invece di un meccanismo automatico di indebitamento.

La revisione della legge di stabilità ha previsto un ruolo più significativo per il Parlamento nel definire la politica di bilancio.

Con la riforma della legge generale di bilancio del 2003 (LGP n. 47/2003) è aumentata l'attenzione verso la valutazione delle performance, ponendo maggiore enfasi sulla programmazione per obiettivi e sulla misurazione dei risultati (definizione di obiettivi pluriennali, orientamento al risultato, miglioramento del reporting sulla performance, informazioni di dettaglio sulle spese, ampia valutazione dei risultati e degli outcome).

Per quanto concerne in particolare la valutazione dei programmi di spesa, un ruolo cruciale in questo senso è stato svolto dal Ministero dell'economia. Successivamente però, nel

2007, è stata creata una apposita agenzia, l'Agenzia di Stato per la valutazione delle politiche pubbliche e la qualità dei pubblici servizi, alla quale è stato attribuito questo specifico ruolo.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> A partire dal 2006, con la legge dell'Agenzia di Stato, si è dato vita al processo di creazione di Agenzie, enti dotati di autonomia manageriale ma sottoposti al controllo dello Stato. Oggi le Agenzie sono numerose in Spagna, hanno il potere di contrattare direttamente con il Ministero dell'Economia e Finanze e hanno piena discrezionalità nell'uso delle risorse (con l'eccezione di quelle umane). Questa discrezionalità è fonte di preoccupazione per il Ministero dell'economia a causa della perdita di controllo sulla spesa.

### 3. Il ciclo della programmazione economico finanziaria e di bilancio dello Stato

La *Ley de Presupuestos Generales del Estado* contiene le entrate e le spese di tutti i soggetti che compongono il settore pubblico statale.<sup>7</sup>

Il processo di programmazione economico-finanziaria è molto articolato e il suo grado di complessità è aumentato nel 2001 con l'introduzione della legge di stabilità di bilancio che impone vincoli aggiuntivi al processo di programmazione.

La determinazione del bilancio di previsione avviene nel rispetto di diversi principi:

- stabilità di bilancio, che impone una situazione di equilibrio o di surplus per tutte le amministrazioni pubbliche;
- pluriennalità, che comporta la coerenza del bilancio annuale con uno scenario pluriennale;
- trasparenza, che implica che i documenti debbano contenere informazioni sufficienti per verificare il rispetto del principio di stabilità;
- efficienza nell'uso delle risorse.

Il processo di formazione del bilancio dello Stato prende avvio entro il primo semestre dell'anno con la fissazione da parte del Governo, su proposta del Ministero dell'economia, dell'obiettivo di stabilità per il triennio successivo per il complesso del settore pubblico e per

---

<sup>7</sup> In base alla LGP 47/2003, il settore pubblico statale (*sector publico estatal*) si articola in settore pubblico amministrativo, settore pubblico imprenditoriale e settore pubblico delle fondazioni. La stessa norma fornisce un'articolazione più dettagliata del settore pubblico statale distinguendo: a) l'Amministrazione Generale dello Stato; b) gli organismi autonomi dipendenti dall'Amministrazione Generale dello Stato; c) le Entità Pubbliche Imprenditoriali, dipendenti dall'Amministrazione Generale dello Stato o da qualunque altro organismo pubblico vincolato o dipendente da esso; d) i soggetti gestori i servizi comuni e le mutue assicurazioni sugli incidenti sul lavoro e le infermità professionali nella loro funzione pubblica di collaborazione nella gestione della Sicurezza Sociale; e) le società mercantili statali definite nella Legge sul Patrimonio delle Amministrazioni Pubbliche; f) le fondazioni del settore pubblico statale, definite nella Legge sulle Fondazioni; g) le Entità statali di diritto pubblico distinte da quelle menzionate nei punti b) e c); h) i Consorzi dotati di personalità giuridica propria di cui all'art. 6, paragrafo 5 della Legge 30/1992.

ciascuno dei soggetti che lo compongono. In tale ambito il Consiglio dei Ministri definisce anche il tetto di spesa per il livello centrale di governo<sup>8</sup>.

Il Ministro dell'economia predispone quindi i prospetti di previsione pluriennali (*Escenarios Presupuestarios Pluriennales*), che vengono inviati al Governo prima dell'approvazione della legge di bilancio e che aggiornano le previsioni dell'anno precedente. I prospetti delle entrate, che si basano su previsioni formulate in primavera, tengono conto degli effetti tendenziali dell'economia, della congiuntura e degli impatti delle modifiche normative. I prospetti sulle spese assegnano le risorse disponibili ai Centri gestori della spesa tenendo conto delle singole politiche di spesa. I programmi di ogni Centro di spesa contengono le attività da realizzare, i mezzi e gli investimenti necessari per realizzarle e gli indicatori che permettono di valutare i risultati (cfr. successivo paragrafo 5).

Si avvia quindi la formazione del bilancio di previsione annuale per il conseguimento degli obiettivi indicati negli scenari pluriennali, il quale viene predisposto secondo precise modalità. Il Ministro dell'Economia stabilisce i criteri per la distribuzione della spesa, per l'elaborazione delle proposte di preventivo e per le priorità da rispettare. I singoli ministri inviano al Ministro dell'economia le proprie proposte di preventivo modificate, anche per gli organismi autonomi e per le altre entità iscritte nel proprio stato di previsione.

Le proposte sono accompagnate dall'indicazione, per ogni programma, degli obiettivi annuali connessi al programma pluriennale, delle attività da svolgere, delle risorse da impiegare, degli investimenti da effettuare e degli indicatori per misurare la realizzazione degli obiettivi. Tali proposte, integrate dallo stato di previsione delle entrate, sono rimesse dallo stesso ministro all'approvazione del Governo, costituendo in tal modo il progetto di legge di bilancio di previsione annuale.

Il progetto di bilancio deve quindi essere inviato al Parlamento entro il 1° ottobre, per essere approvato entro la fine del mese di dicembre. Nel caso di mancata approvazione, sono prorogate le previsioni iniziali dell'anno precedente fino alla sua approvazione. Il bilancio di previsione è corredato da alcuni documenti illustrativi di accompagnamento (*libros*) che svolgono una funzione essenzialmente di comunicazione (cfr. successivo paragrafo 5.1).

---

<sup>8</sup> Gli obiettivi di stabilità sono stabiliti secondo gli schemi di contabilità nazionale in termini di competenza.

## 4. Il sistema informativo di bilancio

La contabilità del settore pubblico statale ha come fine quello di esporre in un unico documento, il *Presupuesto Generales del Estado*, la situazione del patrimonio, la situazione finanziaria e il risultato dell'esecuzione del bilancio di previsione di ciascun soggetto che compone il settore pubblico statale. Il sistema di contabilità adottato allo scopo è duplice:

- da un lato si adotta una contabilità di cassa modificata per l'esecuzione del bilancio di previsione annuale, che comporta l'obbligo in fase di rendicontazione di fornire informazioni riguardo l'esecuzione e la liquidazione del bilancio di previsione e sul grado di realizzazione degli obiettivi;
- dall'altro lato esiste una contabilità di tipo *accrual* modificata, che utilizza il metodo di registrazione della partita doppia e che permette la redazione di documenti contenenti informazioni di tipo economico patrimoniale.<sup>9</sup>

### 4.1 La struttura del bilancio di previsione

Il documento di bilancio principale è costituito dall'insieme dei *Presupuestos General del Estado*, ovvero dai prospetti che riguardano i singoli centri gestori della spesa e che rappresentano i diritti e gli obblighi da liquidare durante l'esercizio per ciascuno degli organi che compongono il settore pubblico statale.

Il bilancio di previsione annuale si struttura in una parte relativa alle spese e una parte relativa alle entrate. All'interno del bilancio di previsione è prevista anche una sezione di analisi delle grandezze macroeconomiche (*Informe economico y financiero*), basata sulle previsioni effettuate dalla Banca centrale di Spagna e dalle principali organizzazioni

---

<sup>9</sup> Costi e ricavi sono registrati secondo il criterio della competenza economica, con l'eccezione dei contributi in conto capitale, che vengono registrati come ricavi quando le somme sono riscosse o sono in procinto di esserlo.

internazionali, che illustra la situazione economica riporta, tra l'altro, i principali risultati della gestione previsionale: il saldo di previsione non finanziario, la capacità/necessità di finanziamento, il saldo primario, l'indebitamento lordo e netto.

Il documento è suddiviso in due sezioni distinte per le entrate e per le spese. Gli stati di previsione delle spese seguono tre differenti classificazioni: una classificazione organica (per centri responsabili della spesa), una classificazione per programmi (i centri gestori della spesa raggruppano le spese per *Programa presupuestarios*, stabilendo gli obiettivi da raggiungere come risultato della gestione) e una classificazione economica (secondo la natura economica della spesa).

La classificazione organica, a sua volta, raggruppa i centri responsabili della spesa in tre grandi categorie:

- diciassette ministeri di spesa;
- altri ministeri, governi regionali e locali, fondi per spese impreviste, fondi Unione Europea, fondi di compensazione interterritoriali;
- altri organi (Casa del Re, Parlamento, Corte costituzionale, debito pubblico, Consiglio di Stato, pensioni pubbliche, Consiglio generale di giustizia, Corte dei conti).

La classificazione per programmi, introdotta a partire dal 2005, rappresenta le politiche di spesa<sup>10</sup>. Si suddivide in cinque "aree di spesa" ripartite in ventisei "politiche di spesa", a loro volta articolate in "raggruppamenti di programmi". L'unità elementare è costituita dal programma di spesa<sup>11</sup>.

Le cinque aree di spesa sono:

- Area 1: Servizi collettivi (difesa, ordine pubblico, giustizia, affari esteri)
- Area 2: Protezione sociale (servizi sociali, pensioni, sussidi di malattia e invalidità, ...)
- Area 3: Servizi individuali (sanità, istruzione, cultura)
- Area 4: Affari economici (agricoltura, trasporti, comunicazioni, ricerca e sviluppo, ...)

---

<sup>10</sup> La contabilità nazionale prevede un raccordo tra le politiche di spesa e l'articolazione della classificazione COFOG al II livello.

<sup>11</sup> Nella legge di bilancio 2010 sono previsti 220 programmi di spesa.

- Area 9: Servizi pubblici generali (organi legislativi, affari finanziari e fiscali, debito pubblico, ...)

Si tratta di una classificazione aperta, che il Ministero dell'economia rivede ogni anno a seconda delle priorità politiche del momento (le aree con i numeri dal 5 all'8 sono infatti lasciate libere per eventuali futuri ingressi)<sup>12</sup>.

Le ventisei politiche individuate trovano immediata corrispondenza nell'organizzazione dei ministeri. I programmi sono di norma attribuiti univocamente a un singolo ministero (costituiscono delle eccezioni, ad esempio, i programmi relativi alla ricerca, per i quali il Ministero della ricerca è responsabile dell'attuazione del programma di ricerca di base e i ministeri competenti sono responsabili dell'attuazione dei programmi di ricerca specifici). Il Parlamento esprime il suo voto a livello di programma e in fase di gestione del bilancio è possibile una rimodulazione delle risorse con modalità previste dalla legge di bilancio.

I programmi sono suddivisi in due classi, articolate al loro interno per lettere: una classe riguarda i programmi non direttamente misurabili, per i quali non sono individuati indicatori di risultato (denominati con le lettere dalla A alla L); l'altra riguarda i programmi la cui realizzazione è misurabile per mezzo di indicatori di risultato (denominati con le lettere dalla M alla Z).

Nell'ambito della classificazione economica, le spese sono classificate in nove "capitoli", di cui quattro di parte corrente (spese per il personale, consumi intermedi, pagamento di interessi, trasferimenti correnti) e tre di parte capitale (fondo per spese impreviste non discrezionali, investimenti reali, trasferimenti di capitale). Questi primi sette capitoli costituiscono le "spese non finanziarie". A queste si affiancano le "spese finanziarie", suddivise in due capitoli relativi alle attività e passività finanziarie. I capitoli a loro volta si dividono in articoli e questi ultimi in *Conceptos* e *Subconceptos*.

La struttura del bilancio per programmi prevede un limite massimo di pagamenti autorizzati (articolato per centro di gestione della spesa e, all'interno di questo, per categoria economica) per ogni Ministero e per ogni programma di spesa. Nella tabella in Appendice si riporta, a titolo di esempio, il programma 131N "Direzione e servizi generali della sicurezza e

<sup>12</sup> Ogni anno i ministeri possono proporre riorganizzazioni dei programmi.

protezione civile” del Ministero dell’Interno. Tale programma è interamente affidato al centro gestore della spesa indicato con il codice “01” (“Ministero, Sottosegreteria e servizi generali”).

Le autorizzazioni ai pagamenti sono articolate in spesa per il personale (categoria economica 1), spese correnti per beni e servizi (categoria economica 2), spese finanziarie (categoria economica 3), spese per trasferimenti correnti (categoria economica 4), investimenti reali (categoria economica 6) e spese per attività finanziarie (categoria economica 8).

Lo stato di previsione delle entrate utilizza due sole classificazioni: una organica (che distingue le entrate dell’Amministrazione dello Stato da quelle degli organismi autonomi, della Sicurezza Sociale e degli altri Enti) e una economica.

Nell’ambito della classificazione economica le entrate sono classificate in 8 “capitoli”:

- 1) Imposte dirette e contributi sociali;
- 2) Imposte indirette;
- 3) Tasse, tariffe ed altre entrate;
- 4) Trasferimenti correnti;
- 5) Entrate di tipo patrimoniale;
- 6) Entrate da alienazione di investimenti reali;
- 7) Trasferimenti in conto capitale;
- 8) Entrate da attività finanziarie (concernono prevalentemente la vendita di titoli del debito pubblico e la restituzione di prestiti dello Stato ad altri soggetti interni ed esterni al settore pubblico).

Il progetto di bilancio di previsione è accompagnato da ulteriori documenti illustrativi, tra i quali rivestono particolare importanza una serie di *libros* (identificati con diversi colori) che hanno lo scopo di migliorare la comprensibilità sia del processo di budgeting che della struttura e dei contenuti dei documenti prodotti nell’ambito del processo stesso. Caratterizzati dall’ampio ricorso all’uso di grafici e tabelle di sintesi, i *libros*, indirizzati in modo particolare ai soggetti interessati alla comprensione del bilancio di previsione, sono strumenti di comunicazione e, in quanto tali, non sono obbligatori né hanno valore normativo.

Con riferimento all’esercizio 2010 sono stati prodotti i seguenti *libros*:

- *libro amarillo*, redatto per la presentazione del progetto di *Presupuestos Generales del Estado* (PGE) al Parlamento, che contiene una descrizione del quadro macroeconomico e della sua evoluzione a livello nazionale e internazionale, una sintesi delle previsioni di bilancio per l'anno 2010, le previsioni di bilancio in dettaglio articolate per lo Stato, gli organismi autonomi e gli altri enti pubblici, la Sicurezza Sociale, il finanziamento degli enti territoriali (*comunidades autonomas* ed enti locali), le relazioni finanziarie con l'Unione europea;
- *cuaderno blanco*, un documento molto sintetico che illustra e riassume in particolare le misure anticrisi contenute nel progetto di PGE;
- *libro azul*, che fornisce informazioni sulla struttura del bilancio di previsione (non contiene "cifre" ma illustra, ad esempio, le voci delle classificazioni organica, della classificazione per programmi e della classificazione economica della spesa).

## **4.2 La struttura del bilancio di previsione**

---

Il processo di esecuzione del bilancio si articola in differenti fasi, sia per quanto riguarda le spese che per quanto riguarda le entrate.

Con riferimento alle spese, il processo comincia con la fase di autorizzazione, che rappresenta, appunto, l'autorizzazione alla realizzazione di una spesa sulla base di uno stanziamento (o di una parte di uno stanziamento) presente nel documento previsionale.

La seconda fase è quella del compromesso, che rappresenta un atto con rilevanza giuridica vincolante per la Pubblica Amministrazione (un contratto) mediante il quale si concorda la realizzazione della spesa autorizzata per un importo determinato.

La terza fase, quella del riconoscimento dell'obbligazione (oggetto dell'autorizzazione parlamentare sul limite di spesa), comporta la proposta di pagamento e riconosce l'esistenza di un debito per la pubblica amministrazione. In questa fase, che è quella in cui il bene è consegnato, si sostiene il costo a fronte delle risorse impegnate.

La quarta fase consiste nell'ordine di pagamento mentre la quinta e ultima fase è quella del pagamento, effettuato attraverso un Tesoriere unico a livello nazionale.

La registrazione delle spese avviene secondo il principio della “cassa modificata”. All'interno dello stesso documento contabile, le operazioni relative alle fasi di registrazione degli stanziamenti iniziali, autorizzazione alla spesa e predisposizione del compromesso (che non hanno conseguenze patrimoniali) sono registrate in bilancio in partita doppia, mentre quelle relative alle fasi di riconoscimento dell'obbligazione ed estinzione della stessa (che hanno conseguenze patrimoniali) sono registrate nel bilancio patrimoniale.

Non esiste un documento contabile che riporta la programmazione finanziaria delle obbligazioni da parte dei ministeri. La programmazione dei pagamenti è invece effettuata dalla Direzione Generale del Tesoro in qualità di unico centro responsabile degli stessi.

Le somme impegnate e non pagate entro la fine dell'esercizio, per le quali esiste un atto di rilevanza giuridica vincolante, sono riportate all'anno successivo. Di norma questo avviene tramite una compensazione su altre voci di spesa, quindi senza un aumento degli stanziamenti per l'anno successivo (tale aumento può essere determinato solo attraverso la legge di bilancio)<sup>13</sup>. Le informazioni relative ai residui (somme impegnate e non pagate) sono riportate sia nei documenti a rendiconto che nei documenti previsionali.

Le forme di flessibilità nella gestione del bilancio sono esplicitate dalla legge di bilancio e dalla legge finanziaria, che stabiliscono sia le modalità con le quali gli stanziamenti possono essere destinati a programmi o a capitoli differenti sia l'organo competente ad approvare la variazione di destinazione delle somme.

Per quanto riguarda le entrate, il processo di esecuzione si distingue in due fasi. La prima fase è quella dell'accertamento che avviene sotto le seguenti condizioni: 1) la somma è certa, 2) il debitore è identificato, 3) l'ammontare è quantificato. La seconda fase è quella dell'incasso.

---

<sup>13</sup> Tali casi non sono tuttavia frequenti poiché i tempi medi di pagamento dopo la consegna del bene, ad eccezione delle opere pluriennali, sono molto ridotti (circa 40 giorni). I tempi dei pagamenti sono stabiliti dalla legge di bilancio. Per le opere pluriennali, il riconoscimento dell'obbligazione è parziale. Se l'opera non viene terminata entro quattro anni dalla definizione del compromesso, il riconoscimento dell'obbligazione sarà effettuata in fase di consegna dell'opera.

---

### 4.3 Il rendiconto

---

Il documento di rendicontazione del settore pubblico statale è la *Cuenta General del Estado*, che deve fornire per tutti i soggetti appartenenti al settore pubblico informazioni sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale, sul risultato patrimoniale dell'esercizio, sull'esecuzione e liquidazione del bilancio di previsione e sul grado di raggiungimento degli obiettivi.

Tutti i soggetti con dovere di rendicontazione devono predisporre i propri rendiconti entro 3 mesi dalla chiusura dell'esercizio finanziario (art. 127 della legge di bilancio). Entro 7 mesi dalla chiusura dello stesso, i conti approvati devono essere trasmessi all'IGAE (art. 139) che entro il mese successivo deve trasmetterli alla Corte dei Conti (*Tribunal de Cuentas*).

Il documento definitivo approvato è inviato sia al Governo che al Parlamento che discute i progressi avvenuti e ne approva il contenuto. Poiché il sistema contabile adottato è duplice, i documenti di sintesi del rendiconto generale sono molteplici:

- il conto del patrimonio (attività, passività e netto patrimoniale)
- il conto economico (costi, perdite, ricavi, proventi, risultato di gestione)
- lo stato di liquidazione del bilancio di previsione (saldo previsionale dell'esercizio)
- la Memoria o Nota Integrativa (completa le informazioni dei precedenti documenti).

A partire dal 2010 è prevista la redazione di un unico conto.

### 4.4 L'adozione di standard internazionali

---

La *Ley General Presupuestaria*, approvata dal Parlamento stabilisce i principi e gli standards contabili generali. In conseguenza di questa legge il Governo, attraverso il Ministero dell'Economia, approva il *Plan General de Contabilidad Publica* predisposto dalla *Comision del Principios y Normas Contables Publicas* dell'IGAE. Si tratta di un documento che contiene i principi e gli standard contabili in vigore e costituisce la base per l'elaborazione della successiva normativa in materia di contabilità, sia per lo Stato sia per gli enti decentrati. Il ruolo degli ordini professionali e delle associazioni di esperti contabili non è significativo nella definizione dei principi e degli standard contabili, essendo l'IGAE l'unico organismo con competenza in materia sulla base di quanto previsto dall'ordinamento giuridico. Tuttavia, molti

soggetti facenti parte degli ordini professionali sono anche membri dell'IGAE o hanno rapporti di collaborazione con tale organismo.

L'utilizzo della partita doppia rende il sistema di contabilità spagnolo idoneo all'adozione dei principi contabili pubblici internazionali (IPSAS). Il percorso di recepimento della normativa internazionale prevede che per il settore pubblico statale l'applicazione degli IPSAS sia obbligatoria a partire dal 2011, le comunità autonome potranno applicarli a partire dal 2011, mentre gli enti locali li applicheranno in un prossimo futuro (2013-2014)<sup>14</sup>.

Il regolamento dei conti pubblici prevede l'esistenza di un sistema doppio completamente integrato basato sia sulla contabilità economico patrimoniale (che si fonda sul principio della competenza) che sulla contabilità finanziaria (che applica un sistema di registrazione basato sul riconoscimento delle obbligazioni, molto prossimo al sistema di cassa).

Il nuovo regolamento dei conti pubblici prevede alcune sostanziali modifiche nella presentazione del rendiconto annuale. In particolare, dal 2011 è prevista l'inclusione della registrazione delle variazioni del patrimonio netto e delle informazioni sul cash-flow.

---

<sup>14</sup> Anche se lo status di indipendenza delle comunità autonome fa sì che queste non abbiano obbligo di adottare gli stessi schemi contabili dello Stato, tutte le comunità autonome adeguano volontariamente i loro schemi contabili a quelli dello Stato. Lo Stato può invece imporre norme contabili agli enti locali.

## 5. Il sistema dei controlli

Una delle due attività svolte dall'IGAE (*Intervención General de la Administración del Estado*) riguarda il controllo finanziario, esercitato sul solo settore statale e strutturato in due distinte attività: controllo ex ante (*Funcion Interventora*) e controllo ex post (*Control Financiero Permanente y Auditoría Publica*).

### 5.1 Il controllo ex ante

Nell'ambito del controllo ex ante (FI) vengono esercitati sia controlli di legittimità sia controlli di efficacia, efficienza ed economicità. Quest'ultima tipologia di controlli si concretizza principalmente in un'attività di consulenza volta a migliorare la gestione delle risorse pubbliche. L'ambito di applicazione di tali controlli è circoscritto essenzialmente ad aspetti amministrativi e contabili, quali il riconoscimento del diritto o dell'obbligazione, il pagamento della spesa, l'incasso delle entrate e l'utilizzo dei fondi pubblici destinati agli investimenti.

I controlli ex ante non si esercitano su tutti i soggetti della pubblica amministrazione ma riguardano esclusivamente il settore pubblico amministrativo, le amministrazioni centrali, le amministrazioni autonome e gli enti gestori dei servizi sociali e possono concretarsi in interventi formali o in interventi materiali.

Gli interventi formali possono consistere, ad esempio, nella verifica dei requisiti formali degli atti necessari per la realizzazione degli accordi (presenza e adeguatezza dei documenti giustificativi, esistenza e congruità dello stanziamento, competenza del soggetto che effettua la spesa). Gli interventi materiali, invece, possono concretizzarsi nella verifica dell'effettivo utilizzo dei fondi (ad esempio, la verifica della realizzazione fisica di un'opera).

In alcuni casi l'IGAE può affidare le funzioni di controllo a specialisti esterni con professionalità adeguate (ingegneri, architetti) per la verifica della corrispondenza dell'opera ai requisiti stabiliti nel contratto.

Se nel corso dei controlli l'IGAE rileva un'infrazione giuridica sanabile, può provvedere direttamente alla sanatoria (sospendendo nel frattempo l'esecuzione del contratto). Se invece le infrazioni non sono sanabili l'IGAE formula espliciti rilievi e successivamente procede con la risoluzione del procedimento. In caso di disaccordo su tali rilievi da parte dell'organo controllato, il vertice dell'amministrazione deve motivare per iscritto le ragioni del suo disaccordo e la competenza per risolvere eventuali controversie spetta al Consiglio dei Ministri.

## 5.2 Il controllo ex post

Il controllo ex post si articola in un controllo interno, svolto dall'IGAE, e in un controllo esterno, svolto dal *Tribunal de Cuentas*. L'IGAE, esercita il controllo interno attraverso i suoi uffici centrali, delegati (presso i Dipartimenti, gli organismi autonomi e gli enti pubblici) e territoriali. Esso si realizza concretamente attraverso un controllo finanziario permanente e interventi di audit. L'ambito di applicazione è circoscritto al settore pubblico e ad altri enti pubblici o privati (vedi figura sotto).

Sector Público Administrativo			Sector Público Administrativo/ Empresarial	Sector Público Empresarial		Sector Público Fundacional
AGE	ORGANISMOS AUTÓNOMOS	ENTIDADES DE LA SEGURIDAD SOCIAL	ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO y CONSORCIOS	ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES	SOCIEDADES MERCANTILES PÚBLICAS	FUNDACIONES PÚBLICAS
FI CFP AP	FI CFP AP	FI CFP AP	CFP AP	CFP AP	AP	AP

**FI = Funcion Interventora (controllo ex ante)**

**CFP = Control Financiero Permanente (controllo ex post)**

**AP = Auditoria Publica (controllo ex post)**

L'obiettivo del *Control Financiero Permanente* è quello di fornire una valutazione di conformità alle normative in materia di esecuzione del bilancio, razionalità economica e finanziaria e principi di buona gestione, al fine di individuare eventuali carenze e proporre raccomandazioni per la loro correzione.

Questo tipo di controllo (distinto dal controllo di tipo formale esercitato dalla *Funcion Interventora*) è attuato dall'*Intervencion Delegadas*, vale a dire gli uffici delegati dell'IGAE, ed è

svolto secondo un piano annuale stabilito, previa selezione delle aree di intervento su cui indirizzare i controlli e della portata finanziaria delle spese da controllare.

L'*Auditoría Pública* si pone come obiettivo la verifica, a posteriori e sistematica, dell'attività economica e finanziaria del settore pubblico statale attraverso procedure di audit mirate, stabilite dalle norme di revisione e dalle istruzioni dell'IGAE.

L'ambito di applicazione è riferito a tutti gli enti del settore pubblico statale sottoposti al controllo contabile dell'IGAE. L'attuazione degli interventi di audit è programmata nel piano annuale di audit (che comprende il controllo finanziario delle sovvenzioni nazionali e degli aiuti pubblici nazionali) ed è affidata all'Ufficio Nazionale di Audit e agli Uffici delegati dell'IGAE presso i Ministeri, gli Organismi Pubblici e gli Uffici Territoriali.

Gli strumenti metodologici utilizzati consistono nelle norme di audit del settore pubblico e nelle norme tecniche per la revisione contabile, mentre il regolamento pubblicato dall'*Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* e dall'Istituto Internazionale di Audit ha carattere supplementare. Nel caso in cui le risorse risultino insufficienti è prevista la possibilità di ricorrere all'opera di collaborazione di revisori dei conti privati.

L'attività di audit è effettuata attraverso due diverse modalità:

- un auditing contabile, che interessa tutti gli enti pubblici tenuti a rendere il conto alla Corte dei conti (fatta eccezione per le società commerciali a partecipazione pubblica che sono tenute a presentare i loro conti a un revisore privato);
- interventi specifici di Audit, tra i quali interventi di audit operativo, audit sulla conformità dei programmi di bilancio e audit sui piani iniziali di azione o di privatizzazione.

Le attività di audit si concludono con la redazione di rapporti che vengono consegnati ai vertici delle istituzioni controllate e, talvolta, direttamente al Consiglio dei Ministri.

Il modello di controllo a cui fa riferimento il sistema spagnolo è, con qualche variazione, quello adottato a livello europeo e denominato *Public Internal Financial Control* (PIFC),<sup>15</sup> caratterizzato da due livelli di controllo.

Il controllo di primo livello, operato dall'unità organizzativa responsabile della spesa, consiste in un classico controllo amministrativo-contabile nel quale si compiono le normali verifiche, come quelle sulla consistenza dello stanziamento, sulla corretta imputazione della spesa o sugli atti di spesa. Nel caso spagnolo però questo controllo è esercitato dall'IGAE (FI).

Il controllo di secondo livello invece, operato in Spagna dall'*Auditoría Pública* dell'IGAE, si sostanzia in un controllo imperniato sul rispetto delle procedure di spesa e sulla corretta applicazione delle procedure di controllo operate dall'unità responsabile della spesa.

---

<sup>15</sup> Si veda anche "Il Public Internal Financial Control, un modello evoluto di controllo interno", [http://www.rgs.mef.gov.it/\\_Documenti/VERSIONE-I/Servizio-s/Strumenti-/Il-Public-/Il-Public-Internal-Financial-Control---un-modello-evoluto-di-Controllo-Interno.pdf](http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Servizio-s/Strumenti-/Il-Public-/Il-Public-Internal-Financial-Control---un-modello-evoluto-di-Controllo-Interno.pdf).

## 6. La performance

La legge di bilancio, discussa e approvata dal Consiglio dei Ministri a settembre, nel mese di ottobre è sottoposta all'approvazione parlamentare. In questo ambito non si discute di performance, nonostante la fissazione di obiettivi e l'individuazione degli indicatori per la valutazione del loro raggiungimento sia integrata nel processo di programmazione economico finanziaria.

Infatti, come richiamato in precedenza, successivamente alla prima fase del processo di programmazione economico finanziaria e alla fissazione dell'obiettivo di stabilità, il Ministro dell'economia spagnolo predispone i prospetti di previsione pluriennale che non solo espongono la distribuzione delle risorse e i programmi pluriennali di ogni Centro gestore della spesa, ma contengono anche altre importanti informazioni: gli obiettivi pluriennali espressi in forma misurabile associati a ciascun programma pluriennale; le attività da realizzare per il conseguimento degli obiettivi, nonché i mezzi economici e materiali necessari per il raggiungimento degli obiettivi e gli investimenti da realizzare; gli indicatori di esecuzione che consentono la valutazione dei risultati in termini di efficienza, efficacia, economicità e qualità.

I soggetti influenti nel processo di preparazione del bilancio sono quattro:

- la Commissione entrate, responsabile delle previsioni di entrata;
- la Commissione politiche di spesa (Ministero dell'Economia e ministeri di spesa), responsabile dell'allocazione delle risorse coerenti con le priorità di spesa;
- le Commissioni ministeriali di budget, che formulano previsioni iniziali di budget e sono responsabili dei programmi;
- le Commissioni di analisi dei programmi, che analizzano i programmi e la loro coerenza con le priorità stabilite dalla Commissione politiche di spesa, allocano le risorse, si assicurano che le risorse allocate siano coerenti con le priorità decise a livello politico.

In teoria i centri gestori della spesa dovrebbero preparare dei report annuali sul raggiungimento dei loro obiettivi. Tali report annuali dovrebbero essere inclusi nei report a carattere pluriennale dei singoli ministri che, a loro volta, dovrebbero essere sottoposti a

verifica da parte del Ministero dell'economia in quanto soggetto istituzionale che coordina l'attività di valutazione dei programmi e verifica il raggiungimento degli obiettivi.

Nella pratica però tutto questo non funziona e nel dibattito sull'insuccesso della misurazione della performance in Spagna si sono anche individuate diverse cause: istruzioni poco chiare e poco concrete da parte della Commissione politiche di spesa, comunicazioni difficili, poche e non tempestive informazioni sulle performance, scarso dibattito sui risultati e sulle performance passate, scarsi incentivi a migliorare l'efficacia e l'efficienza.

Si rafforza pertanto la convinzione che il percorso per uno sviluppo del sistema di misurazione della performance debba passare per un più forte supporto politico, una rafforzata capacità di apprendimento, l'introduzione di giusti incentivi.

## **FONTI**

- *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria, (2005), Ed. Giuffrè*
- *Ballart, X., Zapico, E., (2009), Budget reforms in Spain, in John Wanna, Lotte Jensen and Jouke de Vries, The Reality of Budget Reform: Counting the Consequences in 11 Advanced Democracies, London, Elgar (2010)*
- *Sito del Ministero dell'economia e delle finanze: <http://www.meh.es/es-ES/Paginas/Home.aspx>*
- *Materiale di approfondimento fornito dal Ministero dell'economia della Spagna e dall'IGAE*
- *Il Public Internal Financial Control, un modello evoluto di controllo interno, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Servizio Studi Dipartimentale (<http://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Servizio-s/Strumenti-/Il-Public-/Il-Public-Internal-Financial-Control---un-modello-evoluto-di-Controllo-Interno.pdf>)*

APPENDICE



**PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO**  
ESTADO, OO.AA., AGENCIAS, O PÚBLICOS Y S.SOCIAL

Sección: 16 MINISTERIO DEL INTERIOR  
Programa: 131N Formación de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado

EJERCICIO PRESUPUESTARIO
2010

(Miles de euros)

Orgánica	Económica	Explicación	Total
16.03		DIRECCIÓN GENERAL DE LA POLICÍA Y DE LA GUARDIA CIVIL: POLICÍA	
	1	GASTOS DE PERSONAL	
	12	Funcionarios	46.039,45
	13	Laborales	1.776,83
	16	Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador	1.791,81
	16000	Seguridad Social	637,55
		<b>TOTAL GASTOS DE PERSONAL</b>	<b>49.608,09</b>
	2	GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS	
	21	Reparaciones, mantenimiento y conservación	559,96
	22	Material, suministros y otros	2.924,94
	23	Indemnizaciones por razón del servicio	2.670,41
		<b>TOTAL GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS</b>	<b>6.155,31</b>
		<b>TOTAL DIRECCIÓN GENERAL DE LA POLICÍA Y DE LA GUARDIA CIVIL: POLICÍA</b>	<b>55.763,40</b>
16.04		DIRECCIÓN GENERAL DE LA POLICÍA Y DE LA GUARDIA CIVIL: GUARDIA CIVIL	
	1	GASTOS DE PERSONAL	
	12	Funcionarios	49.246,74
	16	Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador	2.276,72
		<b>TOTAL GASTOS DE PERSONAL</b>	<b>51.523,46</b>
	2	GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS	
	21	Reparaciones, mantenimiento y conservación	1.258,00
	22	Material, suministros y otros	6.788,74
	22511	Gastos protocolarios y representativos derivados de actos institucionales	42,54
	23	Indemnizaciones por razón del servicio	14.201,00
		<b>TOTAL GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS</b>	<b>22.247,74</b>
	4	TRANSFERENCIAS CORRIENTES	
	44	A edades, ent.públ.emp, fundac. y resto entes Sect. Públ.	145,00
	442	Centro Universitario Guardia Civil	45,00
	443	Al Centro Universitario Academia General Militar	100,00
		<b>TOTAL TRANSFERENCIAS CORRIENTES</b>	<b>145,00</b>
	7	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	
	74	A edades, ent.públ.emp, fundac. y resto entes Sect. Públ.	100,00
	743	Al Centro Universitario Academia General Militar	100,00
		<b>TOTAL TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</b>	<b>100,00</b>



**PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO**  
ESTADO, O.O.AA., AGENCIAS, O.PÚBLICOS Y S.SOCIAL

Sección: 16 MINISTERIO DEL INTERIOR  
Programa: 131N Formación de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado

EJERCICIO PRESUPUESTARIO
2010

(Miles de euros)

Orgánica	Económica	Explicación	Total
16.04		DIRECCIÓN GENERAL DE LA POLICIA Y DE LA GUARDIA CIVIL: GUARDIA CIVIL	
		TOTAL DIRECCIÓN GENERAL DE LA POLICIA Y DE LA GUARDIA CIVIL: GUARDIA CIVIL	74.016,20
		TOTAL Formación de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado	129.779,60





[[www.rgs.mef.gov.it](http://www.rgs.mef.gov.it)]



La contabilità e la finanza pubblica a portata di click