



BELGIO: I PRINCIPI, LA STRUTTURA E IL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA ACCRUAL

Visita di studio presso il Ministero delle Finanze del Belgio

Bruxelles 18-20 aprile 2018

2018

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

BELGIO: I PRINCIPI, LA STRUTTURA E IL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA ACCRUAL

**Visita di studio presso il Ministero delle
Finanze del Belgio
Bruxelles 18-20 aprile 2018**

Relazione elaborata sulla base degli incontri tenutisi nell'ambito del progetto "Design of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting reform in the Italian public administration" (nel quadro dello Structural Reform Support Programme 2017-2020 curato dalla Commissione Europea), presso il Ministero delle Finanze del Belgio a Bruxelles il 18, 19 e 20 aprile 2018 dalla delegazione della Ragioneria Generale dello Stato composta da: Pierpaolo Italia, Pietro Floriddia, Cinzia Simeone, Daniela Collesi, Barbara Filippi, Fabrizio Mocavini, Paolo Angiolillo e Rosario Stella.

INDICE

Precisazioni.....	1
1. La peculiare organizzazione e struttura amministrativa del Belgio.....	3
2. Il processo di riforma contabile verso il sistema accrual.....	7
3. Il sistema contabile “integrato”.....	11
4. I criteri di valutazione.....	15
5. Il financial reporting (reportistica di fine periodo).....	17
6. Il consolidamento dei conti.....	19
7. Il ciclo di bilancio nel governo federale.....	21
8. I sistemi informatici di riferimento.....	25
ALLEGATO 1.....	27

Precisazioni

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

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

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

Management (analytic) accounting: contabilità analitica per il controllo di gestione e per la misurazione delle performance. L'unità organizzativa di riferimento è il centro di costo.

Financial statements: insieme dei documenti che compongono la reportistica relativa al bilancio di chiusura di esercizio. Generalmente sono lo Stato Patrimoniale, il Conto economico, il *Cash flow statement* e la Nota Integrativa.

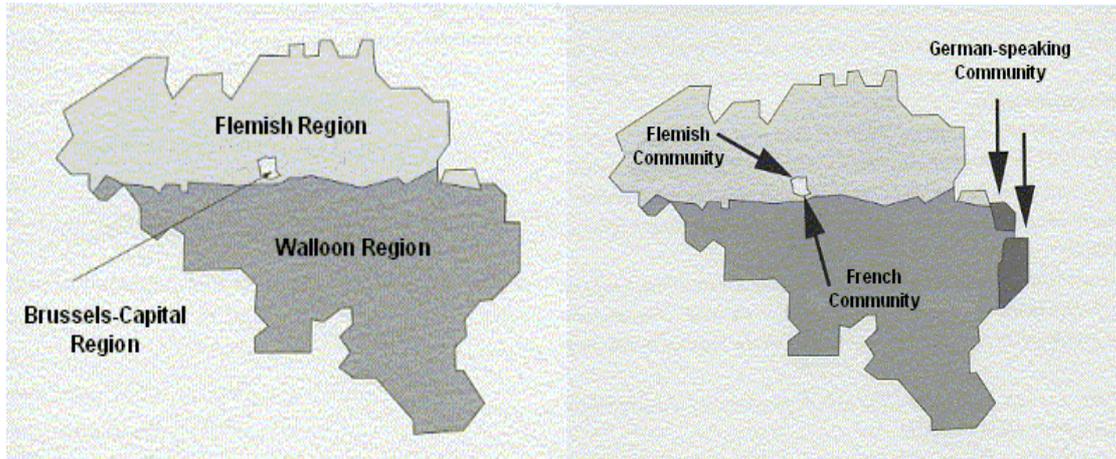
¹ La contabilità *accrual* è un metodo contabile che misura la performance e la posizione di una entità (patrimonio netto) rilevando gli eventi economici indipendentemente dal momento in cui si verificano le transazioni di cassa. L'idea generale è che gli eventi economici siano rilevati e quindi registrati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

Di seguito le principali informazioni sul sistema di contabilità *accrual* adottato in Belgio:

- La situazione organizzativa e amministrativa del Belgio, influenzata dal multilinguismo e dalla multiculturalità del Paese, è particolarmente singolare e complessa. Lo Stato federale si articola in modo tale che i diversi livelli amministrativi vadano a sovrapporsi tra loro creando una struttura che viene descritta come “federalismo bipolare, asimmetrico e cooperativo”. Tale complessità ha influito in maniera determinante sui tempi, particolarmente lunghi, per l’implementazione del sistema contabile *accrual*.
- Il Belgio ha iniziato il suo **percorso** verso l’applicazione di una **contabilità *accrual*** a metà degli **anni ‘80**, articolando la riforma in due *macrofasi*, una preparatoria e una di implementazione. I principali attori coinvolti nel disegno e nella guida del processo di riforma sono (oltre al Ministero delle Finanze e alla Corte dei Conti) tre “**Commissioni**” **autonome** appositamente istituite, con specifiche competenze e compiti.
- Il **sistema contabile** del Belgio prevede un piano dei conti multidimensionale come fulcro centrale di un sistema integrato tra contabilità economico-patrimoniale, contabilità finanziaria e contabilità analitica. L’intero sistema è finalizzato a produrre un bilancio (a consuntivo) composto da documenti e schemi che illustrino in modo semplice e trasparente la situazione economica, patrimoniale e finanziaria di una entità.
- Di conseguenza, il **bilancio** è inteso come **strumento di comunicazione** volto a rendere visibili le decisioni, le attività e i risultati ottenuti dall’entità, a beneficio di una platea composta da destinatari diversi (*stakeholders*), sia esterni sia interni all’entità, che hanno necessità di un’informativa di carattere generale (*General Purpose Scope*).
- In generale, i **criteri** adottati per il trattamento contabile dei diversi eventi derivano da un **adattamento** dei principi previsti dagli **IPSAS** alle specifiche esigenze del Belgio. La tabella inserita come Allegato 1 mette a confronto le diverse metodologie del quadro normativo belga e dei principi internazionali IPSAS.
- Il sistema di contabilità economico-patrimoniale non è fine a se stesso e l’informativa che ne deriva comporta che il ciclo del “Bilancio Consuntivo” si connetta e si integri con il “ciclo di Budget”, utilizzando i dati *accrual* anche nella predisposizione del Bilancio Preventivo nella fase di assestamento. Più specificamente, la **comparazione dei dati di consuntivo con quelli del budget** e la conseguente rimodulazione dello stesso permettono di ottimizzare l’allocazione delle risorse finanziarie attribuendo l’appropriata rilevanza al ruolo della contabilità economico-patrimoniale.

1. La peculiare organizzazione e struttura amministrativa del Belgio

Il Belgio, Stato federale retto da una monarchia parlamentare, situato al confine tra l'Europa germanofona e l'area linguistica e culturale neolatina, è diviso in tre Regioni. A settentrione le Fiandre, la cui popolazione di lingua olandese costituisce circa il 58% della popolazione totale. Nel mezzo è situata la Regione della città di Bruxelles (Bruxelles-Capitale) che è ufficialmente bilingue, sebbene sia prevalentemente francofona, e nella quale risiede il 10% circa della popolazione. A sud la Vallonia, dove risiede il 32% della popolazione complessiva nazionale, prevalentemente francofona con l'eccezione di una piccola comunità, ai confini con la Germania, la Comunità germanofona del Belgio di lingua tedesca.



La situazione organizzativa e amministrativa del Belgio, influenzata dal multilinguismo e dalla multiculturalità del Paese, è particolarmente singolare e complessa. Lo Stato federale si articola in modo tale che i diversi livelli amministrativi vadano a sovrapporsi tra loro creando una struttura che viene descritta come "federalismo bipolare, asimmetrico e cooperativo" caratterizzato dalla presenza, appunto, del multilinguismo.

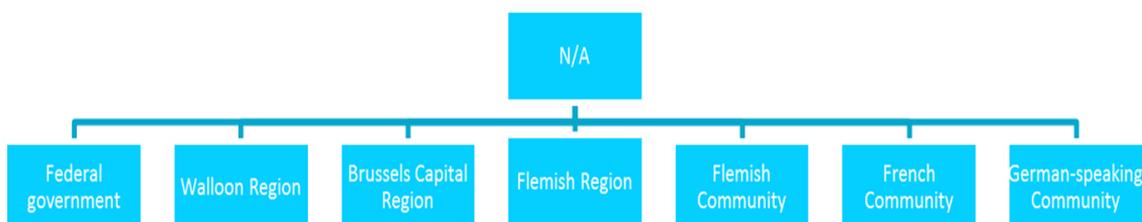
La regola generale della ripartizione dei poteri prevede l'assegnazione dei poteri allo Stato federale anche se con diverse eccezioni e, in via residuale, alle Regioni e alle Comunità, in base al principio dell'esercizio esclusivo del potere da parte degli enti titolari, con competenza sia per materia (su determinate materie) sia territoriale.

La suddivisione delle competenze è schematizzata nella tabella seguente:

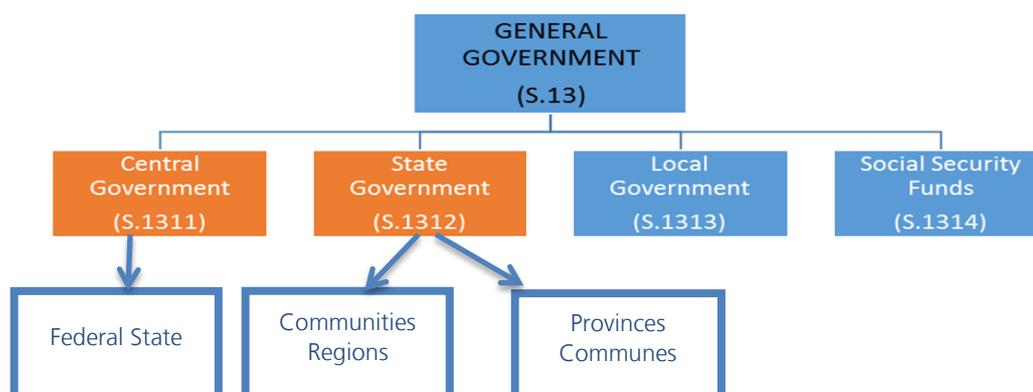
Tabella 1 - Ripartizione delle competenze amministrative.

STATO FEDERALE	COMUNITA'	REGIONI
Politica economica generale	Educazione	Ambiente
Giustizia e sicurezza sociale	Affari culturali	Casa
Previdenza sociale	Welfare	Politica dell'impiego
Difesa nazionale	Infrastrutture pubbliche e trasporti (escluse ferrovie)
Politica estera		Politica economica e agricola locale
Politica fiscale		...

Sia il governo federale sia i governi statali hanno autonomia e, nei limiti delle competenze, elaborano le rispettive politiche tramite le loro istituzioni (parlamenti e governi). In particolare, non esistono livelli gerarchici in materia di politiche di bilancio: il livello federale non può intervenire nelle politiche di bilancio degli altri livelli amministrativi. Non essendoci gerarchie tra i vari livelli di governo, il sistema belga viene rappresentato come nella figura di seguito riportata:



Dal punto di vista della nomenclatura SEC 2010, invece, la struttura amministrativa è così rappresentabile:



La figura sopra riportata indica i quattro sottosettori che costituiscono il General Government del Belgio (Central Government, State Government, Local Government e Social Security Funds) e i livelli che ne costituiscono la struttura amministrativa (Stato Federale, Comunità e Regioni).

Il sottosettore del Central Government corrisponde allo Stato Federale, mentre quello dello State Government è composto dalle tre Comunità (olandese, francese, tedesca) e dalle tre Regioni.

Il Local Government comprende 10 Province e 589 Comuni, mentre gli enti pubblici di sicurezza sociale (Social Security Funds) includono i fondi pensione, malattia, disoccupazione e gli enti di assistenza sanitaria.

Il Federal State, inoltre, si avvale di undici ministeri, dal 2000 rinominati² Servizi pubblici federali (Services publics fédéraux), e di due ministeri della programmazione (Services publics fédéraux de programmation) nel settore dell'integrazione sociale, della lotta contro la povertà, dell'economia sociale e della politica scientifica.

² Tranne quello della difesa, che ha mantenuto la vecchia denominazione di Ministère de la Défense.

2. Il processo di riforma contabile verso il sistema accrual

La particolare complessità e articolazione della struttura amministrativa del Belgio ha influenzato l'implementazione della riforma contabile che, fino ad oggi, ha interessato i soli sottosettori del Central Government e dello State Government, escludendo gli altri.

Il processo di riforma contabile verso il sistema *accrual* è stato avviato negli anni '80 e si è protratto nei decenni successivi articolandosi in due macrofasi:

- una fase preparatoria (1986-2003)
- una fase di progressiva implementazione (2004-2019).

Nel corso della fase preparatoria sono intervenute quattro distinte riforme statali che hanno inciso progressivamente sull'assetto istituzionale richiedendo, di conseguenza, anche successivi aggiustamenti della riforma contabile stessa.

La riforma contabile *accrual* ha coinvolto diverse strutture: oltre al Ministero delle Finanze e alla già esistente Corte dei Conti (che opera in qualità di organo di controllo e di *advisor* del budget, a vantaggio del parlamento, e delle entrate e delle spese del Central Government e dello State Government), sono state create tre importanti strutture autonome *ad hoc*, con specifiche competenze:

- *Commission for the Inventory of State Equity (CIVS-CIPE)*: ha l'incarico di compilare la situazione patrimoniale del governo centrale.
- *Commission for the normalization of public accounting (CNOC-CNCP)*: si occupa dell'elaborazione del piano dei conti e della legislazione in materia contabile
- *Commission for Public Accounting (COC-CCP)*: ha il compito di emanare pareri in materia contabile.

1. Commission for the Inventory of State Equity (CIVS-CIPE)

Il punto di partenza è stata la stesura, avviata nel 1986 e completata nel 1989, del primo Stato Patrimoniale del Central Government. La commissione fu istituita con l'incarico di compilare un elenco di tutte le attività e le passività del governo centrale. A causa delle carenze informatiche le informazioni raccolte manualmente hanno permesso di avere una situazione "patrimoniale istantanea". Questa attività ripetuta anche nel 1991, nel 1995 e nel 2001, ha permesso di sviluppare per la prima volta una chiara metodologia di valutazione dell'attivo e del passivo raccogliendo informazioni da fonti diverse dal sistema finanziario e diffondendo la consapevolezza, anche a livello politico,

dei benefici informativi derivanti da un sistema contabile di tipo economico-patrimoniale.

2. Commission for the normalization of public accounting (CNOC-CNCP)

La legge del 15 marzo 1991 ha prospettato uno specifico percorso per la riforma della contabilità pubblica partendo dal sistema di contabilità finanziaria verso un sistema "accrual" e istituendo una apposita commissione, a livello nazionale, per la standardizzazione delle contabilità pubblica (Commission for the normalization of the public accounting). Tale commissione ha redatto un programma di riforme e avviato la propria attività nel 1994. I membri della commissione sono rappresentanti delle diverse entità pubbliche che costituiscono lo Stato Federale, le Regioni e le Comunità, e di altre istituzioni come l'Ispettorato di Finanza, la Corte dei Conti e l'Istituto Nazionale di Contabilità. Il mandato della Commissione è scaduto nel 2004 e nel corso della sua attività ha elaborato il piano dei conti attualmente in uso, definendo anche i principi generali del nuovo sistema contabile e le tre leggi fondamentali in materia contabile emanate nel 2003.

3. Commission for Public Accounting (COC-CCP)

Scaduto il mandato della "Commissione for the normalization of public accounting (CNOC-CNCP), alla fine del 2004 è stata istituita la "Commission for Public Accounting", composta dagli stessi rappresentanti della precedente, la cui attività operativa è stata avviata nel 2017. Il principale ruolo (*general advice*) svolto da questa Commissione consiste nel fornire indicazioni di carattere generale riguardo l'utilizzo del piano dei conti, l'interpretazione delle norme contabili definite dalle leggi di contabilità del 2003 e nel fornire pareri sulle iniziative legislative in materia di modifica delle leggi esistenti o di introduzione di nuove. La Commissione svolge anche una specifica attività (*technical advice*) di pareri contabili su particolari questioni sottoposte dagli stessi membri. I pareri sono forniti da due gruppi permanenti di esperti che si occupano, il primo, di questioni inerenti la valutazione, la gestione degli attivi e la loro ricognizione e, il secondo, di definizione di regole contabili generali e di transazioni con impatto sulla contabilità finanziaria. Tutte le attività sopra elencate sono svolte dalla commissione tenendo sempre in considerazione la conformità o meno agli IPSAS (per il futuro la conformità sarà valutata rispetto agli EPSAS) e agli ESA 2010. Ogni parere tecnico deve essere approvato dalla commissione in seduta plenaria, che si tiene quattro volte l'anno. La Commissione è inoltre dotata di un ufficio di coordinamento responsabile dell'organizzazione delle attività

e di pianificazione annuale degli incontri, della costituzione di gruppi di lavoro al fine di ordinare e predisporre documenti e informazioni, condivisibili anche *on line* da tutti i membri, a supporto dei pareri e raccomandazioni da esprimere. L'ufficio è supervisionato dal Federal Accountant/Public Procurement (FAP) e la struttura è una Direzione Generale del Federal Public Service Policy and Support.

Il settore pubblico belga aveva già sperimentato esperienze di tipo *accrual* fin dal 1995, quando le amministrazioni comunali, in conformità con il rispettivo quadro legislativo, adottarono, come prime entità, un sistema di contabilità economico-patrimoniale.

Nel 2003 alcune modifiche dell'assetto normativo hanno preparato il terreno alla fase di progressiva implementazione che è stata avviata nel 2004. Sono, infatti, state approvate tre leggi fondamentali, di cui due emanate lo stesso giorno:

1. **Legge del 16 maggio 2003:** con la quale è stata riconosciuta alle Regioni e alle Comunità la piena autonomia fiscale, finanziaria e di bilancio;
2. **(prima) Legge del 22 maggio 2003:** con la quale lo Stato Federale, le Comunità e le Regioni e le entità che svolgono servizio pubblico sono obbligati a riformare il loro sistema contabile, utilizzando un unico piano dei conti nel rispetto degli principi contabili definiti dalla Legge stessa;
3. **(seconda) Legge del 22 maggio 2003:** che, modificando la legge del 1846, ha rivisto il ruolo della Corte dei Conti come organo di controllo e di audit sulle spese e sulle entrate del Central e dello State Government.

A integrazione della normativa di cui sopra, con Decreto Reale del 10 novembre 2009, è stato pubblicato il piano dei conti, inserito in un contesto di regole e criteri contabili derivanti dai principi contabili definiti nella legge del 2003.

Fino al 2008 lo Stato federale utilizzava esclusivamente un sistema di contabilità di cassa e competenza "giuridica" (*budgetary accounting*); successivamente, dal 2009 al 2012 ha adottato progressivamente un sistema di contabilità *accrual* implementandolo dapprima nello Stato Federale, con progressiva estensione fino agli altri enti che forniscono servizi pubblici.

Il percorso verso la contabilità *accrual*, che ha richiesto il superamento di diversi ostacoli, è stato coordinato anche grazie all'attivazione di un sistema ERP (*Enterprise Resource Planning*), un software in grado di integrare, nei 4 anni richiesti per l'attuazione della prima implementazione, i diversi processi "aziendali" coinvolti.

Le maggiori difficoltà e i relativi sforzi collegati alla prima fase di implementazione hanno riguardato:

- **la gestione del cambiamento:** Il percorso verso l'*accrual* richiede necessariamente il coinvolgimento di numerosi uffici e i flussi informativi, che attraversano trasversalmente l'organizzazione, sono gestiti con l'ausilio del sistema informatico ERP, basato sull'identificazione dei processi critici e della loro informatizzazione;

- **la formazione:** sono stati realizzati specifici corsi formativi per l'utilizzo del sistema ERP e più in generale per diffondere ai diversi livelli organizzativi la "cultura" e la conoscenza dei concetti basilari della contabilità *accrual*;
- **la reingegnerizzazione dei processi:** è stata effettuata una revisione dei processi organizzativi al fine di una nuova definizione degli stessi;
- **l'integrità (completezza):** rilevazione degli immobili, degli impianti, dei macchinari e dei crediti (fatture da incassare);
- **la classificazione corrente e non corrente:** attività di suddivisione e classificazione di specifici elementi come immobili, impianti e attrezzature;
- **la valutazione:** attività di valutazione al costo storico dei singoli elementi che costituiscono immobili, impianti e macchinari.

Considerando che si partiva da un sistema di contabilità finanziaria, il percorso verso la contabilità *accrual* ha visto le diverse entità che compongono il Central e lo State Government sviluppare ciascuna proprie procedure e propri sistemi informatici. Per questo motivo nel 2017 la "Commissione per la contabilità pubblica (COC-CCP)" ha avviato i lavori per creare un insieme di regole e pratiche contabili omogenee per le entità coinvolte, con due principali obiettivi:

- uniformare le diverse pratiche contabili comunemente utilizzate, al fine di semplificare il processo di consolidamento (contabile) e unificare la reportistica;
- illustrare i trattamenti contabili su particolari eventi, anche su richiesta delle entità.

La struttura normativa e organizzativa del sistema *accrual*, la cui definizione è stata avviata con le Leggi del 2003, sarà completata dal 1° gennaio 2019 e interesserà tutte le diverse entità previste dalla Legge (Stato federale, Comunità, Regioni e tutte le entità che erogano servizi pubblici). Attualmente, atteso che è ancora in corso il processo di implementazione, non si registrano, né si prevedono per il futuro, particolari problemi nel funzionamento della complessiva architettura del sistema.

3. Il sistema contabile "integrato"

Il Sistema contabile del Belgio prevede un piano dei conti multidimensionale³ come fulcro centrale di un sistema integrato tra contabilità economico-patrimoniale (*accrual accounting*), contabilità finanziaria (*budgetary accounting*) e contabilità analitica (*analytical accounting*). Tramite appositi codici di classificazione dei conti, è possibile far derivare i conti statistici e produrre la reportistica prevista dal SEC 2010.

Ogni evento, infatti, viene registrato nel sottosistema di contabilità generale con il metodo della partita doppia, utilizzando la voce appropriata del piano dei conti. Tale registrazione va poi ad alimentare il sottosistema di contabilità finanziaria (nel caso in cui l'evento abbia un effetto di tipo "finanziario") e quello di contabilità analitica (ai fini del controllo di gestione).

Pertanto, nei casi in cui l'evento economico abbia un rilievo dal punto di vista finanziario, la contabilità generale (economico-patrimoniale) movimentata il sottosistema finanziario. In questa fase, il sistema finanziario permette il monitoraggio della gestione e il relativo controllo sulle risorse finanziarie preventivamente assegnate e autorizzate ai diversi centri di spesa.

Il piano dei conti è strutturato nelle seguenti dieci classi:

- **Classe 0** : conti d'ordine e di risultato (risultato esercizio, totali attivo, ecc.)
- **Classi da 1 a 5** : conti patrimoniali
- **Classi 6 e 7** : costi e ricavi
- **Classi 8 e 9** : entrate e spese (di contabilità finanziaria)

Il piano dei conti viene dettagliato fino al 6° livello e ogni classe è suddivisa in sottoclassi, titoli, sottotitoli, conti e sottoconti, come nell'esempio riportato nella tabella sottostante:

Classe 2: *Immobilizzazioni*
Sottoclasse 22: *Terreni e fabbricati*
Titolo 223: *Fabbricati =livello da riportare nello Stato Patrimoniale (livello obbligatorio per lo State Government)*
Sottotitolo 2230: *Fabbricati per uso amministrativo*
Conto 22301: *Acquisto di fabbricati per uso amministrativo*
Sottoconto 223010: *Acquisto di nuovi fabbricati per uso amministrativo (Livello obbligatorio per il Central Government)*

³ Con il Decreto Reale del 10 novembre 2009, sulla base delle esigenze informative dello Stato, è stato elaborato e pubblicato un piano dei conti condiviso dalle entità che costituiscono i settori del Central Government e dello State Government.

Il dettaglio fino al 6° livello è obbligatorio per il sottosettore del Central Government, mentre il vincolo di utilizzo si ferma al 3° livello per gli altri enti del sottosettore dello State Government, lasciando una certa discrezionalità, nell'ambito dell'autonomia di tali enti, riguardo alla tipologia di voce e di dettaglio da utilizzare, in base alle specifiche esigenze della gestione e alla struttura organizzativa di ogni entità.

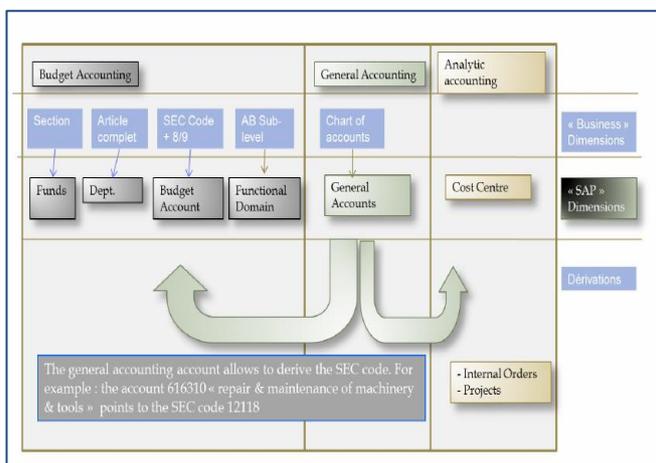
L'ufficio contabile di ciascun ministero è responsabile della registrazione contabile degli eventi. La rilevazione dei costi e dei ricavi avviene nel momento in cui si accerta il relativo diritto o il relativo obbligo e, affinché il diritto o l'obbligo possano essere accertati, devono essere soddisfatte le seguenti quattro condizioni:

- è possibile determinare l'identità del debitore o del creditore;
- è possibile determinare in modo affidabile l'ammontare dell'importo;
- esiste un obbligo di pagamento;
- è disponibile un documento giustificativo.

A partire dal 2018, il documento giustificativo sarà la nota di consegna di beni e servizi e non più, come finora, la fattura.

La classificazione dei conti del "Budget account", attraverso automatismi di codificazione, consente a sua volta la movimentazione dei conti statistici, con l'obiettivo di generare alla fine dell'anno, in maniera quasi diretta e con limitata necessità di riclassificazioni, gli schemi previsti dal SEC 2010. Il sistema di codifica delle voci del piano dei conti prevede, infatti, numerosi campi che rispondono alle esigenze informative sia del bilancio (che considera la classificazione in base alle strutture amministrative che gestiscono i fondi e le codificazioni di bilancio, incluse quelle della contabilità analitica) sia della contabilità nazionale secondo il SEC 2010. Tra i campi previsti, oltre alla classificazione economica indicata dal SEC, sono presenti anche i codici COFOG, che permettono di definire con immediatezza le funzioni della spesa pubblica.

Le due figure sottostanti illustrano il funzionamento del sistema contabile appena descritto e forniscono un esempio di movimentazione dei conti:



A Federal Public Service acquires a vehicle for € 20.000.

In the integrated accounting system, this acquisition is posted simultaneously :

- 1) to general ledger account : 240910 « Vehicles »
- 2) to budget program component code : 04 21 01 7410 01
04 = fund 21 = department 7410 = budget account 01 = functional domain
- 3) to statistical reporting code 74108 « Investments in transportation equipment »

In particolare, le voci attinenti alle classi 8 e 9 sono utilizzate per la movimentazione della contabilità finanziaria, vale a dire per la registrazione delle fasi di entrata e di spesa. Tali voci sono movimentate in maniera automatica dal sistema di contabilità economico-patrimoniale quando l'evento gestionale ha effetti di tipo finanziario o, in maniera indipendente, nel caso in cui la registrazione non abbia effetti sul sistema economico-patrimoniale.

Le modifiche al piano dei conti sono apportate attraverso strumenti legislativi. Esiste un generale orientamento al controllo e al monitoraggio di tali modifiche, in modo da non appesantire anche il lavoro degli utilizzatori di tale strumento. Tuttavia, la classificazione degli strumenti di debito risulta essere quella che ha avuto nel tempo la maggiore necessità di aggiornamento delle relative codifiche.

Nell'esperienza belga di adozione di un piano dei conti armonizzato si sono riscontrati pro e contro :

PRO

- Un piano dei conti armonizzato contribuisce a una presentazione coerente delle informazioni contabili, all'interno del periodo di riferimento e su più periodi.
- Quando la classe e le ulteriori suddivisioni fino a livello di sottoconto sono chiare e definite, un piano dei conti armonizzato è in grado di rafforzare la comprensibilità delle informazioni contabili.
- Il piano dei conti armonizzato facilita il processo di consolidamento dei conti annuali delle diverse entità pubbliche.

CONTRO

- Da una prospettiva materiale, il livello di dettaglio definito dal piano dei conti non sempre è perfettamente proporzionato alla grandezza e al tipo di attività delle diverse entità del settore pubblico.
- Applicare uno stesso piano dei conti ai diversi livelli di governo è un processo molto complesso.
- Difficoltà a soddisfare pienamente le esigenze informative di "viste contabili" differenti, ovvero della contabilità economico-patrimoniale (*accrual accounting*), di quella finanziaria (*budgetary accounting*) e della statistica (SEC 2010).

4. I criteri di valutazione

I criteri di valutazione adottati dal Central Government e dallo State Government sono desumibili dall'impianto normativo e dalle disposizioni dettate dalla Commission for Public Accounting (COC-CCP).

I criteri adottati per il trattamento contabile dei diversi eventi derivano da un adattamento dei principi previsti dagli IPSAS. L'allegato 1 mette a confronto, ed evidenzia, le diverse metodologie del quadro normativo belga e dei principi internazionali IPSAS. Ad esempio, per quanto riguarda i criteri di rilevazione dei crediti inesigibili in bilancio, la normativa prevede l'accantonamento periodico di una percentuale dell'importo dei crediti stessi in base al tempo trascorso dalla scadenza del credito. L'importo degli accantonamenti è rilevato nel prospetto del risultato economico (conto economico).

Le aliquote applicate sono riportate nella seguente tabella:

Anni scadenza	Aliquota
$1y < x \leq 2y$	10%
$2y < x \leq 3y$	25%
$3y < x \leq 4y$	50%
$4y < x \leq 5y$	75%
$> 5y$	100%

Gli attuali criteri di valutazione, unitamente al piano dei conti, potranno agevolare l'eventuale applicazione dei principi EPSAS/IPSAS in corso di definizione in sede Eurostat, facilitando anche il contenimento dei costi di transizione.

5. Il financial reporting (reportistica di fine periodo)

La chiusura dei conti nel sistema economico-patrimoniale avviene con cadenza mensile, entro il quinto giorno lavorativo del mese successivo (ad esempio, la chiusura del mese di marzo 2018 deve avvenire entro il giorno 9 aprile). In considerazione delle specifiche esigenze informative dell'ufficio "DG Budget and Policy Evaluation", responsabile del sistema contabile, la chiusura mensile dei conti viene eseguita solo ed esclusivamente per la contabilità economico-patrimoniale (e non per la contabilità finanziaria o per quella statistica).

Alla fine dell'anno vengono, invece, chiusi tutti i conti economico-patrimoniali, finanziari e statistici che contengono le informazioni derivanti dalle registrazioni contabili dell'anno. La chiusura avviene entro il mese di febbraio successivo all'anno di riferimento.

Il sistema contabile è finalizzato alla realizzazione di un *financial reporting*, vale a dire una serie di documenti contabili in grado di fornire informazioni chiare, tempestive, attendibili e utilizzabili da diversi soggetti, esterni (cittadini o investitori) e interni (responsabili e decisori politici).

Il prospetto illustrativo della situazione patrimoniale (*financial position*) e il prospetto economico (*financial performance*) relativo ai costi e ai ricavi sostenuti nell'esercizio di riferimento sono originati direttamente dal piano dei conti, come evidenziato nella tabella seguente:

Balance Sheet	
Assets	Liabilities
Class 2	Class 1
Class 3	Class 4 [Liabilities]
Class 4 [Assets]	Class 5 [Liabilities]
Class 5 [Assets]	
Income statement	
Costs	Revenues
Class 6	Class 7

Si tratta di documenti finalizzati a scopi generali (*General Purpose Financial Statements*), costruiti per illustrare la situazione economico-patrimoniale e finanziaria di un'entità a una pluralità di destinatari (*stakeholder*) con il maggior grado possibile di trasparenza.

La Legge 22 maggio 2003 prevede, per il sottosettore del Central Government, i seguenti *financial statements*:

1. **Statement of financial position:** prospetto che fornisce informazioni sulla situazione patrimoniale dell'entità (alla data del 31 dicembre), derivante dal sottosistema di contabilità generale.
2. **Statement of financial performance:** prospetto nel quale sono riportati i costi e i ricavi di competenza economica dell'entità, derivante dal sottosistema di contabilità generale.
3. **Statement of budgetary entries:** prospetto che riporta le informazioni finanziarie, ovvero le spese e le entrate sostenute dall'entità, derivanti dal sottosistema del *budgetary accounting*, articolate anche secondo la classificazione prevista dal SEC 2010.
4. **Notes:** documenti descrittivi redatti per facilitare la comprensione dei prospetti contabili di cui sopra e fornire specifiche informazioni su alcuni elementi contabili, come ad esempio gli investimenti in entità controllate, joint venture e società collegate, le passività relative alle retribuzioni o l'analisi annuale dei crediti.

La Legge 16 maggio 2003 definisce invece i *financial statements* dello State government:

1. **Statement of financial position:** prospetto che fornisce informazioni sulla situazione patrimoniale dell'entità (alla data del 31 dicembre), derivante dal sottosistema di contabilità generale.
2. **Statement of financial performance:** prospetto nel quale sono riportati i costi e i ricavi di competenza economica dell'entità, derivante dal sottosistema di contabilità generale.
3. **Budget execution report:** prospetto che indica le entrate e le spese (di carattere finanziario), derivanti dal sottosistema del *budgetary accounting*.

6. Il consolidamento dei conti

Partendo dai dati di consuntivo contenuti nella reportistica di fine periodo (stato patrimoniale e conto economico), il Dipartimento del Federal Accountant e Procurement della "Federal Public Service Policy e Strategy" redige il bilancio consolidato per l'insieme dei servizi pubblici federali.

La redazione del bilancio consolidato avviene nell'arco di due mesi. Nel mese di febbraio vengono effettuate le operazioni di chiusura annuali mentre nel mese di marzo vengono preparati i prospetti relativi al *financial position*, al *financial performance* e al *budget execution report* consolidato, comprensivi delle relative note integrative.

I dati previsionali (budget), che nel frattempo sono stati già approvati dal parlamento prima dell'inizio dell'anno di riferimento, vengono comparati con il consuntivo, connettendo e integrando, in tal modo, il ciclo del "bilancio consuntivo" con il "ciclo di budget".

Il quadro normativo (Legge 22 maggio 2003) del Central Government prevede che la comparazione dei dati di consuntivo sul bilancio previsionale approvato avvenga prima della fine del primo trimestre (vale a dire, prima del 31 marzo). Sulla base di questo raffronto, le eventuali modifiche agli stanziamenti del budget devono essere presentate al parlamento entro il 30 aprile, per consentirne l'approvazione entro il 30 giugno dell'esercizio in corso (fase di assestamento del bilancio previsionale).

Lo stesso Dipartimento del Federal Accountant e Procurement elabora i dati statistici per quanto riguarda le amministrazioni che costituiscono il settore del Central Government e li trasmette all'Ufficio Nazionale di Statistica (ICN-INR) che, a sua volta, provvederà al successivo consolidamento dell'intero settore statale, come previsto dal SEC 2010. In considerazione della diversa natura dei dati, contabili e statistici, è possibile che alcuni di essi vengano riclassificati per renderli conformi al quadro dell'ESA 2010.

Anche se il sistema complessivo prevede la possibilità di operare degli adattamenti nei piani dei conti, conseguenti alla complessa struttura organizzativa e amministrativa dello Stato belga e all'elevato grado di autonomia delle stesse entità, sono comunque stati definiti i livelli che devono essere comuni ai fini del consolidamento.

All'interno di questo processo non vengono consolidate le vendite di tipo commerciale che avvengono tra le diverse entità delle pubbliche amministrazioni.

3.36 Year - end integrating and adjusting entries

Examples of year - end integrating and adjusting entries with impact in financial accounting, but not in budget execution nor in statistical reporting are :

- annual revaluation of investments in controlled entities, joint ventures and associates at percentage of holdings to net assets
- capitalization of internally generated intangibles / property, plant and equipment
- ending inventories
- provisions

11

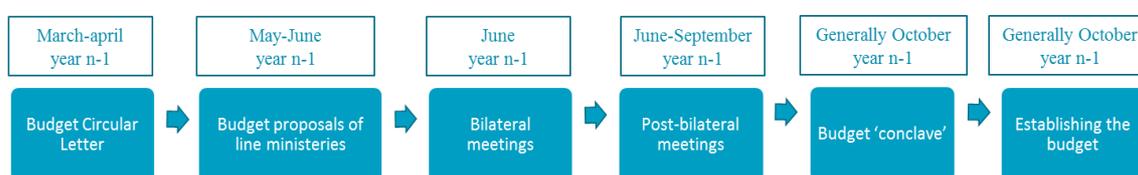
3.36 Year - end integrating and adjusting entries (continued)

- invoices / credit notes to be issued
invoices / credit notes to be received
- paid annual leave / arrears
- allowance for uncollectible accounts / bad debt expense
- adjustment accounts
- off balance sheet rights / obligations
- reclassification of debit balances on creditors, credit balances on debtors, current / non - current receivables and payables

12

7. Il ciclo di bilancio nel governo federale

Il ciclo di bilancio si avvia nel periodo marzo-aprile dell'anno n-1, con la predisposizione di una circolare sul bilancio. Tra maggio e giugno i ministeri di spesa predispongono le rispettive proposte di bilancio che, entro il mese di giugno, saranno oggetto di incontri bilaterali con il Ministero del Bilancio. Ulteriori incontri si svolgono nel mese di settembre per ultimare la preparazione del disegno di legge di bilancio che viene sottoposto al parlamento entro il 15 ottobre.



1. La Circolare di bilancio. Una circolare del Ministero del Bilancio, contenente le istruzioni operative sulle proposte che i ministeri di spesa devono formulare, viene trasmessa a tutte le amministrazioni. La circolare, che si basa sulle previsioni economiche formulate dal Federal planning bureau, delinea il contesto macroeconomico e include indicazioni sui parametri tecnici, sull'inflazione, sui prezzi dei prodotti energetici, sulle scadenze da osservare e altre informazioni simili.

2. Le proposte di bilancio dei ministeri di spesa. Ogni dipartimento ministeriale prepara le proprie proposte di bilancio secondo il criterio delle politiche invariate mentre le nuove iniziative devono essere proposte e trattate separatamente. Le proposte di bilancio dei ministeri sono trasmesse all'Ispettorato di finanza che le analizza e produce un report, per poi essere successivamente indirizzate alla DG Budget and policy evaluation in formato elettronico (via ExI-tool), con l'allegata documentazione. Infine, le stesse proposte sono esaminate dal Budget support service che redige una nota di analisi dettagliata che servirà come base per le discussioni tecniche.

3. Gli incontri bilaterali. Le proposte di bilancio così preparate sono oggetto di discussioni tecniche alle quali prendono parte il livello politico (capi gabinetto), i rappresentanti di ogni dipartimento ministeriale e il Budget support service. Le proposte vengono quindi analizzate nel dettaglio per essere definite, rinviando a un momento successivo quelle sulle quali non si raggiunge un accordo.

4. Gli incontri post-bilaterali. In questa ulteriore fase di incontri si procede al consolidamento delle spese e delle entrate ad opera del Macrobudgetary service, con incontri politici trilaterali tra il Ministro del bilancio, i Ministri di spesa e i viceprimi Ministri. Si tratta di incontri finalizzati a risolvere i punti in sospeso, sui quali non si era raggiunto un accordo nella fase precedente, e a decidere sulle nuove iniziative.

5. La riunione plenaria di bilancio. Nel mese di ottobre, il governo nella sua interezza delibera sul bilancio, assumendo con un atto ufficiale le decisioni finali sulle spese e sulle misure necessarie per raggiungere gli obiettivi prefissati in termini di risparmi di spesa e nuove entrate.

6. I disegni di legge di bilancio. Il Budget support service predispone due distinti disegni di legge, uno sulla spesa (*general expenditure budget*) e uno sulle entrate (*ways and means budget*). Il Macrobudgetary service, inoltre, predispone un terzo documento (*general statement*) in cui viene esplicitata la politica di bilancio. Questi tre documenti (che non sono oggetto di voto parlamentare) vengono trasmessi al parlamento entro il 15 ottobre, unitamente alle relazioni che ciascun ministero di spesa prepara sulle rispettive linee guida politiche.

7. La fase parlamentare. Il bilancio è sottoposto all'approvazione della sola Camera dei Rappresentanti. Con questa approvazione si autorizzano le spese e si dà al governo il potere di eseguire le politiche di bilancio. Prima che inizi la discussione parlamentare, la Corte dei conti produce un proprio resoconto contenente osservazioni sulla documentazione di bilancio. Successivamente, il bilancio viene dapprima esaminato nella commissioni parlamentari permanenti per i vari settori di spesa alla presenza del ministro interessato e, ultimato questo passaggio, viene discusso nella Commissione parlamentare di bilancio e finanze dove, oltre al bilancio stesso, si esaminano e discutono le risposte alle osservazioni della Corte dei Conti, le risposte alle osservazioni dei deputati e gli emendamenti. Infine, il bilancio, distintamente per le spese e per le entrate, viene votato dalla Camera dei Rappresentanti in sessione plenaria entro il 31 dicembre. In caso di mancata approvazione entro tale data (come avviene in Italia) si apre una sorta di esercizio provvisorio che può protrarsi, al massimo, per tre mesi.

L'autorità del governo federale belga responsabile del bilancio, la DG Budget and policy evaluation, ha un organico di circa 50 unità ed è strutturata nei seguenti servizi:

1. Macrobudgetary service (Servizio di macrobilancio)
2. Budget support service (Servizio di supporto al bilancio)
3. Organization management and policy evaluation (Gestione dell'organizzazione e valutazione delle politiche)
4. Business intelligence competence center
5. Secretariat of the inspectorate of finance (Segretariato dell'Ispettorato di finanza)

Il Macrobudgetary service ha una pluralità di compiti in materia di bilancio. Raccoglie i dati e predispone le stime a supporto delle decisioni in materia di politiche di bilancio, monitora l'evoluzione delle spese e delle entrate dei vari livelli di governo (federale, *social security*, regioni e comunità), prepara le stime per il bilancio pluriennale e la documentazione ufficiale di bilancio (bilancio di previsione, programma di stabilità, ecc.), fornisce i dati all'istituto nazionale di statistica, alla Corte dei conti e alle istituzioni internazionali.

Il Budget support service si occupa del bilancio a livello federale, preparando la relativa documentazione e supportando le discussioni politiche sulla sua approvazione. Garantisce inoltre un permanente monitoraggio sulla esecuzione del bilancio stesso e supporta l'implementazione di procedure in tema di gestione del bilancio e controllo interno.

L'Organization management and policy evaluation è il servizio responsabile del supporto e coordinamento nello sviluppo e implementazione dei sistemi di valutazione delle politiche pubbliche.

Il Business Intelligence Competence Center si occupa invece di sviluppo e gestione delle banche dati, strategia e implementazione delle applicazioni IT, analisi e reportistica a livello strategico e formazione in materia di bilancio.

8. I sistemi informatici di riferimento

La gestione delle registrazioni contabili e del bilancio è affidata principalmente a un software specifico di larga diffusione (SAP), comunemente utilizzato da diverse entità pubbliche e private, in grado di raccogliere e gestire anche altre tipologie di informazioni extracontabili, utili alla predisposizione della reportistica economico-patrimoniale e analitica nonché della reportistica finanziaria e statistica.

Le Regioni e le Comunità hanno avviato propri progetti per attivare sistemi informatici a supporto della contabilità accrual.

Per ogni singola entità i sistemi attualmente in uso sono i seguenti:

- La Regione di Bruxelles-Capitale ha attivato il sistema SAP già nel 2003 e ha adottato un'ordinanza nel 2006 che regola la sua pratica contabile. La Commissione Comune della Comunità e la Commissione della Comunità Francese hanno avviato recentemente un simile progetto.
- La Comunità Tedesca ha anche implementato il sistema SAP e ha adottato un decreto nel 2009 che regola la sua pratica contabile.
- Le Regione delle Fiandre (che include la Comunità Fiamminga) utilizza Oracle Finances come sistema contabile, ha adottato un decreto nel 2011 che disciplina le registrazioni contabili e ha istituito una commissione consultiva per redigere le necessarie linee guida pratiche.
- La Vallonia ha adottato un decreto nel 2011 che disciplina la sua pratica contabile e sta attualmente portando avanti una gara pubblica per sostituire l'attuale sistema contabile in uso, elaborato internamente.
- La Comunità Francese con un decreto del 2011 ha disciplinato la pratica contabile e avvierà l'implementazione del sistema SAP a partire dal 2019.

ALLEGATO 1

Tabella di confronto tra criteri IPSAS e norme contabili del governo centrale belga.

Criterio	IPSAS	Quadro legislativo del governo centrale belga
IPSAS 5 - Oneri finanziari	Trattamento di riferimento [IPSAS 5.14]: costo rilevato nel periodo in cui sono sostenute le spese. Trattamento alternativo consentito [IPSAS 5.18]: capitalizzazione del costo al bene finanziato.	Non è consentito il trattamento alternativo, ma solo quello di riferimento [IPSAS 5.14].
IPSAS 9 - Proventi da operazioni di scambio	Valutazione al <i>fair value</i> del corrispettivo ricevuto o spettante [IPSAS 9.14]. Generalmente determinato mediante accordo tra l'entità e l'acquirente o l'utilizzatore del bene o del servizio [IPSAS 9.15].	L'attuale quadro legislativo consente l'allineamento con l'IPSAS 9.
IPSAS 11 - Lavori su ordinazione	<p>I contratti finanziati indirettamente mediante stanziamenti generici o contributi non vincolati sono classificati come commesse a prezzo predeterminato [IPSAS 11.10].</p> <p>Il risultato di un lavoro su ordinazione può essere stimato con attendibilità quando tutte le condizioni sono soddisfatte, sia quando si tratta di commesse a prezzo predeterminato, che a margine garantito o basata sul costo [IPSAS 11.31-11.32].</p> <p>Quando il risultato di un lavoro può essere stimato attendibilmente, i proventi e i costi di commessa devono essere rilevati come ricavi e costi rispettivamente in relazione allo stato di avanzamento dell'attività alla data di riferimento del bilancio [IPSAS 11.30].</p>	<p>La costruzione e la ristrutturazione di edifici per il governo centrale è gestita dall'agenzia immobiliare, un ente di interesse pubblico. È finanziato principalmente a titolo di stanziamento generale.</p> <p>I contratti in corso devono essere valutati in base allo stato di avanzamento dell'attività [RD 2009, articolo 12].</p>
IPSAS 12 - Rimanenze	Valutazione al minore tra costo e valore netto di realizzo, tranne quando le rimanenze sono acquisite attraverso una operazione senza corrispettivo equivalente (<i>fair value</i>) o quando le rimanenze sono detenute	Il piano dei conti armonizzato, pubblicato con il RD 2009, stabilisce che le rimanenze sono contabilizzate al costo di acquisto.

Criterio	IPSAS	Quadro legislativo del governo centrale belga
	<p>per essere distribuite a titolo gratuito o a un prezzo simbolico (il minore tra costo di produzione e costo corrente di sostituzione) [IPSAS 12.15]. Il valore delle rimanenze deve essere determinato utilizzando il metodo FIFO o la formula del costo medio ponderato. [IPSAS 12.35].</p>	<p>Non è stato specificato alcun metodo di valutazione.</p>
<p>IPSAS 13 - Leasing</p>	<p>Nei bilanci dei locatari, le attività e le passività che si riferiscono a un leasing finanziario, devono essere valutate in misura pari al <i>fair value</i> dell'oggetto di leasing o, se inferiore, al valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing [IPSAS 13.28].</p> <p>Nei bilanci dei locatori i canoni di leasing da ricevere per il leasing finanziario devono essere rilevati come attività [IPSAS 13.48]</p>	<p>Le attività e le passività che si riferiscono a un leasing finanziario devono essere valutate sul totale dei pagamenti, che reintegrano il valore capitale del bene [RD 2009, articolo 7].</p> <p>Nessun criterio specifico dal punto di vista del locatore.</p>
<p>IPSAS 16 - Investimenti immobiliari</p>	<p>Gli investimenti immobiliari sono terreni, edifici o entrambi acquisiti per conseguire canoni di locazione o per l'apprezzamento del capitale investito [IPSAS 16.7].</p> <p>La valutazione iniziale è al costo [IPSAS 16.26]. La valutazione successiva alla rilevazione è al <i>fair value</i> o al costo. La scelta è applicabile a tutti gli investimenti immobiliari [IPSAS 16.39].</p>	<p>Nel piano dei conti armonizzato [come allegato al RD 2009] gli investimenti immobiliari sono una sottorubrica dei terreni ed edifici.</p> <p>La valutazione iniziale è al costo [RD 2009, articolo 7]. È richiesta la rivalutazione al valore di mercato per terreni e edifici [RD 2009, articolo 8].</p>
<p>IPSAS 17 - Immobili, impianti e macchinari</p>	<p>Valutazione al momento della rilevazione iniziale al costo (o al <i>fair value</i> se trattasi di un'operazione senza corrispettivo equivalente) [IPSAS 17.26-27].</p> <p>Il costo è dato dal prezzo di acquisto + qualsiasi costo per la collocazione e per metterlo in condizione di operare + la stima dei costi di smantellamento e rimozione [IPSAS 17.30].</p> <p>Modello del costo o modello della rideterminazione del valore per le valutazioni successive [IPSAS 17.42] e</p>	<p>I costi di smantellamento e rimozione non sono un elemento di costo nel quadro legislativo del governo centrale. Non sembra neanche essere un requisito ESA.</p> <p>Nel quadro legislativo del governo centrale, il modello di rivalutazione è richiesto per terreni ed edifici, infrastrutture, beni immateriali e (se esiste un mercato attivo) artefatti e opere d'arte. L'approccio componente non è previsto nel quadro legislativo del governo centrale.</p>

Criterio	IPSAS	Quadro legislativo del governo centrale belga
	approccio componente per l'ammortamento [IPSAS 17.59] ⁴ .	
IPSAS 19 - Accantonamenti, passività potenziali e attività potenziali	Un accantonamento è rilevato quando vi è un'obbligazione attuale risultante da un evento passato, un probabile flusso di risorse in uscita per adempiere l'obbligazione che incorpora benefici economici o potenziale di servizio e può essere determinata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione [IPSAS 19.22]. L'importo rilevato come accantonamento deve rappresentare la migliore stima della spesa necessaria per adempiere all'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio [IPSAS 19.44].	Gli accantonamenti possono essere rilevati per fronteggiare i rischi connessi agli obblighi fuori bilancio, se e solo se: la loro natura può essere chiaramente definita, sono originati nel corso dell'esercizio o derivanti da un esercizio passato e, alla data di riferimento, tali rischi sono probabili o definiti, sebbene di importo indeterminato [RD 2009, articolo 14].
IPSAS 21 - Riduzione di valore di attività non generatrici di flussi finanziari IPSAS 26 - Riduzione di valore di attività generatrici di flussi finanziari	La riduzione di valore riflette una diminuzione dell'utilità di un'attività per l'entità che la controlla [IPSAS 21.23]. La riduzione di valore garantisce che le attività siano contabilizzate non oltre il loro importo recuperabile (di servizio). L'IPSAS 21 si applica alle attività che non generano flussi monetari [importo del servizio recuperabile]. L'IPSAS 26 si applica alle attività generatrici di flussi finanziari [valore recuperabile]. Gli IPSAS 21 e 26 forniscono fonti informative esterne e interne minime (di base) da considerare nel valutare se sia presente un'indicazione di riduzione di valore [IPSAS 21.27 + IPSAS 26.25].	Con riferimento alle immobilizzazioni materiali e immateriali a vita utile limitata, l'articolo 8 del RD 2009 prevede la rilevazione di quote di ammortamento addizionali o straordinarie quando, a causa di obsolescenza tecnica o di cambiamenti nelle circostanze economiche o tecnologiche, il valore contabile è superiore al valore d'uso del bene [RD 2009, articolo 8]. Contrariamente agli IPSAS, il quadro legislativo del governo centrale per la contabilità del settore pubblico non prevede l'elaborazione di fonti esterne o interne di informazioni minime da considerare nella valutare se sia presente un'indicazione di perdita di valore.
IPSAS 23 - Proventi da operazioni senza	Imposte e trasferimenti. Un flusso di risorse da un'operazione	Nel quadro legislativo del governo centrale, i ricavi spettano a

⁴ Ciascuna parte di un elemento di immobili, impianti e macchinari con un costo che è rilevante in rapporto al costo totale dell'elemento deve essere ammortizzata distintamente [IPSAS 17.59].

Criterio	IPSAS	Quadro legislativo del governo centrale belga
<p>corrispettivo equivalente (Imposte e trasferimenti).</p>	<p>senza corrispettivo equivalente deve essere rilevato come un'attività quando, e solo quando: è probabile che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio associato all'attività perverranno all'entità e il <i>fair value</i> dell'attività può essere valutato attendibilmente [IPSAS 23.31].</p> <p>Un flusso di risorse da un'operazione senza corrispettivo equivalente rilevata come attività deve essere rilevato come provento, tranne il caso in cui, in relazione allo stesso flusso in entrata, è rilevata anche una passività [IPSAS 23.44].</p>	<p>un'entità del settore pubblico se:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) l'identità del debitore o del creditore può essere determinata, 2) l'importo può essere determinato in modo affidabile, 3) esiste l'obbligo di pagamento e 4) il documento di supporto è disponibile [RD 2009, articolo 19].
<p>IPSAS 23 - Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (Imposte e trasferimenti).</p>	<p>Imposte.</p> <p>Si rileva un'attività quando si verifica l'evento imponibile e sono soddisfatti i criteri di rilevazione delle attività [IPSAS 23.59].</p> <p>Evento imponibile [IPSAS 23.65]: Imposta sul reddito = conseguimento di reddito imponibile da parte del contribuente durante l'esercizio fiscale</p> <p>IVA = l'avvio da parte del contribuente di un'attività soggetta a imposizione durante l'esercizio fiscale</p> <p>Dazio doganale = sia il transito di beni o servizi soggetti a dazio dal confine doganale</p> <p>Imposta patrimoniale = sia lo scadere della data in cui viene applicata l'imposta, o il periodo di applicazione dell'imposta, se l'imposta è applicata su base periodica</p> <p>La misurazione si basa su modelli statistici quando vi è differenza temporale tra l'evento imponibile e la riscossione delle imposte [IPSAS 23.68].</p>	<p>Imposte.</p> <p>Nella pratica coesistono due metodi di rilevazione e valutazione delle imposte:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) imposte rilevate sulla base di accertamenti fiscali o dichiarazioni fiscali ricevute, se viene effettuato un accertamento fiscale o vengono presentate dichiarazioni fiscali, prima che le imposte siano riscosse (ad esempio, le imposte sul reddito) e 2) imposte rilevate in base ai pagamenti ricevuti dai contribuenti (ad esempio, le ritenute d'acconto), per imposte per le quali gli importi sono ricevuti prima degli accertamenti fiscali o dell'invio delle dichiarazioni fiscali [RD 2009, articolo 20, 10 °].
<p>IPSAS 23 - Proventi</p>	<p>Trasferimenti.</p>	<p>Trasferimenti.</p>

Criterio	IPSAS	Quadro legislativo del governo centrale belga
da operazioni senza corrispettivo equivalente (Imposte e trasferimenti).	Si rileva un'attività quando le risorse trasferite soddisfano la definizione di attività e i criteri per la relativa rilevazione [IPSAS 23.76].	<p>La rilevazione di un'attività (credito) si effettua alla data in cui sorge il diritto al trasferimento in base alla legge, al regolamento o all'accordo vincolante che disciplina il trasferimento [RD 2009, articolo 20, 4° - 5°].</p> <p>Per quanto riguarda i trasferimenti UE: rettifiche contabili a fine esercizio per conformarsi alle regole di ESA 2010 nel Manual on Government Deficit and Debt. I trasferimenti UE non devono avere alcun impatto sull'indebitamento pubblico netto nel momento in cui sono effettuati [MGDD II.6.1.2].</p>
IPSAS 23 - Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (Imposte e trasferimenti).	<p>Trasferimenti.</p> <p>Un'entità deve analizzare tutte le clausole contenute negli accordi di trasferimento per stabilire se, nell'accettare le risorse trasferite, sostiene una passività [IPSAS 23.82].</p>	Le clausole di trasferimento relative alle sovvenzioni sono registrate come diritti e obblighi fuori bilancio [Sottoclasse 05 CoA RD 2009].
IPSAS 27 - Agricoltura	<p>E' applicabile alle attività biologiche e ai prodotti agricoli connessi all'attività agricola [IPSAS 27.2].</p> <p>Non è applicabile alle attività biologiche usata per altre attività, ad esempio con fine di ricerca e istruzione [IPSAS 27.4].</p> <p>I beni biologici e i prodotti agricoli sono rilevati come attività quando sono soddisfatti i criteri identificativi di attività [IPSAS 27.13].</p> <p>Misurazione al <i>fair value</i> al netto dei costi di vendita [IPSAS 27.16].</p>	<p>Animali e piante, indipendentemente dal fatto che siano legati all'attività agricola o meno. Comprende, ad esempio, anche i bovini da latte come anche i cani da ricerca [Intestazione CoD RD 2009 248].</p> <p>Gli animali e le piante che comportano benefici economici futuri o potenziale di servizio per l'entità pubblica sono rilevati come voce distinta nel bilancio [Commenti RD 2009].</p> <p>La misurazione iniziale è al costo, se acquisita attraverso un'operazione di scambio, o al <i>fair value</i>, se acquisita attraverso una transazione senza corrispettivo ed esiste un relativo mercato [RD2009, articoli 7 e 8].</p>
IPSAS 28 - Strumenti finanziari: esposizione in bilancio.	La classificazione degli strumenti finanziari o dei loro componenti al momento della rilevazione iniziale, come passività finanziarie, o attività finanziarie o strumenti rappresentativi	La classificazione degli strumenti finanziari o dei loro componenti al momento della rilevazione iniziale come passività finanziarie, attività finanziarie o patrimonio netto si

Criterio	IPSAS	Quadro legislativo del governo centrale belga
	<p>di capitale, si effettua in base alla sostanza dell'accordo contrattuale [IPSAS 28.13].</p> <p>Interessi, dividendi, perdite, guadagni, ecc. relativi a passività finanziarie sono rilevati come proventi o costi nell'avanzo o disavanzo di esercizio. Le distribuzioni ai possessori di strumenti rappresentativi di capitale sono rilevate nell'attivo netto / patrimonio netto [IPSAS 28.40].</p> <p>La classificazione di uno strumento finanziario come una passività finanziaria o uno strumento rappresentativo di capitale determina se gli interessi, i dividendi o le distribuzioni similari, le perdite e gli utili connessi a tale strumento sono rilevati come proventi o costi nell'avanzo o disavanzo di esercizio [IPSAS 28.41].</p>	<p>effettua in base al piano dei conti [RD 2009].</p> <p>Gli interessi e le perdite o gli utili relativi a passività finanziarie sono rilevati nell'avanzo o disavanzo di esercizio. [RD 2009].</p> <p>Non esiste nessun principio simile nel quadro legislativo del governo centrale belga per la contabilità del settore pubblico.</p>
<p>IPSAS 29 - Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione.</p>	<p>Vi sono quattro categorie di strumenti finanziari:</p> <ul style="list-style-type: none"> - attività o passività finanziaria al <i>fair value</i> rilevata nell'avanzo o disavanzo di esercizio (FVTSD); - investimenti posseduti fino alla scadenza (HTM); - finanziamenti e crediti (L&R); - attività finanziarie disponibili per la vendita (AFS) [IPSAS 29.10 Definizioni]. <p>Rilevazione iniziale quando, e solo quando, l'entità diviene parte nelle clausole contrattuali dello strumento [IPSAS 29.16].</p> <p>Misurazione iniziale al <i>fair value</i>, per strumenti finanziari NOT FVTSD, <i>fair value</i> + costi di transazione [IPSAS 29.45]</p>	<p>Classificazione dettagliata degli strumenti finanziari in bilancio in conformità al piano dei conti [RD 2009]: obbligazioni lineari, certificati del Tesoro, Euro Medium Term Notes, Euro Commercial Papers, strumenti finanziari derivati (opzioni, swap, forwards, ecc).</p> <p>In generale: valutazione iniziale e successiva delle attività e passività finanziarie al valore nominale (valore facciale) [RD 2009, articolo 10].</p> <p>Tuttavia, valutazione iniziale degli strumenti finanziari derivati al costo [RD 2009, articolo 7] e successiva valutazione degli strumenti finanziari derivati al <i>fair value</i> [RD 2009, articolo 11].</p>
<p>IPSAS 29 - Strumenti finanziari. Rilevazione e valutazione.</p>	<p>Misurazione successiva: attività finanziarie.</p> <ul style="list-style-type: none"> - FVTSD al <i>fair value</i> - L&R al costo ammortizzato - HTM al costo ammortizzato 	<p>In generale, le valutazioni successive delle attività finanziarie sono al valore nominale (valore facciale). L'ammortamento del premio o dello sconto nel corso</p>

Criterio	IPSAS	Quadro legislativo del governo centrale belga
	<p>- AFS al <i>fair value</i></p>	<p>della vita dell'attività finanziaria.</p> <p>Interessi attivi maturati nel periodo confluiscono nell'avanzo o disavanzo di esercizio.</p> <p>Tuttavia, successive valutazioni delle attività finanziarie che sono strumenti finanziari derivati vengono effettuate al <i>fair value</i>.</p>
<p>IPSAS 29 - Strumenti finanziari. Rilevazione e valutazione.</p>	<p>Misurazione successiva delle passività finanziarie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - FVTSD al <i>fair value</i> - ALTRI al costo ammortizzato 	<p>In generale, le valutazioni successive delle passività finanziarie si effettuano al valore nominale (valore facciale).</p> <p>Ammortamento del premio o dello sconto nel corso della vita dell'attività finanziaria.</p> <p>Interessi passivi maturati nel periodo confluiscono nell'avanzo o disavanzo d'esercizio.</p> <p>Tuttavia, valutazioni successive delle passività finanziarie, che sono strumenti finanziari derivati sono effettuate al <i>fair value</i>.</p>
<p>IPSAS 31 - Attività immateriali</p>	<p>La rilevazione di un'attività immateriale richiede che l'oggetto soddisfi la definizione di attività immateriale [IPSAS 31.17-25] e i relativi criteri di rilevazione [IPSAS 31.28-30]. La rilevazione iniziale delle immobilizzazioni immateriali deve essere valutata al costo di acquisizione [IPSAS 31.34]. La rilevazione iniziale per i beni immateriali autogenerati è data dalla somma delle spese sostenute [IPSAS 31.63].</p> <p>Per le valutazioni successive si può scegliere tra il Modello del costo [IPSAS 31.73] o il modello di rideterminazione riferito a un mercato attivo [IPSAS 31.74].</p>	<p>Immobilizzazioni immateriali rilevabili: diritti minerari, brevetti, software, database, ricerca e sviluppo [RD 2009, COA].</p> <p>Misurazione al costo al momento della rilevazione iniziale [RD 2009, articolo 7].</p> <p>Modello di rivalutazione per le valutazioni successive, ma non viene fatto riferimento a nessun mercato attivo [RD 2009, articolo 8, § 1].</p>
<p>IPSAS 32 - Accordi per servizi in concessione:</p>	<p>Un contratto di servizi in concessione è un accordo vincolante in cui l'operatore utilizza l'attività in concessione per fornire un servizio pubblico per conto del concedente e l'operatore è compensato per i suoi servizi [IPSAS 32.8].</p>	<p>Nessuna indicazione nel quadro legislativo del governo centrale belga per la contabilità del settore pubblico per quanto riguarda gli accordi di servizi in concessione.</p>

Criterio	IPSAS	Quadro legislativo del governo centrale belga
	<p>Valutazione iniziale di un'attività in concessione di servizi viene rilevata al <i>fair value</i> [IPSAS 32.9-11].</p> <p>Rilevazione iniziale della relativa passività al <i>fair value</i> rettificato dall'ammontare di qualsiasi altro corrispettivo [IPSAS 32.14-15].</p>	
IPSAS 34 - Bilanci separati.	<p>Nel bilancio separato, partecipazioni simili in entità controllate, joint venture e collegate devono essere contabilizzate al costo, in conformità con l'IPSAS 29 o utilizzando il metodo del patrimonio netto, come descritto nell'IPSAS 36 [IPSAS 34.12].</p>	<p>Le valutazioni successive delle partecipazioni finanziarie sono contabilizzate con la percentuale delle partecipazioni al patrimonio netto della partecipata [RD 2009, articolo 9].</p>
IPSAS 36 - Investimenti in società associate e join venture.	<p>La rilevazione iniziale è valutata al costo. Aumento/diminuzione della quota di avanzo o deficit, rettificata per i dividendi sulle azioni privilegiate cumulative, possedute da altri.</p> <p>Le distribuzioni (dividendi) ricevute riducono il valore contabile dell'investimento [IPSAS 36.16]. Rettifiche al valore contabile dell'investimento proporzionali alle variazioni della partecipazione [IPSAS 36.16].</p> <p>Rettifiche per dare attuazione a politiche contabili uniformi [IPSAS 36.30].</p> <p>Le partecipazioni di altri soci all'interno dell'entità economica sono ignorate [IPSAS 36.30].</p> <p>La quota di utili/perdite risultanti da transazioni verso l'alto e verso il basso (tra partecipate) è eliminata [IPSAS 36.31].</p>	<p>Valutazione successiva delle partecipazioni finanziarie applicando la percentuale della partecipazione al patrimonio netto della partecipata [RD 2009, articolo 9].</p>
IPSAS 39 - Benefici per i dipendenti.	<p>Benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro [IPSAS 39.8] = prestazioni erogabili dopo il pensionamento = pensioni, assistenza medica successiva alla fine del rapporto di lavoro, ecc.</p> <p>I piani di tutela successivi alla fine del rapporto di lavoro devono essere classificati come piani a contribuzione definita o piani a benefici definiti</p>	<p>Nessuna indicazione nel quadro legislativo del governo centrale belga per la contabilità del settore pubblico in merito ai benefici per i dipendenti. L'applicazione dell'IPSAS 39 richiederebbe la classificazione dei regimi pensionistici per i dipendenti pubblici federali come piani a contribuzione definita o piani a</p>

Criterio	IPSAS	Quadro legislativo del governo centrale belga
	<p>[IPSAS 39.27].</p> <p>Piani a contribuzione definita: rilevano il contributo dovuto come passività (ratei passivi). [IPSAS 39.53].</p> <p>Piani a benefici definiti: rilevazione della passività netta per benefici definiti nella situazione patrimoniale-finanziaria [IPSAS 39.65].</p>	<p>beneficio definito.</p>

