

Besluit van de Vlaamse Regering over de beleids- en beheerscyclus

VERSLAG AAN DE VLAAMSE REGERING

Dames en heren,

Dit besluit van de Vlaamse Regering geeft uitvoering aan artikel 143, derde lid, artikel 241, tweede lid, artikel 266, derde lid, artikel 275, artikel 411, derde lid, en artikel 489, tweede lid van het decreet over het lokaal bestuur van 22 december 2017.

Die artikelen bepalen dat de Vlaamse Regering de volgende elementen vaststelt:

- de perken waarbinnen de raad bepaalde categorieën van verrichtingen kan uitsluiten van de visumverplichting;
- de nadere voorschriften voor de uitvoering van de bepalingen van titel 4 betreffende de beleids- en beheerscyclus, evenals de bijbehorende documenten, met inbegrip van de te hanteren modellen, de rekeningenstelsels en de inhoud en wijze van de digitale rapporteringen;
- welke kredieten limitatief zijn;
- de minimale vereisten waaraan de informaticasystemen moeten voldoen die gebruikt worden voor de toepassing van de decretale bepalingen over de beleids- en beheerscyclus;
- de nadere voorwaarden voor de toepassing van de regels over de beleids- en beheerscyclus door de districten, de autonome gemeentebedrijven, de welzijnsverenigingen en de projectverenigingen.

Dit besluit komt daarbij in de plaats van het besluit van 25 juni 2010 betreffende de beleids- en beheerscyclus van de gemeenten, de provincies en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn. Om de leesbaarheid te bevorderen wordt ervoor gekozen om dat besluit van 2010 integraal te vervangen. Ook het opschrift van dit besluit werd veranderd, waarbij de besturen waarop het van toepassing is, worden opgesomd. Het bestaande opschrift vermeldde de gemeenten, de OCMW's en provincies, maar was eigenlijk onvolledig omdat het besluit ook van toepassing was op de autonome gemeente- en provinciebedrijven en bepaalde OCMW-verenigingen. Intussen kunnen ook de projectverenigingen ervoor kiezen om dit besluit toe te passen. Veeleer dan de opsomming uit te breiden tot een onwerkbaar lange lijst, werd ervoor gekozen om ze weg te laten.

De inwerkingtreding van de bepalingen over de beleids- en beheerscyclus in het decreet over het lokaal bestuur verloopt gefaseerd en kan niet los gezien worden van de nieuwe bepalingen over de delegatiemogelijkheden en het organisatiebeheersingssysteem, die in werking treden vanaf 1 januari 2019. Dat betekent dat een aantal bepalingen van het besluit van 2010 ook met ingang van 1 januari 2019 moeten worden opgeheven in dit besluit.

De overige bepalingen treden in werking vanaf het boekjaar 2020, behalve voor die besturen die ervoor gekozen hebben om de nieuwe regels al toe te passen vanaf het

boekjaar 2019. Artikel 594, 597 en 608 van het decreet over het lokaal bestuur bieden die mogelijkheid.

1. Situering

Vanaf 2011 startten de eerste besturen met de beleids- en beheerscyclus, in uitvoering van het Gemeente-, OCMW- en Provinciedecreet. De daaropvolgende jaren stapten steeds meer besturen in, zodat vanaf 2014 alle gemeenten, OCMW's, provincies en hun publiekrechtelijke verzelfstandigde entiteiten die regels toepassen. Dat betekent dat al die besturen halfweg 2015 minstens één keer een volledige cyclus hadden doorlopen van planning, uitvoering en evaluatie.

In de loop van 2015 werd dan ook een uitgebreide evaluatie opgestart waarin gepeild werd naar de ervaringen bij de toepassing van de regels van de beleids- en beheerscyclus en waarbij nagegaan werd in hoeverre de doelstellingen bereikt werden die bij het opmaken van dat besluit werden geformuleerd. De voornaamste conclusies uit die evaluatie en de mogelijke wijzigingen aan de regelgeving om daaraan tegemoet te komen, heb ik u eerder al voorgelegd in de conceptnota van 15 juli 2016.

De voornaamste conclusie uit die evaluatie was dat de fundamenten van de beleids- en beheerscyclus niet in vraag gesteld moeten worden, maar dat in de concrete uitwerking ervan wel een aantal bijstellingen mogelijk en wenselijk zijn. Dat geldt met name wat betreft de beleidsrapporten, die voorgelegd worden aan de raden en op basis waarvan de raadsleden beslissingen nemen. Die beleidsrapporten zijn cruciaal in het concept van de beleids- en beheerscyclus.

Een deel van die gesuggereerde bijstellingen werden meegenomen in de opmaak van het decreet over het lokaal bestuur. Een aantal belangrijke vereenvoudigingen van de regelgeving situeren zich immers op decretaal niveau. Het meest in het oog springend daarbij zijn de integratie van het budget in het meerjarenplan en de doorgedreven deregulering van allerlei detailregelingen die voortaan overgelaten worden aan het organisatiebeheersingssysteem van de besturen zelf.

Daarnaast werden in de evaluatie ook een heel aantal suggesties gedaan die geen verband houden met de decretale regels, maar zich situeren op niveau van het uitvoeringsbesluit. Die werden opgenomen in dit besluit.

2. Kader voor dit uitvoeringsbesluit

Dit besluit doet geen afbreuk aan de fundamentele keuzes die aan de basis lagen van het besluit van 25 juni 2010. Het kader waarin dit besluit tot stand kwam, is dan voor een groot deel ook hetzelfde gebleven als de context waarin dat besluit van 25 juni 2010 werd uitgewerkt. De Vlaamse Regering moet immers niet alleen rekening blijven houden met de Vlaamse decreten, maar is evenzeer gebonden door een aantal internationale verplichtingen.

2.1. Het decreet over het lokaal bestuur

Het decreet over het lokaal bestuur van 22 december 2017 heeft een aantal fundamentele keuzes gemaakt die bepalend zijn voor dit uitvoeringsbesluit. Het gaat

dan in de eerste plaats om de bepalingen van titel 4 van deel 2 van dat decreet, waarin de voornaamste elementen van de beleidsrapporten worden bepaald, net als de grote lijnen van de boekhouding die moet worden gevoerd. Daarnaast bevat dat decreet ook bepalingen over de ontvangsten- en uitgavencyclus en over de organisatiebeheersing, die ook een invloed hebben op dit uitvoeringsbesluit.

In vergelijking met het Gemeente- en OCMW-decreet werd het aantal beleidsrapporten gereduceerd. Het budget werd geïntegreerd in het meerjarenplan, dat jaarlijks moet worden aangepast. Dat brengt uiteraard met zich mee dat ook in dit uitvoeringsbesluit nog slechts sprake zal zijn van drie soorten beleidsrapporten: de meerjarenplannen, de aanpassingen ervan en de jaarrekeningen. Met de budgetten zijn ook de budgetwijzigingen en de interne kredietaanpassingen verdwenen uit de regelgeving. Het is aan de besturen om zelf te bepalen hoe zij de opvolging van de kredieten, en de onderdelen daarvan, concreet vorm willen geven.

Het decreet over het lokaal bestuur heeft ook het concept van gezamenlijke beleidsrapporten voor de gemeenten en hun OCMW's ingevoerd. Die beleidsrapporten worden overeenkomstig artikel 249 van het decreet over het lokaal bestuur vastgesteld door de raden van beide rechtspersonen, maar de inhoud ervan is gemeenschappelijk. Zo kunnen beide besturen hun beleidsdoelstellingen volledig in elkaar schuiven. Voor de concrete uitvoering en de registraties blijft het onderscheid tussen beide rechtspersonen wel een belangrijk gegeven. In dit besluit wordt daar ook rekening mee gehouden, door het opleggen van de verplichting om bij elke verrichting ook aan te geven op welke rechtspersoon die betrekking heeft. Ook de praktische uitvoering (ontvangsten- en uitgavencyclus) verloopt voor elke rechtspersoon afzonderlijk.

De decretale regels hebben ook de intern verzelfstandigde agentschappen en het budgethouderschap doen verdwijnen. Die moeten dus ook niet worden hernomen in dit besluit.

In de memorie van toelichting bij het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur (artikel 256 en 263) werd aangegeven dat het de bedoeling is om de autorisatie voortaan op een hoger niveau te regelen. De Vlaamse Regering krijgt de bevoegdheid om dat nader in te vullen, wat in dit besluit gebeurt in artikel 13. Tegelijk moet erover gewaakt worden dat de raadsleden voldoende informatie blijven krijgen over de uitvoering van het meerjarenplan. Daarom heeft de decreetgever een opvolgingsrapportering ingevoerd, opgenomen in artikel 263 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur. Die opvolgingsrapportering wordt in dit besluit concreter vorm gegeven in een afzonderlijke titel (titel 3), die nieuw is tegenover het besluit van 25 juni 2010.

2.2. Internationale verplichtingen

Bij de ontwikkeling van dit besluit is rekening gehouden met internationale verplichtingen. Het registratiesysteem moet in staat zijn de nodige rapporten te leveren in het kader van de internationale verplichtingen die de federale overheid heeft.

Die internationale verplichtingen zijn vervat in ESR 2010 (Europees Stelsel van nationale en regionale Rekeningen) en COFOG (Classificatie van Overheidsfuncties). Daarnaast zijn er ook nog de aanbevelingen van de Raad van Europa die specifiek gericht zijn op de lokale overheden.

ESR 2010 is voor de EU-lidstaten verplicht gesteld door middel van Verordening nr. 549/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 21 mei 2013. Die verordening is niet rechtstreeks van toepassing op de gemeenten, provincies en OCMW's, of hun verzelfstandigingen en samenwerkingsverbanden. Toch wordt er het best rekening mee gehouden. ESR 2010 wordt immers gebruikt als berekeningsgrondslag voor de budgettaire voorwaarden die opgenomen werden in het Verdrag van Maastricht. Die voorwaarden gelden niet alleen voor de federale overheid, maar wel voor de overheid in haar geheel. Het betreft m.a.w. ook de begrotingssaldi en overheidsschuld van de gemeenschappen en gewesten, de provincies én de lokale besturen.

Het ESR-systeem moet toelaten te komen tot een consistente, betrouwbare en vergelijkbare kwantitatieve beschrijving van de EU-lidstaten. In het ESR wordt er geregistreerd op transactiebasis, dus volgens het moment van wijzigingen in waarde of het ontstaan van afspraken of verplichtingen.

Om aan de ESR-verplichtingen te kunnen voldoen, is er in het besluit opgenomen dat de minimum genormaliseerde stelsels van de algemene rekeningen en van de economische sectorcodes een rapportering in het kader van bovengenoemde verordening moet mogelijk maken.

The Classification Of the Functions Of Government (COFOG) klasseert de uitgaven en ontvangsten van alle overheden volgens hun bestemming, dat wil zeggen volgens de «opdrachten», de «doelstellingen» of de beleidsprioriteiten van de regeringen.

In 1998 heeft de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), in samenwerking met het Bureau voor statistieken van de Europese Gemeenschappen (Eurostat), de Economische Commissie voor Europa, de Afdeling statistiek van de UNO, de statistische diensten van de Lidstaten, nieuwe functionele nomenclaturen uitgewerkt, waaronder de COFOG. Op 5 oktober 1999 besliste de Belgische interministeriële Conferentie van Financiën en begroting de COFOG 1998 in te voeren in alle begrotingen van de federale overheid, van de Gemeenschappen, Gewesten en Gemeenschapscommissies.

De COFOG is verschillend van de economische classificatie. Terwijl de eerste belang hecht aan het beleid, gaat de tweede over de indeling van de verrichtingen volgens macro-economische criteria zoals het verbruik, de wedden, de kredietenverleningen en deelnemingen, de overdrachten, de investeringen, enz.

De COFOG is hoe langer hoe meer belangrijk omdat zij de regeringen in staat stelt verantwoording af te leggen over het gebruik van de overheidsmiddelen: het is een «transparant» werkmiddel dat toelaat om zowel tegenover de bevolking als tegenover interne of externe controle-instanties verantwoording af te leggen. In de federale overheid en de Vlaamse Gemeenschap is die indeling sinds 2014 verplicht, in uitvoering van hoger vermelde beslissing.

De gemeenten en OCMW's moeten hun financiële gegevens kunnen rapporteren volgens dezelfde classificatie. Om dat mogelijk te maken, legt het besluit een indeling op in beleidsvelden, die gestandaardiseerd zijn. Dat genormaliseerde stelsel van de beleidsvelden is noodzakelijk voor rapportering in het kader van COFOG en ESR 2010.

Ook het besluit van 25 juni 2010 hield al rekening met de ESR- en COFOG-regels. Het ging toen nog om de vorige versie van het ESR (“ESR 1995”), maar de impact van veranderingen in het ESR op de regels van de beleids- en beheerscyclus is minimaal.

2.3. Aanbevelingen van de Raad van Europa

Het besluit houdt tevens rekening met de belangrijkste aanbevelingen van de Raad van Europa. Een overzicht:

- *het budget moet meer dan de autorisatiefunctie dienen.* De beleidsrapporten bevatten meerdere op elkaar aansluitende rapporteringen die diverse functies vervullen (beleid, autorisatie, beheer...);
- *verbondenheid van het budgettaire systeem met de financiële boekhouding en met de managementboekhouding (beheer).* De ideale situatie is dat het budgettaire systeem en de financiële boekhouding dezelfde basis gebruiken voor de registratie van de transacties. Het besluit volgt diezelfde gedachtegang. Zowel de beleidsrapporten (meerjarenplannen en jaarrekeningen) als een groot deel van de managementrapporteringen moeten kunnen worden opgemaakt op basis van één registratiesysteem. Voor dat tweede type van rapporten worden wel geen regels opgelegd, om de besturen vrij te laten in hun keuze hoe ze die rapportering concreet vorm geven in functie van hun lokale informatiebehoefte;
- *volgende opdeling van budgettaire gegevens moet mogelijk zijn: ontvangsten, uitgaven, financiering, classificatie van de uitgaven per economische, functionele en administratieve categorie.* Het besluit beantwoordt hieraan;
- *het budget moet de te bereiken doelstellingen per beleidsdomein bevatten.* In de toelichting van het meerjarenplan wordt deze informatie gepresenteerd;
- *het budget moet tevens niet-financiële maatstaven bevatten met betrekking tot de te bereiken doelstellingen. Een budgettaire of financiële boekhouding moet informeren over de realisatiegraad van de doelstellingen.* In het besluit zijn de niet-financiële maatstaven opgenomen in de strategische nota van het meerjarenplan en in de toelichtingen. Bovendien zijn de opbouw van het meerjarenplan en van de jaarrekening zo veel als mogelijk op elkaar afgestemd, wat een transparante rapportering over de realisatiegraad van de doelstellingen mogelijk maakt.

2.4. Internationale standaarden

Om de vergelijkbaarheid van de boekhouding met die van andere besturen en organen te bevorderen en om de leesbaarheid van de rapporten door derden te verzekeren is het belangrijk dat de boekhouding wordt gevoerd volgens algemeen erkende (internationale) standaarden.

Sinds een twintigtal jaar besteedt het International Financial Accounting Committee (IFAC) aandacht aan standaarden voor de openbare sector, de zogenaamde International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Het doel van de IPSAS is om de standaardzetters/wetgevers te assisteren bij het opstellen van nieuwe standaarden of bij het herzien van bestaande standaarden om te komen tot een grotere vergelijkbaarheid.

Die standaarden zijn geïnspireerd op de Internationale Accounting Standaarden (IAS, opvolger van IFRS). Beursgenoteerde ondernemingen in de EU zijn sinds 2005 wettelijk verplicht de IAS toe te passen.

De IPSAS worden uitgevaardigd door de International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) en zijn dus een geheel van boekhoudnormen specifiek voor de publieke sector. De standaarden beogen de vergelijkbaarheid van de financiële verslaggeving van de (individuele) overheidsorganisaties op wereldvlak. De IPSAS hebben vooralsnog alleen betrekking op financiële verantwoordingen. Het budgetgedeelte is nog in onderzoek.

Deze standaarden zijn momenteel niet bindend, maar hebben wel autoriteit en verdienen aanbeveling. Ze leiden immers tot:

- een aanzienlijke verbetering van de kwaliteit van de financiële rapportering voor een groot publiek;
- meer weloverwogen beslissingen aangaande de allocatie van de overheidsmiddelen;
- een betere transparantie;
- een grotere verantwoording.

Het komt elk wetgevend orgaan afzonderlijk toe de beslissing te nemen om IPSAS van toepassing te maken. Verschillende landen en drie belangrijke internationale organisaties, de Europese Unie, de NAVO en de OESO, hebben de IPSAS al expliciet aanvaard als normen voor hun financiële rapportering.

Door de toenemende mondialisering is de kans reëel dat de IPSAS in de toekomst dwingend worden. Veel landen doen nu al een beroep op de IPSAS in het kader van de overheidshervormingen rond New Public Management. Er mag dus verwacht worden dat de IPSAS in de nabije toekomst nog aan gezag en belang zullen winnen. Bovendien onderzoekt de Europese Unie of er een Europese variant op de IPSAS moet worden uitgewerkt (de "EPSAS"), die dan verplicht gesteld zou worden voor de Europese lidstaten.

Bij de ontwikkeling van dit besluit is rekening gehouden met de bepalingen van IPSAS, zoals dat ook al het geval was voor het besluit van 25 juni 2010. In geval van twijfel over de toepassing van de regels van dit besluit gelden de IPSAS ook als toetssteen.

2.5. De boekhouding

2.5.1. Terminologie

Boekhouden is registreren. Naast het registreren van financiële gegevens kan men ook niet-financiële gegevens registreren, zoals de hoeveelheden van aangekochte of verkochte producten.

Wanneer die registraties nuttig zijn voor het management spreekt men van een managementinformatiesysteem (MIS). Dat moet informatie verstrekken die het management helpt bij de voorbereiding van zijn beslissingen en bij de evaluatie van de genomen beslissingen.

Hiertoe behoren de analytische boekhouding, kostencalculatie, financiële analyse, investeringsanalyse, enz. De analytische boekhouding heeft als doel binnen een organisatie een zicht te krijgen op de kosten per afdeling, product, project, dienstverlening, enz.

Bij elk registratiesysteem hoort een rapportering. De kwaliteit van de rapportering wordt bepaald door de informatiewaarde ervan. Dat is de uiteindelijke doelstelling van het registratiesysteem: de informatiewaarde van de rapportering.

De keuze voor een bepaald registratiesysteem zou moeten bepaald worden door de informatiebehoefte van de gebruiker, de manier waarop hij/zij die informatie kan bekomen maar ook door de prijs die hij/zij daarvoor wenst te betalen.

Een basisprincipe is dat uit een registratiesysteem enkel die informatie kan gehaald worden die er eerst is ingevoerd. Data registreren kost evenwel tijd en geld.

Het meerjarenplan en de jaarrekening zijn rapporten voor algemene doeleinden ("general purpose financial statements"). Het zijn rapporten die ten minste jaarlijks worden opgesteld en gepresenteerd en die zijn gericht op de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een groot aantal gebruikers die zich niet in een positie bevinden om rapporten op maat aan te vragen. Daartegenover staan andere vormen van (financiële) rapportering, de zogenaamde financiële berichtgeving voor bijzondere doeleinden ("special purpose financial reporting"). Voorbeelden hiervan zijn o.a. managementrapportering (voor het college van burgemeester en schepenen, het vast bureau, voor het managementteam, voor een diensthoofd,...), de rapportering ten behoeve van controlerende instanties (toezicht en audit) of rapporten opgesteld in het perspectief van de financiering of de subsidiëring.

Voor de registratie van financiële gegevens worden heel wat termen door elkaar gebruikt en dikwijls op een foutieve wijze. Om misverstanden uit te sluiten, is het daarom aangewezen om die termen eerst te verduidelijken.

Een boekhoudsysteem kan men vanuit verschillende dimensies bekijken. In elk van die invalshoeken kunnen er keuzes gemaakt worden, elk met hun voor- en hun nadelen. De verschillende elementen samen bepalen de uiteindelijk gevoerde boekhouding.

Hieronder worden de volgende dimensies kort toegelicht:

- de registratietechniek;
- de inhoud van de registraties;
- het autorisatieaspect.

Indeling volgens de registratietechniek:

- Enkelvoudig boekhouden is een registratietechniek waarbij van een transactie telkens slechts één gevolg geregistreerd wordt.
- Dubbel boekhouden is een registratietechniek waarbij alle financiële gevolgen van een transactie gelijktijdig geregistreerd worden. De techniek van dubbel boekhouden heeft het voordeel dat het een automatische controle inhoudt op de correctheid van de registratie.

Indeling volgens de inhoud van de registratie:

- Kasboekhouding is een boekhouding waarbij enkel de verrichtingen worden geregistreerd die een kaseffect hebben, dus inningen en betalingen met de liquide middelen, met de kas. Die verrichtingen worden geregistreerd op het ogenblik van de inning of de betaling. De internationaal meest gebruikte term is "cash accounting".
- Transactieboekhouding is een boekhouding waarin alle financieel-economische transacties geregistreerd worden. Naast de pure kasverrichtingen worden dus

eveneens de betalingen en de inningen met de financiële rekeningen, de permanente middelen, de financieringsbronnen, de vorderingen, de schulden, de kosten en de opbrengsten geregistreerd. De registratie gebeurt op het moment van de realisatie van de transactie, dus op het moment dat de transactie plaatsvindt en niet louter op het moment van de inning of de betaling. Voor een transactieboekhouding worden nog andere benamingen gebruikt, soms met een lichte nuance inzake informatiewaarde, zoals een algemene boekhouding, een economische boekhouding, een financiële boekhouding. Men gebruikt eveneens de term vermogensboekhouding, die verwijst naar de doelstelling van de boekhouding, namelijk het opvolgen van het vermogen van de organisatie. De internationaal meest gebruikte term is “accrual accounting”.

Een transactieboekhouding bevat dus veel meer informatie en is veel vollediger dan een kasboekhouding.

Een kasboekhouding kan gemanipuleerd worden door het moment van de betaling of de inning te verschuiven. Een transactieboekhouding is minder afhankelijk van het moment van betaling of inning, maar veeleer van het moment van aankoop of verkoop. Naast de zuivere vormen van kasboekhouding en transactieboekhouding bestaan er varianten die een uitbreiding vormen op één van beide systemen.

De techniek van dubbel boekhouden wordt meestal gebruikt voor het voeren van een transactieboekhouding. Die combinatie wordt doorgaans onderwezen in het middelbaar en hoger onderwijs waardoor er heel wat mensen mee vertrouwd zijn.

De autorisatiedimensie

Typisch bij de overheid is het machtigingsprincipe, waarbij een verkozen orgaan (parlement, raad, enz.) aan een uitvoerend orgaan de machtiging verleent om bepaalde inkomsten (belastingen, fondsen, enz.) te realiseren en bepaalde uitgaven te doen.

Bij het machtigingsprincipe hoort het principe van de specificiteit van de uitgaven: kredieten mogen enkel gebruikt worden om uitgaven mee te doen waarvoor ze bestemd waren en die kredieten mogen niet overschreden worden.

Het document waarin die machtiging wordt vastgelegd, noemt men een begroting of een budget en de boekhouding waarmee men het gebruik van deze kredieten opvolgt een budgettaire boekhouding. Bij de overheid zal men dus niet alleen de financiële transacties registreren maar eveneens de aangegane verbintenissen, het “verbruik” van een krediet, ook al doet de financiële transactie of de kasbeweging zich pas veel later voor.

Een budgettaire boekhouding kan gevoerd worden zowel op basis van een kasboekhouding als op basis van een transactieboekhouding.

Budgetten worden ook in de ondernemingswereld gebruikt maar daar zal men het verbruik van een krediet niet opvolgen op basis van de verbintenissen maar op basis van de gerealiseerde kosten of opbrengsten. Het autorisatie- of machtigingsprincipe wordt in de overheid dus veel rigider gehanteerd dan in ondernemingen.

2.5.2. Het conceptueel kader van de boekhouding

Het financiële registratiesysteem en de beleidsrapportering moeten vertrekken vanuit een conceptueel boekhoudkader. Men kan of mag dus niet zonder meer een bestaand

financieel systeem, hetzij uit de private, hetzij uit de publieke sector, van toepassing maken op de lokale besturen.

Een conceptueel kader is een coherent geheel van concepten dat moeten leiden tot consistente boekhoudkundige normen. Het schrijft de aard, de functie en de grenzen voor van de beleidsrapportering. Het vormt een leidraad voor de regelgever bij het vastleggen van de boekhoudkundige normen waardoor beslissingen ad hoc kunnen vermeden worden. Zonder een conceptueel kader zullen normatieve en toezichhoudende instanties elk probleem op een ad-hocbasis benaderen en onderzoeken vanuit hun eigen premissen en concepten die niet expliciet worden gemaakt. Het is dus nuttig de filosofie te onderzoeken die aan de grondslag ligt van de boekhoudkundige normen en bepaalde sleutelaspecten van het normerende proces te bekijken met de gedachte dat, als de filosofie juist is, er zal worden tegemoet gekomen aan de behoeften van de samenleving. De principes waarop de beleidsrapporten zijn gebaseerd, moeten gekend en algemeen aanvaard zijn.

Hiërarchische elementen van een conceptueel kader:

- formuleren van doelstellingen:
 - onderzoek van de gebruikersbehoeften;
 - onderzoek naar de omgeving (wettelijke, politieke, sociologische en economische aspecten).
- formuleren van boekhoudprincipes:
 - grondslagen van accounting en verslaggeving;
 - kwalitatieve kenmerken.
- formuleren van wettelijke bepalingen en normen voor de boekhouding en de rapportering.

a) Doelstellingen van de boekhouding

De boekhouding moet als doelstelling hebben om in haar beleidsrapporten een antwoord te geven op de informatiebehoeften van de gebruikers van deze rapporten. Deze benadering van rapportering noemt men het User-Needs-model, het model Gebruikers – Informatiebehoeften. Ook de FASB (Financial Accounting Standard Boards), de IASB (International Accounting Standards Board) en de IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) hebben hun standaarden uitgewerkt vertrekkende vanuit een conceptueel boekhoudkader waarbij de informatiebehoeften van de gebruikers van de rapportering centraal staan.

Gebruikers van de beleidsrapporten zijn:

- ofwel beslissingnemers, dat zijn personen of organen die beslissingen nemen op basis van een rapportering (bv. de gemeenteraad, de raad voor maatschappelijk welzijn, de districtsraad, de raad van bestuur, het college van burgemeester en schepenen, het vast bureau, ...);
- ofwel adviseurs van beslissingnemers, dat zijn personen of organen die advies verlenen (aan een beslissingnemer) of een beslissing voorbereiden op basis van een rapportering (bv. consultants, analisten, auditors ...);
- ofwel algemene informatieverstrekkers, dat zijn personen of organen die analyses maken op basis van een rapportering (bv. ADSEI (voorheen NIS), media, informatiebrokers ...).

In de context van dit besluit zijn de hoofdgebruikers van de beleidsrapporten:

- de raad als beleidsbepaler (al naar het gelang van het geval de gemeenteraad, de raad voor maatschappelijk welzijn, de districtsraad, de raad van bestuur, ...);
- de Vlaamse overheid als beleidsvoorbereider.

Dit zijn immers de organen die op basis van de beleidsrapporten beslissingen nemen met een grote impact op het gemeentelijk en/of het algemeen belang. Bovendien behoren ze niet, of slechts gedeeltelijk, tot het management van het bestuur. Ze hebben dus geen rechtstreekse toegang tot de informatie en zijn daardoor afhankelijk van de informatie die ze aangeboden krijgen. Het zijn dus externe en bijgevolg zwakke gebruikers van de rapporteringen, die daarom nood hebben aan een zekere bescherming via de beleidsrapportering. De concrete inhoud van de beleidsrapporten en de boekhoudregels (de boekhoudprincipes, de waarderingsregels, ...) werden dus bepaald op basis van de informatiebehoefte van die hoofdgebruikers.

Het management (het college van burgemeester en schepenen, het vast bureau, het managementteam, het directiecomité, de gedelegeerd bestuurder, ...) behoren niet tot de hoofdgebruikers van de beleidsrapportering. Die gebruikers zijn immers de uitvoerders van het beleid. Het zijn dus interne gebruikers, die rechtstreeks toegang hebben tot de aanwezige informatie. Daardoor hebben zij de mogelijkheid om alle rapporten te laten opstellen die zij nodig achten. Het is bijgevolg niet de bedoeling een managementboekhouding of een analytische boekhouding centraal op te leggen, maar de officiële boekhouding moet hiervoor wel een goede basis bieden. Elk bestuur kan dan zelf bepalen welke managementinformatie het nodig heeft en hiervoor het gepaste (aanvullende) registratiesysteem uitwerken.

Ook de controlerende instanties (het bestuurlijk toezicht, de externe audit, ...) en de subsidiërende overheden behoren niet tot de hoofdgebruikers. Het bestuurlijk toezicht en de externe audit kunnen immers alle documenten opvragen of inkijken die zij nodig hebben om hun controletaak uit te oefenen. De subsidiërende overheden zijn een zeer heterogene groep, waardoor het niet mogelijk is een beleidsrapportering te maken die aan de informatiebehoefte van al die instanties tegemoet kan komen. Voor sommige subsidiërende overheden zal er daarom een specifieke rapportering moeten worden opgesteld. Door aan de besturen de nodige vrijheid te gunnen bij het uitbouwen van hun boekhoudsysteem kan er wel worden vermeden dat ze voor subsidiërende en/of erkennende overheden aparte boekhoudingen moeten voeren.

Ook de FASB richt zijn financiële standaardrapportering niet tot het management of overheidsdiensten (zoals de fiscus), maar tot de aandeelhouders, andere investeerders en crediteuren. De FASB gaat er immers samen met het AICPA (American Institute for Certified Public Accountants) van uit dat die gebruikersgroepen de meeste impact hebben op de verbetering van de algemene welvaart. Dat komt omdat ondernemingsverslaggeving de hoeksteen vormt waarop ons proces van toewijzing van kapitaal (middelen) is gebouwd. Een efficiënt toewijzingsproces is uiterst belangrijk voor een gezonde economie.

b) Formuleren van boekhoudprincipes - Grondslagen voor de boekhouding en de rapportering

- Een aantal klassieke grondslagen voor de boekhouding werden reeds vastgelegd in het decreet over het lokaal bestuur:
 - boekhoudkundige entiteit
De voornaamste betekenis van die grondslag is dat ze het interessegebied bepaalt en dus de mogelijke objecten en activiteiten beperkt, evenals hun attributen die kunnen worden opgenomen in de financiële verslagen. Het decreet over het lokaal bestuur onderscheidt verschillende soorten entiteiten waarop de bepalingen van dit uitvoeringsbesluit van toepassing zijn:
 - de gemeenten met de OCMW's die hen bedienen;
 - de districten;
 - de autonome gemeentebedrijven;
 - de welzijnsverenigingen;
 - de projectverenigingen die daarvoor kiezen.
 - periodiciteit
Deze grondslag verwijst naar het feit dat beleidsrapporten betrekking moeten hebben op onderscheiden en duidelijk afgebakende periodes. De periodiciteit van de beleidsrapporten werd vastgelegd in het decreet over het lokaal bestuur:
 - een periode van zes afzonderlijke jaren voor het meerjarenplan;
 - een periode van één jaar voor de kredieten (opgenomen in de desbetreffende kolom van het meerjarenplan);
 - een periode van één jaar voor de jaarrekening.
- Daarnaast zijn er nog enkele andere klassieke grondslagen van de boekhouding die vervat liggen in grondwettelijke of internationale bepalingen en die werden vertaald in dit besluit, zoals:
 - continuïteit
Deze grondslag veronderstelt dat de boekhoudkundige entiteit lang genoeg in werking zal blijven om al haar verbintenissen uit te voeren. De continuïteit van de genoemde boekhoudkundige entiteiten is verankerd in grondwettelijke, wettelijke en decretale bepalingen.
 - monetaire eenheid
Hoewel boekhoudkundige gegevens niet beperkt zijn tot metingen in termen van een monetaire eenheid, bevatten boekhoudkundige rapporten voornamelijk financiële informatie. Die gegevens worden daarom geregistreerd op basis van een stabiele monetaire eenheid. Uiteraard is dit in deze context de euro.
- Verder zijn er de grondslagen die verwoord zijn in de krachtlijnen (zie punt 4)

Voorzichtigheid is een andere klassieke grondslag die echter niet gevolgd wordt in dit besluit. Voorzichtigheid wordt gehuldigd omwille van onzekerheid en conservatisme. Boekhoudkundig komt onzekerheid voort uit twee bronnen:

- boekhoudkundige informatie heeft betrekking op entiteiten die verwacht worden bestaanscontinuïteit te bezitten in de toekomst, maar daarover bestaat geen absolute zekerheid;
- boekhoudkundige metingen vertegenwoordigen dikwijls monetaire uitdrukkingen van schattingen van onzekere toekomstige bedragen. Geen enkele monetaire kwantificatie kan echter met absolute zekerheid gekend zijn.

Die onzekerheid leidt tot het traditionele concept van voorzichtigheid in de boekhouding. Het concept van voorzichtigheid is echter een beperking bij de presentatie van gegevens die anders betrouwbaar en relevant zouden zijn.

Over het algemeen betekent voorzichtigheid dat in de boekhouding de laagste van verschillende waarden voor activa en opbrengsten moet geboekt worden en de hoogste van verschillende mogelijke waarden voor schulden en kosten. Het concept impliceert ook dat kosten eerder moeten erkend worden en opbrengsten later. In de financiële verslaggeving wordt met andere woorden pessimisme verkozen boven optimisme. Voorzichtigheid kan echter leiden tot een volledige scheefftrekking van boekhoudkundige gegevens.

In plaats van de voorzichtigheid toe te passen, moet het doel van financiële verslagen zijn om geschikte, zo realistisch mogelijke en betrouwbare informatie te verschaffen om de gebruikers hun eigen risicobeoordeling te laten maken.

c) Formuleren van boekhoudprincipes – Kwalitatieve kenmerken

Dit zijn die eigenschappen die informatie bruikbaar maken:

- Baten en kosten: de baten van de informatie moeten opwegen tegen de kosten die gemaakt moeten worden om ze te verzamelen.
- Relevantie: alle informatie die kan helpen in de beslissingsprocessen van de gebruikers moet worden voorgesteld. Relevantie omvat dus ook volledigheid.

Relevantie speelt op meerdere punten:

- de gerapporteerde informatie moet tegemoetkomen aan de informatiebehoefte van de gebruiker wat betreft het bereiken van zijn doelstellingen;
- de bedoelde betekenis van de gerapporteerde informatie moet voor de gebruiker duidelijk zijn;
- de gerapporteerde informatie moet de gebruiker helpen bij het nemen van zijn beslissingen.

Accountinginformatie moet ook een terugkoppelingswaarde hebben: informatie heeft een belangrijke rol te spelen in het bevestigen of verbeteren van verwachtingen uit het verleden.

Tot slot kan informatie maar relevant zijn als ze tijdig is. Dat wil zeggen dat de informatie beschikbaar moet zijn voor een beslissingnemer voordat ze de mogelijkheid verliest om de beslissingen te beïnvloeden.

- Betrouwbaarheid: dit is de kwaliteit die verzekert dat informatie redelijk vrij is van fouten en vertekeningen en getrouw weergeeft wat ze beweert weer te geven.

Betrouwbaarheid is een functie van representatieve getrouwheid, verifieerbaarheid en neutraliteit:

- representatieve getrouwheid houdt in dat de informatie op een getrouwe wijze de fenomenen moet weergeven die ze beweert weer te geven. Het gaat dus om de overeenstemming tussen een meting of beschrijving en het fenomeen dat ze wil weergeven;
 - verifieerbaarheid is de mogelijkheid om via consensus tussen verschillende meters te verzekeren dat de informatie datgene vertegenwoordigt dat ze beweert te vertegenwoordigen of dat de gekozen metingmethode wordt gebruikt zonder fout of vertekening;
 - neutraliteit betekent de afwezigheid van vertekening in de gerapporteerde informatie.
- **Vergelijkbaarheid:** de bruikbaarheid van informatie wordt in grote mate bevorderd, als ze zodanig voorgesteld wordt dat men een entiteit kan vergelijken met een andere, of met zichzelf over de tijd. Vergelijkbaarheid heeft te maken met uniformiteit en stelselmatigheid:
 - uniformiteit impliceert dat gelijkaardige gebeurtenissen op dezelfde wijze worden gerapporteerd;
 - stelselmatigheid verwijst naar het gebruik van dezelfde boekhoudkundige procedures door één enkele onderneming of boekhoudkundige entiteit van periode tot periode en het gebruik van gelijkaardige metingconcepten en procedures voor verbonden elementen binnen de financiële staten van een onderneming voor één enkele periode.
 - **Materialiteit of relatieve belangrijkheid:** een element is relatief belangrijk als de niet-bekendmaking, foutieve voorstelling of weglating ervan het beeld zou beïnvloeden. Materialiteit moet dus beoordeeld worden ten opzicht van de impact op de gebruiker van de financiële rapportering. Materialiteit plaatst zo een beperking op wat moet worden bekendgemaakt.

3. De evaluatie van het besluit van 25 juni 2010

Nadat alle lokale besturen halfweg 2015 de regels van de beleids- en beheerscyclus gedurende minstens een volledige cyclus van planning, uitvoering en evaluatie hadden toegepast, werd een uitgebreide evaluatie gemaakt van die regels, waarbij nagegaan werd in hoeverre dat besluit van 25 juni 2010 de vooropgestelde doelstellingen bereikt heeft. Het is die evaluatie die aan de basis ligt van dit besluit, dat de uitgangspunten van dat van 25 juni 2010 behouden heeft, maar de concrete uitwerking ervan op meerdere punten wil bijsturen.

3.1. Werkwijze

Tussen mei en oktober 2015 heeft het Agentschap Binnenlands Bestuur (ABB) bij de belanghebbenden gepeild naar de positieve punten en de tekortkomingen van de beleids- en beheerscyclus (BBC) volgens de huidige regelgeving. Dat gebeurde via twee kanalen: enerzijds door bevraging via de verenigingen van belanghebbenden, anderzijds door individuele interviews. Ook met de eigen bevindingen van het agentschap werd rekening gehouden.

Bij de invoering van BBC bij de lokale besturen waren veel actoren betrokken. Het lag dan ook voor de hand om bij de evaluatie al die actoren een kans te geven om hun visie kenbaar te maken en knelpunten naar voren te schuiven. Het was echter ondoenbaar om alle BBC-besturen, secretarissen en financieel beheerders rechtstreeks te bevragen. Die aantallen zijn veel te groot om dat logistiek geregeld te krijgen. Daarom werd ervoor gekozen om zo veel mogelijk de verenigingen van belanghebbenden in te schakelen (VVSG, ECG, Vlofin, etc.) en op hen te rekenen om alle nuttige signalen vanuit hun achterban op te vangen en door te geven.

De volgende partijen zijn daarbij geconsulteerd:

- VVSG en VVP (voor mandatarissen en raadsleden);
- het forum van de centrumsteden;
- Vlofin, ECG en VVOS (voor financieel beheerders en secretarissen);
- Vlaamse administraties (sectorale administraties i.v.m. informatiebehoefte);
- softwareleveranciers;
- consultants;
- academici.

Voor specifiekere onderdelen heeft bovendien overleg met vertegenwoordigers van de volgende instanties plaats gevonden:

- INR;
- departement Financiën en Begroting van de Vlaamse overheid;
- Audit Vlaanderen;
- het Kenniscentrum PPS;
- IBR;
- het Rekenhof.

De concrete aanpak van de raadpleging van de achterban van de diverse koepelverenigingen is overgelaten aan die verenigingen zelf. Op voorhand is met de koepelverenigingen in het ondertussen opgerichte BBC-forum overlegd over het plan van aanpak. Om het overleg te structureren is gewerkt met een concrete vragenlijst, opgebouwd rond een aantal kapstokken: topics die zeker aan bod moesten komen.

De bevestigingen georganiseerd door de koepelverenigingen zijn aangevuld met individuele diepte-interviews met onder meer secretarissen, financieel beheerders en mandatarissen. Hierbij zijn dezelfde vragenlijsten gebruikt. Die persoonlijke gesprekken lieten toe om concreter in te gaan op de verwachtingen en de knelpunten van de gesprekspartners.

Aan de hand van alle informatie die zo verzameld werd, heeft ABB een grondige evaluatie uitgevoerd. Uit de bevestigingen kwamen een aantal bedenkingen naar voren die door alle belanghebbenden geuit werden. Andere standpunten waren minder algemeen gedeeld.

De resultaten van de evaluatie en de conclusies die daaruit getrokken moesten worden, werden uitgebreid besproken met het werkveld, in het BBC-forum. In dat forum zijn de koepelverenigingen vertegenwoordigd. De leden zijn afgevaardigden van de VVSG, VVP, Vlofin en ECG. Daarnaast werd over die resultaten ook overlegd met de softwareleveranciers en de consultants. Op basis van de reacties werden in een

volgende fase mogelijke voorstellen tot verbetering geformuleerd en daarna ook concrete tekstvoorstellen. Daarover werd telkens uitgebreid teruggekoppeld naar de betrokken gesprekspartners.

Op 15 juli 2016 hechtte de Vlaamse Regering haar goedkeuring aan een conceptnota over de evaluatie van de beleids- en de beheerscyclus (BBC) zoals sinds 2014 van toepassing in de Vlaamse lokale besturen en voorstellen tot bijsturing vanaf de planningsperiode 2020-2025. De inhoud van die conceptnota was gebaseerd op de uitgevoerde evaluatie en werd meegenomen bij de opmaak van het decreet over het lokaal bestuur en bij de uitwerking van dit besluit.

3.2. Vaststellingen

Hier worden de resultaten van de evaluatie samengevat, voor zover ze betrekking hebben op de aspecten die geregeld worden op niveau van het besluit van de Vlaamse Regering. Daarnaast kwamen in de evaluatie ook andere elementen aan bod. De bijsturingen waarvoor een decretaal ingrijpen noodzakelijk was, werden meegenomen in het decreet over het lokaal bestuur. Die punten worden hier enkel pro memorie vermeld, waar ze een rechtstreekse impact hebben op dit besluit. Verder zijn er in de evaluatie ook een aantal opmerkingen geformuleerd die geen rechtstreekse weerslag hebben in de regelgeving, maar meer te maken hebben met een cultuurverandering en sensibilisering. Ook die worden hier slechts zijdelings belicht.

- algemene beoordeling

Uit de evaluatie kwam naar voren dat alle bevroagden tevreden zijn over het concept van BBC. De conceptuele onderbouw en de grote lijnen van BBC worden door de overgrote meerderheid van de belanghebbenden als positief ervaren. Ze vinden het positief dat BBC één systeem is dat overal toegepast wordt. De opmaak van een omgevingsanalyse in het kader van de beleidscyclus dwingt de besturen stil te staan bij de context waarin ze functioneren. De meerjarenplannen maken dat mandatarissen een beter zicht hebben op de te realiseren zaken tijdens de legislatuur. Vaak werd wat in het bestuursakkoord staat, vertaald in de beleidsrapporten. BBC maakt ook de koppeling mogelijk tussen het financiële en het inhoudelijke van het beleid. Dit alles wordt door de bevroagden als positief beschouwd. Er is in de toepassing van BBC wel een groot verschil merkbaar tussen de verschillende besturen.

BBC heeft ook geleid tot een grotere samenwerking tussen en professionalisering van de leden van het managementteam. Er wordt meer in doelstellingen gedacht, die verder geconcretiseerd worden. Het denken vanuit de inputzijde heeft plaats gemaakt voor het resultaatgerichte denken. Dat kan nog verder uitgebreid worden naarmate ook de filosofie van BBC meer en meer ingang vindt. Die grotere samenwerking heeft als voordeel dat alles nauwgezet opgevolgd kan worden. Het nadeel is echter dat de leden van het managementteam gefocust zijn op de uitwerking van de gedefinieerde beleidsdoelstellingen en minder aandacht hebben voor de wijzigende omgeving. Het

werken met meerjarenplannen vergt een continue evaluatie en bijsturing van de opgenomen doelstellingen. Het meerjarenplan mag geen to-dolijstje zijn.

Uit de interviews en de bevindingen via de koepelverenigingen blijken ook een aantal knelpunten die hieronder aan bod komen. Die knelpunten doen echter geen afbreuk aan de algemeen zeer positieve appreciatie van BBC.

- *beleidsrapporten*

Mandatarissen wensen beleid te voeren op een meer gedetailleerd niveau dan wat tot uiting komt in de beleidsrapporten. Ze ondervinden moeilijkheden om enkel op de hoofdlijnen te sturen. In de geaggregeerde cijfers zien ze niet meer waarvoor de kredieten dienen. Er is dus sprake van een kloof tussen enerzijds de gewenste informatie die ze niet krijgen en anderzijds de overvloedige informatie waarin ze niet geïnteresseerd zijn. Bovendien vinden ze de beleidsrapporten te moeilijk en te weinig transparant.

Daardoor vinden mandatarissen vaak dat ze te afhankelijk zijn van de ambtenaren. Het zijn ambtenaren die de beleidsrapporten voorbereiden en voorstellen tot beslissing maken. Door de soms onvoldoende kennis van en interesse in BBC van de mandatarissen, worden de voorbereide voorstellen vaak gewoon overgenomen. Niet alleen de mandatarissen vinden BBC overigens complex, ook secretarissen en financieel beheerders ondervinden moeilijkheden en hebben vaak bijstand van consultants nodig, ondanks alle beschikbare ondersteuning.

De indeling in beleidsdomeinen biedt momenteel geen inhoudelijke meerwaarde voor de raadsleden. Het gebruik van de beleidsvelden is statistisch wel belangrijk. Ondanks het feit dat ook de indeling in beleidsdomeinen interessante informatie kan opleveren, wordt het aantal beleidsdomeinen vaak beperkt omdat de indeling het niveau van de kredietbewaking bepaalt: hoe lager het aantal beleidsdomeinen hoe gemakkelijker er met de kredieten kan geschoven worden.

De indeling in prioritaire beleidsdoelstellingen en overig beleid is zeer arbitrair en weinig transparant. Raadsleden staan vaak sceptisch tegenover de indeling omdat ze vrezen dat zaken waarover men liever niet rapporteert in overig beleid opgenomen worden. Bovendien kunnen de raadsleden de coherentie van het geheel verliezen bij een selectieve presentatie van beleidsdoelstellingen. Om hun taak ten volle te kunnen uitoefenen en het beleid te kunnen uitstippelen, hebben de raadsleden nood aan alle relevante gegevens en niet enkel aan de gerapporteerde gegevens.

Volgens de huidige regelgeving is het werken met investeringsenveloppes niet evident. Voornamelijk de overdracht van de transactiekredieten, het niveau van de kredieten en de vereiste kredietaanpassingen zijn omslachtig, niet flexibel en vormen een grote administratieve last. Er kunnen overlappingsen zijn tussen investerings- en exploitatie-uitgaven. Bovendien bestaat het investeringsbudget uit nieuwe investeringsenveloppes en een overzicht van de transactiekredieten van het boekjaar. Hierdoor heeft een raadslid, vanaf het moment dat het budget voor een investering is

vastgesteld tot de afsluiting van de investeringsenveloppe, geen zicht meer op lopende investeringen, tenzij het bestuur hier expliciet over rapporteert.

Door alle bevrageden wordt het aantal en de moeilijkheid van de beleidsrapporten als een groot nadeel beschouwd. Het budget en het meerjarenplan zijn twee beleidsrapporten waarvan het budget in het meerjarenplan moet passen. Het budget is als het ware een onderdeel van het meerjarenplan. Het aanvoelen is dat bij de opmaak van de twee beleidsrapporten dubbel werk geleverd wordt. Uit de bevraging blijkt dat iedereen voorstander is van een integratie van het budget in het meerjarenplan, een integratie die intussen werd doorgevoerd in het decreet over het lokaal bestuur.

- *kredieten*

De bevrageden vinden dat er een opvallend verschil is tussen de zeer strenge regels voor kredietwijzigingen op het niveau van het investeringsbudget en de heel soepele mogelijkheden voor kredietverschuivingen op het niveau van het exploitatiebudget. Er is een grote vraag naar meer soepelheid voor de wijziging van kredieten.

- *financieel evenwicht*

Toestandsevenwicht

Bij de berekening van het resultaat op kasbasis worden de bestemde gelden afgetrokken van het gecumuleerd budgettair resultaat om aan te tonen over welke middelen het bestuur beschikt als men rekening houdt met alle te verwachten ontvangsten en uitgaven. Omdat het in de praktijk vaak voorvalt dat een bestuur middelen in kas heeft, maar niet mag gebruiken omwille van het te behouden evenwicht van het resultaat op kasbasis, plant het bestuur leningen. Het is niet efficiënt om middelen die men in kas heeft niet aan te wenden en daardoor te moeten lenen.

Structureel evenwicht

Uit de individuele bevragingen blijkt er vraag naar een verdieping en verbreding van de regels over het financieel evenwicht om de financiële gezondheid van de besturen beter te bewaken. De federaties zijn tevreden met het huidige structurele evenwicht. Er is wel vraag naar bijkomende instrumenten waarmee het bestuur zijn financiële gezondheid kan meten en eventueel die van de groep (gemeente, met inbegrip van het OCMW, samen met de AGB's). Ook is er een grote interesse in een geconsolideerd financieel evenwicht voor het moederbestuur en zijn verzelfstandigde entiteiten (AGB's). Daarbij zou de gemeenteraad principieel de verantwoordelijkheid dragen voor de hele groep. Meermaals is ook de bezorgdheid geuit over de impact van de alternatieve financieringsvormen.

- *boekhouding en datakwaliteit*

Er is een algemene vraag om zo weinig mogelijk te wijzigen aan de rekeningenstelsels. De bevrageden zijn ook van mening dat de lijst van de beleidsvelden het best beperkt gehouden wordt en dat de besturen de vrijheid moeten blijven behouden om de groepering van de beleidsvelden in beleidsdomeinen te clusteren. Daarbij werd ook

enkele keren opgemerkt dat de verplichte een-op-eenrelatie tussen de beleidsvelden en de beleidsdomeinen een geïntegreerde werking kan bemoeilijken.

Via de digitale rapportering over de gegevens van de beleidsrapporten wordt een schat aan informatie ingezameld over de lokale besturen. Die gegevens worden gebruikt voor analyses, zowel in functie van lokale als in functie van Vlaamse informatiebehoefte. Technisch werkt die digitale rapportering intussen over het algemeen vlot, maar er wordt vastgesteld dat de kwaliteit van de aangeleverde data niet optimaal is. Dat heeft te maken met onzorgvuldige registraties. Het niet correct toekennen van de juiste sectorcodes (nodig voor de ESR-rapportering aan het INR en aan Europa) is hier een specifiek voorbeeld van. Mede doordat de besturen er zelf weinig belang of voordeel bij hebben dat die toekenningen correct gebeuren (behalve als ze zelf consolidaties willen doen), verlopen ze soms nogal arbitrair. Daardoor zijn de gegevens die aan Europa aangeleverd worden ook voor verbetering vatbaar.

3.3. Concrete bijsturingen

De conclusies uit de evaluatie van de bestaande regels leiden tot de concrete bijsturing van de regelgeving op een aantal punten. Zoals hoger al aangegeven, gebeurde dat deels al op niveau van het decreet over het lokaal bestuur. In wat volgt ligt de nadruk uiteraard in eerste instantie op de bijsturingen op niveau van het uitvoeringsbesluit.

- *beleidsrapporten*

Om beter tegemoet te komen aan de informatiebehoefte van de raadsleden, wordt het perspectief van de beleidsdoelstellingen in de beleidsrapporten in dit besluit aangevuld met de prioritaire acties of prioritaire actieplannen. De besturen kiezen zelf tussen beide opties. De prioritaire acties/actieplannen zijn de belangrijke acties/actieplannen waarover het bestuur communiceert aan de raad. Prioritaire beleidsdoelstellingen worden daardoor voortaan de beleidsdoelstellingen waaraan één of meerdere prioritaire acties/actieplannen gekoppeld zijn. Die aanpassing moet de betrokkenheid van de raadsleden bij het beleid verhogen en het draagvlak voor BBC doen toenemen.

Het aantal schema's wordt drastisch gereduceerd. Dat is mede het gevolg van de integratie van het budget in het meerjarenplan, waartoe op decretaal niveau beslist werd en waardoor het aantal schema's gehalveerd kan worden. Daarnaast worden de verschillende beleidsrapporten (de (aanpassingen van de) meerjarenplannen en de jaarrekeningen) vereenvoudigd en uniformer gemaakt, om de vergelijkbaarheid en de leesbaarheid te verhogen.

De financiële nota bestaat onder meer uit een financieel doelstellingenplan (of een doelstellingenrekening). Daarin wordt gekozen voor de doelstellingen als invalshoek in plaats van de beleidsdomeinen. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen de prioritaire beleidsdoelstellingen, de niet-prioritaire beleidsdoelstellingen en de verrichtingen zonder beleidsdoelstellingen.

Om het inhoudelijke beleid transparanter en leesbaarder weer te geven, moeten in de strategische nota van het meerjarenplan en de beleidsevaluatie van de jaarrekening ook de ontvangsten en uitgaven worden opgenomen per prioritaire beleidsdoelstelling

en per prioritaire actie of actieplan. In het financiële doelstellingenplan staan die immers alleen geaggregeerd, volgens de indeling op basis van beleidsdoelstellingen. De opname in de strategische nota en de beleidsevaluatie van de cijfergegevens over het prioritaire beleid moet het gemakkelijker maken om de te verwachten (meerjarenplan) en de gerealiseerde (jaarrekening) prioritaire acties/actieplannen en beleidsdoelstellingen te evalueren en bespreken.

De schema's van de planning en de jaarrekening zijn uniform, maar in de financiële nota van de jaarrekening wordt uiteraard ook nog een balans opgenomen en een staat van opbrengsten en kosten.

Aangezien de beleidsdomeinen niet langer gebruikt worden in de financiële nota, wordt in de toelichting een schema opgenomen dat de opdeling van exploitatie en investeringen volgens beleidsdomeinen weergeeft.

Het decreet over het lokaal bestuur heeft de huidige lijsten bij het budget (nominatieve subsidies, delegatie overheidsopdrachten,...) losgekoppeld van de beleidsrapporten: de uiteindelijke bevoegdheid blijft bij de raad, maar die hoeft dat niet noodzakelijk altijd via het meerjarenplan te beslissen. Dat biedt een bestuur de mogelijkheid om daar afzonderlijk over te beslissen, wat, indien nodig of gewenst, een flexibelere manier van werken mogelijk maakt. In de documentatie bij de beleidsrapporten wordt wel nog een overzicht opgenomen van de toegestane werkings- en investeringssubsidies, waaronder de nominatief toegekende subsidies. Dat overzicht houdt dan echter niet langer een beslissing in, maar is louter informatief, net als de andere informatie in de documentatie (bv. betreffende de personeelsinzet, de samenstelling van de beleidsdomeinen, de financiële vaste activa).

- *kredieten*

In dit besluit worden de complexe regels voor kredietbewaking en de daaraan gekoppelde aanpassingen van de meerjarenplannen sterk vereenvoudigd. De nadruk wordt verlegd van de kredietbewaking naar de rapporteringsverplichtingen aan de raad. Raadsleden zijn immers veeleer geïnteresseerd in de inhoudelijke vooruitgang van de projecten of in belangrijke verschuivingen dan in de kredietbewaking op zich. Daarom kan het autorisatieniveau verhogen, zodat de raadsleden minder vaak worden geconfronteerd met aanpassingen aan de planning die louter het gevolg zijn van de kredietbewaking. Een nieuwe autorisatie van de raad blijft vereist bij belangrijke wijzigingen (zowel financiële als inhoudelijke wijzigingen).

Het aanpassen van het autorisatieniveau mag geen andere essentiële elementen in het BBC-concept onderuit halen. Noch de beleidsdomeinen, noch de prioritaire beleidsdoelstellingen lijken daarom geschikte niveaus om de kredietbewaking op te organiseren: de keuze van doelstellingen en beleidsdomeinen mag niet beïnvloed worden door praktische afwegingen over flexibiliteit wat betreft de kredietbewaking. Uit de evaluatie blijkt dat in de praktijk nu vaak wel het geval.

Daarom kiest dit besluit ervoor om de kredieten vast te leggen op het totaal van de exploitatie- en het totaal van de investeringsuitgaven. Verder worden ook de kredieten voor het opnemen van leningen en leasings beperkt, net als die voor de toegestane leningen en betalingsuitstel. Die ontvangsten en uitgaven zijn immers het gevolg van

fundamentele keuzes van het bestuur, die door de raad moeten worden gemaakt. Daarom kan voor de financiering, in tegenstelling tot de exploitatie en de investeringen, niet gekozen worden voor één globaal krediet op het niveau van het totaal.

Dat betekent dat ook de investeringsenveloppes, die eveneens een autoriserende rol hadden, afgeschaft worden. Ze worden vervangen door een evolutie van de investeringsprojecten in de toelichting. Zo blijven de raadsleden toch op de hoogte over de stand van zaken van de investeringen per project. Die rapportering staat los van de kredietbewaking. Door het verdwijnen van de investeringsenveloppes, vervallen ook het concept van de verbintenskredieten en de automatische overdracht van kredieten naar het volgende boekjaar. Om te vermijden dat de besturen bij het begin van elk boekjaar een aanpassing van het meerjarenplan moeten doorvoeren om de ongebruikte kredieten van het vorige boekjaar opnieuw op te nemen, heeft de decreetgever het uitvoerend orgaan de bevoegdheid gegeven om voortaan te bepalen welk gedeelte van de ongebruikte investeringskredieten en bijbehorende financiering wordt overgedragen naar het volgende boekjaar.

- *rapportering*

Het optrekken van het niveau van de autorisatie mag echter niet betekenen dat de raad in het ongewisse gelaten wordt over de uitvoering van de planning die hij heeft goedgekeurd. Daarom heeft de decreetgever bepaald dat alle besturen moeten rapporteren aan de raad, ook los van de rapporteringsmomenten die gekoppeld zijn aan de goedkeuring van de beleidsrapporten. De raad beslist over de wijze en frequentie van het rapporteren. Er wordt echter de verplichting opgelegd om minstens éénmaal per jaar, in de loop van het derde kwartaal, te rapporteren over de stand van zaken, zowel op financieel als op inhoudelijk vlak. Zo kunnen de raadsleden de evolutie van de uitvoering van het meerjarenplan opvolgen. Ook de verzelfstandigde entiteiten rapporteren onder dezelfde voorwaarden aan hun moederbestuur.

Dat betekent in concreto dat alle raadsleden minimaal driemaal per jaar een rapportering krijgen over de beleidsdoelstellingen en de uitvoering ervan: bij de jaarlijkse aanpassing van het meerjarenplan (in het late najaar), bij de vaststelling van de jaarrekening (in het voorjaar) en minstens één tussentijdse rapportering (in het vroege najaar).

- *financieel evenwicht*

Om tegemoet te komen aan de bezorgdheden die naar boven kwamen tijdens de georganiseerde bevraging, is het aangewezen om het financieel evenwicht niet enkel te bekijken op het niveau van de individuele besturen, maar ook op geconsolideerd niveau. Door de verdere integratie van het OCMW en de gemeente worden de cijfers van beide besturen sowieso al samengenomen en als één geheel gepresenteerd. Om het geconsolideerde evenwicht te beoordelen, komen daar dan ook de autonome gemeentebedrijven bij (en voor Antwerpen ook de districten). Voor dat financieel evenwicht op groepsniveau gelden geen afzonderlijke normen, maar het wordt wel getoond in de beleidsrapporten van de moederbesturen, ter informatie van de

raadsleden. Uiteindelijk zijn die moederbesturen immers verantwoordelijk voor de financiële gezondheid van de hele groep, met inbegrip van de dochters.

De norm van het toestandsevenwicht moet behouden blijven, maar dit besluit kiest ervoor om niet langer te spreken van het 'resultaat op kasbasis', maar van het 'beschikbaar budgettair resultaat'. De oude term roept vaak vragen op omdat ten onrechte een link gelegd wordt met de beschikbare kasvoorraad. De term 'bestemde gelden' wordt vervangen door 'onbeschikbare gelden', om te vermijden dat besturen onnodig leningen opnemen, omwille van een reservering door de raad. Onbeschikbare gelden zijn dan enkel nog die middelen die omwille van regelgeving of verplichtingen in het bestuur aanwezig zijn, maar niet gebruikt kunnen worden. We denken hierbij bijvoorbeeld aan gelden die verplicht op een geblokkeerde rekening staan. Het beschikbaar budgettair resultaat is dan het verschil tussen het gecumuleerd budgettair resultaat en die onbeschikbare gelden. Dit beschikbaar budgettair resultaat moet jaarlijks groter dan nul zijn voor gemeente en OCMW samen en voor alle andere besturen elk afzonderlijk (dus voortaan ook voor de AGB's). Dit is een evidente norm: geen enkel bestuur mag middelen uitgeven waarover het niet beschikt.

Als norm voor het structureel evenwicht behoudt dit besluit de huidige regels over de autofinancieringsmarge. Die autofinancieringsmarge moet groter of gelijk aan nul zijn op het einde van de planningsperiode. Daarbij wordt gekeken naar het laatste jaar van het oorspronkelijke meerjarenplan. De keuze van het bestuur om de cijfers te tonen voor een langere periode dan door de regelgeving is vereist, heeft dus geen impact op het ogenblik waarop de norm van de autofinancieringsmarge wordt getoetst. Voor de verzelfstandigde entiteiten geldt die norm niet.

Dit besluit vult deze norm van structureel evenwicht in de beleidsrapporten aan met een indicator die niet beïnvloed wordt door de gekozen financieringswijze. Uit de evaluatie is immers duidelijk de bezorgdheid naar voren gekomen over de invloed van alternatieve financieringsvormen die mogelijk aanleiding kunnen geven tot een uitholling van de norm. Daarom wordt het concept van 'gecorrigeerde autofinancieringsmarge' ingevoerd. Die indicator geeft weer, in de eerste plaats ten behoeve van de gemeenteraad, hoe groot de autofinancieringsmarge is als rekening gehouden wordt met jaarlijkse aflossingen, ook bij alternatieve financieringsvormen. Zo wordt zichtbaar of de lenings-lasten al dan niet worden doorgeschoven naar een periode ná de plannings-periode. Als de autofinancieringsmarge kleiner is dan de gecorrigeerde auto-financieringsmarge is er geen probleem. In het geval de autofinancieringsmarge (veel) groter is dan de gecorrigeerde, schuift een bestuur de leningslasten door naar een volgende legislatuur of generatie en is er mogelijk sprake van een fictief structureel evenwicht. Door deze bijkomende indicator op te nemen in de beleidsrapporten krijgen de raadsleden een vollediger beeld over de schuldenstructuur van hun bestuur.

- *Boekhouding en datakwaliteit*

Wat betreft de boekhouding voert dit besluit geen fundamentele aanpassingen door, enkel wat kleinere bijstellingen. Om de besturen te leiden naar correctere boekingen wordt ervoor gekozen om het gebruik van de economischsectorcodes te beperken tot die verrichtingen waar dat echt noodzakelijk is en er een grotere zichtbaarheid aan

te geven door de correcte weergave van de beleidsrapporten afhankelijk te maken van een correct gebruik van die codes.

Daarnaast worden er ook enkele aanpassingen gedaan in het rekeningenstelsel om een vrijwillige consolidatie tussen het moederbestuur en de dochterbesturen te faciliteren en om enkele technische verfijningen door te voeren.

4. Krachtlijnen van de beleids- en beheerscyclus

Het besluit van 25 juni 2010 heeft de cultuur van budgetteren bij de lokale besturen radicaal willen veranderen van een input- naar een outputsturing. De planning is sindsdien veel meer gericht op het bepalen van het beleid. Dit besluit heeft niet de bedoeling om die fundamentele keuze bij te sturen. Ook de andere basiskeuzes blijven overeind.

Het overzicht van de krachtlijnen van de beleids- en beheerscyclus, dat hieronder gegeven wordt, is dus voor een groot stuk een herneming van die van het besluit van 25 juni 2010, zij het dat de concrete uitwerking van die krachtlijnen in dit besluit wel op enkele punten werd bijgestuurd, op basis van de evaluatie. Om het geheel niet uit het oog te verliezen, lijkt het echter aangewezen om dit overzicht niet te beperken tot de wijzigingen.

4.1. De beleidsfunctie van de beleidsrapporten

Het decreet over het lokaal bestuur van 22 december 2017 bepaalt dat de strategische nota van het meerjarenplan de beleidsdoelstellingen bevat. Volgens dit besluit moeten in de beleidsrapporten niet alle beleidsdoelstellingen expliciet tot uitdrukking worden gebracht, maar enkel die waarin prioritaire acties kaderen. De beleidsmensen kunnen dus zelf aangeven welke acties zij belangrijk vinden en het zijn die acties waarrond de rapportering dan wordt opgebouwd. Daarnaast moet elk bestuur in de beleidsrapporten duidelijk aanduiden waar de raadsleden het permanent overzicht met de omschrijving van alle beleidsdoelstellingen, actieplannen en acties, en de bijbehorende ontvangsten en uitgaven kunnen terugvinden.

Een bestuur kan er ook voor kiezen om de rapportering op te bouwen op basis van de prioritaire actieplannen. Actieplannen zijn verzamelingen van acties, maar het staat de besturen vrij om zelf het niveau te bepalen waarop de acties en actieplannen worden geformuleerd. Dat zal dan ook niet voor alle besturen hetzelfde zijn.

Via de acties of actieplannen worden de bijbehorende beleidsdoelstellingen financieel vertaald, zodat de beleidsmensen weten welk deel van de algemene middelen moet aangesproken worden voor de realisatie van elke doelstelling en actie/actieplan. Van de acties of actieplannen die niet prioritair zijn, worden de financiële consequenties gebundeld getoond, net als van de beleidsdoelstellingen waar geen prioritaire acties of actieplannen in kaderen. Tot slot zijn er dan ook nog de verrichtingen die niet in beleidsdoelstellingen werden vertaald. De besturen zijn dus niet verplicht om al hun verrichtingen in beleidsdoelstellingen op te nemen.

De beleidsdoelstellingen moeten kwalitatief en bij voorkeur ook kwantitatief beschreven worden. In de mate van het mogelijke en het nuttige omvatten ze dus ook niet-financiële indicatoren.

De financiële vertaling van de acties en doelstellingen gebeurt enkel op basis van kasstromen (transacties die op een bepaald moment een in- of uitgaande geldbeweging zullen veroorzaken) m.a.w. uitgaven en ontvangsten. Niet-kasstromen zoals bv. afschrijvingen worden niet opgenomen in de financiële vertaling. Een politieke beleidskeuze wordt immers altijd genomen in functie van de in te zetten budgettaire middelen (kasstromen dus), en niet op basis van bv. de afschrijvingskosten die een investering zal veroorzaken.

In de jaarrekening wordt de mate van realisatie van de beleidsdoelstellingen en de acties of actieplannen weergegeven. Ook in de jaarrekening worden de uitgevoerde acties financieel vertaald en wordt de vergelijking gemaakt met wat was opgenomen in het meerjarenplan.

4.2. De autorisatiefunctie van het meerjarenplan

Het decreet over het lokaal bestuur heeft het budget geïntegreerd in het meerjarenplan, maar dat betekent niet dat het autoriserende karakter van de planning verdwenen is. De kredieten die vroeger in het budget waren opgenomen, worden nu vastgesteld in het meerjarenplan. Wel zijn niet alle ramingen van het meerjarenplan te beschouwen als autoriserende kredieten.

Ten eerste omvatten enkel de ramingen van het eerste boekjaar van het oorspronkelijke meerjarenplan de kredieten voor dat jaar. Bij de opeenvolgende jaarlijkse aanpassingen van het meerjarenplan kunnen dan de kredieten van het volgende boekjaar worden vastgesteld. Zolang dat niet gebeurt is, zijn de cijfers van het meerjarenplan voor dat jaar louter ramingen, zonder autoriserend karakter. Uiteraard blijft het daarnaast ook mogelijk om de kredieten voor het lopende boekjaar aan te passen indien dat nodig is.

Ten tweede zijn niet alle cijfers in het meerjarenplan autoriserende kredieten. Bovendien zijn niet alle kredieten limitatief. De decreetgever heeft de Vlaamse Regering de bevoegdheid gegeven om te bepalen welke kredieten limitatief zijn. Dat gebeurt in dit besluit in artikel 13. Daarin wordt bepaald dat de uitgavenkredieten beperkt zijn op het niveau van het totaal van de exploitatie en het totaal van de investeringen. De aansturing door de raad gebeurt in eerste instantie op basis van de inhoudelijke beleidskeuzes, niet zozeer op basis van de kredietbewaking en de autorisatie.

Voor de financiering is het niet mogelijk om het totaal van de uitgaven te nemen als het krediet. Het opnemen van leningen en leasing (financieringsontvangsten) en het toestaan van leningen (financieringsuitgaven) zijn immers beleidskeuzes op zich, die niet noodzakelijk ook als dusdanig aan bod komen in de doelstellingen van het bestuur. Daarom kiest dit besluit ervoor om ook die rubrieken van de ontvangsten en de uitgaven binnen de financiering als limitatieve kredieten te beschouwen.

Alle onderliggende ramingen zijn geen kredieten in de zin van een limitatieve autorisatie. Dat betekent uiteraard niet dat het voor de besturen niet belangrijk zou zijn om de evolutie op te volgen van de ramingen op een (veel) lager niveau dan de officiële kredieten. Het is echter cruciaal dat zij die opvolging zelf kunnen organiseren en daardoor ook zelf kunnen bepalen hoe stringent ze die bewaking zien. Ook in de opvolgingsrapportering die aan de raad wordt bezorgd, kan de opvolging van bepaalde

onderdelen van de kredieten aan bod komen, als de raad heeft aangegeven dat hij daarover geïnformeerd wenst te worden.

Het concept van de verbinteniskredieten, zoals dat was opgenomen in het besluit van 25 juni 2010, wordt hier verlaten. De praktische problemen die de investeringsenveloppes met zich meebrachten, bleken groter dan de winst die ermee geboekt werd. Door het verdwijnen van de verbinteniskredieten vervalt ook de automatische overdracht van kredieten naar het volgende boekjaar. Om te vermijden dat de besturen bij het begin van elk boekjaar een aanpassing van het meerjarenplan moeten doorvoeren om de ongebruikte kredieten van het vorige boekjaar opnieuw op te nemen, heeft de decreetgever het uitvoerend orgaan de bevoegdheid gegeven om voortaan te bepalen welk gedeelte van de ongebruikte investeringskredieten en de bijbehorende financiering wordt overgedragen naar het volgende boekjaar. De raadsleden worden over de overgedragen investeringskredieten en bijbehorende financiering geïnformeerd via de toelichting van de jaarrekening.

4.3. Functionele indeling

Het besluit van 25 juni 2010 heeft een gestandaardiseerde functionele indeling ingevoerd door het gebruik van beleidsvelden. Dat niveau van standaardisatie moest enerzijds garanderen dat de Vlaamse overheid over de gewenste beleidsinformatie kan beschikken, maar anderzijds de besturen toch een flexibel beheer toelaten. Een bestuur kon daarvoor die beleidsvelden naar eigen voorkeur verder onderverdelen in beleidsitems (bv. sport onderverdelen in recreatiesport en competitiesport, of in zaalsporten en buitensporten ...).

Daarnaast kon een bestuur de beleidsvelden naar eigen inzicht groeperen in beleidsdomeinen (bv. vrije tijd). De besturen kregen zo de mogelijkheid om via de zelf gekozen beleidsdomeinen het registratiesysteem te laten aansluiten bij het eigen organogram.

Die indeling in beleidsdomeinen was ook belangrijk voor de kredietbewaking. Dat is nu niet langer het geval. In dit besluit blijft de functionele indeling op basis van de beleidsvelden wel behouden. De informatiebehoeften van Vlaanderen op dit punt zijn immers niet fundamenteel gewijzigd. De beleidsdomeinen nemen nu echter een veel minder prominente plaats in. Ze zijn niet meer de basis van de voorstelling van de beleidsrapporten, die volledig op basis van beleidsdoelstellingen worden gepresenteerd. Ze spelen ook niet langer een rol in de kredietbewaking, omdat het niveau van de limitatieve kredieten nog wordt opgetrokken in dit besluit. Enkel in de toelichting worden de beleidsdomeinen nog getoond, in een functionele presentatie van de ontvangsten en uitgaven gekoppeld aan de eigen interne logica.

4.4. Eén registratiesysteem, meerdere soorten rapporten

Uit het officiële registratiesysteem worden verschillende soorten rapporten gegenereerd:

- a) De beleidsrapporten: meerjarenplan, de aanpassingen ervan en jaarrekening

Het zijn die rapporten waarover de beslissingsbevoegdheid uitdrukkelijk aan de raad toekomt. De beleidsrapporten staan dan ook in functie van die beleidsbeslissingen en

dus niet in functie van bv. de informatiebehoefte van het management of van de Vlaamse overheid.

Nog meer dan in het besluit van 25 juni 2010 het geval was, worden de beleidsrapporten niet overladen met allerlei ingewikkelde schema's of modellen. Ze worden beperkt tot wat echt nodig is voor de besluitvorming. Bij deze update van de BBC-regels wordt er ook over gewaakt om de interne consistentie van de verschillende beleidsrapporten nog te verhogen en redundantie te vermijden. Door de vorm van het meerjarenplan en die van de jaarrekening volledig op elkaar af te stemmen, wordt een transparantere opvolging van het beleid mogelijk.

b) De digitale rapportering aan de Vlaamse overheid

Het decreet over het lokaal bestuur legt de besturen de verplichting op om op een digitale wijze te rapporteren aan de Vlaamse overheid. Zo moeten ze van elk beleidsrapport ook de inhoud in een vooraf gedefinieerde digitale vorm aan Vlaanderen bezorgen (dus van elk meerjarenplan, elke aanpassing van het meerjarenplan en elke jaarrekening). Daarnaast moeten ze ook elk kwartaal rapporteren over de geregistreerde transacties. Tot slot moeten ze, na de overdracht van ongebruikte onderdelen van kredieten van de investeringen en de financiering, ook daarover een stand van zaken bezorgen.

Die digitale informatieverstrekking staat vooral in functie van de informatiebehoefte van de Vlaamse overheid wat betreft de beleidsinformatie en de Europese rapporteringsverplichtingen. In tegenstelling tot de beleidsrapporten tonen die digitale rapporteringen dan ook alle gegevens in detail, niet enkel voor de prioritaire acties.

c) De rapporten voor de erkennende en subsidiërende overheden.

Voor de verantwoording van subsidies moeten besturen vaak een bijkomende rapportering indienen. Heel wat van die rapporteringsverplichtingen kunnen worden opgevangen binnen het registratiesysteem van BBC, zonder dat het een grote bijkomende inspanning vraagt van het bestuur. Daarbij kan gewerkt worden met een koppeling van lokale acties aan Vlaamse beleidsprioriteiten, of kunnen op transactieniveau met een deelrapportcode bepaalde onderdelen van de werking van het bestuur afzonderlijk opgevolgd worden.

d) Fiscale rapporten (bv. voor de btw-aangifte).

e) Managementrapportering

Het officiële registratiesysteem kan door elk bestuur naar eigen goeddunken uitgebreid worden zodat het de basis vormt voor haar managementinformatiesysteem (MIS) en managementrapportering. Omdat het managen van een organisatie maatwerk impliceert, worden hiervoor geen regels opgelegd en kan het bestuur zelf beslissen welke managementinformatie het wil genereren. Besturen kunnen en moeten een MIS in de eerste plaats dus zelf uitbouwen.

De mogelijkheden zijn hier quasi onbeperkt. Met bijkomende analytische codes kunnen desgewenst kostenplaatsen worden afgezonderd, kan aan kostprijsberekening gedaan worden, kan de interne opvolging van delen van kredieten

worden geregeld, enz. Dit besluit legt hierover geen gedetailleerde regels op. Dat betekent wel dat de besturen zelf de nodige inspanningen moeten leveren om een systeem op maat uit te werken. Cruciaal daarbij is het goed definiëren van de eigen informatiebehoeften.

4.5. De boekhouding werkt met een algemene en budgettaire boekhouding

Zoals bepaald in het decreet over het lokaal bestuur, voeren de besturen een algemene en budgettaire boekhouding. Het voeren van zowel een algemene als een budgettaire boekhouding betekent geen bijkomende last voor de besturen, want dat kan gemakkelijk gerealiseerd worden door de verrichtingen terzelfder tijd in enerzijds een budgettair dagboek en anderzijds in een algemeen dagboek te registreren. Die dubbele registratie gebeurt automatisch zonder dat de gebruikers daarmee belast worden.

Op dit punt houdt dit besluit geen wijzigingen in ten opzichte van het besluit van 25 juni 2010. Deze werkwijze laat immers toe om de beleids- en autorisatiefunctie van de beleidsrapporten te combineren met de voordelen van de algemene boekhouding.

4.6. Financieel evenwicht

Dit besluit behoudt het dubbel evenwichtscriterium uit het besluit van 25 juni 2010. Enerzijds moeten de besturen jaarlijks een positief beschikbaar budgettair resultaat kunnen voorleggen (inclusief eventuele kasoverschotten van vorige jaren). Daarnaast blijft het begrip autofinancieringsmarge behouden. De autofinancieringsmarge is wat overblijft nadat een bestuur uit het saldo van exploitatie-uitgaven en –ontvangsten ook de periodieke aflossingen van leningen heeft betaald. De autofinancieringsmarge mag in een bepaald jaar negatief zijn (het exploitatiesaldo volstaat dan niet om aflossingen te betalen), op voorwaarde dat het op het einde van de planningsperiode ten minste positief is. Daarbij wordt gekeken naar het laatste jaar van het oorspronkelijke meerjarenplan. De keuze van het bestuur om de cijfers te tonen voor een langere periode, heeft dus geen impact op het ogenblik waarop de norm van de autofinancieringsmarge wordt getoetst. Voor de verzelfstandigde entiteiten geldt deze norm niet.

Hoewel de evenwichtscriteria als dusdanig niet wijzigen, wordt er wel bijkomende informatie gepresenteerd aan de raadsleden, zodat zij zich een correct beeld kunnen vormen van de financiële toestand van het bestuur. Zo zullen de beleidsrapporten van de gemeente in het overzicht van het financieel evenwicht voortaan niet enkel de cijfers van de gemeente en het OCMW tonen, maar ook die van de autonome gemeentebedrijven. Zo krijgen de raadsleden een beter overzicht op het totale plaatje en kunnen ze eventuele verschuivingen naar die verzelfstandigde entiteiten beter opvolgen.

Daarnaast wordt een bijkomende indicator toegevoegd aan de beleidsrapporten: de gecorrigeerde autofinancieringsmarge. Die indicator, die niet als norm geldt, toont de autofinancieringsmarge zoals die eruit zou gezien hebben als het bestuur alle schulden zou hebben gefinancierd met klassieke leningen met jaarlijkse aflossingen en over een normale aflossingsperiode. De impact van alternatieve financieringsvormen (zoals bullet- of ballonleningen) wordt daarbij dus geneutraliseerd. Een sterke afwijking tussen de ‘echte’ autofinancieringsmarge en deze nieuwe indicator toont de

raadsleden de impact van dergelijke bijzondere financiering. Daarmee worden die andere financieringsvormen niet verboden.

4.7. De onderlinge transacties tussen de gemeente en het OCMW

Zoals bepaald in het decreet over het lokaal bestuur, delen de gemeente en het OCMW voortaan hun beleidsrapporten. Ze hebben een gezamenlijke doelstellingenboom, maar zullen, als twee afzonderlijke rechtspersonen, wel elk hun eigen ontvangsten en uitgaven behouden. In die context heeft het geen zin om een gemeentelijke bijdrage aan het OCMW te berekenen en te tonen in de beleidsrapporten. Beide besturen moeten het eens zijn over de te bereiken doelstellingen en de financiële haalbaarheid ervan moet voor beide besturen samen worden bekeken. Een discussie over de bijdrage van de gemeente aan het OCMW heeft dan geen zin meer.

Daarom worden de onderlinge stromen tussen de gemeente en het OCMW in dit besluit niet langer beschouwd als ontvangsten en uitgaven. Het gaat om louter interne verrichtingen binnen één rapporteringsentiteit. Uiteraard betekent dat niet dat er geen onderlinge stromen meer zullen zijn. Zolang er sprake is van twee rechtspersonen met eigen rechten en verplichtingen, zal dat het geval blijven. De opvolging daarvan kan echter beperkt blijven tot de algemene boekhouding, om het vermogen van beide entiteiten correct te kunnen blijven opvolgen. Budgettair komen die stromen niet tot uiting.

5. Vormgeving van het uitvoeringsbesluit

Het besluit is ingedeeld in zeven titels, namelijk:

Titel 1. Definities;

Titel 2. De beleidsrapporten;

Titel 3. De opvolgingsrapportering

Titel 4. Rubrieken van de beleidsrapporten;

Titel 5. De boekhouding;

Titel 6. Bijzondere bepaling voor autonome gemeentebedrijven, welzijnsverenigingen en projectverenigingen;

Titel 7. Slotbepalingen.

De indeling volgt, naast de wetgevingstechnische voorschriften, een zekere inhoudelijke logica.

In titel 1 worden een aantal begrippen gedefinieerd.

In titel 2 wordt de inhoud van de beleidsrapporten beschreven. De beleidsrapporten zijn de rapporten die hoofdzakelijk de relatie tussen de raad en de uitvoerende organen regelen, namelijk het meerjarenplan, de (jaarlijkse) aanpassingen ervan en de jaarrekening. Het besluit van 25 juni 2010 bevatte daarnaast in deze titel ook nog enkele bepalingen over de beheersrapporten, maar die werden niet hernomen in dit besluit: het staat de besturen vrij om te bepalen hoe ze de interne rapporteringen vorm willen geven.

Titel 3 gaat over de opvolgingsrapportering, die nieuw is in dit besluit, en ervoor moet zorgen dat de raadsleden over voldoende informatie blijven beschikken nu het niveau waarop autorisatie verleend wordt, gevoelig wordt opgetrokken.

In titel 4 worden de rubrieken nader beschreven die gebruikt worden in de beleidsrapporten.

Titel 5 bevat de eigenlijke regels voor de registratie van de verschillende soorten van financiële verrichtingen, evenals de regels waaraan de boekhoudsoftware moet voldoen en de waarderingsregels.

Titel 6 bevat een specifieke, facultatieve bepaling voor de verzelfstandigde entiteiten en samenwerkingsverbanden. De regels van de voorgaande titels gelden ook voor verzelfstandigde entiteiten en samenwerkingsverbanden die de beleids- en beheerscyclus toepassen, op enkele uitzonderingen na. De regels voor die entiteiten worden dus niet langer opgesomd in een afzonderlijke titel, zoals in het besluit van 25 juni 2010 het geval was. Om dezelfde reden hebben de districten ook geen afzonderlijke titel meer in dit besluit.

Titel 7 bevat alle slotbepalingen en regelt zo de inwerkingtreding van dit besluit en de opheffing van oudere regelgeving.

Hieronder volgt artikelsgewijs een nadere toelichting in de volgorde van de titels, hoofdstukken en verdere onderverdelingen van dit besluit.

Lijst met gebruikte afkortingen

AGB	autonoom gemeentebedrijf
BBC	beleids- en beheerscyclus
CBS	college van burgemeester en schepenen
COFOG	Classification Of the Functions Of Government
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
EU	Europese unie
ESR 2010	Europees systeem van nationale en regionale rekeningen 2010
GR	gemeenteraad
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
INR	Instituut voor de Nationale Rekeningen
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
KB	koninklijk besluit
MAR	minimum algemeen rekeningenstelsel
MB	ministerieel besluit
OCMW	openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn
PPS	publiek-private samenwerking

Titel 1. Definities

Artikel 1

Artikel 1 geeft, in alfabetische volgorde, de definitie van de begrippen die in dit besluit gehanteerd worden.

- 1° autofinancieringsmarge: het saldo van de exploitatie verminderd met de netto periodieke leningsaflossingen;
- 2° beleidsdoelstelling: behoeft geen toelichting;
- 3° beleidsveld: een verzameling van producten, activiteiten en middelen die zowel vanuit politiek als maatschappelijk oogpunt een herkenbaar en samenhangend geheel vormen;
- 4° beschikbaar budgettair resultaat: het gecumuleerd budgettair resultaat verminderd met de onbeschikbare gelden;
- 5° bestuur: behoeft geen toelichting;
- 6° budgettaire entiteit: behoeft geen toelichting;
- 7° budgettair resultaat van het boekjaar: behoeft geen toelichting;
- 8° exploitatie: behoeft geen toelichting;
- 9° financiering: behoeft geen toelichting;
- 10° gecorrigeerde autofinancieringsmarge: de autofinancieringsmarge waarbij een correctie gedaan wordt op de periodieke aflossingen om ook rekening te houden met de financiële schulden die niet periodiek afgelost worden;
- 11° gecumuleerd budgettair resultaat: het geheel aan liquide middelen en geldbeleggingen waarover het bestuur zou beschikken op het einde van elk boekjaar als het al zijn vorderingen op korte termijn zou geïnd hebben en al zijn schulden op korte termijn zou betaald hebben;
- 12° investeringen: behoeft geen toelichting;
- 13° minister: behoeft geen toelichting;
- 14° krediet: elk bedrag voor ontvangsten en uitgaven binnen één boekjaar dat opgenomen is in het overzicht van de kredieten, vermeld in artikel 9, 3°;
- 15° niet-ruiltransactie: behoeft geen toelichting;
- 16° onbeschikbare gelden: middelen waarover het bestuur niet kan beschikken, bijvoorbeeld omdat ze op een geblokkeerde rekening staan;
- 17° ontvangst: dit begrip wordt samen met het begrip “uitgave” gehanteerd om de verrichtingen te definiëren die in het budgettair dagboek moeten worden opgenomen. Het gaat enkel om de verrichtingen die een bestuur met derden aangaat. De transacties tussen de gemeente en het OCMW onderling zijn geen ontvangsten en uitgaven, omdat de gemeente en het OCMW als één boekhoudkundige entiteit worden gepresenteerd;
- 18° prioritaire actie: de acties waarover de raad expliciet geïnformeerd wenst te worden in de beleidsrapporten;
- 19° raad: behoeft geen toelichting;
- 20° ruiltransactie: behoeft geen toelichting;
- 21° transactie: behoeft geen toelichting. Deze definitie is overgenomen uit IPSAS 1, §7;
- 22° uitgave: dit begrip wordt samen met het begrip “ontvangst” gehanteerd om de verrichtingen te definiëren die in het budgettair dagboek moeten worden opgenomen. Het gaat enkel om de verrichtingen die een bestuur met derden aangaat. De transacties tussen de gemeente en het OCMW onderling zijn geen

ontvangsten en uitgaven, omdat de gemeente en het OCMW als één boekhoudkundige entiteit worden gepresenteerd;
23° uitvoerend orgaan: behoeft geen toelichting.

Titel 2. De beleidsrapporten

Titel 2 bevat de bepalingen over de inhoud en de vorm van de beleidsrapporten. Ook de voorwaarden voor het financieel evenwicht worden in titel 2 opgenomen.

Uit de evaluatie van het besluit van 25 juni 2010 bleek dat het bepalen van het beleid op hoofdlijnen leidde tot een minder dynamisch debat. De raadsleden willen meestal meer de discussie voeren over hoe invulling gegeven wordt aan een gekozen beleidsdoelstelling dan over de beleidsdoelstelling zelf. Daarom wordt er in dit besluit voor gekozen om de prioritaire acties (of actieplannen) centraal te stellen in de presentatie van de beleidsrapporten. Prioritaire beleidsdoelstellingen zijn dan voortaan die beleidsdoelstellingen die een of meerdere prioritaire acties of actieplannen omvatten. Hierdoor krijgen de raadsleden de mogelijkheid om tijdens de debatten dieper in te gaan op de prioritaire acties of actieplannen. Besturen kiezen ervoor om de discussie te voeren en de klemtoon te leggen op het niveau van de actie of op het niveau van het actieplan. Eenmaal een keuze gemaakt, blijft de systematiek behouden.

Overeenkomstig artikel 249 van het decreet over het lokaal bestuur vormen het meerjarenplan, de aanpassing van het meerjarenplan en de jaarrekening de beleidsrapporten. Dat zijn de rapporten waarover de raad beslist. Om redundantie te vermijden, is het budget geïntegreerd in het meerjarenplan. Door het goedkeuren van

de aanpassing van het meerjarenplan keuren de raden jaarlijks ook de kredieten goed voor het volgende boekjaar.

De onderscheiden beleidsrapporten zijn in de plannings- en evaluatiefase zoveel mogelijk identiek opgebouwd. Dat geldt voor hun structuur, hun vorm en hun inhoud. Dat bevordert de transparantie en de leesbaarheid van de rapporten. Hieronder wordt dit schematisch weergegeven:

	Meerjarenplan	Jaarrekening
Beleid	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Strategische nota ❖ Financiële nota <ul style="list-style-type: none"> – Financieel doelstellingenplan – Staat van het financieel evenwicht 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Beleidsevaluatie ❖ Financiële nota <ul style="list-style-type: none"> – Doelstellingenrekening – Staat van het financieel evenwicht – Balans – Staat van opbrengsten en kosten
Autorisatie	<ul style="list-style-type: none"> – Overzicht van de kredieten 	<ul style="list-style-type: none"> – Realisatie van de kredieten
Toelichting	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Toelichting van het meerjarenplan 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Toelichting van de jaarrekening

Alle begeleidende informatie die relevant is voor de raadsleden om met kennis van zaken een beslissing te kunnen nemen, wordt opgenomen in de toelichting bij de beleidsrapporten. Een zeer belangrijk element daarin zijn de financiële risico's waarmee het bestuur geconfronteerd wordt. Ook de decreetgever hecht hier een groot belang aan door ze expliciet te vermelden bij de essentiële informatie waarover de raadsleden moeten beschikken op het ogenblik dat ze beslissen over een beleidsrapport (artikel 259 en 261 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur). De financiële risico's kunnen de eigenlijke inhoud van de

beleidsrapporten in hoge mate nuanceren, waardoor het ontbreken van die informatie de raadsleden zou kunnen misleiden.

De financiële risico's kunnen verschillende vormen aannemen, waaronder:

- de risico's met betrekking tot de aard van de schulden, zoals:
 - renterisico: het risico op hogere interestlasten omwille van de wijzigende rente-omgeving;
 - aflossingsrisico: het risico dat verband houdt met de terugbetaling van leningen en certificaten of hogere aflossingen omwille van de wijzigende omgeving;
 - liquiditeitsrisico en herfinancieringsrisico: het risico om onvoldoende financiering te vinden in de markt;
 - kredietrisico: het risico dat de tegenpartij van een krediet in falings gaat;
- de risico's met betrekking tot de evolutie van de exploitatieontvangsten, die kunnen verminderen of zelfs wegvallen;
- de risico's met betrekking tot de evolutie van de exploitatie-uitgaven, die kunnen toenemen of waar nieuwe uitgaven kunnen ontstaan (bv. pensioenverplichtingen);
- de risico's met betrekking tot de toegestane leningen;
- de risico's met betrekking tot verbonden partijen;
- de risico's met betrekking tot beleggingen;
- de risico's met betrekking tot aangegane verbintenissen (bv. borgstellingen en zekerheden, subsidiebeloften, ...);
- de risico's met betrekking tot hangende geschillen;
- ...

Daarnaast moeten de raadsleden ook kunnen beschikken over allerlei achtergrondinformatie, die opgenomen wordt in de documentatie. Artikel 249 §2, tweede lid, van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur bepaalt dat die documentatie ter beschikking van de raadsleden moet worden gesteld vanaf het ogenblik dat zij het ontwerp van beleidsrapport hebben ontvangen. De wijze waarop die documentatie ter beschikking wordt gesteld, kunnen de raden zelf regelen in hun huishoudelijk reglement. Het is niet noodzakelijk dat die documentatie ook fysiek overhandigd wordt aan alle raadsleden. Er moet enkel een regeling zijn die waarborgt dat de raadsleden die dat wensen die informatie vlot kunnen krijgen. De documentatie bij een beleidsrapport is informatief. De raad moet er niet over beslissen.

Omdat raadsleden behoefte hebben aan beleidsinformatie bepaalt artikel 263 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur dat over de stand van zaken van de uitvoering van het meerjarenplan gerapporteerd moet worden. Voor meer toelichting bij die opvolgingsrapportering verwijzen we naar de toelichting bij titel 3 van dit besluit.

Naast de elementen opgenomen in dit besluit of in de uitvoeringsbesluiten van dit besluit, moet elk bestuur in de toelichting nog zelf de bijkomende informatie toevoegen die relevant is voor de raadsleden en die verband houdt met de verrichtingen opgenomen in het beleidsrapport. Zo hebben de besturen de nodige vrijheid om aan

hun raadsleden bijkomende informatie te verstrekken, nodig om hun beslissingen te ondersteunen.

De toelichting van de jaarrekening bestaat uit extra informatie over de onderdelen van de jaarrekening.

Ook de principes van de IPSAS-standaarden benadrukken het belang van de toegankelijkheid in de kwalitatieve kenmerken van de jaarrekening. Zo moet de informatie die in de jaarrekening wordt verschaft begrijpelijk zijn voor de gebruikers. Wel worden de gebruikers in dit verband geacht een redelijke kennis te bezitten van de sector, van economische activiteiten, evenals van verslaggeving en bereid te zijn de informatie met een redelijke mate van toewijding te bestuderen. Informatie over ingewikkelde aangelegenheden die in de jaarrekening moet worden opgenomen omdat ze voor gebruikers relevant is bij het nemen van beslissingen, mag bijgevolg niet worden weggelaten uitsluitend op grond van het feit dat ze voor bepaalde gebruikers moeilijk te begrijpen zou kunnen zijn. Wel kan bepaalde informatie worden weggelaten omwille van haar beperkte relevantie voor de besluitvormingsbehoeften van de gebruikers. Informatie is relevant als zij de beslissingen van gebruikers beïnvloedt door hun als hulpmiddel te dienen bij het beoordelen van vroegere, huidige of toekomstige gebeurtenissen of bij het bevestigen of corrigeren van vroegere beoordelingen. Hierbij is het begrip materialiteit (= relevantie) van belang. Informatie is relevant als het weglaten of het onjuist weergeven ervan een invloed zou kunnen hebben op de beslissingen die de gebruikers op basis van de jaarrekening nemen.

Vergelijkbaarheid behoort eveneens tot de kwalitatieve kenmerken van de beleidsrapporten. Ze moet de gebruikers ervan in staat stellen de jaarrekeningen in de tijd en ook met andere entiteiten onderling te vergelijken. Om dat te bewerkstelligen moet de waardering en weergave van de financiële gevolgen van soortgelijke transacties en andere gebeurtenissen voor alle onderdelen van een entiteit op een bestendige (= consistente) wijze gebeuren. De noodzaak tot vergelijkbaarheid mag echter niet verward worden met louter uniformiteit en mag niet ontaarden in een belemmering voor het invoeren van verbeterde normen voor financiële verslaggeving. Het is niet passend voor een entiteit om de verslaggeving m.b.t. een transactie of andere gebeurtenis op dezelfde wijze te vervolgen, als de gehanteerde grondslag niet in overeenstemming is met de kwalitatieve kenmerken relevantie en betrouwbaarheid. Het is evenmin passend voor een entiteit om haar grondslagen voor financiële verslaggeving ongewijzigd te laten als meer toepasselijke en betrouwbare alternatieven bestaan.

Ook het getrouwe beeld moet volgens de IPSAS-standaarden in acht worden genomen. Een getrouw beeld vereist de getrouwe (financieel-economische) weergave van de gevolgen van transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden. Omdat de jaarrekeningen voor algemene doeleinden niet kunnen tegemoetkomen aan alle informatiebehoeften van de diverse gebruikers, beveelt IPSAS 1, §18, aan om, waar nodig, bijkomende informatie te verschaffen, inclusief niet-financiële informatie, naast de informatie die vervat zit in de jaarrekening om een allesomvattend beeld te geven van de activiteiten van een entiteit gedurende een bepaalde periode. Ook paragraaf 25 en 26 bevatten gelijkaardige bepalingen (o.a. het openbaar maken van informatie in de vorm van performantie-indicatoren en de naleving van de regelgeving die van toepassing is). Men gaat ervan uit dat de toepassing van de IPSAS-standaarden, met

waar nodig aanvullende informatie, leidt tot een jaarrekening die een getrouw (financieel-economisch) beeld geeft.

Naast de verschillende toelichtingen, moeten de uitvoerende organen ook alle beleidsdoelstellingen ter beschikking stellen aan de raadsleden en de personeelsleden.

Hoofdstuk 1. Algemene bepalingen

Artikel 2 en 3

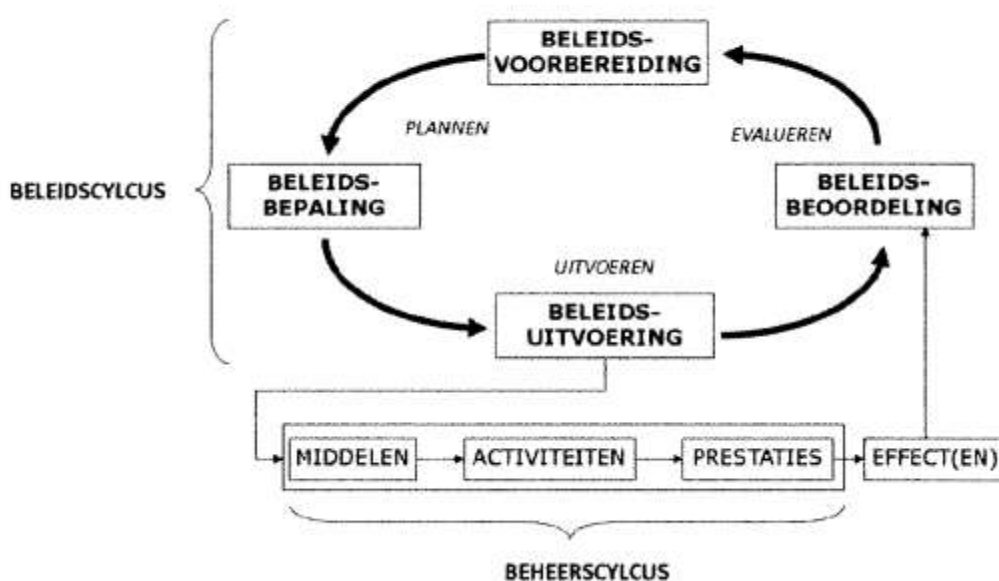
Artikel 2 en 3 sluiten aan bij IPSAS 1, §63, over de duidelijke identificeerbaarheid van de rapporten.

Artikel 4

Artikel 4 bepaalt dat het vooropgestelde resultaat of effect van elke beleidsdoelstelling meetbaar moet zijn. Meetbaarheid veronderstelt meeteenheden en daarom zal er behoefte zijn aan indicatoren. Naast effect- en prestatie-indicatoren bestaan er ook activiteiten- en middelenindicatoren.

- Als men er niet in slaagt prestaties aan te geven, kan er teruggevallen worden op het aangeven van de activiteiten. Daarvoor heeft men dan behoefte aan activiteitenindicatoren.
- In heel wat beleidsplannen vindt men zelfs geen activiteitenindicatoren terug en beperkt men zich tot het plannen van de middelen. Buiten de financiële vertaling van de input zal men dus ook nog behoefte hebben aan middelenindicatoren.

Schematisch kan dit als volgt worden voorgesteld:



Om te weten of een beleidsdoelstelling tot een resultaat of effect geleid heeft, is het aangewezen om de beleidsdoelstelling SMART-gericht te formuleren (Specifiek, Meetbaar, Aanvaard, Relevant en Tijdsgebonden).

Elke beleidsdoelstelling bestaat uit een of meerdere actieplannen, die verder geconcretiseerd worden in acties. Zowel de actieplannen als de acties worden zo concreet mogelijk geformuleerd. Voor elk actieplan en elke actie is het de bedoeling om in de mate van het mogelijke en het nuttige de periode van uitvoering aan te geven. Niet enkel op het niveau van de beleidsdoelstellingen, maar ook op het niveau van de actieplannen en acties, kunnen indicatoren worden opgemaakt om te verifiëren of de actieplannen en acties resulteren in de gewenste resultaten of effecten.

Om de consistentie te bewaken mogen de beleidsdoelstellingen van de districten niet in strijd zijn met de beleidsdoelstellingen van de gemeente.

Artikel 5

Raadsleden en personeelsleden moeten naast de informatie die ze in de beleidsrapporten terugvinden over de prioritaire acties of actieplannen en de beleidsdoelstellingen waar ze in kaderen, ook toegang krijgen tot de informatie over de andere beleidsdoelstellingen, actieplannen en acties. Dat komt de transparantie van een bestuur ten goede en enkel dan kunnen raadsleden geïnformeerd beslissingen nemen. In de beleidsrapporten staan voornamelijk de prioritaire beleidsdoelstellingen concreet uitgewerkt, met de bijbehorende actieplannen en/of acties. Prioritaire beleidsdoelstellingen zijn beleidsdoelstellingen waar prioritaire acties of actieplannen in kaderen. De niet-prioritaire acties of actieplannen binnen prioritaire doelstellingen worden globaal opgenomen en niet concreet en in detail getoond in de beleidsrapporten. De beleidsdoelstellingen waarin geen prioritaire acties of actieplannen kaderen en de bijbehorende actieplannen en/of acties komen niet expliciet tot uiting in de beleidsrapporten, maar ook daarvan moeten de raadsleden en de personeelsleden steeds een duidelijk beeld hebben.

Daarom bepaalt artikel 5 dat het uitvoerend orgaan van het bestuur permanent een overzicht van alle beleidsdoelstellingen ter beschikking stelt, waarbij in het overzicht een omschrijving van de beleidsdoelstellingen, de actieplannen en acties en de bijbehorende ramingen van ontvangsten en uitgaven zijn opgenomen. Dat overzicht geeft inzicht in het beleid dat al beslist is en moet permanent beschikbaar zijn voor de raadsleden en voor de personeelsleden. Het is daarom essentieel dat het bestuur duidelijk aangeeft waar die informatie terug te vinden is. Elk bestuur moet zelf, bijvoorbeeld in het huishoudelijk reglement, de wijze van terbeschikkingstelling bepalen. Dat kan in ingebonden vorm zijn op papieren drager of in digitale vorm, bijvoorbeeld via een intranet of extranet. De opsomming in dit artikel belet niet dat een bestuur in dat overzicht nog bijkomende elementen kan opnemen.

Daarnaast moeten de strategische nota en de beleidsevaluatie een expliciete verwijzing bevatten naar de plaats waar het overzicht ter beschikking is met de omschrijving van alle beleidsdoelstellingen, actieplannen en acties, en de bijbehorende ontvangsten en uitgaven, die in het meerjarenplan of de jaarrekening zijn opgenomen (zie ook art. 8 en 17).

Artikel 6

Artikel 6 sluit aan bij artikel 250 en artikel 258, tweede lid, van het decreet over het lokaal bestuur. Het geeft de minister de bevoegdheid om te bepalen welke gegevens de besturen moeten bezorgen over de vastgestelde beleidsrapporten en de stand van het meerjarenplan na de overdracht van de niet-aangewende kredieten voor investeringen en financiering.

Verder geeft dit artikel de minister de bevoegdheid om de volgende zaken nader te bepalen:

- de vorm en de inhoud van de diverse onderdelen van de beleidsrapporten en de bijbehorende documentatie;
- de ontvangsten en uitgaven die behoren tot de exploitatie, vermeld in artikel 1, 8° van dit besluit, de financiering, vermeld in artikel 1, 9° van dit besluit, en de investeringen, vermeld in artikel 1, 12° van dit besluit;
- de concrete berekeningswijze van de gecorrigeerde autofinancieringsmarge, vermeld in artikel 1, 10° van dit besluit;
- de vorm en de inhoud van het overzicht van de geraamde en de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven voor het lopende jaar dat wordt opgenomen in de opvolgingsrapportering die aan de raadsleden wordt bezorgd.

Artikel 7

Artikel 7 regelt de administratieve bewaartermijn van de documenten die verband houden met de planning en het financiële beheer.

De termijn opgenomen in dit artikel is echter geen vrijgeleide om archiefstukken te vernietigen. De lokale besturen moeten ook rekening houden met zowel de federale Archiefwet van 24 juni 1955 en haar uitvoeringsbesluiten als met het Vlaams Archiefdecreet van 9 juli 2010 en zijn uitvoeringsbesluiten. In uitvoering van de Archiefwet heeft het Algemeen Rijksarchief generieke selectielijsten opgesteld die op gedetailleerde wijze de wettelijke bewaartermijnen van alle mogelijke documenten bevatten. Voor sommige documenten heeft het ook aanbevolen bewaartermijnen toegevoegd. Aan de hand van die selectielijsten kunnen de besturen perfect bepalen wat bewaard moet blijven en wat kan worden vernietigd. Die selectielijsten blijven van toepassing tot ze vervangen worden door selectielijsten die op het Vlaams archiefdecreet gebaseerd zullen zijn. Die generieke selectielijsten kunnen worden geraadpleegd op de websites van het Algemeen Rijksarchief en de sectorvereniging VVBAD.

Daarnaast moeten sommige originele documenten, zoals authentieke akten, ook nog bewaard worden omwille van hun bewijskracht.

De aangegeven bewaartermijnen gelden ongeacht de drager waarop de informatie voorkomt. Stukken die digitaal geproduceerd worden, zoals de elektronische facturen en de dagboeken, worden niet afgedrukt maar kunnen digitaal worden bewaard, ongeacht het bestandsformaat, op voorwaarde dat de integriteit en de authenticiteit gewaarborgd wordt, zoals onder meer bepaald in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. Daarnaast moeten besturen uiteraard ook voldoen aan andere wettelijke bepalingen die specifiek van toepassing zijn op bepaalde stukken

Voor digitale opslag is geen bestandsformaat bepaald, maar het is wel aangewezen om gebruik te maken van open standaarden. Gegevens moeten immers toegankelijk blijven gedurende de volledige periode dat ze niet in aanmerking komen voor vernietiging. Bovendien moet het bestuur blijven waken over de integriteit en de authenticiteit van de digitaal gearchiveerde informatie.

Ook papieren documenten hoeven niet bewaard te worden voor zover er een digitale of filmversie van beschikbaar is, ook niet voor het Rijksarchief. Alvorens de papieren versie te vernietigen is het echter noodzakelijk te onderzoeken of het behoud van het oorspronkelijke document niet vereist is omwille van een mogelijk geschil inzake aansprakelijkheid.

Hoofdstuk 2. De strategische meerjarenplanning

Algemene toelichting

- **Het planningsproces**

Met betrekking tot de planning zijn in dit besluit alleen bepalingen over het meerjarenplan opgenomen. De kwaliteit van dat rapport wordt echter in zeer grote mate bepaald door het interne planningsproces. Aan het interne planningsproces, waarvan het beleidsrapport het resultaat is, zal dus de nodige aandacht moeten besteed worden binnen een bestuur. Dat proces zal zowel topdown als bottom-up verlopen.

Dat vinden we ook terug in de moderne benaderingen over planning. Schematisch kan dat als volgt worden weergegeven:



Vanuit de strategie worden de doelstellingen op korte termijn vastgesteld evenals de actieplannen en acties die nodig zijn om die doelstellingen te realiseren. Die doelstellingen, actieplannen en acties worden vervolgens financieel vertaald.

De doelstellingen moeten ook gezien worden in relatie tot het geheel van producten en activiteiten. De geplande acties, producten,... zullen een input nodig hebben en zullen een bepaalde output moeten leveren. De benodigde input zal op haar beurt ook financieel moeten worden vertaald. We zien hier een topdown benadering, vertrekkende vanuit de strategische doelstellingen tot aan de financiële vertaling van de producten.

De verantwoordelijken voor de verschillende producten zijn dikwijls het best geplaatst om de behoeften te detecteren. Zij zijn immers de specialisten op hun terrein. Die verantwoordelijken zullen daarom aan de beleidsmensen de nodige aanbevelingen bezorgen om aan die behoeften tegemoet te komen. Planning vertrekt dus zeker niet altijd vanuit de top, maar ook dikwijls van op de werkvloer. Die wisselwerking is essentieel om tot een goede strategische planning te komen.

Vanuit de financiële vertaling van de bestaande producten zal bovendien blijken over welke financiële marge het bestuur beschikt om nieuwe initiatieven te ontwikkelen. De financiële vertaling zal dus niet alleen vanuit de top vertrekken, maar zal ook gevoed worden vanuit de vertaling van de producten.

Bij de opmaak en de opvolging van de beleidsrapporten zal ook rekening moeten worden gehouden met de steeds veranderende omgeving en behoeften. Beleidsrapporten moeten dan ook beschouwd worden als dynamische instrumenten en niet als een statisch gegeven. Zo kan een bestuur snel inspelen op trends in het bestuur zelf of in de ruimere omgeving.

- ***De financiële vertaling van de beleidsdoelstellingen***

De financiële vertaling van de beleidsdoelstellingen gebeurt alleen op basis van ontvangsten en uitgaven (kasstromen).

Een ontvangst of een uitgave is een transactie die een verandering van de beschikbare en realiseerbare geldmiddelen tot gevolg heeft of op korte termijn zal hebben. Ontvangsten en uitgaven moeten onderscheiden worden van geldstromen; dat zijn kasstromen die effectief geïnd of betaald zijn.

Voor elk financieel boekjaar waarop de beleidsdoelstelling en de daaraan gekoppelde prioritaire actie of actieplan betrekking heeft, worden dus alleen die elementen opgenomen die op korte termijn aanleiding zullen geven tot inningen of betalingen. Niet-kasstromen, zoals afschrijvingen, worden niet meegeteld. Beleidsbeslissingen worden immers genomen op basis van de financieringsmogelijkheden, met name: hoeveel geld moeten we kunnen vrijmaken om een bepaalde beleidsdoelstelling te kunnen realiseren. De raadsleden willen weten welke financiële middelen er moeten gemobiliseerd worden (dus hoeveel geld ze uit de algemene middelen, zoals belastingsinkomsten, moeten halen) om de beleidsdoelstellingen te kunnen realiseren. Traditioneel gebeurt de politieke besluitvorming op basis van ontvangsten en uitgaven en binnen de overheid gebeurt ook de financiering, zowel van exploitatie als van investeringen, op basis van ontvangsten en uitgaven (fondsen, subsidies, belastingen, leningen ...). Ook de financiering van verbonden entiteiten gebeurt zo.

Het garanderen van de financiële gezondheid van de besturen blijft een bekommernis. De evenwichtsvoorwaarden zijn grotendeels dezelfde gebleven.

Afdeling 1. De inhoud van het meerjarenplan

Artikel 8 en 9

Deze artikelen sluiten aan bij artikel 254, 255 en 256 van het decreet over het lokaal bestuur, die bepalen dat het meerjarenplan bestaat uit een strategische nota, een financiële nota en een toelichting:

- in de strategische nota worden de beleidsdoelstellingen en de beleidsopties voor het extern en intern te voeren beleid op elkaar afgestemd en geïntegreerd weergegeven;
- in de financiële nota:
 - o wordt verduidelijkt hoe het financieel evenwicht wordt gehandhaafd;
 - o worden de financiële consequenties van de beleidsopties van de strategische nota weergegeven;
- in de toelichting staat alle informatie over de verrichtingen in het ontwerp van meerjarenplan die relevant is voor de raadsleden om met kennis van zaken een beslissing te kunnen nemen.

In functie van een adequate beleidscyclus moet de raad beleidsdoelstellingen formuleren en de actieplannen en acties voor de realisatie van die doelstellingen. Daarna selecteert de raad die acties waarover hij expliciet geïnformeerd wenst te worden in de beleidsrapporten. Dat zijn dan de prioritaire acties, die getoond worden in de strategische nota van het meerjarenplan (en nadien in de opvolgingsrapportering en in de beleidsevaluatie van de jaarrekening). De beleidsdoelstellingen waarin die acties kaderen worden daarin dan als prioritaire beleidsdoelstellingen opgenomen.

De besturen die opteren voor een rapportering op het niveau van actieplannen selecteren de prioritaire actieplannen en de beleidsdoelstellingen waar die prioritaire actieplannen in kaderen.

Hier wijkt dit besluit af van het besluit van 25 juni 2010. Uit de evaluatie bleek duidelijk dat raadsleden vooral geïnteresseerd zijn in discussies over de praktischere uitwerking van de beleidsdoelstellingen. Daarom wordt de rapportering aan de raad in dit besluit op een concreter niveau gebracht, namelijk dat van de prioritaire acties (of actieplannen).

De essentie van de strategische nota bestaat erin om strategische beleidsvoering en beleidsdiscussie op hoofdlijnen mogelijk te maken. De strategische nota blijft een beknopt en bevattelijk document dat concreet aangeeft welke prioritaire beleidsdoelstellingen en prioritaire acties of actieplannen het bestuur wil realiseren en welke middelen daarvoor nodig zijn. Zo kan de raad zich in de eerste plaats concentreren op de belangrijkste wijzigingen die het bestuur wil aanbrengen aan de bestaande toestand.

De transacties die niet tot een prioritaire actie (of actieplan) behoren, worden alleen financieel vertaald in de beleidsrapporten. De raadsleden moeten echter ook informatie krijgen over de beleidsdoelstellingen waarin geen prioritaire acties of

actieplannen kaderen en over de activiteiten en processen waarvoor geen beleidsdoelstellingen geformuleerd werden. Die informatie wordt echter niet in de strategische nota opgenomen. De raadsleden moeten wel permanent een overzicht kunnen krijgen van alle beleidsdoelstellingen met de onderliggende actieplannen en acties en de bijbehorende ontvangsten en uitgaven (zie ook artikel 5).

Daarnaast moet het bestuur in de strategische nota en de beleidsevaluatie duidelijk aangeven op welke plaats het overzicht beschikbaar is van alle beleidsdoelstellingen, actieplannen en acties, en de bijbehorende ontvangsten en uitgaven, die in het meerjarenplan zijn opgenomen. Elk bestuur bepaalt zelf op welke wijze het de raadsleden nader informeert over de beleidsdoelstellingen waarin geen prioritaire acties of actieplannen kaderen en over de activiteiten en de processen die niet in beleidsdoelstellingen vertaald werden.

Tot slot, is het belangrijk dat er een duidelijk verband wordt gelegd tussen de financiële en de niet-financiële gegevens. Dat kwam als sterk punt van BBC naar voren in de evaluatie. De strategische nota bevat daarom ook:

- de verwachte ontvangsten en uitgaven per prioritaire actie of actieplan en per beleidsdoelstelling waar de prioritaire acties of actieplannen in kaderen;
- het totaal van de verwachte ontvangsten en uitgaven van de niet-prioritaire acties of actieplannen per beleidsdoelstelling waar prioritaire acties of actieplannen in kaderen.

In de voorstelling van de ontvangsten en uitgaven moet het bestuur telkens het onderscheid maken tussen de exploitatie, de investeringen en de financiering.

Artikel 10

Het financiële doelstellingenplan is de samenvatting van de ramingen van de ontvangsten en uitgaven van de verschillende prioritaire beleidsdoelstellingen. Beleidsdoelstellingen worden prioritair zodra minstens één prioritaire actie (of actieplan) aan de doelstelling gekoppeld is. Het is dus, overeenkomstig artikel 255 van het decreet over het lokaal bestuur, de weergave van de financiële consequenties van de beleidsopties van de strategische nota.

Aangezien echter niet alle acties van een bestuur prioritair zijn en bijgevolg de doelstellingen niet allemaal in prioritaire beleidsdoelstellingen of in beleidsdoelstellingen zonder meer worden vertaald, worden de rubrieken niet-prioritaire beleidsdoelstellingen en de verrichtingen zonder beleidsdoelstellingen toegevoegd. Zonder die laatste rubriek zouden de besturen verplicht zijn om een zero-based meerjarenplan op te stellen. Dat is niet haalbaar en niet wenselijk.

Voor de verrichtingen die niet in beleidsdoelstellingen worden opgenomen kan het bestuur ook inspanningen doen om die activiteiten efficiënter te laten verlopen. Men mag er dus zo maar niet van uitgaan dat de ontvangsten en uitgaven verbonden aan de activiteiten uit de rubriek 'verrichtingen zonder beleidsdoelstellingen' constant blijven. Aangezien de financiële middelen van elk bestuur beperkt zijn, is ook hun beschikbare beleidsruimte beperkt. Om nieuwe initiatieven mogelijk te maken, kan er beleidsruimte gecreëerd worden door efficiënter te werken.

Artikel 11

In artikel 11 wordt het financieel evenwicht bekeken vanuit drie invalshoeken:

- het beschikbaar budgettair resultaat: dit is het gecumuleerd budgettair resultaat verminderd met de onbeschikbare gelden. Het gecumuleerd budgettair resultaat is het geheel aan liquide middelen en geldbeleggingen waarover het bestuur zou beschikken op het einde van elk financieel boekjaar als het al zijn vorderingen op korte termijn zou geïnd hebben en al zijn schulden op korte termijn zou betaald hebben. Onbeschikbare gelden worden daarvan afgetrokken omdat dat middelen zijn waarover het bestuur niet beschikt. Het zijn middelen die bijvoorbeeld op geblokkeerde rekeningen staan. Onbeschikbare gelden zijn enger gedefinieerd dan de bestemde gelden in het besluit van 25 juni 2010 om te vermijden dat besturen leningen moeten aangaan om een positief evenwicht te kunnen aantonen, hoewel ze over middelen beschikken.
- de autofinancieringsmarge: dit is het verschil tussen het saldo van de exploitatie en de netto periodieke leningsaflossingen. Ze geeft met andere woorden aan hoeveel van de middelen die het bestuur heeft gegenereerd uit de exploitatie er, na de vereffening van de geplande en lopende netto periodieke leningsaflossingen, over blijven om nieuwe investeringen zelf te financieren of om de leningslasten van bijkomende leningen te dragen.
- de gecorrigeerde autofinancieringsmarge: dit is de autofinancieringsmarge waarbij een correctie gedaan wordt op de periodieke aflossingen om ook rekening te houden met de financiële schulden die niet periodiek afgelost worden. De correctie bestaat erin dat de periodieke aflossingen conform de reële financieringsovereenkomsten vervangen worden door de aangewezen aflossingen berekend op basis van de totale financiële schulden, d.w.z. met inbegrip van de financiële schulden die niet periodiek afgelost worden. Zo wordt de discrepantie duidelijk tussen wat effectief afgelost wordt en wat zou worden afgelost wanneer die schulden op een traditionele wijze zouden worden gefinancierd. Als de autofinancieringsmarge veel hoger ligt dan de gecorrigeerde autofinancieringsmarge kan dat wijzen op een fictief evenwicht.

Het tweede lid van artikel 11 bepaalt dat in de staat van het financieel evenwicht van het meerjarenplan van de gemeente en het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn ook de financiële evenwichten van de districten en de autonome gemeentebedrijven worden opgenomen. Zo wordt het totale beschikbaar budgettair resultaat, de totale autofinancieringsmarge en de totale gecorrigeerde autofinancieringsmarge voor de hele groep getoond. Het is een consolidatie op het niveau van de directe partners van de lokale besturen.

Gemeenten zijn ervoor verantwoordelijk dat hun dochters de cijfers tijdig aanleveren. Als er geen definitieve cijfers beschikbaar zijn, dan moet er desnoods van voorlopige cijfers uitgegaan worden. Het is geenszins de bedoeling om in dat geval geen cijfers op te nemen. De autonome gemeentebedrijven zullen dan, bij de vaststelling van hun

eigen beleidsrapporten, rekening houden met de gegevens die in het beleidsrapport van het moederbestuur al werden opgenomen als voorlopige cijfers.

Artikel 12

Het vroegere budget is opgenomen in het meerjarenplan. Zo is het aantal beleidsrapporten sterk verminderd en is tegemoet gekomen aan de vraag om redundantie te vermijden. Het annaliteitsbeginsel is gevrijwaard doordat de raadsleden jaarlijks de kredieten opgenomen in het meerjarenplan moeten vaststellen.

De kredieten van de gemeente en die van het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn zijn apart opgenomen in het overzicht van de kredieten. Die kredieten worden duidelijk toegewezen aan elke rechtspersoon afzonderlijk, ook al wordt het beleid van beide als één geheel voorgesteld.

Artikel 13

In dit besluit wordt het niveau verhoogd waarop de kredieten limitatief zijn. Uit de evaluatie bleek dat veelal budgetwijzigingen en aanpassingen van het meerjarenplan op de raad werden voorgelegd waarbij de inhoud niet wijzigde maar aanpassingen aan kredieten noodzakelijk waren om een kredietoverschrijding te vermijden. Hoe lager het autorisatieniveau, hoe meer dergelijke technische aanpassingen nodig zijn. Raadsleden blijken weinig geïnteresseerd in die technische details.

Artikel 13 bepaalt dat het niveau waarop de uitgavenkredieten limitatief zijn als:

- het totaal van de exploitatie;
- het totaal van de investeringen;
- de rubrieken voor toegestane leningen en betalingsuitstel wat de financiering betreft.

Ook de ontvangstenkredieten van de financiering zijn limitatief, wat betreft de rubriek voor de leningen en de leasings. Ook dat zijn immers belangrijke beslissingen met een potentieel grote impact op de toekomstige ontvangsten en uitgaven. De vastgestelde kredieten mogen bijgevolg enkel gebruikt worden voor de daartoe voorziene bestemming in het meerjarenplan.

Het laatste lid van dit artikel bepaalt dat de kredieten voor de autonome gemeentebedrijven enkel limitatief zijn als ze geen eigen regels over de kredietbewaking hebben vastgesteld. Die bepaling sluit aan bij artikel 234 van het decreet over het lokaal bestuur, waarin aan de autonome gemeentebedrijven de mogelijkheid geboden wordt om in de beheersovereenkomst met het moederbestuur eigen regels voor de organisatie van de kredietbewaking vast te stellen.

Afdeling 2. De aanpassingen van het meerjarenplan

Artikel 14

Artikel 14 sluit aan bij artikel 257 van het decreet over het lokaal bestuur. Bij een aanpassing van het meerjarenplan zullen het financiële doelstellingenplan, de staat van het financieel evenwicht en het overzicht van de kredieten steeds moeten worden

herzien. De strategische nota moet enkel aangepast worden als er sprake is van een inhoudelijke bijsturing. Elke aanpassing van het meerjarenplan moet een motivering van de wijzigingen bevatten en een aangepaste toelichting.

Het tweede lid van artikel 14 concretiseert het vierde lid van paragraaf 1 van artikel 257 van het decreet over het lokaal bestuur. De periode van de aanpassing van het meerjarenplan blijft altijd de initiële periode van het meerjarenplan, maar de staat van het financieel evenwicht moet altijd de financiële gevolgen beschrijven voor ten minste drie toekomstige boekjaren. Voor de gewijzigde strategische nota, het financiële doelstellingenplan en het overzicht van de kredieten is een dergelijke uitbreiding van de horizon niet nuttig omdat de inhoudelijke beleidskeuzes voor de volgende bestuursperiode op dat moment nog niet gekend zijn.

Het derde lid van artikel 14 maakt het mogelijk om met een aanpassing van het meerjarenplan de kredieten te wijzigen voor het lopende boekjaar, die voor het volgende boekjaar vast te stellen of beide beslissingen tegelijkertijd te nemen. In het overzicht van de kredieten van een aanpassing van het meerjarenplan moet dat duidelijk tot uiting komen.

Artikel 15

Besturen moeten steeds garanderen dat ze hun voorgenomen of al aangegane verbintenissen kunnen naleven. Om die reden houden de besturen rekening met de uitgaven die verband houden met die verbintenissen en worden de kredieten ervoor vastgelegd.

Een aanpassing van het meerjarenplan mag er niet toe leiden dat dergelijke vastleggingen niet kunnen worden uitgevoerd en zodoende verbintenissen niet kunnen worden nageleefd. Daarom mag een aanpassing van het meerjarenplan niet leiden tot lagere kredieten dan de kredieten nodig om te kunnen voldoen aan de vastgelegde verbintenissen waarvan sprake in artikel 85, §1.

Afdeling 3. Het financieel evenwicht

Artikel 16

Artikel 259 van het decreet over het lokaal bestuur bepaalt dat het financiële evenwicht moet worden gevrijwaard in de boekjaren waarop het meerjarenplan betrekking heeft. In artikel 11, eerste lid, bepaalt de Vlaamse Regering wat er onder financieel evenwicht moet worden verstaan.

In het eerste lid van dit artikel worden twee voorwaarden vastgelegd voor de bepaling van het financieel evenwicht in het meerjarenplan en de aanpassing van het meerjarenplan. Die voorwaarden zijn een waarborg voor de financiële gezondheid van de besturen op korte en lange termijn. Ze zijn qua inhoud identiek aan de bestaande evenwichtsvoorwaarden in het besluit van 25 juni 2010. Ze zijn gedefinieerd op basis van twee studies, één uitgevoerd door de Universiteit Gent (prof. Dr. Johan Christiaens) en één door Deloitte Fiduciaire, en na overleg in een technische werkgroep waarin de lokale sector, het Departement Financiën en Begroting van de

Vlaamse Overheid, de Nationale Bank van België en de Federale Overheidsdienst Budget- en Beheerscontrole vertegenwoordigd waren. Het beschikbaar budgettaire resultaat vervangt de term resultaat op kasbasis omdat velen dat verwarren met thesaurie. De term beschikbaar budgettaire resultaat geeft beter weer waar het werkelijk om gaat.

Die twee parameters zijn een indicator voor twee soorten van financieel evenwicht:

- enerzijds is er het toestandsevenwicht dat aangetoond wordt door de berekening van het beschikbaar budgettaire resultaat. Die parameter komt in grote lijnen overeen met het nettowerkkapitaal verminderd met de onbeschikbare gelden. Het beschikbaar budgettaire resultaat mag niet negatief zijn;
- anderzijds is er het structureel evenwicht dat aangetoond wordt door de autofinancieringsmarge. Die parameter wordt berekend door het verschil te maken tussen de operationele cashflow die het bestuur zelf kan genereren en de periodieke leningsaflossingen. Die autofinancieringsmarge moet op het einde van de planningsperiode positief zijn. Opdat niet-recurrente verrichtingen geen vertekend beeld zouden geven, wordt de autofinancieringsmarge maar geëvalueerd op het laatste jaar van de periode van het meerjarenplan vermeld in artikel 254 van het decreet over het lokaal bestuur.

Tijdigheid is een belangrijk kwalitatief kenmerk van de jaarrekening. Als het ontwerp van jaarrekening niet tijdig aan de raadsleden kan worden voorgelegd, verliest ze aan relevantie. In dat geval is het startpunt van de planning eigenlijk niet gekend, wat het hele rapport onbetrouwbaar kan maken. Om te voorkomen dat jaarrekeningen laattijdig worden vastgesteld, bepaalt het vierde lid van dit artikel dat het financieel evenwicht alleen kan worden aangetoond als de jaarrekening van het voorlaatste boekjaar dat voorafgaat aan het jaar waarvoor de kredieten worden vastgesteld, door de raad is vastgesteld en verwerkt werd in het meerjarenplan. Dat betekent dus dat in het meerjarenplan voor 2020 – 2025, dat opgesteld wordt in 2019, de jaarrekening van 2018 moet verwerkt zijn.

Is dat niet het geval dan zal het financieel evenwicht in het meerjarenplan niet kunnen worden aangetoond en zal dat aanleiding geven tot een maatregel door de toezichthoudende overheid. In dit geval zal het bestuur niet meer over uitvoerbare kredieten beschikken, wordt artikel 265, tweede lid, van het decreet over het lokaal bestuur van toepassing en is het aangaan of wijzigen van verbintenissen onderworpen aan de voorafgaande goedkeuring van de raad. Bovendien is het dan enkel mogelijk om verbintenissen aan te gaan of te wijzigen die behoren tot de exploitatie en die verband houden met de courante werking en de bestaande dienstverlening.

Het vijfde lid van artikel 16 bepaalt dat het financieel evenwicht van een aanpassing van het meerjarenplan waarbij kredieten voor het lopende jaar worden gewijzigd, enkel kan worden aangetoond als de jaarrekening van het boekjaar dat voorafgaat aan het lopende boekjaar is vastgesteld door de raad en verwerkt werd in het meerjarenplan. Een meerjarenplan kan bijgevolg niet aangepast worden als de jaarrekening van het voorafgaande boekjaar niet werd vastgesteld en niet werd verwerkt in de aanpassing van het meerjarenplan. Die voorwaarde geldt niet voor het laatste jaar van het meerjarenplan. In die situatie moet de nieuwe bestuursploeg immers in staat zijn om de kredieten voor dat jaar aan te passen, die ofwel nog door de vorige raad werden

vastgesteld, ofwel automatisch werden vastgesteld op basis van de ramingen van het meerjarenplan (zie artikel 257, §1, vierde lid, van het decreet over het lokaal bestuur.

Voor de bepalingen in het vierde en vijfde lid kan de minister een afwijking toestaan.

De evenwichtsnormen gelden niet onverkort voor alle entiteiten die BBC toepassen. De beperkingen van het toepassingsgebied worden in het tweede, derde en zesde lid bepaald. Zo is de evenwichtsvoorwaarde van de autofinancieringsmarge niet van toepassing op de autonome gemeentebedrijven en de welzijnsverenigingen. Voor de autonome gemeentebedrijven waarvan de statutaire activiteit in belangrijke mate vastgoedoperaties betreft, geldt ook de evenwichtsvoorwaarde van het beschikbaar budgettair resultaat niet, op voorwaarde dat de beheersovereenkomst met de gemeente dat toelaat en dat in de toelichting bij het meerjarenplan het negatieve beschikbaar budgettair resultaat wordt verklaard op basis van de beschikbare voorraad en de kortetermijnfinanciering.

Hoofdstuk 3. De jaarrekening

Afdeling 1. De inhoud van de jaarrekening

IPSAS is sterk bepalend geweest voor de samenstelling van de jaarrekening en meer bepaald IPSAS 1 *Presentatie van de jaarrekening*. Volgens paragraaf 21 van die standaard moet een volledige jaarrekening samengesteld zijn uit:

Financiële rapportering volgens IPSAS	Rapportering volgens het Uitvoeringsbesluit
Statement of financial position	Balans
Statement of financial performance	Staat van opbrengsten en kosten
Statement of changes in net assets/equity	(mutatiestaat van het nettoactief, op te nemen in de toelichting van de jaarrekening)
Cashflow statement	Staat van het financieel evenwicht
Notes	(toelichting van de jaarrekening)
Comparison of budget and actual amounts	Kredietrealisatie
	Beleidsvaluatie (jaarrekening)
	Doelstellingenrekening (jaarrekening)

Paragraaf 21 van IPSAS 1 schrijft ook voor dat in de jaarrekening een vergelijking moet worden gemaakt tussen het geraamde krediet en de werkelijke bedragen, hetzij als een afzonderlijk rapport, hetzij als een kolom in de jaarrekening. Daarnaast moet de toelichting een samenvatting bevatten van de significante grondslagen voor financiële rapportering en andere verklarende toelichtingen.

In dit besluit maken de balans en de staat van opbrengsten en kosten deel uit van de financiële nota. Het mutatieoverzicht van het eigen vermogen wordt getoond in de mutatiestatistieken van de balansrubrieken. Dit zal opgenomen worden in de toelichting bij van de jaarrekening.

Artikel 17

Artikel 17 is een verdere concretisering van artikel 261 van het decreet over het lokaal bestuur. De beleidsevaluatie sluit aan bij de strategische nota, waarvan de onderdelen aan een evaluatie onderworpen worden. De beleidsevaluatie focust op de prioritaire acties of actieplannen en de beleidsdoelstellingen waar ze in kaderen. Voor alle prioritaire acties of actieplannen en de beleidsdoelstellingen waarin ze kaderen, geven de besturen in de beleidsevaluatie een antwoord op de vraag in welke mate het beoogde resultaat bereikt werd, of de gewenste effecten bereikt werden, waarom dit eventueel niet het geval is en wat daartoe ondernomen werd.

Besturen moeten ook de ontvangsten en uitgaven per prioritaire actie of actieplan en per beleidsdoelstelling waar ze in kaderen, opnemen in de beleidsevaluatie. De ontvangsten en uitgaven van de niet-prioritaire acties of actieplannen van een beleidsdoelstelling waarin prioritaire acties of actieplannen kaderen, worden getotaliseerd per beleidsdoelstelling voorgesteld.

Ook hier wijkt dit besluit af van het besluit van 25 juni 2010 omdat uit de evaluatie bleek dat raadsleden vooral geïnteresseerd zijn in discussies over de praktischere uitwerking van de beleidsdoelstellingen. Maar net zoals dat het geval is bij de strategische nota, blijft ook de beleidsevaluatie een beknopt en bevattelijk document dat focust op de mate van realisatie van de prioritaire beleidsdoelstellingen, de prioritaire acties of actieplannen en de middelen daarvoor gebruikt zijn. Het bestuur moet in de voorstelling van de ontvangsten en uitgaven wel telkens het onderscheid maken tussen de exploitatie, de investeringen en de financiering.

Ook in de evaluatiefase moeten de raadsleden informatie krijgen over de beleidsdoelstellingen waarin geen prioritaire acties of actieplannen kaderen en over de activiteiten en processen waarvoor geen beleidsdoelstellingen geformuleerd werden. Die informatie wordt echter niet in de beleidsevaluatie zelf opgenomen. De documentatie bij de jaarrekening moet een overzicht bevatten van alle beleidsdoelstellingen met de onderliggende actieplannen en acties die werden uitgevoerd en de ontvangsten en uitgaven waarin dat geresulteerd heeft. De beleidsevaluatie moet een duidelijke verwijzing bevatten naar de plaats waar de raadsleden dat overzicht kunnen terugvinden. Daarnaast bepaalt elk bestuur zelf op welke wijze het de raadsleden nader informeert over de realisaties en de financiële gevolgen in het kader van de beleidsdoelstellingen waarvoor geen prioritaire acties of actieplannen werden geformuleerd en de activiteiten en de processen die niet in beleidsdoelstellingen vertaald werden.

Artikel 18

De financiële nota van de jaarrekening is opgebouwd uit gelijkaardige onderdelen als die van (de aanpassing van) het meerjarenplan:

- een doelstellingenrekening;
- een staat van het financieel evenwicht van de jaarrekening;
- een evaluatie van de realisatie van de kredieten.

De financiële nota van de jaarrekening wordt conform de IPSAS-standaarden aangevuld met een balans en een staat van opbrengsten en kosten.

Belangrijk is dat er ook nu een duidelijk verband wordt gelegd tussen de financiële en niet-financiële gegevens, zoals dat ook in het besluit van 25 juni 2010 al het geval was.

Artikel 19

De doelstellingenrekening is de samenvatting van de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven:

- per beleidsdoelstelling waar de prioritaire acties of actieplannen in kaderen;
- van de beleidsdoelstellingen waar geen prioritaire acties of actieplannen in kaderen;
- van de verrichtingen zonder beleidsdoelstellingen.

De doelstellingenrekening is identiek opgebouwd als het doelstellingenplan van (de aanpassing van) het meerjarenplan. Het is de link tussen de beleidsevaluatie en de kredietrealisatie. De verschillende onderdelen worden verder onderverdeeld volgens de ontvangsten en uitgaven voor exploitatie, investeringen en financiering.

In de doelstellingenrekening worden de ramingen van de ontvangsten en uitgaven van de laatste aanpassing van het meerjarenplan tegenover de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven geplaatst. Dat maakt het eenvoudig om beide met elkaar te vergelijken.

Artikel 20

Artikel 20 sluit aan bij artikel 11 en 16 van dit besluit. De gerealiseerde financiële evenwichten van de jaarrekening worden vergeleken met de geplande financiële evenwichten uit het meerjarenplan of de aanpassing ervan.

De structuur van de staat van het financieel evenwicht van de jaarrekening is, net als de andere onderdelen van de jaarrekening, analoog aan die in het meerjarenplan, wat de vergelijkbaarheid en herkenbaarheid van de beleidsrapporten verhoogt.

De staat van het financieel evenwicht van de jaarrekening van een gemeentebestuur geeft, net zoals de staat van het financieel evenwicht van (de aanpassing van) het meerjarenplan, ook het geconsolideerde evenwicht op groepsniveau weer. Ze bevat zowel het beschikbaar budgettair resultaat als de autofinancieringsmarge van de gemeente en het OCMW als die van de autonome gemeentebedrijven en de districten

Artikel 21

Artikel 21 sluit aan bij artikel 12 en 13. Dit artikel is in overeenstemming met IPSAS 1, § 21 *Presentatie van de jaarrekening*, die bepaalt dat een jaarrekening een overzicht van de ontvangsten en uitgaven ('Cash flow statement') moet bevatten.

In de jaarrekening wordt niet enkel de beleidsinhoud geëvalueerd, maar ook de aanwending van de kredieten. Hierbij worden de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven van exploitatie, investeringen en financiering vergeleken met de kredieten waarvoor in (de aanpassing van) het meerjarenplan autorisatie verleend werd.

Net zoals bij (de aanpassing van) het meerjarenplan worden de kredieten van de gemeente en het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn afzonderlijk in het schema opgenomen, zodat elke raad de kredieten van zijn entiteit kan evalueren.

Artikel 22

Artikel 22 geeft de klassieke definitie van een balans en is in overeenstemming met IPSAS 1.

Artikel 23

Artikel 23 is in overeenstemming met IPSAS 1.

Artikel 24

Artikel 24 geeft de klassieke indeling van de activa weer in vaste en vlottende activa. De definitie van vlottende activa wijkt af van die uit het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, maar is in overeenstemming met IPSAS 1, § 76.

De verdere onderverdeling van de activa is terug te vinden in titel 4, hoofdstuk 2.

Artikel 25

Artikel 25 geeft de indeling van de passiva. Ze wijkt af van de indeling volgens het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, maar is wel in overeenstemming met de IPSAS. Het eerste en tweede lid zijn in overeenstemming met IPSAS 1, § 7. Het derde en vierde lid zijn in overeenstemming met IPSAS 1, § 80.

De verdere onderverdeling van de passiva is terug te vinden in titel 4, hoofdstuk 3.

IPSAS spreekt niet van het begrip “eigen vermogen” zoals in de ondernemingsboekhouding. Het eigen vermogen is immers niet relevant voor een openbaar bestuur. Het verschil tussen enerzijds de activa en anderzijds de schulden heet daarom “nettoactief” (zie hiervoor ook de toelichting bij artikel 61).

Artikel 26

Artikel 26 is in overeenstemming met IPSAS 1 wat betreft de rubrieken die volgens paragraaf 102 van die standaard minimaal moeten voorkomen in de resultatenrekening.

De verdere onderverdeling van de staat van opbrengsten en kosten is terug te vinden in titel 4, hoofdstukken 4 en 5.

Afdeling 2. Diverse bepalingen

Artikel 27

Na de vaststelling van de jaarrekening moeten de cijfers ervan verwerkt worden in de eerstvolgende aanpassing van het meerjarenplan.

Als de door de toezichthoudende overheid definitief vastgestelde jaarrekening afwijkt van de door de raad vastgestelde jaarrekening, moeten de aangepaste resultaten eveneens verwerkt worden in die documenten.

Die cijfers moeten ingebracht worden in alle onderdelen van de financiële nota. Het volstaat dus niet om enkel het resultaat op te nemen in de staat van het financieel evenwicht. De opname van die cijfers zal een invloed hebben op het financieel evenwicht. Dat kan als gevolg hebben dat bij de aanpassing van het meerjarenplan het beschikbaar budgettair resultaat niet meer groter of gelijk is aan nul en daardoor niet meer voldoet aan het financieel evenwicht. De raad moet in dat geval de nodige maatregelen nemen om een vernietiging van het beleidsrapport door de toezichthoudende overheid te voorkomen.

Artikel 28

Artikel 28 is in overeenstemming met IPSAS 3, § 47.

Titel 3. De opvolgingsrapportering

Algemene toelichting

In het verleden moesten de gemeenteraad en de raad voor maatschappelijk welzijn zich in de praktijk meerdere keren per jaar uitspreken over bijstellingen van de planning, in de vorm van een budgetwijziging en/of een aanpassing van het meerjarenplan.

Bij de evaluatie van de beleids- en beheerscyclus bleek echter dat die talrijke aanpassingen van de planningsdocumenten een zware administratieve last vormden, voor veel verwarring zorgden bij de raadsleden en onvoldoende invulling gaven aan hun reële informatiebehoeften. Die rapportering bevatte immers vooral informatie over de uitvoering van de kredieten en de noodzaak tot aanpassing ervan (de autorisatie), terwijl de raadsleden veeleer geïnteresseerd zijn in de stand van zaken van de uitvoering van het geplande beleid.

Daarom wordt de verplichte rapportering aan de raad omwille van kredietwijzigingen en autorisatie voortaan beperkt. Het budget als afzonderlijk beleidsrapport wordt afgeschaft. De vaststelling van de kredieten en de autorisatie wordt geïntegreerd in het meerjarenplan en de verplichte jaarlijkse aanpassingen daarvan.

Daarnaast trekt dit besluit ook het niveau waarop de raad autorisatie geeft gevoelig op, De uitgavenkredieten zijn gedefinieerd op het niveau van het totaal van de exploitatie en het totaal van de investeringen. Voor de financiering zijn de

ontvangstenkredieten beperkt op het niveau van het totaal voor leningen en leasings. De uitgavenkredieten voor de financiering zijn beperkt op het totaal voor toegestane leningen en betalingsuitstel. Door de limitatieve kredieten op een dergelijk hoog niveau te definiëren, zullen de raden in de praktijk veel minder aanpassingen van meerjarenplannen moeten goedkeuren.

De raad moet uiteraard wel zijn rol van democratisch controleorgaan ten volle kunnen blijven invullen. Die controlefunctie moet niet in eerste instantie gericht zijn op de kredietbewaking, maar wel op de opvolging van de uitvoering van de planning en de realisatie van de beleidsdoelstellingen, actieplannen en acties.

Daarom legt het decreet over het lokaal bestuur de verplichting op om tussentijds te rapporteren. De raden kunnen zelf bepalen hoe vaak zij die opvolgingsrapportering wensen te krijgen, maar de regelgeving legt wel minstens één rapport per jaar op: minstens voor het einde van het derde kwartaal moet de opvolgingsrapportering over het eerste semester van het boekjaar worden voorgelegd.

Inhoudelijk is die tussentijdse rapportering vooral gericht op de uitvoering van de beleidsdoelstellingen, de actieplannen en de acties. Ze bevat ook een overzicht van de geraamde en de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven voor het lopende jaar en geeft zo informatie over de uitvoering en de bewaking van de kredieten. Daarnaast kan ze worden aangevuld met alle andere informatie die relevant is voor de raadsleden. De raden kunnen zelf de vorm en de nadere inhoud bepalen van de opvolgingsrapportering die ze wensen te krijgen.

De gemeente en het OCMW voeren een geïntegreerd lokaal sociaal beleid. Ze werken met een geïntegreerde planning en stellen gezamenlijke beleidsrapporten op. Het is bijgevolg logisch dat ze aan de gemeenteraad en de raad voor maatschappelijk welzijn één gezamenlijke opvolgingsrapportering presenteren die een beeld geeft van de uitvoering van de beleidsdoelstellingen van de gemeente en het OCMW.

De bepalingen over de opvolgingsrapportering zijn ook van toepassing voor de autonome gemeentebedrijven, de welzijnsverenigingen en de projectverenigingen.

Artikel 29

Artikel 29 sluit aan bij artikel 263 van het decreet over het lokaal bestuur dat bepaalt dat minstens één keer per jaar een opvolgingsrapportering, met een stand van zaken van de uitvoering van het meerjarenplan, moet worden voorgelegd aan de gemeenteraad en de raad voor maatschappelijk welzijn. Via de opvolgingsrapportering kunnen de raadsleden de uitvoering van de planning opvolgen.

In de vroegere regeling werd de raad relatief vaak geconfronteerd met bijstellingen van de planning, in de vorm van een budgetwijziging en/of een aanpassing van het meerjarenplan. Die aanpassing van de planningsrapporten was meestal gestuurd door de noodzaak om de kredieten (de autorisatie) aan te passen, en niet door inhoudelijke wijzigingen, die nochtans vaak veel relevanter zijn voor de raadsleden. In het decreet over het lokaal bestuur en dit uitvoeringsbesluit wordt minder nadruk gelegd op de

kredietbewaking en het aantal rapporten dat aan de raad moet worden voorgelegd omwille van autorisatie en aanpassing van de kredieten

De limitatieve kredieten zijn op een hoog niveau gedefinieerd, maar het blijft belangrijk dat de raad de uitvoering van de planning kan opvolgen. Daarom wordt de rapportering aan de raad versterkt en legt het decreet over het lokaal bestuur de verplichting op om tussentijds te rapporteren over de uitvoering van de planning. Die opvolgingsrapportering is in de eerste plaats gericht op de uitvoering van de prioritaire beleidsdoelstellingen. Ze is niet specifiek gericht op de bewaking van de kredieten, maar moet de raadsleden wel toelaten om ook de evolutie van de uitgaven en ontvangsten van het lopende boekjaar op te volgen.

Dit artikel concretiseert de minimale inhoud van die tussentijdse rapportering. De opvolgingsrapportering moet de raadsleden in de eerste plaats een stand van zaken geven van de prioritaire acties of actieplannen die in het meerjarenplan zijn opgenomen. De keuze om te rapporteren op het niveau van de acties of de actieplannen volgt rechtstreeks uit de keuze die het bestuur daarover gemaakt heeft bij de opmaak van de strategische nota van het meerjarenplan. Als een bestuur ervoor kiest om in de strategische nota de prioritaire actieplannen op te nemen, in plaats van de prioritaire acties, dan zal ook de opvolgingsrapportering op het niveau van de actieplannen gebeuren.

Daarnaast moet de opvolgingsrapportering de raadsleden voldoende inzicht bieden in de ontvangsten en uitgaven van het lopende boekjaar, die ze ook moeten kunnen vergelijken met de informatie uit het meerjarenplan of de aanpassing ervan.

Ten slotte moet de opvolgingsrapportering ook de eventuele wijzigingen bevatten van de basisinformatie die het bestuur gehanteerd heeft bij de opmaak van het planningsrapport waarover tussentijds wordt gerapporteerd. Als de grondslagen en assumpties waarvan het bestuur is uitgegaan bij de opmaak van het planningsrapport waarover tussentijds wordt gerapporteerd, in belangrijke mate gewijzigd zijn, moeten de raadsleden tijdig informatie krijgen over de weerslag daarvan op de uitvoering van het geplande beleid. De opvolgingsrapportering moet de raadsleden ten slotte ook informeren over de aard en de omvang van nieuwe of gewijzigde financiële risico's.

De raden kunnen zelf bepalen hoe vaak zij die rapportering wensen te krijgen. Het decreet over het lokaal bestuur legt slechts één minimale rapportering op, in het begin van de tweede jaarhelft, over het eerste semester van het boekjaar.

Titel 4. Rubrieken van de beleidsrapporten

Algemene toelichting

Deze titel omschrijft de rubrieken van de beleidsrapporten. De International Public Sector Accounting Standards (IPSAS, zie Inleiding – 2.4. Internationale standaarden) hebben bij de omschrijving van de rubrieken als basis gediend. In zoverre er overeenstemming bestond tussen de IPSAS en de bepalingen van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, werd de tekst van

het besluit van 25 juni 2010 zoveel mogelijk gebaseerd op de overeenkomende artikelen van dat het KB van 30 januari 2001. In het bijzonder betreft het de artikelen 22 tot en met 105 van dat KB. Het Wetboek van Economisch Recht van 28 februari 2013 verwijst wat de boekhoudkundige verplichtingen betreft immers naar de Vennootschapswet.

Prof. Dr. Johan Christiaens en Lic. Christophe Vanhee van de universiteit van Gent hebben, in opdracht van het Agentschap voor Binnenland Bestuur, de omschrijving van de rubrieken getoetst op hun overeenstemming met de reeds uitgevaardigde IPSAS. In het kader van dat onderzoek valt op te merken dat de IPSAS vooralsnog alleen betrekking hebben op financiële verantwoordingen, waarmee de jaarrekening bedoeld wordt. In het uitvoeringsbesluit is ervoor gekozen om de IPSAS ook van toepassing te maken op de andere beleidsrapporten en dus niet te beperken tot de jaarrekening. De reden daarvoor is dat het plannings- en evaluatieproces tot eenzelfde financiële cyclus behoren, waarbij de rapportering het best zoveel als mogelijk gelijk is opgebouwd inzake structuur, vorm en inhoud. Het is dus logisch dat dezelfde grondslagen van toepassing zijn op het resultaat van die processen, met name op de beleidsrapporten.

Uit het onderzoek blijkt dat de structuur van de jaarrekening en de omschrijving van de rubrieken grotendeels in overeenstemming zijn met de IPSAS, terwijl ze tevens bepaalde vermeldenswaardige verschillen vertonen. Die verschillen zijn het gevolg van de kritische benadering van de standaarden, in het bijzonder omwille van de specificiteit van de sector. De verschillen worden per artikel toegelicht. Toch kunnen we stellen dat de verschillende elementen van de structuur die vereist zijn door IPSAS 1, §21, in de beleidsrapporten terug te vinden zijn. De onderstaande tabel biedt hiertoe een schematisch overzicht en duidt tevens aan welk onderdeel van financiële rapportering conform de IPSAS overeenstemt met welk onderdeel van rapportering volgens het uitvoeringsbesluit.

Rapportering volgens het Uitvoeringsbesluit	Financiële rapportering volgens IPSAS
Balans	Statement of financial position
Staat van opbrengsten en kosten	Statement of financial performance
Doelstellingenrekening	Niet opgelegd door IPSAS
Staat van het financieel evenwicht	Cashflow statement
Realisatie van de kredieten	Comparison of budget and actual amounts
Beleidsevaluatie	Niet opgelegd door IPSAS
Toelichting bij de jaarrekening	Notes

Uit de bovenstaande tabel blijkt ook dat de beleidsrapporten niet alleen financiële informatie bevatten, maar ook een schat aan bijkomende beleidsinformatie. Voor de jaarrekening betreft het vooral de beleidsevaluatie en de staat van het financieel evenwicht. Hoewel de IPSAS-standaarden de opname van dergelijke informatie in de jaarrekening niet verplichten, wordt het wel aangemoedigd.

Paragraaf 25 van IPSAS 1 bepaalt in dit verband dat entiteiten aangemoedigd worden om bijkomende informatie te presenteren die voor de gebruikers van de jaarrekening

relevant is bij hun inschatting van de performantie van de entiteit, het beheer van de activa en het nemen en evalueren van beslissingen over de allocatie van de middelen. Die aanvullende informatie mag ook details bevatten over de outputs en uitkomsten van de entiteit in de vorm van performantie-indicatoren, servicegraadtabelen, programma-evaluaties en andere rapporten die het management opstelt over de verwezenlijkingen van de entiteit gedurende de rapporteringsperiode. IPSAS moedigt additionele rapportering dus wel aan, maar legt er de nadruk op dat de informatie relevant, duidelijk, beknopt en verstaanbaar moet zijn zonder afbreuk te doen aan de informatie verstrekt door de basisonderdelen in de jaarrekening.

Ten slotte wijzen we nog op de volgende algemene aspecten over de structuur:

- in tegenstelling tot het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, zijn de rubrieken van de activa en de passiva niet geklasseerd op basis van respectievelijk hun liquiditeit of hun opeisbaarheid. Alhoewel IPSAS een dergelijke classificatie niet uitsluit, is er in het uitvoeringsbesluit voor gekozen om de algemene regel te volgen, vermeld in IPSAS 1, §70. De structuur van de balans in de jaarrekening, zoals opgenomen in dit uitvoeringsbesluit, heeft als voordeel dat ze meer beleidsinformatie biedt. Zo hebben de beleidsmensen onmiddellijk een zicht op het nettowerkkapitaal, dat wil zeggen de vlottende activa minus de schulden op korte termijn. Het nettowerkkapitaal geeft m.a.w. weer wat de financiële marge op korte termijn is om extra activiteiten te ontplooiën;
- er is in afwijking van het KB van 30 januari 2001 geen rubriek oprichtingskosten opgenomen (zie ook toelichting bij artikel 40, laatste alinea);
- het voornoemde onderzoeksrapport stelt vast dat de staat van opbrengsten en kosten qua structuur en omschrijving van de rubrieken geen relevante verschillen bevat met de IPSAS-standaarden, waarbij er voor een kostenindeling (classificatie) gekozen is naar de aard van de kosten. Verder zijn de rubrieken, die conform IPSAS 1, §102 minimaal moeten voorkomen in de resultatenrekening, terug te vinden in het uitvoeringsbesluit of is er rekening mee gehouden bij het vaststellen van de modellen van de jaarrekening en de toelichting daarbij. Andere rubrieken, zoals die opgenomen in IPSAS 1, §103, zijn niet opgenomen, omdat ze niet relevant zijn in de context van de Vlaamse lokale besturen.

De bepalingen van deze titel zijn niet van toepassing op de AGB's, welzijnsverenigingen en projectverenigingen, die een jaarrekening moeten opmaken volgens het Wetboek van Economisch Recht en die kiezen voor de bijzondere regeling, vermeld in artikel 165 van dit besluit.

Hoofdstuk 1. Algemene bepalingen

Artikel 30

Zoals gesteld in punt 2.5.2 van de inleiding is de monetaire eenheid voor de boekhouding en de beleidsrapporten de euro. Om de leesbaarheid van die rapporten te verhogen, worden alle bedragen afgerond tot op eenheden van de euro.

Artikel 30 sluit aan bij IPSAS 1, §63, die bepaalt dat de presentatievaluta duidelijk moeten worden vermeld.

Artikel 31

Artikel 31 sluit aan bij artikel 84 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Hoofdstuk 2. De activa

De definiëring van de activa en de onderverdeling van de activa in vaste en vlottende activa is terug te vinden in artikel 24 van dit besluit.

Artikel 32

Artikel 32 geeft weer in welke aparte categorieën de vlottende activa moeten worden uitgesplitst.

IPSAS 1, §88, bepaalt de categorieën die minstens op het actief moeten voorkomen. De overlopende rekeningen staan daarbij niet vermeld, maar zijn overgenomen uit het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. IPSAS laat echter toe dat:

- rubrieken worden toegevoegd als de omvang, aard of functie van een rubriek of een samenvoeging van gelijksoortige rubrieken zodanig is dat een afzonderlijke presentatie relevant is om een goed inzicht te verkrijgen in de financiële positie van de entiteit ;
- de gehanteerde beschrijvingen en de volgorde van de rubrieken of van de samenvoeging van gelijksoortige rubrieken worden aangepast volgens de aard van de entiteit en haar transacties, om aldus informatie te verschaffen die relevant is om een goed inzicht te verkrijgen in de financiële positie van de entiteit.

De beslissing om bijkomende rubrieken al dan niet afzonderlijk te presenteren, moet gebaseerd zijn op een oordeel over:

- de aard en de liquiditeit van de activa;
- de functie van de activa binnen de entiteit.

Artikel 33

Artikel 33 geeft een omschrijving van de liquide middelen. Die omschrijving past binnen de algemene formulering van IPSAS 2, §8, en is gelijkaardig aan het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen (art. 95).

Artikel 34

Artikel 34 geeft een omschrijving van de geldbeleggingen. Die omschrijving past binnen de algemene formulering van IPSAS 2, §8, en is gelijkaardig aan het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen (art. 95).

Artikel 35

Artikel 35 omschrijft wat onder de vorderingen op korte termijn wordt opgenomen.

Bij de vorderingen, zowel op korte als op lange termijn, wordt er conform IPSAS 1, §88, een onderscheid gemaakt tussen de vorderingen uit ruiltransacties en de vorderingen uit niet-ruiltransacties. Daarbij wordt afgeweken van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, waar er een opsplitsing is gemaakt tussen handelsvorderingen en overige vorderingen.

Het onderscheid tussen ruil en niet-ruil wordt bepaald aan de hand van de economische waarde van de transactie. Bij een ruiltransactie moet die waarde voor de met de transactie verbonden partijen ongeveer gelijkwaardig zijn. Het aanbieden van kinderopvang door een bestuur bijvoorbeeld, wordt als een ruiltransactie beschouwd, ook als de kinderopvang in grote mate door het bestuur zelf of door andere overheden gesubsidieerd wordt. Bij de waardebeoordeling van de transactie moet er immers ook rekening gehouden worden met de gesubsidieerde bedragen.

Retributies behoren steeds tot de ruiltransacties omdat er een billijke vergoeding gevraagd wordt voor de geleverde prestatie. Ook leningen zijn ruiltransacties. Belastingen en subsidies behoren tot de categorie van de niet-ruiltransacties. De toelichting bij artikel 66 van dit verslag bevat meer gedetailleerde informatie over het onderscheid tussen ruil- en niet-ruiltransacties.

Artikel 36

De besturen zullen in de regel maar relatief beperkt te maken krijgen met voorraden. Daarom is er in het uitvoeringsbesluit voor gekozen om, in afwijking van IPSAS 12, de voorraden in de beleidsrapporten niet uit te splitsen in de in IPSAS 1, §94, c, vermelde categorieën zoals handelsgoederen, productievoorraden, materialen, onderhanden werk en gereed product. In de beleidsrapporten worden de verschillende categorieën van voorraden samen gerapporteerd onder de voorraden en de bestellingen in uitvoering. Toch is het mogelijk om aan de vereisten van IPSAS te voldoen door in de toelichting bij het beleidsrapport de voorraden te laten specificeren als dat relevant is. In dat geval kunnen er in het minimum algemeen rekeningenstelsel (MAR) aparte rekeningen worden opgenomen voor de soorten van voorraden vermeld in artikel 36.

Een bijzondere soort voorraad zijn de onroerende goederen die bestemd zijn voor verkoop. Die voorraden zullen in de meeste besturen niet vaak voorkomen, omdat het niet kadert binnen de maatschappelijke activiteiten van het bestuur om onroerende goederen onmiddellijk na de aanschaffing of de verkrijging ervan te verkopen. In de AGB's, die vaker vastgoedoperaties uitvoeren, kan die soort van voorraad wel vaker voorkomen.

De term 'onmiddellijk' moet hier wel ruim worden geïnterpreteerd. Hij slaat namelijk op de in artikel 24 opgenomen criteria om te voldoen aan de definitie van vlottende activa. Onroerende goederen die niet onmiddellijk worden verkocht, zijn opgenomen onder de rubriek andere materiële vaste activa (cf. artikel 48).

Artikel 37

Artikel 37 geeft weer wat onder de bestellingen in uitvoering wordt opgenomen. De omschrijving is gelijkaardig aan die van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen (art. 95). De bestellingen in uitvoering zullen bij de besturen in principe niet voorkomen. Daarom worden ze in de beleidsrapporten samen gerapporteerd met de voorraden, in tegenstelling tot IPSAS en het KB van 30 januari 2001. Toch is het mogelijk om aan de vereisten van IPSAS te voldoen door in de toelichting bij het beleidsrapport de bestellingen in uitvoering te specificeren als dat relevant is.

Artikel 38

Artikel 38 bepaalt wat onder de overlopende rekeningen van het actief wordt opgenomen. De omschrijving is gelijkaardig aan die van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen (art. 95). De overlopende rekeningen staan niet vermeld onder de rubrieken die volgens IPSAS 1, §88, minstens op het actief moeten voorkomen. Dat is merkwaardig, omdat de overlopende rekeningen bijdragen tot het transactieprincipe. Ze wijzen de kosten en opbrengsten die met de transacties gepaard gaan immers toe aan het financiële boekjaar waarop ze werkelijk betrekking hebben, ongeacht de datum van betaling of inning. Wel is er in IAS 37, §11, sprake van overlopende posten, maar die worden vaak gerapporteerd als onderdeel van de handelsschulden en andere te betalen posten. Bovendien betreft het in casu de overlopende rekeningen van het passief.

IPSAS laat, zoals in de toelichting bij artikel 32 is vermeld, toe om rubrieken aan de rapportering toe te voegen. Gezien het belang van de overlopende rekeningen, is ervoor gekozen om ze afzonderlijk in de rapportering op te nemen. Dat draagt bij tot het ware en getrouwe beeld van de rapportering.

Artikel 39

Artikel 39 betreft het gedeelte van de vorderingen op lange termijn dat binnen de twaalf maanden na de balansdatum moet worden geïnd. Het is langs actiefzijde de tegenhanger van artikel 60.

Artikel 40

Artikel 40 geeft weer in welke aparte categorieën de vaste activa uitgesplitst worden. Deze indeling wijkt op verschillende punten af van die van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Een eerste verschil heeft betrekking op de vorderingen op lange termijn. Op basis van artikel 24 behoren die tot de vaste activa, terwijl ze volgens het KB van 30 januari 2001 worden opgenomen onder de vlottende activa.

Een ander verschilpunt betreft het criterium voor ordening van de verschillende categorieën. In het KB van 30 januari 2001 zijn de activa in de rapportering geordend in stijgende graad van liquiditeit. Conform IPSAS 1, §70, moeten op het actief de vlottende en de vaste activa als afzonderlijke categorieën worden gepresenteerd,

behalve als een presentatie gebaseerd op de mate van liquiditeit meer betrouwbare en relevante informatie zou verschaffen. De raadsleden zijn beleidsmatig meer geïnteresseerd in het nettowerkkapitaal en de samenstelling ervan, dan in de graad van liquiditeit van de activa.

Ten slotte is er, in afwijking van dat KB, geen rubriek oprichtingskosten opgenomen. IPSAS stelt immers als principe dat kosten zoveel als mogelijk toegewezen worden aan het financiële boekjaar waarin ze veroorzaakt worden. Kosten mogen dus niet geactiveerd worden om ze te kunnen spreiden over meerdere jaren. IPSAS 1, §88, bepaalt de categorieën die minstens op het actief moeten voorkomen. Ook daarin komen de oprichtingskosten niet voor. Omdat oprichtingskosten in de context van een openbaar bestuur niet frequent voorkomen, is ervoor gekozen om ze conform IPSAS onmiddellijk in resultaat te nemen en niet tot uitdrukking te brengen op de balans.

Artikel 41

Net als bij de vorderingen op korte termijn wordt er bij de vorderingen op lange termijn, conform IPSAS 1, §88, een onderscheid gemaakt tussen de vorderingen uit ruiltransacties en de vorderingen uit niet-ruiltransacties. Het onderscheid tussen ruil en niet-ruil is toegelicht in artikel 35 van dit verslag.

Op basis van artikel 24 behoren de vorderingen op lange termijn tot de vaste activa.

Artikel 42

Artikel 42 geeft weer in welke aparte categorieën de financiële vaste activa uitgesplitst worden.

De financiële vaste activa bevatten onder meer de belangen en de vorderingen die door het bestuur worden aangehouden om een duurzame band te scheppen met de betrokken entiteit. Het criterium om als een financieel vast actief te worden opgenomen is dus duurzaamheid. Dat is ook zo in het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, maar daar worden de financiële vaste activa opgesplitst op basis van de rechten die een onderneming aanhoudt in het aandelenkapitaal van een andere vennootschap. Omdat de belangen van het bestuur in andere rechtspersonen niet altijd via aandelen verlopen, is gekozen voor een andere indeling. Op basis van een analyse van de entiteiten met een eigen rechtspersoonlijkheid waarmee het bestuur een duurzaam samenwerkingsverband kan aangaan, zijn vier categorieën van dergelijke samenwerkingsverbanden opgenomen:

1. de extern verzelfstandigde agentschappen;
2. de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, intercommunales en soortgelijke samenwerkingsverbanden;
3. de OCMW-verenigingen;
4. de andere financiële vaste activa.

De categorie 'publiek-private samenwerkingsverbanden', die was opgenomen in het Besluit van de Vlaamse Regering van 25 juni 2010, is in het huidige besluit niet meer opgenomen omdat een publiek-private samenwerking een projectvorm betreft en geen vorm van participatie is.

Onder de belangen in rechtspersonen worden niet alleen aandelen van die rechtspersonen verstaan, maar bijvoorbeeld ook een inbreng in het werkkapitaal of een inbreng van andere activa, waaruit bepaalde rechten voor het bestuur ontstaan. Die rechten zijn een criterium voor de duurzame band die essentieel is om de belangen op te nemen onder de financiële vaste activa.

Artikel 43

Artikel 43 geeft weer in welke aparte categorieën de materiële vaste activa uitgesplitst worden: de gemeenschapsgoederen, de bedrijfsmatige materiële vaste activa en de andere materiële vaste activa.

IPSAS 17 biedt de mogelijkheid om de classificatie van de materiële vaste activa aan te passen in functie van de informatiebehoefte. De klassieke indeling volgens het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen biedt minder relevante informatie in de context van de lokale besturen. Daarom is gekozen voor een alternatieve indeling, volgens andere criteria.

Allereerst is het belangrijk om na te gaan of het bestuur de materiële vaste activa wel of niet aanwendt voor de maatschappelijke dienstverlening. De materiële vaste activa die het bestuur gebruikt voor de maatschappelijke dienstverlening behoren tot de gemeenschapsgoederen of de bedrijfsmatige materiële vaste activa. De materiële vaste activa die het bestuur niet aanwendt voor de maatschappelijke dienstverlening behoren tot de andere materiële vaste activa.

Binnen de materiële vaste activa die het bestuur aanwendt voor haar maatschappelijke dienstverlening wordt er nog een onderscheid gemaakt op basis hun kas-genererende mogelijkheden, volgens de definities in de artikelen 44 en 46.

Artikel 44 en 45

Artikel 44 definieert de gemeenschapsgoederen. De definitie is gebaseerd op de omschrijving van de activa die (per saldo) geen kasstromen genereren, vermeld in IPSAS 21, §14.

De meeste kapitaalgoederen van een overheid worden louter ingezet voor de maatschappelijke dienstverlening. De inzet is er niet in eerste instantie op gericht om economische opbrengsten te genereren. Wetenschappelijk onderzoek heeft aangetoond dat dergelijke gemeenschapsgoederen wel zeer belangrijk zijn om over te rapporteren, maar niet noodzakelijk als activa. In de vroegere provinciale boekhoudwetgeving¹ werd de afzonderlijke rubriek “Niet-bedrijfsmatige vaste activa” opgenomen en in de boekhoudwetgeving voor vzw's (KB 19/12/03) wordt een onderscheid gemaakt tussen de materiële vaste activa “in volle eigendom” en de “overige materiële vaste activa”, wat inhoudelijk aansluit met het onderscheid tussen de “bedrijfsmatige materiële vaste activa” en de “gemeenschapsgoederen”.

¹ MB van 15 februari 2001 tot uitvoering van artikelen 18 en 21, § 1 (nomenclatuur inventaris en de balans en afschrijvingsregels) van het KB van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding.

Dit besluit kiest er wel voor om de gemeenschapsgoederen op te nemen op de balans en niet alleen in de toelichting.

Artikel 45 geeft weer in welke aparte categorieën de gemeenschapsgoederen uitgesplitst worden.

Artikel 46 en 47

Artikel 46 definieert de bedrijfsmatige materiële vaste activa. De definitie is gebaseerd op de omschrijving van activa die ontvangsten en uitgaven genereren zoals vermeld in IPSAS 21, §16. Ze staat in wisselwerking met de definitie van de gemeenschapsgoederen (zie artikel 44). Het onderscheid tussen beide soorten vaste activa wordt bepaald door de ontvangsten en de uitgaven van het vast actief gedurende de volledige cyclus, dus vanaf de aanschaffing tot aan de vervreemding ervan, in aanmerking te nemen.

Artikel 47 geeft weer in welke aparte categorieën de bedrijfsmatige materiële vaste activa worden uitgesplitst. Gezien de bedrijfsmatige context komen deze categorieën grotendeels overeen met de categorieën waarin de materiële vaste activa in het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen uitgesplitst worden.

Een verschil met dat KB is dat de activa in aanbouw en de vooruitbetalingen niet als een aparte categorie zijn opgenomen. Die activa worden rechtstreeks onder hun definitieve aard geboekt.

Artikel 48

Artikel 48 definieert de andere materiële vaste activa en geeft weer in welke aparte categorieën ze uitgesplitst worden. De definitie is gebaseerd op de omschrijving van een vastgoedbelegging, zoals opgenomen in IPSAS 16, §7. De andere materiële vaste activa beperken zich echter niet alleen tot de onroerende goederen. Ook roerende goederen kunnen er onder vallen.

Het criterium is dat het kapitaalgoederen betreft die niet aangewend worden voor de maatschappelijke dienstverlening door het bestuur. Die goederen kunnen dus gemakkelijk vervreemd worden zonder dat die vervreemding een invloed heeft op de maatschappelijke dienstverlening. Een voorbeeld is de verkoop van een bos dat het openbaar bestuur bezit zonder dat dit bos een maatschappelijke functie heeft voor dat bestuur.

De zinsnede *'behalve als de vorderingen die voortvloeien uit die contracten, geboekt worden onder de vorderingen van de vlottende of de vaste activa.'* In het derde lid, punt 3°, slaat onder meer op de situatie waarin het bestuur eigenaar is van onroerende goederen en een leasing- of erfpachtcontract afsluit, waarbij het bestuur leasinggever is en het onroerend goed verdwijnt uit het materieel vast actief en omgezet wordt in een vordering. Bij de leasingnemer komt het onroerend goed onder de materiële vaste activa als leasing.

De onroerende goederen waarvan sprake in het vierde lid zijn die die beantwoorden aan de definitie van vlottende activa opgenomen in artikel 24. In dit kader verwijzen we ook naar artikel 36 van dit verslag.

Artikel 49

De rubriek 'terreinen en gebouwen' komt zowel voor onder de gemeenschapsgoederen, de bedrijfsmatige materiële vaste activa als de andere materiële vaste activa. De artikelen 44, 46 en 48 bepalen tot welke categorie een bepaald item van de terreinen en gebouwen behoort.

Onder de terreinen en gebouwen worden ook de voorwerpen opgenomen die onroerend geworden zijn door bestemming.

Artikel 50

Het (gemeentelijke) wegennet is een belangrijk element in de lokale maatschappelijke dienstverlening, waar de bevoegde besturen veel geld in investeren. Daarom is er binnen de gemeenschapsgoederen een aparte categorie opgenomen voor wegen en andere infrastructuur betreffende de wegen. Tot het toebehoren van de wegen behoort onder meer de verkeerssignalisatie.

Artikel 51

De rubriek 'installaties, machines en uitrusting' komt zowel onder de gemeenschapsgoederen, als onder de bedrijfsmatige materiële vaste activa voor.

De artikelen 44 en 46 bepalen de categorie van materiële vaste activa waartoe een item van de installaties, machines en uitrusting behoort.

Artikel 52

Artikel 52 bepaalt wat onder leasing wordt begrepen. Deze omschrijving is conform IPSAS 13, §8. Hoewel de rubriek leasing en soortgelijke rechten in het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen anders is geformuleerd, bestaat er grote inhoudelijke overeenstemming.

Bij leasing worden nagenoeg alle voor- en nadelen verbonden aan de eigendom overgedragen aan de leasingnemer, maar niet allemaal. Zo mag de leasingnemer het goed bijvoorbeeld niet vernietigen of moet hij een erfdienstbaarheid respecteren waarmee het overgedragen goed eventueel kan zijn belast.

Artikel 53

Artikel 53 omschrijft welke activa tot het erfgoed behoren. De omschrijving is gebaseerd op IPSAS 17. Erfgoed is specifiek voor de openbare sector en komt in het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen niet voor. Als een erfgoedbestanddeel tot een andere rubriek van de activa zou behoren, is artikel 31 van toepassing.

Artikel 54

Voor de immateriële vaste activa bepaalt IPSAS alleen dat zij afzonderlijk tot uitdrukking moeten komen op de balans (IPSAS 1, §88). Artikel 54 voldoet aan die bepaling. In vergelijking met het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen bevat deze rubriek ook de plannen en studies ter voorbereiding van nieuwe projecten die geen element zijn van de materiële vaste activa, zoals de bijzondere plannen van aanleg en de ruimtelijke uitrustingsplannen.

Hoofdstuk 3. De passiva

De definitie van de passiva en de onderverdeling ervan in schulden op korte en lange termijn en in het nettoactief is terug te vinden in artikel 25 van dit besluit.

Artikel 55

Artikel 55 geeft weer in welke aparte categorieën respectievelijk de schulden op korte termijn en de schulden op lange termijn uitgesplitst worden.

Deze opsplitsing voldoet aan de IPSAS-bepalingen, maar vertoont wel enkele verschillen met het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Net als bij de vorderingen, wordt er bij de schulden op korte en op lange termijn een onderscheid gemaakt tussen de schulden uit ruiltransacties en de schulden uit niet-ruiltransacties. In het KB van 30 januari 2001 maakt men een onderscheid tussen handelsschulden en overige schulden. Overheden hebben vaker schulden waarvoor ze geen gelijkwaardige economische waarde in ruil krijgen, de zogenaamde schulden uit niet-ruiltransacties. Voor de besturen is het nuttig dat zij een zicht hebben op de schulden waarvoor zij al dan niet een gelijkwaardige economische waarde in ruil krijgen.

Bij de schulden uit niet-ruiltransacties worden onder meer de nog te betalen belastingen, BTW en de ingehouden roerende voorheffing opgenomen.

Voor de voorzieningen volgt het uitvoeringsbesluit de bepalingen van IPSAS 1, §88, die stelt dat de voorzieningen als een aparte categorie worden vermeld. Conform IPSAS 19, §18, worden voorzieningen voor risico's en kosten gedefinieerd als schulden met een onzekere timing of met een onzeker bedrag (zie ook art. 58). Dit verschilt met het KB van 30 januari 2001, waar de voorzieningen samen met de uitgestelde belastingen een aparte rubriek vormen die losstaat van de schulden.

Ook de overlopende rekeningen van het passief zijn in overeenstemming met IPSAS 19, §19, die bepaalt dat overlopende posten als een onderdeel van de schulden moeten worden gerapporteerd.

Artikel 56

Voor de financiële schulden stelt IPSAS 1, §88, alleen dat ze in de balans tot uitdrukking moeten komen. Het uitvoeringsbesluit voldoet aan die bepaling. Verder is artikel 56 gelijkaardig aan het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Wel moeten de financiële schulden in dat KB verplicht verder uitgesplitst worden in de categorieën 'kredietinstellingen' en 'overige leningen'. Dit uitvoeringsbesluit gaat niet zo ver, omdat een verdere uitsplitsing weinig of geen toegevoegde informatiewaarde biedt aan de hoofdgebruikers. Bovendien komen bepaalde soorten van leningen (bv. de achtergestelde leningen) in een bestuur niet voor.

Artikel 57

In het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen maken de belastingen deel uit van de rubriek 'Schulden met betrekking tot belastingen, bezoldigingen en sociale lasten'. Artikel 57 wijkt daarvan af en is conform met IPSAS 1, §88, dat binnen het passief een aparte voorstelling van de belastingen en overdrachten, zoals bijvoorbeeld de BTW, vereist. In een lokaal bestuur is een aparte voorstelling het meest aangewezen. Belastingen en overdrachten zijn immers schulden uit niet-ruiltransacties. De schulden met betrekking tot de bezoldigingen en de andere sociale schulden zijn echter schulden uit ruiltransacties. Waarom een onderscheid tussen ruil en niet-ruil in een overheidscontext te verkiezen valt, hebben we al aangegeven bij de toelichting over de vorderingen.

Artikel 58

Conform IPSAS 19, §18, omschrijft artikel 58 de voorzieningen voor risico's en kosten als een schuld waarvan het bedrag niet vaststaat. Een schuld wordt daarbij gedefinieerd als een bestaande verplichting van de entiteit, voortvloeiend uit gebeurtenissen uit het verleden, waarvan de afwikkeling naar verwachting zal resulteren in een uitstroom van middelen. Onder middelen wordt alles begrepen wat economisch voordeel of dienstenpotentieel voor het bestuur oplevert. Het betreft m.a.w. alle elementen die op het actief van de balans staan.

Dit uitvoeringsbesluit verschilt op twee punten van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Ten eerste worden in dat KB voorzieningen niet als schulden beschouwd (zie art. 75). Ten tweede houdt het KB ook rekening met waarschijnlijke verplichtingen. Volgens IPSAS moet men die verplichtingen opnemen in de orderekeningen van klasse 0.

Zo kunnen voor grote herstellings- en onderhoudswerken, volgens IPSAS, geen voorzieningen worden aangelegd, terwijl ze in het KB van 30 januari 2001 zelfs als een verplichte categorie onder de voorzieningen moeten worden opgenomen. IPSAS gaat er immers van uit dat kosten zoveel als mogelijk moeten worden toegerekend aan het boekjaar waarin ze werkelijk worden gemaakt. IPSAS is dus stringenter, wat het ware en getrouwe beeld van de rapportering ten goede komt. In de context van dat KB worden voorzieningen vaak gebruikt (misbruikt) om een gewenst (fiscaal) resultaat te bekomen.

Ook de categorie 'belastingen' is niet opgenomen, omdat de besturen die een boekhouding moeten voeren en een balans moeten opstellen in overeenstemming met dit besluit, meestal niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelastingen. Alleen de AGB's die op grond van artikel III.91, §1 van het Wetboek van Economisch Recht als 'onderneming' worden beschouwd, vallen immers onder de bepalingen van de regeling voor de vennootschappen.

De andere in artikel 58 opgelegde categorieën zijn gelijkaardig met die van het KB van 30 januari. De opsomming in paragraaf 3 van dit artikel is niet exhaustief.

De vierde paragraaf houdt in dat er in het MAR aparte rekeningen worden opgenomen voor de in paragraaf twee en drie van dit artikel vermelde soorten van voorzieningen.

Artikel 59

De definitie van de overlopende rekening in artikel 59 stemt overeen met die in het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 60

Artikel 60 is conform IPSAS 1, §82, en betreft het gedeelte van de schulden op lange termijn dat binnen de twaalf maanden na de balansdatum moet worden afgewikkeld. Een voorbeeld daarvan is het gedeelte van de langlopende financiële schulden of leveranciersschulden dat binnen het jaar vervalt.

Artikel 61

IPSAS spreekt niet van 'eigen vermogen', zoals het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, maar van 'nettoactief'. Als entiteiten geen aandelenkapitaal hebben, zoals het geval is in de lokale besturen, dan moeten die entiteiten conform IPSAS 1, §95, hun nettoactief vermelden, hetzij op het passief, hetzij in de toelichting en wel volgens de volgende indeling:

- toegekend kapitaal, dat wil zeggen het cumulatieve totaal op balansdatum van de contributies van de eigenaars, min de uitkeringen aan de eigenaars;
- gecumuleerde tekorten en overschotten;
- reserves, inclusief een beschrijving van de aard en het doel van elke reserve binnen het nettoactief;
- minderheidsbelangen.

Dit besluit wijkt hier enigszins van af en onderscheidt de volgende elementen:

- de investeringssubsidies en de investeringsschenkingen;
- het gecumuleerde overschot of tekort;
- de herwaarderingsreserves;
- het overige nettoactief.

De verschillen zijn nodig omdat sommige categorieën waarvan sprake in IPSAS, zoals de minderheidsbelangen, zonder voorwerp zijn binnen de lokale besturen.

Omdat die elementen in de balans niet als aparte rubrieken worden voorgesteld, wordt die nadere informatie weergegeven in de toelichting.

Artikel 62

De investeringssubsidies en de schenkingen in de vorm van vaste activa of voor het verwerven van vaste activa worden op het nettoactief geboekt en dan via afboekingen in de staat van opbrengsten en kosten gespreid om ze in overeenstemming te brengen met de afschrijvingen op het gesubsidieerde actief. Voor niet-afschrijfbaar activa, zoals gronden, blijft het oorspronkelijke bedrag van de investeringssubsidie of de investeringsschenking behouden in de boekhouding. Op dit gebied stemt het uitvoeringsbesluit overeen met de boekhoudwetgeving voor de vzw's.

Artikel 63

Het gecumuleerde overschot of tekort is gelijkaardig aan de rubriek overgedragen winst of verlies in het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. IPSAS hanteert echter een andere terminologie, omdat bij de besturen de dienstverlening centraal staat en niet het winstobjectief zoals bij de private bedrijven.

Artikel 64

Terwijl IPSAS meerdere types reserves toelaat, worden die in dit uitvoeringsbesluit beperkt tot de herwaarderingsreserves. Het uitvoeringsbesluit en IPSAS verschillen in die zin van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Daar vallen de herwaarderingsmeerwaarden niet onder de reserves, maar zijn ze een aparte rubriek onder het eigen vermogen.

De niet-gerealiseerde minderwaarden worden in de kosten geboekt voor zover die minderwaarden groter zijn dan de reeds geboekte meerwaarden.

Artikel 65

Het overige nettoactief zorgt er voor dat de actief- en de passiefzijde van de balans met elkaar in evenwicht zijn. Het is de sluitpost van de balans. In die logica is het nettoactief de laatste rubriek van het passief. Het overige nettoactief blijft in principe onveranderd na de opmaak van de 'beginbalans', tenzij de beginbalans beïnvloed wordt door een gebeurtenis na de balansdatum of een fout in de jaarrekening. In die situaties zijn respectievelijk artikel 28 en 121 van het besluit van toepassing.

In dit besluit is geen sprake van 'kapitaal'. Die term geeft immers een verkeerd beeld, want noch gemeenten, noch OCMW's hebben een maatschappelijk kapitaal. Bovendien is de herkomst van die middelen niet meer te achterhalen. Daarom spreekt het besluit, conform IPSAS, van 'het overige nettoactief'. Voor de autonome gemeentebedrijven, de welzijnsverenigingen en de projectverenigingen wordt het maatschappelijk kapitaal daaronder opgenomen.

Hoofdstuk 4. De opbrengsten

Artikel 66 tot en met 69

Artikel 66 bepaalt in welke aparte categorieën de operationele opbrengsten uitgesplitst worden. Volgens IPSAS moeten de vorderingen ingedeeld worden in vorderingen die ontstaan uit ruiltransacties en vorderingen die ontstaan uit niet-ruiltransacties. Om aan te sluiten bij die balansposten worden de operationele opbrengsten volgens hetzelfde criterium ingedeeld. IPSAS geeft verder geen richtlijnen voor de onderverdeling van de operationele opbrengsten.

Een aantal categorieën die het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen gebruikt zijn niet relevant in de bestuurlijke context van de lokale overheden. Zo heeft het weinig zin om voor de lokale besturen een aparte categorie voor wijzigingen in de voorraad van goederen in bewerking, gereed product, bestellingen in uitvoering of geproduceerde vaste activa op te nemen, omdat dergelijke voorraden er zeer weinig voorkomen.

Andere bijzondere categorieën, die voor lokale besturen wel relevant zijn, ontbreken dan weer in de indeling van dat KB. Zo halen de lokale besturen bijvoorbeeld een belangrijk deel van hun middelen uit de fiscaliteit en/of uit werkingssubsidies. Voor de OCMW's zijn de verrichtingen over de individuele hulpverlening uiteraard van primordiaal belang. Het uitvoeringsbesluit houdt rekening met die specificiteit en bevat daarvoor dan ook aparte categorieën binnen de operationele opbrengsten. De operationele opbrengsten zijn daarom als volgt ingedeeld:

1. de opbrengsten uit de werking;
2. fiscale opbrengsten en boetes;
3. de werkingssubsidies;
4. de recuperatie van individuele hulpverlening;
5. de meerwaarden bij de realisatie van vaste activa;
6. de andere operationele opbrengsten.

In het uitvoeringsbesluit is ervoor gekozen om de meerwaarden bij de realisatie van financiële, materiële of immateriële vaste activa als operationele opbrengsten te beschouwen. In de samenvattende schema's van de algemene boekhouding horen ze thuis in rubriek II.A.5 van de staat van opbrengsten en kosten.

In de budgettaire boekhouding zijn die meerwaarden echter een onlosmakelijk deel van een desinvestering. Budgettair horen de ontvangsten van een desinvestering, inclusief de meerwaarden, dus thuis onder de investeringen.

IPSAS erkent geen uitzonderlijke opbrengsten en kosten meer (IPSAS 1, IN 7). Ook in de boekhouding voor de ondernemingen zijn de uitzonderlijke resultaten geschrapt als afzonderlijke rubriek van de resultatenrekening. Ze worden voortaan aangeduid als niet-recurrente resultaten en worden ondergebracht onder de bedrijfsresultaten of de financiële resultaten.

Het uitvoeringsbesluit erkent eveneens geen uitzonderlijke opbrengsten meer. Buitengewone opbrengsten worden, naargelang hun aard, gekwalificeerd als operationele of financiële opbrengsten. Het bestuur kan het uitzonderlijk karakter, het

onderscheid met de andere operationele en financiële opbrengsten en de invloed op het resultaat van het boekjaar duiden in de toelichting.

Artikel 67 geeft aan wat moet worden verstaan onder de opbrengsten uit de werking. De definitie is gelijkaardig aan die van het begrip 'omzet' uit het KB van 30 januari 2001, maar dan aangepast aan een overheidscontext.

Artikel 68 bepaalt dat de werkingssubsidies zijn ingedeeld in algemene en specifieke werkingssubsidies en geeft weer wat onder elk type moet worden opgenomen.

Artikel 69 bevat nadere bepalingen over de andere operationele opbrengsten.

Artikel 70

Artikel 70 is gelijkaardig aan het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen en omschrijft wat onder de financiële opbrengsten moet worden opgenomen: de opbrengsten uit financiële vaste activa, de opbrengsten uit activa die zijn opgenomen onder de rubrieken liquide middelen en geldbeleggingen, vorderingen op korte termijn en vorderingen op lange termijn, en de andere financiële opbrengsten.

Onder de opbrengsten uit financiële vaste activa worden onder meer de intresten en dividenden opgenomen van aandelen die onder de financiële vaste activa zijn geregistreerd. Onder de opbrengsten liquide middelen, geldbeleggingen, vorderingen op korte termijn en vorderingen op lange termijn, worden onder meer de intresten en dividenden opgenomen van aandelen die onder de geldbeleggingen zijn geboekt.

De opsomming in het tweede lid van dit artikel is niet exhaustief.

Hoofdstuk 5. De kosten

Artikel 71

Artikel 71 geeft weer in welke aparte categorieën de operationele kosten uitgesplitst worden.

Conform IPSAS 1, §108, heeft een entiteit bij de indeling van de kosten de keuze tussen twee types, afhankelijk van welke van de twee het meest betrouwbaar en relevant is:

1. een classificatie die gebaseerd is op de aard van de kosten (bijvoorbeeld afschrijvingen, aangekochte materialen, transportkosten, personeelsbeloningen, advertentiekosten...);
2. een classificatie die gebaseerd is op de functie van de kosten binnen de entiteit.

In dit uitvoeringsbesluit is, net zoals in het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen trouwens, gekozen voor een kostenindeling naar de aard van de kosten (classificatie 1). Omdat er tevens gewerkt wordt met gestandaardiseerde beleidsvelden zal de informatie ook volgens de tweede classificatie beschikbaar zijn.

Volgens IPSAS moeten de schulden ingedeeld worden in schulden die ontstaan uit ruiltransacties en schulden die ontstaan uit niet-ruiltransacties. Om aan te sluiten bij die balansrubrieken worden de operationele kosten volgens hetzelfde criterium ingedeeld. Ook hier zijn een aantal categorieën die het KB van 30 januari 2001 gebruikt niet relevant in de bestuurlijke context van de lokale overheden, terwijl andere bijzondere categorieën, die voor lokale besturen wel relevant zijn, dan weer ontbreken in de indeling van dat KB.

Daardoor zijn er wel enkele afwijkingen tegenover het KB van 30 januari 2001. Zo zijn onder de operationele kosten aparte categorieën opgenomen voor de toegestane werkingssubsidies, de specifieke kosten voor individuele hulpverlening door het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn, de toegestane investeringssubsidies en de minderwaarden bij de realisatie van vaste activa.

IPSAS erkent geen uitzonderlijke opbrengsten en kosten meer (IPSAS 1, IN 7). Ook in de boekhouding voor de ondernemingen zijn de uitzonderlijke resultaten geschrapt als afzonderlijke rubriek van de resultatenrekening. Ze worden voortaan aangeduid als niet-recurrente resultaten en worden ondergebracht onder de bedrijfsresultaten of de financiële resultaten.

Ook dit uitvoeringsbesluit erkent geen uitzonderlijke kosten meer. Buitengewone kosten worden, naargelang hun aard, gekwalificeerd als operationele of financiële kosten. Het bestuur kan het uitzonderlijk karakter, het onderscheid met de andere operationele en financiële kosten en de invloed op het resultaat van het boekjaar duiden in de toelichting.

In dit uitvoeringsbesluit is ervoor gekozen om de minderwaarden bij de realisatie van financiële, materiële of immateriële vaste activa en de toegestane investeringssubsidies als operationele kosten te beschouwen. De minderwaarden op die vaste activa zijn boekhoudkundig gezien kosten en horen in de samenvattende schema's van de algemene boekhouding thuis in de staat van opbrengsten en kosten. In de budgettaire boekhouding zijn die minderwaarden echter een onlosmakelijk deel van een desinvestering. De toegestane investeringssubsidies, zoals een investeringssubsidie aan een kerkfabriek of aan een welzijnsvereniging, zijn in de budgettaire boekhouding een investeringsuitgave, maar horen in de samenvattende schema's van de algemene boekhouding thuis in de staat van opbrengsten en kosten.

Artikel 72

Deze rubriek is de samenvoeging van de rubrieken 'Handelsgoederen, grond- en hulpstoffen' en 'Diensten en diverse goederen' van de resultatenrekening volgens het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

De rubriek 'goederen en diensten die rechtstreeks verband houden met de totstandkoming van de maatschappelijke dienstverlening' (artikel 72, punt 1°) komt overeen met de eerste rubriek (handelsgoederen, grond- en hulpstoffen). De rubriek 'goederen en diensten die geen rechtstreeks verband houden met de totstandkoming van de maatschappelijke dienstverlening' (artikel 72, punt 2°) valt samen met de tweede rubriek (diensten en diverse goederen). Met die tweede rubriek worden onder

meer de ondersteunende activiteiten van het bestuur gevat, zoals telefoonkosten en verzekeringspremies voor het wagenpark.

Artikel 73

Deze rubriek is in het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen uitgesplitst in drie aparte rubrieken, maar stemt er inhoudelijk volledig mee overeen, behalve dat:

- er geen afschrijvingen op de oprichtingskosten gebeuren, omdat er hier, conform IPSAS geen oprichtingskosten op de balans voorkomen;
- de terugnemingen van afschrijvingen of van waardeverminderingen op immateriële en materiële vaste activa onder deze rubriek worden opgenomen, en niet onder de uitzonderlijke opbrengsten. Uitzonderlijke afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen zijn, conform IPSAS, in dit uitvoeringsbesluit niet meer mogelijk.

Artikel 74

Dit artikel bepaalt wat concreet wordt verstaan onder de individuele hulpverlening door het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn door te verwijzen naar artikel 113 van het decreet over het lokaal bestuur.

Artikel 75

Artikel 75 bepaalt dat ook de tussenkomsten in de werking van andere entiteiten, zoals een AGB of een welzijnsvereniging, onder de toegestane werkingssubsidies worden opgenomen.

Artikel 76

Artikel 76 is gelijkaardig aan het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen en bepaalt wat moet worden geregistreerd onder de andere operationele kosten. Onder de belastingen die als operationele kosten moeten worden aangemerkt, vallen onder meer de belasting op voertuigen en de roerende en onroerende voorheffing.

Artikel 77 en 78

De artikelen 77 en 78 zijn analoog aan het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Ze bepalen nader welke bedragen moeten worden opgenomen onder de financiële kosten (artikel 77) en de kosten van schulden (artikel 78).

Artikel 79

Artikel 79 is analoog aan het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, met dien verstande dat de punten 5°, 6° en 7° over de vorming, besteding en terugneming van voorzieningen voor financiële risico's en verplichtingen niet als aparte categorieën voorkomen. De opsomming in dit artikel is niet exhaustief.

Titel 5. De boekhouding

Algemene toelichting

Boekhouding levert informatie die vitaal is voor het beheren van een organisatie en vormt de basis van de financiële rapportering, zowel intern als aan derden. Met andere woorden: een boekhouding is een belangrijk beheers- en rapporteringsinstrument. Maar de kracht van een boekhouding hangt onder meer samen met de volledigheid van de registraties, de nauwkeurigheid van de opgeslagen informatie, de timing waarmee de gegevens worden ingegeven en de methode van registratie (zie 2.5. De Boekhouding).

Overeenkomstig artikel 253 van het decreet over het lokaal bestuur bestaat de boekhouding uit een geïntegreerd systeem van een algemene en een budgettaire boekhouding.

De officiële boekhouding moet toelaten om alle beleidsrapporten en alle verplichte digitale rapporteringen op te maken en moet het daarnaast ook mogelijk maken om een groot gedeelte van andere officiële rapporten op te stellen.

De vereiste of gewenste deelrapporten kunnen gegenereerd worden uit het registratiesysteem zonder dat dit een bijkomende belasting vormt voor de besturen. Ook andere officiële rapporteringen dan die op basis van de BBC-regels, zoals btw-aangiften, moeten zonder bijkomende belasting uit de boekhouding gehaald kunnen worden.

De boekhouding moet bovendien de basis vormen voor een groot deel van de managementrapportering. Aangezien die echter sterk afhankelijk is van specifieke informatiebehoefte en van individuele factoren, kan het opgelegde registratiesysteem niet alle gegevens die daarvoor noodzakelijk zijn registreren en zal elk bestuur de officiële boekhouding moeten aanvullen met bijkomende elementen. Die bijkomende registraties zullen bovendien dikwijls niet-financiële indicatoren bevatten.

De registratie van de transacties wordt ingedeeld in twee onderdelen:

- de budgettaire verrichtingen;
- de algemene boekhouding.

Die opsplitsing is onvermijdelijk omwille van verschillende redenen.

Eerst en vooral zijn er een aantal bijkomende stappen in de financiële procedures die men in een gewone algemene boekhouding niet kent, zoals het toekennen van kredieten en het verbruik van de kredieten ingevolge aangegane verbintenissen.

Zoals in de inleiding al werd gesteld zal een groot gedeelte van de rapporten gebaseerd zijn op ontvangsten en uitgaven. In een gewone algemene boekhouding is het niet altijd mogelijk om uit de mutaties op een algemene rekening de ontvangsten en uitgaven af te leiden. Bijvoorbeeld: het aangaan van een lening veroorzaakt een ontvangst en wordt geregistreerd op een rekening van de groep 17. De jaarlijkse overboeking van de schuld van lange naar korte termijn is geen ontvangst of uitgave maar wordt wel op dezelfde rekening geregistreerd.

De registratie van de budgettaire verrichtingen moet bovendien een aantal bijkomende analytische elementen bevatten die in de gewone algemene boekhouding overbodig en zelfs storend zijn.

Onderstaande tabel geeft een overzicht van de verrichtingen die in beide onderdelen geregistreerd worden:

Budgettaire verrichtingen		Algemene boekhouding	
Uitgaven		Niet-kasstromen	
Kredieten			
Vastlegging transactie			
Aanrekening gerealiseerde transactie		Gerealiseerde transactie	
			Gerealiseerde transactie
Ontvangsten		Niet-kasstromen	
Kredieten			
Aanrekening gerealiseerde transactie		Gerealiseerde transactie	
			Gerealiseerde transactie

De twee onderdelen van het registratiesysteem komen terug in de structuur van deze titel:

- hoofdstuk 2 gaat over de budgettaire verrichtingen;
- hoofdstuk 3 betreft de algemene boekhouding.

Hoofdstuk 1. Algemene bepalingen

Artikel 80

Artikel 80 bepaalt de munteenheid waarin de boekhouding moet gevoerd worden. Het artikel bepaalt ook dat de boekhouding moet gevoerd worden door middel van een stelsel van dagboeken en rekeningen.

Overeenkomstig de reeds genoemde indeling van de boekhouding bevat het stelsel van dagboeken twee hoofdgroepen:

- dagboeken voor de registratie van de budgettaire verrichtingen;
- dagboeken voor de registratie van de transacties in de algemene boekhouding.

Artikel 81

Artikel 81 geeft aan de minister de opdracht om het minimum stelsel vast te stellen van:

- de algemene rekeningen;
- de beleidsvelden;
- de economischesectorcodes;
- de budgettaire-entiteitscodes.

De algemene rekeningen definiëren de economische aard van de transactie, de beleidsvelden de functionele aard. De economischesectorcodes zijn bedoeld om de financiële stromen tussen de verschillende economische sectoren te bepalen. De budgettaire-entiteitscodes duiden de rechtspersoon aan binnen de boekhouding.

Artikel 81 legt eveneens op aan welke vereisten deze stelsels minimaal moeten voldoen:

- de registraties op basis van het minimumstelsel van de algemene rekeningen moeten het mogelijk maken dat de financiële nota's van het meerjarenplan en van de jaarrekening automatisch voortvloeien uit de boekhouding;
- de registraties op basis van het minimumstelsel van de algemene rekeningen in combinatie met het stelsel van de beleidsvelden en het minimum stelsel van de economischesectorcodes moeten het mogelijk maken de verplichte rapportering volgens ESR 2010 op te stellen.

Aangezien de besturen, met toepassing van artikel 250 van het decreet over het lokaal bestuur hun meerjarenplan en jaarrekening digitaal moeten bezorgen aan de Vlaamse Regering, kan die zo voldoen aan de Europese rapporteringsverplichtingen.

Artikel 82

Artikel 264 van het decreet over het lokaal bestuur verplicht de besturen om te rapporteren over de transacties van elk kwartaal voor het einde van de maand die volgt op dat kwartaal. De Vlaamse Regering kan daarvoor bepalen welke gegevens moeten worden gerapporteerd en de wijze waarop die gegevens elektronisch moeten worden aangeleverd. Dit artikel geeft de minister de bevoegdheid om de nadere regels uit te werken. Deze rapportering is noodzakelijk om Vlaanderen in staat te stellen aan de Europese rapporteringsverplichtingen in het kader van de zogenaamde 'six-pack' te voldoen (meer bepaald artikel 3 van EU-richtlijn 2011/85 van 8 november 2011).

Hoofdstuk 2. De budgettaire verrichtingen

Algemene toelichting

In dit hoofdstuk worden de registraties van de budgettaire verrichtingen besproken, verrichtingen die specifiek zijn voor de overheid en die geen deel uitmaken van een gangbare algemene boekhouding zoals die wordt toegepast in ondernemingen.

Een belangrijk verschilpunt tussen de boekhouding van de besturen en een reguliere bedrijfsboekhouding is het gebruik van kredieten. In beide types boekhoudsystemen kan gewerkt worden met budgetten, maar bij bedrijven zijn budgetten een richtlijn of streefdoel terwijl de kredieten bij de overheid meestal een dwingend karakter hebben.

In principe kan een verbintenis alleen worden aangegaan als er voldoende kredieten beschikbaar zijn. Dat veronderstelt dat men voortdurend een accuraat overzicht heeft van de toegekende kredieten, van de vastgelegde uitgaven en van de aangerekende facturen. Dat moet de uitvoerende organen in staat stellen om te beslissen of nieuwe uitgaven nog kunnen binnen de grenzen van het krediet.

De registratie van de budgettaire verrichtingen vertrekt van een aantal basisregels die in titel 4 van het decreet over het lokaal bestuur zijn vastgelegd:

- artikel 253 van het decreet over het lokaal bestuur: *“Elke gemeente en elk openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn voeren een algemene en een budgettaire boekhouding, aangepast aan de aard en de omvang van hun activiteiten.”*
Deze bepaling houdt in dat elke registratie in de boekhouding een algemene rekening moet bevatten.
- artikel 256 van het decreet over het lokaal bestuur: *“De ramingen voor de exploitatie, de investeringen en de financiering in het eerste jaar van de financiële nota van het meerjarenplan omvatten ook de kredieten voor de gemeente en de kredieten voor het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn voor dat boekjaar.”*
Deze bepaling houdt in dat elke registratie in de budgettaire boekhouding moet kunnen worden toegewezen aan de juridische entiteit. Dat gebeurt door de vermelding van de budgettaire-entiteitscode, die toelaat een onderscheid te maken tussen de kredieten die toegewezen zijn aan de gemeente en de kredieten die toegewezen zijn aan het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn. Ook voor de andere besturen die BBC toepassen wordt zo aangegeven op welke rechtspersoon de registratie betrekking heeft (het AGB, de welzijnsvereniging, etc.)
- artikel 255 van het decreet over het lokaal bestuur: *“In de strategische nota van het meerjarenplan worden de beleidsdoelstellingen en de beleidsopties voor het extern en intern te voeren beleid geïntegreerd weergegeven.”*
Deze bepaling houdt in dat elke registratie een verwijzing naar een beleidsdoelstelling moet bevatten. Doelstellingen kunnen echter niet rechtstreeks financieel vertaald worden, acties kunnen dat wel. Daarom zal elke registratie, met uitzondering van die die verband houden met de verrichtingen die niet in beleidsdoelstellingen werden opgenomen (zie ook artikel 4 en 85 van dit verslag), een verwijzing naar een actie moeten bevatten. Elke actie is gekoppeld aan een actieplan, dat op zijn beurt gekoppeld is aan een beleidsdoelstelling. Om een zicht te hebben op alle ontvangsten en uitgaven zal echter ook de financiële weerslag van de niet in beleidsdoelstellingen opgenomen verrichtingen in de financiële nota tot uiting moeten komen. Die registraties zullen een verwijzing moeten bevatten die vergelijkbaar is met een actie bij de beleidsdoelstellingen. De softwarehuizen hebben de vrijheid om dat technisch te verwezenlijken.

Naast die drie elementen is ook een functionele indeling van de verrichtingen in beleidsvelden essentieel. Die indeling is in de eerste plaats belangrijk voor de lokale beleidsmensen om een inzicht te behouden in de grote verscheidenheid van het eigen beleid maar biedt ook de mogelijkheid om besturen onderling te vergelijken. De onderverdeling in beleidsdomeinen en beleidsvelden is geen indeling in kostenplaatsen. Beleidsvelden zijn een verzameling van producten, activiteiten en middelen die zowel vanuit politiek als maatschappelijk oogpunt een herkenbaar en samenhangend geheel vormen. Het is wel zo dat een bestuur de mogelijkheid heeft om, bijvoorbeeld in het kader van kostenanalyse, zelf kostenplaatsen aan te geven, eventueel via eigen combinaties van beleidsvelden.

Het is ook noodzakelijk dat de economische sector kan worden bepaald waartoe de entiteit behoort waarnaar de financiële stroom gaat of waarvan ze komt. Hiervoor wordt gebruik gemaakt van de economischesectorcodes.

Eventueel kan er ook een verwijzing naar een deelrapport opgenomen worden, wat de besturen toelaat omwille van externe of interne informatiebehoefte te rapporteren over een gedeelte van hun ontvangsten en uitgaven.

Op basis van de algemene rekeningen, de functionele indeling en de economische sectorcodes kunnen de financiële gegevens van de besturen statistisch verwerkt worden in het kader van ESR 2010, waartoe Europese akkoorden de Vlaamse overheid verplichten.

Elke registratie van budgettaire verrichtingen zal dus steeds de volgende basiselementen moeten bevatten:

- een algemene rekening;
- de budgettaire-entiteitscode;
- een beleidsveld of een onderverdeling ervan;
- in voorkomend geval, de actie;
- in voorkomend geval, de economischesectorcode;
- in voorkomend geval, een verwijzing naar een deelrapport.

Deze basiselementen zullen voor de registratie van elke fase van een dergelijke verrichting noodzakelijk zijn:

- bij de raming van de ontvangsten en uitgaven en de toekenning van de kredieten in de financiële nota van het meerjarenplan;
- bij de registratie van de aangegane verbintenissen in het budgettaire luik van de boekhouding;
- bij de registratie van de transacties.

Artikel 83

Artikel 83 legt de elementen op die elke inschrijving in een dagboek moet bevatten. De doorlopende nummering is een eerste element dat mee helpt garanderen dat de boekingen onveranderlijk en onuitwisbaar zijn. Die onveranderlijkheid wordt verworven op de datum van boeking in een dagboek en de registratie van de invoerdatum. De invoerdatum kan evenwel verschillend zijn van de datum van het verantwoordingsstuk.

Daarnaast zal elke registratie de reeds genoemde elementen moeten bevatten:

- het boekjaar;
- de budgettaire-entiteitscode;
- de algemene rekening;
- een verwijzing naar het beleidsveld;
- voor de verrichtingen bepaald door de minister, een verwijzing naar de economischesectorcode;
- in voorkomend geval, een verwijzing naar de actie, die verwijst naar een actieplan;
- in voorkomend geval, het investeringsproject
- het bedrag;
- een omschrijving van de verrichting.

Het is niet altijd noodzakelijk dat in de registratie bv. het beleidsveld rechtstreeks opgenomen wordt. De besturen mogen ook met onderverdelingen van die elementen werken, zolang die eenduidig gekoppeld zijn aan de algemene rekening, de

budgettaire-entiteitscode, het beleidsveld of de actie. Zo kunnen de besturen bijvoorbeeld de beleidsvelden verder indelen in beleidsitems en de acties in subacties, taken... De economischesectorcodes kunnen bijvoorbeeld verwerkt worden in de gegevens van de derde waarmee de transactie plaats vindt. Zo moet de gebruiker niet bij elke transactie de sectorcode opgeven.

De opsomming in dit artikel belet niet dat nog bijkomende elementen opgenomen worden bij de registratie. Zo kunnen deelrapportcodes gebruikt worden om bijkomende rapporteringsbehoeften af te dekken.

Artikel 84

Artikel 84 bepaalt dat de verwachte ontvangsten en uitgaven voor de periode van het meerjarenplan “zijn” ingeschreven in de dagboeken en niet dat ze “worden” ingeschreven. Dat betekent dat de beleids- en beheersrapporten worden opgesteld op basis van de inschrijvingen in de dagboeken en niet omgekeerd. Men kan dus niet eerst een globaal bedrag in het meerjarenplan opnemen en dat vervolgens gaan uitsplitsen. De filosofie van het decreet over het lokaal bestuur is dat men vertrekt vanuit doelstellingen, dat men actieplannen en acties formuleert voor de realisatie van de doelstellingen en dat men die acties financieel vertaalt.

Artikel 85

Artikel 85 geeft in de eerste paragraaf de definitie van een transactie. Nieuw in deze definitie is dat een vastlegging niet langer de verwachte uitgave van een enkel boekjaar betreft maar van elk boekjaar van het meerjarenplan waarop de verbintenis betrekking heeft. Dat is onder meer noodzakelijk om bij het aangaan van nieuwe verbintenissen te kunnen nagaan of de uitgaven mogelijk zijn binnen de ramingen van het meerjarenplan.

Dit besluit bevat verder geen gedetailleerde regels voor de kredietbewaking. Het bestuur moet zelf in het organisatiebeheersingssysteem de nodige regels uitwerken die een permanent overzicht van de beschikbare kredieten garanderen en kredietoverschrijdingen voorkomen. Die lokale regels moeten het mogelijk maken om beter in te spelen op de verbintenissen die niet voldoen aan het klassieke schema van overheidsopdracht, gunning, levering, factuur en betaling (zoals raamovereenkomsten, meerjarige onderhoudscontracten, leasingformules).

De registratie van de vastleggingen moet eveneens beantwoorden aan de kwaliteitsvereisten die aan alle registraties gesteld worden, zoals de tijdigheid, de getrouwheid en de volledigheid.

Uit de bepalingen van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur blijkt dat de decreetgever aan de autonome gemeentebedrijven en de welzijnsverenigingen enkel de verplichting heeft willen opleggen om beleidsrapporten op te maken en de boekhouding te voeren volgens de regels van de beleids- en beheerscyclus. Alles wat te maken heeft met het beheersmatige wordt daarentegen niet van toepassing gemaakt op die verzelfstandigde entiteiten, zoals onder meer de regels voor de kredietbewaking. Artikel 85 is bijgevolg niet van toepassing op die verzelfstandigde entiteiten en op de projectverenigingen.

Overeenkomstig artikel 234, §2 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur is dit artikel toch van toepassing op een autonoom gemeentebedrijf als het hiervoor geen eigen regels heeft vastgesteld.

Artikel 86

Artikel 86 geeft in het eerste lid de definitie van een aanrekening.

Voor de toepassing van dit artikel is het essentieel om te weten wanneer de eigenlijke transactie plaats vindt. Artikel 1, punt 21° bepaalt dat een transactie de financiële weerslag is van een economische stroom, een gebeurtenis of een andere omstandigheid. De transactie vindt dus plaats op het ogenblik dat de economische stroom, de gebeurtenis of de andere omstandigheid plaats vindt.

Bij **ruiltransacties**² is het relatief eenvoudig om het transactiemoment te bepalen, namelijk het moment waarop de ruil plaatsvindt. Bij een aan- of verkoopverrichting is het transactiemoment het moment van de levering van de goederen of de diensten. Op dat ogenblik ontstaat er voor het bestuur een schuld t.o.v. de leverancier of een vordering t.o.v. de debiteur.

Het moment van inning van de ontvangst of betaling van de uitgave is niet relevant voor het bepalen van het transactiemoment. Ook de datum van opmaak, het ontvangen of het versturen van de factuur speelt geen rol. Het is het ogenblik waarop de prestatie geleverd is dat het transactiemoment bepaalt.

In de praktijk zal men doorgaans de verrichting aanrekenen op het ogenblik dat de inkomende factuur ontvangen wordt of de uitgaande factuur opgemaakt wordt. Zolang het financiële boekjaar van dat tijdstip niet verschilt met het financiële boekjaar van het werkelijke transactiemoment stelt er zich niet echt een probleem. In de periode van de jaarwisseling kan dat echter wel verschillen en dan moet ervoor gezorgd worden dat de verrichting toch in het correcte financiële boekjaar aangerekend wordt.

Bij **niet-ruiltransacties** is het moeilijker om het transactiemoment te bepalen en dat kan nogal verschillen volgens de aard van de transactie.

Hierbij ter verduidelijking het transactietijdstip van sommige ontvangsten en uitgaven:

• aangaan van een operationele lease	• de periode van gebruik
• vakantiegeld personeelsleden	• het moment van het verschuldigd zijn van het vakantiegeld
• opcentiemen op de onroerende voorheffing	• het moment van inkohiering bepaalt het boekjaar. Dit bedrag wordt aan de besturen meegedeeld op het einde van het boekjaar

² Bij een ruiltransactie geeft of krijgt het bestuur een gelijkwaardige economische waarde in ruil voor de prestatie

<ul style="list-style-type: none"> • aanvullende belasting op de personenbelasting 	<ul style="list-style-type: none"> • aan een boekjaar worden de ingekohierde bedragen aangerekend waar het bestuur recht op heeft volgens de informatie (staat 173x) van de FOD Financiën
<ul style="list-style-type: none"> • opdecimen op de verkeersbelasting 	<ul style="list-style-type: none"> • het moment van inkohiering bepaalt het boekjaar. Dit bedrag wordt aan de besturen meegedeeld op het einde van het boekjaar
<ul style="list-style-type: none"> • eigen belastingen 	<ul style="list-style-type: none"> • het moment van inkohiering bepaalt het boekjaar
<ul style="list-style-type: none"> • gemeentefonds 	<ul style="list-style-type: none"> • aan een boekjaar wordt het bedrag aangerekend dat in de definitieve afrekening vermeld wordt (= 4 voorschotten + de afrekening) Als de definitieve afrekening niet tijdig gekend is, wordt het bedrag aangerekend dat in het budget geraamd werd
<ul style="list-style-type: none"> • algemene werkingssubsidies (bijdrage voor de werking aan AGB, politiezone, hulpverleningszone, bestuur van de eredienst, ...) 	<ul style="list-style-type: none"> • aan een boekjaar wordt het bedrag aangerekend dat in het meerjarenplan en het budget bepaald werd
<ul style="list-style-type: none"> • ontvangen specifieke subsidies 	<ul style="list-style-type: none"> • het moment dat aan de voorwaarde voor het verkrijgen van de subsidie wordt voldaan
<ul style="list-style-type: none"> • toegestane specifieke subsidies 	<ul style="list-style-type: none"> • het moment van de beslissing tot toekenning en betaling van de subsidie
<ul style="list-style-type: none"> • (interim)dividenden en winstaandelen 	<ul style="list-style-type: none"> • de datum van toekenning van het (interim)dividend zoals bepaald door de algemene vergadering of door de raad van bestuur als zij daarvoor statutair bevoegd zijn.
<ul style="list-style-type: none"> • aangaan van een lening 	<ul style="list-style-type: none"> • het moment van de opname van de lening
<ul style="list-style-type: none"> • aflossingen op leningen en financiële leasings 	<ul style="list-style-type: none"> • de periodieke vervaldag
<ul style="list-style-type: none"> • aangaan van een financiële lease 	<ul style="list-style-type: none"> • het moment van inbezitneming
<ul style="list-style-type: none"> • toegestane leningen 	<ul style="list-style-type: none"> • het moment van de (beslissing tot) uitbetaling van de lening
<ul style="list-style-type: none"> • responsabiliseringsbijdrage pensioenen 	<ul style="list-style-type: none"> • de periode waarop de bijdrage betrekking heeft, ongeacht het tijdstip van betaling

De registratie van de aanrekeningen moet eveneens beantwoorden aan de kwaliteitsvereisten die aan alle registraties gesteld worden, zoals de tijdigheid, de getrouwheid en de volledigheid.

Het derde lid somt de elementen op die elke inschrijving van een aanrekening moet bevatten. Naast de elementen opgesomd in artikel 83 moet ook de derde met wie de transactie plaatsvindt vermeld worden.

Om de budgettaire verrichtingen beter te kunnen opvolgen is het voor de aanrekening van uitgaven ook belangrijk dat er steeds verwezen wordt naar de vastlegging van de transactie.

Uit de bepalingen van het decreet over het lokaal bestuur blijkt dat de decreetgever aan de autonome gemeentebedrijven en de welzijnsverenigingen enkel de verplichting heeft willen opleggen om beleidsrapporten op te maken en de boekhouding te voeren volgens de regels van de beleids- en beheerscyclus. Alles wat te maken heeft met het beheersmatige wordt daarentegen niet van toepassing gemaakt op die verzelfstandigde entiteiten, zoals onder meer de regels voor de kredietbewaking. Het derde lid van artikel 86 is bijgevolg niet van toepassing op die verzelfstandigde entiteiten en op de projectverenigingen.

Overeenkomstig artikel 234, §2 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur is dit lid toch van toepassing op een autonoom gemeentebedrijf als het hiervoor geen eigen regels heeft vastgesteld.

Artikel 87

Artikel 87 benadrukt het feit dat de boekhouding één geïntegreerd systeem vormt en dat elke registratie met betrekking tot de aanrekening in principe gelijktijdig ingeschreven wordt in het budgettaire dagboek en in het dagboek van de algemene boekhouding. Die dubbele registratie gebeurt automatisch zonder dat de gebruikers hiermee belast worden.

Hoofdstuk 3. De algemene boekhouding

Algemene toelichting

Dit hoofdstuk beschrijft de boekhoudregels voor de algemene boekhouding. Bij de uitwerking van dit hoofdstuk zijn de IPSAS als basis gebruikt en daar waar er overeenstemming was met het Belgische boekhoudrecht dienden die laatste bepalingen tekstueel als voorbeeld

De boekhouding moet onveranderlijk en onuitwisbaar zijn. Dit besluit voorziet daarom in een reeks mechanismen om de onveranderlijkheid en de onuitwisbaarheid van de boekhouding te waarborgen. Vooral de regels rond de afsluiting van periodes van de dagboeken is hiervoor van belang:

- afsluitboekingen kunnen alleen geregistreerd worden in een periode die uitsluitend daaraan gewijd is (art. 94);

- een boekjaar kan niet afgesloten worden zolang niet alle periodes van dat boekjaar afgesloten zijn (art. 95);
- de onveranderlijkheid van een boeking wordt verworven op datum van boeking in een dagboek (art. 89 en 90);
- er mag geen mechanisme bestaan om in een afgesloten periode boekingen te wijzigen, te verwijderen of boekingen toe te voegen (art. 105).

Artikel 88

De softwareontwikkelaars zijn, in overleg met hun klanten, vrij om in functie van het optimaal functioneren van hun softwaretoepassing zelf het aantal en de soorten van (hulp)dagboeken te bepalen. Traditioneel worden vier soorten van dagboeken gebruikt om de algemene verrichtingen te registreren, met name het dagboek van de aankopen, het dagboek van de verkopen, het financieel dagboek en het diversendagboek.

Artikel 89

Artikel 89 geeft eerst een definitie van het begrip “boeking” en vervolgt met een aantal kwaliteitseisen waaraan een boeking moet voldoen, zoals de tijdigheid, de getrouwheid en de doorlopende nummering.

Elke boeking moet ook gebeuren op basis van een verantwoordingsstuk. Dat betekent dat bij elke registratie van een verrichting een verwijzing naar een verantwoordingsstuk wordt opgenomen. Die verwijzing moet zo zijn dat op basis van de informatie toegevoegd aan de boeking het juiste verantwoordingsstuk gevonden kan worden.

Het bestuur kan zelf bepalen op welke wijze de bewijsstukken opgeborgen worden. Een digitaal archief dat de duurzame toegankelijkheid, de authenticiteit en de integriteit waarborgt, hoort daarbij tot de mogelijkheden. Het moet wel zo zijn dat een bewijsstuk steeds onmiddellijk teruggevonden kan worden op basis van de boekhoudkundige registratie. Artikel 7 van dit verslag geeft bijkomende informatie over de bewaring.

Artikel 90

Artikel 90 somt de verplichte elementen op van elke registratie in de algemene boekhouding. Het bepaalt onder meer dat elke boeking naast een registratiedatum ook een verwijzing naar een boekhoudkundige periode moet bevatten. Er wordt dus een onderscheid gemaakt tussen het moment van de boekhoudkundige verwerking en de periode waartoe een transactie behoort. Zo zal een factuur die ontvangen wordt in het begin van de maand januari, maar die een datum draagt van eind december, ingeschreven worden met een registratiedatum in januari, maar gekoppeld worden aan de laatste periode van het vorige financiële boekjaar. Zo wordt de interne controle op de boekhoudkundige verwerkingen behouden maar kunnen de transacties toch aan de juiste periode gekoppeld worden.

Artikel 91

Artikel 91 definieert de boekhoudkundige periodes van een boekjaar.

In principe moet transactie per transactie, dag na dag geboekt worden, zonder uitstel. In realiteit gebeurt de inschrijving van verrichtingen vaak binnen vaste tijdseenheden,

gelijkmatig verspreid over het boekjaar: de boekhoudperiodes. Afhankelijk van de frequentie van de financiële rapporten die moeten worden opgesteld kiest het bestuur voor vier periodes van één kwartaal of voor twaalf periodes van één maand. Bijvoorbeeld de frequentie van de btw-aangifte kan bepalend zijn voor de keuze.

Artikel 92

Artikel 92 stelt dat de boekhoudkundige periodes afgesloten moeten worden, op zijn minst bij de vaststelling door de raad van de jaarrekening maar liefst zodra alle gekende transacties erin verwerkt werden.

De boekhouding moet onveranderlijk en onuitwisbaar zijn. De verplichte afsluiting van de boekhoudperiodes is één van de middelen om de onveranderlijkheid en de onuitwisbaarheid van de boekhouding te waarborgen:

- de afsluiting van dagboeken moet onveranderlijk zijn. Een rapport dat opgesteld is op basis van afgesloten periodes moet te allen tijde opnieuw kunnen worden afgeprint in dezelfde vorm als het originele en met dezelfde inhoud;
- boekingen zijn mogelijk zolang een periode niet is afgesloten. In een afgesloten periode mogen er geen boekingen worden toegevoegd, gewijzigd of verwijderd;
- debet- en credittotalen, overdrachten, rekeningensaldi mogen niet rechtstreeks gewijzigd worden;
- ...

Het afsluiten van een boekhoudperiode (niet te verwarren met het afsluiten van een boekjaar) gebeurt softwarematig en op een eenvoudige wijze. Het leidt dus niet tot bijkomende rapporteringen of boekingen zoals bv. afschrijvingen.

Artikel 93

Artikel 93 legt de klassieke boekhoudregel vast inzake het verbod tot compensatie in de registratie van transacties. Elke transactie moet integraal geboekt worden.

Hoofdstuk 4. De openings- en afsluitingsverrichtingen

Algemene toelichting

Dit hoofdstuk bevat de regels die specifiek zijn voor de registraties die uitgevoerd worden bij de opening en bij de afsluiting van een boekjaar.

Artikel 94

Artikel 94 geeft aan dat de openingsverrichtingen en de afsluitingsverrichtingen in afzonderlijke, daarvoor voorbehouden, boekhoudkundige periodes geboekt moeten worden.

Artikel 95

Om de overeenstemming van de jaarrekening met de boekhouding te garanderen, bepaalt artikel 95 dat een boekjaar maar afgesloten kan worden als alle periodes van dat boekjaar afgesloten zijn.

Hoofdstuk 5. De uitgavencyclus

Artikel 96

Uit de bepalingen van het decreet over het lokaal bestuur blijkt dat de decreetgever aan de autonome gemeentebedrijven en de welzijnsverenigingen enkel de verplichting heeft willen opleggen om beleidsrapporten op te maken en de boekhouding te voeren volgens de regels van de beleids- en beheerscyclus. Alles wat te maken heeft met het beheersmatige wordt daarentegen niet van toepassing gemaakt op die verzelfstandigde entiteiten: er is dus geen sprake van beperktheid van de kredieten, regels voor de kredietbewaking, het visum, etc.

Artikel 85, 86, 97, 98, 99, 100 en 101 zijn dus niet van toepassing op die verzelfstandigde entiteiten en op de projectverenigingen.

Overeenkomstig artikel 234, §2 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur zijn deze artikelen toch van toepassing op een autonoom gemeentebedrijf als dat hiervoor geen eigen regels heeft vastgesteld.

Artikel 97

Artikel 97 bepaalt de handelingen die noodzakelijk zijn voor de verbintenis kan worden aangegaan of ter visering aan de financieel directeur wordt voorgelegd:

- nagaan of er voor het lopende boekjaar voldoende kredieten beschikbaar zijn;
- nagaan of de verbintenis mogelijk is binnen het meerjarenplan;
- de uitgave vastleggen op de betrokken boekjaren.

Artikel 98

Om het gebruik van de transactiekredieten correct te kunnen opvolgen is het noodzakelijk dat ook de verwachte transacties worden vastgelegd die het gevolg zijn van verbintenissen die in vorige boekjaren werden aangegaan. Overeenkomstig artikel 97 moeten de uitgaven worden vastgelegd op alle betrokken boekjaren van het meerjarenplan vooraleer een verbintenis wordt aangegaan. Hoewel hier steeds moet naar gestreefd worden, is het voor sommige soorten van verbintenissen (bv. personeelsuitgaven) misschien minder evident om ineens voor alle jaren van het meerjarenplan de vastleggingen te registreren. Voor zover dat dus niet zou gebeurd zijn, moeten de vastleggingen dan toch zo snel mogelijk in het begin van het financiële boekjaar geregistreerd worden.

Artikel 99

Artikel 99 bepaalt de categorieën van verrichtingen die niet kunnen worden uitgesloten van de visumverplichting. Dit zijn maximale grenzen. De gemeenteraad, de raad voor maatschappelijk welzijn en de districtsraad kunnen dus strengere grenzen vastleggen dan die bepaald door de Vlaamse Regering.

Er is wat de aanstellingen van één jaar of meer betreft een uitzondering gemaakt in het kader van werkgelegenheidsmaatregelen. In de opgesomde gevallen kan de raad voor maatschappelijk welzijn verrichtingen wel uitsluiten van de visumverplichting.

Artikel 100

In heel veel gevallen zal het bedrag dat moet worden aangerekend afwijken van het vastgelegde krediet. Om een goede kredietcontrole mogelijk te maken, bepaalt artikel 100 daarom dat de vastgelegde kredieten aangepast moeten worden zodra het aan te rekenen bedrag gekend is.

Artikel 101

Artikel 101 legt de boekhoudkundige procedure vast voor de normale vereffening van uitgaven:

- eerst de vastlegging van de uitgave op de transactiekredieten;
- vervolgens de aanrekening van de uitgave op de transactiekredieten;
- dan pas de betaling van de uitgave.

De uitgaven die betaald worden met de provisies kunnen hierop een uitzondering vormen.

Hoofdstuk 6. De ontvangstencyclus
--

Algemene toelichting

Dit hoofdstuk bevat de boekhoudkundige bepalingen die specifiek zijn voor de ontvangsten.

Artikel 102

Uit de bepalingen van het decreet over het lokaal bestuur blijkt dat de decreetgever aan de autonome gemeentebedrijven en de welzijnsverenigingen enkel de verplichting heeft willen opleggen om beleidsrapporten op te maken en de boekhouding te voeren volgens de regels van de beleids- en beheerscyclus. Alles wat te maken heeft met het beheersmatige wordt daarentegen niet van toepassing gemaakt op die verzelfstandigde entiteiten zoals de bepalingen over de ontvangstencyclus.

Artikel 103 en 104 zijn dus niet van toepassing op die verzelfstandigde entiteiten en op de projectverenigingen.

Overeenkomstig artikel 234, §2 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur zijn deze artikelen toch van toepassing op een autonoom gemeentebedrijf als

dat hiervoor geen eigen regels heeft vastgesteld.

Artikel 103

Artikel 103 regelt de verrichtingen in verband met niet of moeilijk inbare vorderingen.

Het eerste lid legt aan de financieel directeur de verplichting op om de vorderingen op dubieuze debiteuren af te zonderen in de boekhouding, zodat ze beter kunnen worden opgevolgd.

Voor de vorderingen op onvermogens bestaat de boekhoudkundige verwerking van de oninbare vordering uit de boeking van een minwaarde bij realisatie voor het saldo van de vordering.

De financieel directeur zal hierover verslag uitbrengen in zijn rapport inzake zijn debiteurenbeheer dat hij op basis van artikel 177 van het decreet over het lokaal bestuur moet opstellen.

Artikel 104

Artikel 104 herneemt het principe van de onveranderlijkheid van de boekhouding. Het is niet toegestaan om geboekte facturen te wijzigen of te verwijderen uit de boekhouding. Correcties moeten steeds gebeuren door een bijkomende boeking op basis van een bewijsstuk. Het woord 'gegevens' in dit artikel betreft de essentiële gegevens die ingeboekt worden. In dit kader verwijzen we ook naar artikel 105 van dit verslag. Het slaat bijvoorbeeld niet op een tyffout in het adres van de schuldenaar van de factuur.

Hoofdstuk 7. Vereisten aan de boekhoudsoftware

Algemene toelichting

Dit hoofdstuk geeft uitvoering aan het derde lid van artikel 275, derde lid, van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur. Dat artikel bepaalt dat de Vlaamse Regering de minimale vereisten bepaalt waaraan de informaticasystemen moeten voldoen die door de besturen worden gehanteerd. Die artikelen zijn quasi integraal gelijk aan de bepalingen van titel 4, hoofdstuk 7 van het besluit van 25 juni 2010. Die bepalingen waren gebaseerd op een onderzoek door prof. Dr. Koen Milis en Sandra Verbruggen in opdracht voor het Agentschap Binnenlands Bestuur naar de minimale vereisten van boekhoudsoftware.

Goede accountingsoftware ondersteunt het boekhoudproces. Ze houdt rekening met de wettelijke bepalingen, maar vertrekt ook vanuit goede praktijken en gewoonten. De set van minimale vereisten moet ervoor zorgen dat:

- het accountingsysteem voldoet aan de wettelijke bepalingen;

- de boekhouding gevoerd kan worden volgens de bepalingen van het decreet over het lokaal bestuur en van dit besluit;
- de boekhouding gevoerd kan worden conform de regels van de kunst en met voldoende vertrouwen in de betrouwbaarheid van de geregistreerde verrichtingen.

Accounting is een levende materie. Het vakgebied, de wetgeving en de geplogenheden zijn in voortdurende beweging. Om te vermijden dat de set van vereisten een te rigide vorm zou aannemen, is getracht om de vereisten op voldoende abstract niveau te definiëren, zonder daarbij de operationaliseerbaarheid uit het oog te verliezen.

Op zich zijn de vereisten zoals ze gedefinieerd zijn in dit besluit heel herkenbaar. Vele van de vereisten gelden eveneens voor boekhoudsystemen van bedrijven. In die zin is er in de literatuur al behoorlijk wat informatie ter beschikking. Hiervoor wordt o.m. verwezen naar de technische nota's van het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten. Nieuw is dat deze vereisten gescreend zijn in het licht van het decreet over het lokaal bestuur en aangevuld zijn met vereisten die voortvloeien uit de specifieke situatie van de besturen.

Artikel 105

De boekhouding moet onveranderlijk en onuitwisbaar zijn. Artikel 105 stelt daarom dat de boekhoudsoftware geen mechanisme mag bevatten om de gegevens van boekingen te wijzigen of te verwijderen (met uitzondering voor niet verplichte informatie zoals een bijkomende omschrijving). Om dezelfde reden moet de software zo ingesteld zijn dat in een afgesloten periode niet meer geboekt kan worden.

Artikel 106 en 107

Het aantal controles waaraan de boekhoudsoftware onderworpen kan worden, is bijzonder uitgebreid. Er moet dan ook een goed evenwicht gevonden worden tussen de graad van controle en de rigiditeit die die controles opwekken. In artikel 106 en 107 zijn een aantal controles opgenomen die kunnen beschouwd worden als een minimale set van controles. Uiteraard is die lijst niet exhaustief en kunnen de softwarehuizen zelf nog bijkomende controles inbouwen. De controles die in de software opgenomen zijn en de manier waarop ze geprogrammeerd worden bepalen in grote mate de kwaliteit van de software. Op dit vlak kunnen leveranciers zich van elkaar onderscheiden.

We kunnen een onderscheid maken tussen twee vormen van controles.

Ex ante controles, opgenomen in artikel 106, zijn controles die uitgevoerd kunnen worden tijdens het ingeven van de verrichtingen. Ze wijzen de gebruiker op (mogelijke) fouten bij het registeren van verrichtingen en zijn voornamelijk bedoeld om vergissingen tegen te gaan. Het helpt de integriteit van de input te verzekeren en biedt de gebruiker meer zekerheid over de gegevens die hij of zij invoert. Het belang van dat laatste element kan in deze context nauwelijks overschat worden. De grondige wijzigingen die doorgevoerd worden en de gevolgen die ze hebben op de manier van

boekhouden kunnen leiden tot heel wat onzekerheid. Goede ex ante controles kunnen voor meer stabiliteit en zekerheid zorgen.

Ex post controles, opgenomen in artikel 107, zijn de controles die de aannemelijkheid van het geheel van de gegevens nagaan na de registratie in de dagboeken. Die controles bewaken de integriteit van de gegevens over alle verrichtingen heen. Ze hebben niet alleen tot doel om de interne controle en de audits te ondersteunen. Ze zijn evenzeer een gebruiksinstrument voor de verantwoordelijke van de boekhouding zelf. Het gebeurt dat gegevens correct ingegeven zijn, maar dat een technisch mankement (zoals een stroompanne, problemen met een harde schijf etc.) de correcte registratie ervan verhinderd heeft. Het opsporen van dat type anomalieën is een waardevolle bijdrage van de ex post controles.

Artikel 108

Artikel 108 bepaalt welke rapporten de boekhoudsoftware minimaal moet kunnen leveren. Dat zijn:

- de beleidsrapporten (meerjarenplan, aanpassing meerjarenplan, jaarrekening);
- de bijbehorende digitale rapporteringen;
- de opvolgingsrapporteringen;
- de digitale kwartaalrapporteringen, vermeld in artikel 264 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur.

Elk rapport dat door de software wordt geproduceerd, moet strikt in overeenstemming zijn met de wettelijke of reglementaire voorschriften.

Elke afgedrukte staat, opgemaakt op basis van afgesloten periodes, moet nadien opnieuw gegenereerd kunnen worden gedurende de vereiste bewaartijd.

Artikel 109

Het opmaken van rapporten dient niet alleen interne doelen. Vaak worden staten gegenereerd ten behoeve van externe partijen. Er is een duidelijke evolutie aan de gang wat betreft de informatiedragers die gebruikt worden om te communiceren met externe partijen. Men stapt meer en meer af van het gebruik van papier en evolueert naar digitale vormen van gegevensuitwisseling. Het boekhoudpakket moet daarom de mogelijkheid bieden om digitale rapportering aan derden uit te voeren in een gestandaardiseerd formaat.

Een accountingsysteem fungeert ook niet op een eiland en staat niet los in de tijd. Het interageert met andere softwaretoepassingen en moet verder bouwen op de boekhoudkundige gegevens van voorgaande jaren. De softwareleverancier moet daarom de nodige interfaces aanbieden om de integratie mogelijk te maken tussen het boekhoudsysteem en de andere gebruikte applicaties, ook wanneer die applicaties door andere softwarehuizen zijn ontwikkeld in een gestandaardiseerd formaat.

Een dergelijke uitwisseling van gegevens kan maar werken als gebruik gemaakt wordt van een open standaard. De openstandaardformaten worden vastgelegd door erkende, onafhankelijke internationale organisaties zoals OASIS of ISO. In

tegenstelling tot bestandsformaten die verbonden zijn aan bepaalde leveranciers zoals die van Microsoft Office, zijn de gebruikers van open standaarden niet afhankelijk van specifieke commerciële softwarepakketten. De openstandaardformaten bieden bovendien een grotere garantie van leesbaarheid op lange termijn.

Artikel 110 en 111

Het nemen van back-ups kan twee functies vervullen. Enerzijds kunnen ze gebruikt worden om in geval van nood beschadigde bestanden te herstellen of te vervangen. Anderzijds kunnen ze gebruikt worden om gegevens te archiveren. Het onderscheid tussen beide is eerder vaag en arbitrair geworden door de evolutie in de capaciteit van de opslagmedia. Het verschil is voornamelijk het beoogde doel: wordt een back-up gemaakt om beschadigde gegevens te vervangen of wordt hij gemaakt om weinig gebruikte gegevens over te brengen naar minder dure opslagmedia.

De leverancier moet de procedure beschrijven die gevolgd moet worden na incidenten om een volledig herstel van een systeem te bewerkstelligen.

Gegevens uit afgesloten boekhoudperiodes die niet frequent meer geconsulteerd worden, moeten kunnen worden gearhiveerd op losse gegevensdragers. De softwareleverancier ontwerpt en communiceert daarom een procedure die de gebruiker moet volgen bij het archiveren van een boekjaar, voor zover de handelingen die moeten worden verricht niet gelijk lopen met de procedure voor het nemen van veiligheidskopieën.

De administratieve bewaartermijn van de boekhoudkundige documenten is bepaald in artikel 7 van dit besluit. Meer informatie hierover is terug te vinden in de toelichting bij dat artikel in dit verslag.

Artikel 112, 113 en 114

De artikelen 112, 113 en 114 betrachten de beveiliging en de integriteit van de gegevens te bewerkstelligen.

Het spreekt voor zich dat het boekhoudsysteem voldoende beveiligd moet worden tegen misbruiken en ongeoorloofde manipulatie van de opgeslagen data maar ook tegen de schade die slecht werkende hard- of software kan veroorzaken. De beveiliging werkt op twee fronten. Enerzijds tracht men de software zo te ontwerpen dat de mogelijkheid tot misbruik en fouten in de werking van de software tot een minimum beperkt wordt. Anderzijds bouwt men functionaliteiten in die een audit van de ingevoerde transacties vergemakkelijkt.

De Algemene Verordening Gegevensbescherming (Verordening (EU) 216/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG) is van toepassing op de gegevens die opgeslagen worden in het boekhoudsysteem.

Artikel 113 legt de basisregels vast voor de toegangsbeveiliging. Speciale aandacht wordt hierbij besteed aan de rechtstreekse toegang tot de databanken waarvan het

boekhoudsysteem gebruik maakt. Ook de softwareleverancier mag dat maar doen op voorwaarde dat hij telkens het akkoord krijgt van degene die hiervoor in het organisatiebeheersingssysteem werd aangeduid of zijn gemachtigde. Het verdient aanbeveling om de financieel directeur te betrekken bij de keuze van die persoon, aangezien hij verantwoordelijk is voor de boekhouding. Het spreekt voor zich dat de toegang tot die databanken alleen bestemd is voor het uitvoeren van de nodige onderhoudswerken en in geen geval mag leiden tot een manipulatie van data. Anders zouden alle ingebouwde controles op deze manier omzeild kunnen worden.

Artikel 114 legt de basisregels vast voor de traceerbaarheid van de geregistreerde gegevens. Telkens wanneer er een manipulatie van data plaatsvindt (gegevens opslaan, wijzigen of wissen) moet dat geregistreerd worden in een log-bestand. Er moet ook een log-bestand bijgehouden worden van elke toegang tot en elke manipulatie van de onderliggende databanken.

Artikel 115

De boekhoudingssoftware moet voorzien zijn van de nodige documentatie. Er worden drie vormen van documentatie onderscheiden: meta-documentatie (informatie over het boekhoudpakket, zoals de doelgroep waarvoor het ontwikkeld is), de technische documentatie en gebruikersdocumentatie. Hieronder is getracht een overzicht te geven van de voornaamste elementen per documentatievorm. Let wel: deze lijsten zijn niet exhaustief. De leverancier bepaalt welke informatie hij additioneel wil vrijgeven.

Het doel van de meta-documentatie is de mogelijkheden en beperkingen van de software volledig en accuraat te beschrijven. Het is een onderdeel van de informatieplicht van de softwareleverancier aan de klant. Ze kan onder meer informatie bevatten over:

- de gebruikte technologie (bv. welk onderliggend databanksysteem werd gebruikt);
- de systeemvereisten (bv. op welk platform kan de software draaien);
- de ingebouwde interfaces met andere toepassingen.

De technische documentatie bevat gegevens en procedures die van belang zijn voor het personeel dat instaat voor de technische ondersteuning van het pakket (informatici, systeembeheerders...). Ze kan onder meer informatie bevatten over:

- de basisconfiguratie;
- de installatieprocedures;
- de mogelijke instellingen van de gebruikte parameters;
- een beschrijving van de technische fout- en waarschuwingsboodschappen en een beschrijving van de acties die de gebruikers moeten volgen.

De gebruikersdocumentatie moet de gebruiker helpen bij de dagelijkse verwerking van boekhoudkundige verrichtingen. Ze kan onder meer informatie bevatten over:

- alle mogelijke vormen van in- en output;
- de controle op gegevensinput;
- systeemopdrachten, functies en menustructuren;
- mogelijke fout- en waarschuwingsboodschappen voor gebruikers, aangevuld met een beschrijving van de vereiste reactie.

De installatie, het gebruiksklaar maken en het gebruiken van een accountingsysteem vereist de aanwezigheid van een ruim pallet aan vaardigheden op verschillende domeinen en op verschillende niveaus. Het is daarom noodzakelijk dat de softwareleveranciers de nodige omkadering en didactische hulpmiddelen bieden.

Hoofdstuk 8. De waarderingsregels

Algemene toelichting

Waardering betreft het vaststellingsproces van de geldbedragen waarvoor elementen moeten worden opgenomen en geboekt in de boekhouding. Dit houdt de keuze in van bepaalde waarderingsgrondslagen. Het hoofdstuk over de waarderingsregels legt de waarderingsgrondslagen vast voor de verschillende elementen opgenomen in de boekhouding.

Bij de uitwerking van dit hoofdstuk is dezelfde werkwijze gevolgd als bij de omschrijving van de rubrieken van de beleids- en beheersrapporten. De IPSAS zijn namelijk als basis gebruikt en daar waar er overeenstemming was met het Belgische boekhoudrecht dienden die laatste bepalingen tekstueel als voorbeeld

Deze artikelen zijn quasi integraal gelijk aan de bepalingen van titel 4, hoofdstuk 8 van het besluit van 25 juni 2010 waarvoor Prof. Dr. Johan Christiaens en Lic. Christophe Vanhee van de universiteit van Gent, in opdracht van het Agentschap Binnenland Bestuur, de bepalingen over de waarderingsregels getoetst hebben op hun overeenstemming met de al uitgevaardigde IPSAS. We vermeldden die studie eerder al, in de toelichting bij titel 4. Uit dat onderzoek bleek dat die waarderingsregels grotendeels in overeenstemming zijn met IPSAS, terwijl ze ook bepaalde vermeldenswaardige verschillen vertonen. Die verschillen zijn het gevolg van de kritische benadering van de standaarden, in het bijzonder omwille van de specificiteit van de sector. Die verschillen worden per artikel toegelicht.

Na erkenning als een actiefbestanddeel (waarover meer in afdeling 2. Aanschaffingswaarde) geldt als waarderingsregel ofwel het kostprijsmodel, ofwel het herwaarderingsmodel. Volgens het kostprijsmodel moet een vast actief worden geboekt tegen zijn kostprijs, verminderd met eventuele geboekte afschrijvingen en eventuele geboekte waardeverminderingen. Het herwaarderingsmodel houdt daarentegen in dat een vast actief waarvan de reële waarde betrouwbaar bepaald kan worden, geboekt wordt tegen de geherwaardeerde waarde.

Schematisch kan de indeling van de vaste activa als volgt voorgesteld worden:

Kostprijsmodel	Herwaarderingsmodel
Gemeenschapsgoederen	Andere materiële vaste activa
Bedrijfsmatige materiële vaste activa	Financiële vaste activa
Immateriële vaste activa	

De geherwaardeerde waarde is de reële waarde (fair value) op het ogenblik van de herwaardering, verminderd met eventuele geboekte afschrijvingen en eventuele geboekte waardeverminderingen. Conform IPSAS 17, §44, moet de herwaardering voldoende regelmatig worden uitgevoerd om ervoor te zorgen dat de boekwaarde niet

beduidend verschilt van de boekwaarde die zou worden bepaald aan de hand van de reële waarde op de balansdatum. Het uitvoeringsbesluit laat, conform IPSAS, geen herwaardering toe van activa waarop het kostprijsmodel van toepassing is. Dit verschilt met het Belgische boekhoudrecht dat een dergelijke combinatie wel mogelijk maakt.

Afdeling 1. Algemene principes

Artikel 116

Artikel 116 is gelijkaardig aan artikel 28 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, met dien verstande dat het uitvoerend orgaan zoals gedefinieerd in artikel 1, punt 23° van dit besluit, hier het bevoegde orgaan is. De vaststelling van waarderingsregels betreft immers een uitvoerende maatregel en behoort dus tot het takenpakket van het uitvoerend orgaan.

Het uitvoerend orgaan zal zich in de eerste plaats laten leiden door de bepalingen van dit besluit. Als deze regels geen uitsluitel bieden, zullen ze zich baseren op de bepalingen van IPSAS 3, §9. Die standaard stelt dat als een IPSAS-standaard specifiek van toepassing is op een transactie of op een andere gebeurtenis of omstandigheid, de grondslag of grondslagen voor financiële verslaggeving die op die rubriek worden toegepast, vastgesteld worden door toepassing van die standaard en door rekening te houden met alle relevante implementatieleidraden die door de IPSAS voor de standaard zijn uitgegeven.

IPSAS vervolgt door te stellen dat bij het ontbreken van een standaard die specifiek van toepassing is op een transactie, andere gebeurtenis of omstandigheid, de entiteit op oordeelkundige wijze een grondslag voor financiële verslaggeving moet ontwikkelen en toepassen die leidt tot informatie die:

1. relevant is voor de informatiebehoeften van de gebruikers om de economische gevolgen van hun besluiten correct in te schatten;
2. betrouwbaar is, in de zin dat de jaarrekening:
 - een getrouw beeld geeft van de financiële positie, de financiële prestaties en de ontvangsten en uitgaven van de entiteit;
 - de economische realiteit van transacties en andere gebeurtenissen en omstandigheden weerspiegelt en niet alleen de juridische vorm;
 - objectief is, dat wil zeggen vrij van vooringenomenheid;
 - met inachtneming van voorzichtigheid is opgesteld;
 - in alle materiële opzichten volledig is.

Samenvattend kunnen we stellen dat het uitvoerend orgaan bij zijn oordeelvorming gebruik moet maken van de volgende bronnen (in afnemende volgorde van betekenis) en de toepasbaarheid ervan moet beoordelen:

1. de bepalingen van het decreet over het lokaal bestuur;
2. de bepalingen van dit uitvoeringsbesluit;

3. de vereisten en richtlijnen in de IPSAS waarin soortgelijke en verwante kwesties worden behandeld;
4. de definities, opnamecriteria en waarderingsbegrippen voor activa, verplichtingen, kosten en opbrengsten in andere IPSAS;
5. de recentste uitspraken van andere regelgevers van financiële verslaggeving en aanvaarde praktijken uit de publieke of private sector voor zover zij niet in strijd zijn met de hierboven aangegeven bronnen (bijvoorbeeld de commissie voor boekhoudkundige normen, de IAS/IFRS en de interpretaties van de IASB, inclusief hun raamwerk).

IPSAS 3, §16, bepaalt verder dat een entiteit op consistente wijze haar grondslagen voor financiële verslaggeving moet kiezen en toepassen op gelijksoortige transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden, tenzij een IPSAS uitdrukkelijk vereist of toestaat dat rubrieken die volgens verschillende grondslagen voor financiële rapportering kunnen worden verwerkt, in verschillende categorieën worden opgesplitst. Als een IPSAS dit vereist of toestaat, dan moet een geschikte grondslag worden gekozen en op iedere categorie consistent worden toegepast.

Een grondslag moet en mag alleen gewijzigd worden als de wijziging:

- hetzij door een IPSAS wordt vereist;
- hetzij resulteert in een jaarrekening die betrouwbare en meer relevante informatie verstrekt over de gevolgen van transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden op de financiële positie, financiële prestatie of ontvangsten en uitgaven van de entiteit.

In artikel 116, §2, wordt er bij de vaststelling en de toepassing van de waarderingsregels, conform IPSAS 1, §39, uitgegaan van de veronderstelling dat de continuïteit van de activiteiten van het bestuur gewaarborgd is. Dat principe, ook het continuïteitsbeginsel genoemd, slaat eveneens op de gebeurtenissen na balansdatum (zie artikel 121).

Artikel 117

Artikel 117 is in overeenstemming met IPSAS 3 en is gelijkaardig aan artikel 30 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Net als in IPSAS 3 is de algemene regel in dit artikel dat wanneer de gevolgde waarderingsregels niet langer voldoen aan de eisen van het 'ware en getrouwe beeld', ze worden gewijzigd mits een vermelding en verantwoording in de toelichting die de geraamde invloed ervan vermeldt op het vermogen, de financiële positie en de staat van opbrengsten en kosten. Dat kan het geval zijn bij belangrijke veranderingen in de activiteiten van het bestuur.

De kwalitatieve kenmerken die in het conceptuele boekhoudkader zijn opgenomen en die in de inleiding staan opgesomd, moeten borg staan voor het ware en getrouwe beeld van de rapportering.

Artikel 118

Artikel 118 is gelijkaardig aan artikel 31 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. In principe moet dus elk goed, elke bezitting en elke financieringsbron afzonderlijk worden gewaardeerd. In overeenstemming met

artikel 131 van dit besluit mogen het meubilair, de kantooruitrusting, het klein materieel evenals de grond- en hulpstoffen evenwel elk voor een vast bedrag worden opgenomen op het actief als ze bestendig worden hernieuwd en de aanschaffingswaarde te verwaarlozen is in verhouding tot het balanstotaal.

Artikel 119

Artikel 119 is in overeenstemming met IPSAS 19, §22. Het artikel is tevens gelijkaardig aan artikel 33, eerste lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, met dien verstande dat de afbakening van voorzieningen en verplichtingen verscherpt is en de voorwaarden om voorzieningen op te nemen duidelijker zijn (zie ook artikel 58).

De term 'onvermijdelijk aleatoir', waarvan sprake in het tweede lid, duidt erop dat de omvang van een wel omschreven voorzienbaar risico of verlies niet slechts onzeker is maar dat de onzekere omvang bovendien volstrekt 'onbepaalbaar' is bij gebrek aan objectieve beoordelingscriteria. Voorzieningen kunnen niet worden opgenomen voor voorzienbare of waarschijnlijke risico's of verliezen waarvan de grootte volstrekt onbepaalbaar is, als dat de getrouwheid van het desbetreffend beleidsrapport in het gedrang zou kunnen brengen. In een dergelijke hypothese is het bestuur er dus van vrijgesteld een voorziening ten laste van de staat van opbrengsten en kosten te vormen wat haar uiteraard niet ontslaat van een passende vermelding in de toelichting. Dergelijke vermelding is zeer belangrijk ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de beleidsmensen mocht het risico zich later realiseren.

Artikel 120

Het eerste lid van artikel 120 geeft de definitie van schattingswijzigingen, conform IPSAS 3, §7. IPSAS 3, §37 tot en met §39, stelt dat als gevolg van de onzekerheden die inherent zijn aan de activiteiten van het bestuur, veel rubrieken in de beleidsrapporten niet exact kunnen worden gewaardeerd maar slechts worden geschat. Schattingen impliceren oordeelsvorming op basis van de recentste betrouwbare informatie die beschikbaar is. Schattingen kunnen bijvoorbeeld vereist zijn voor:

- moeilijk inbare vorderingen;
- de reële waarde van financiële activa of financiële verplichtingen;
- de gebruiksduur of het verwachte verbruikspatroon van de toekomstige economische voordelen die zijn besloten in af te schrijven activa;
- garantieverplichtingen.

Het gebruik van schattingen is een essentieel onderdeel bij het opstellen van die rapporten en ondergraaft de betrouwbaarheid ervan niet. Een schatting moet mogelijk herzien worden als de omstandigheden, waarop de schatting was gebaseerd, veranderen of als men over nieuwe informatie of meer ervaring beschikt. Vanwege haar aard heeft een schattingswijziging geen betrekking op voorgaande perioden en houdt zij geen correctie van een fout in. Het tweede lid van artikel 120 weerspiegelt de voorgaande zin en is gebaseerd op IPSAS 3, §41.

Artikel 121

Artikel 121 over “Gebeurtenissen na balansdatum” is conform IPSAS 14. Die IPSAS schrijft voor in welke omstandigheden en hoe een entiteit haar jaarrekening moet aanpassen voor gebeurtenissen na balansdatum. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen twee soorten gebeurtenissen, namelijk:

1. gebeurtenissen die wijzen op omstandigheden die bestonden op de balansdatum. Die gebeurtenissen na balansdatum leiden tot een aanpassing van de jaarrekening. Hierna vindt u enkele voorbeelden ter illustratie:
 - de afwikkeling van een rechtszaak na balansdatum die bevestigt dat de entiteit een bestaande verplichting had op balansdatum. De entiteit past de eerder genomen voorziening die verband houdt met die rechtszaak aan of neemt een nieuwe voorziening op;
 - de vaststelling na de balansdatum van de kostprijs van activa die vóór de balansdatum zijn gekocht, of de opbrengsten van activa die vóór de balansdatum zijn verkocht;
 - de constatering van fraude of fouten die aangeven dat de jaarrekening onjuist is.

2. gebeurtenissen die wijzen op omstandigheden die zijn ontstaan na de balansdatum. Dat zijn gebeurtenissen na balansdatum die niet leiden tot aanpassing van de jaarrekening. Een voorbeeld hiervan is een daling van de marktwaarde van beleggingen tussen de balansdatum en de datum waarop de jaarrekening is vastgesteld. De daling van de marktwaarde houdt geen verband met de toestand van de beleggingen op de balansdatum, maar weerspiegelt omstandigheden die zich nadien hebben voorgedaan. De entiteit hoeft de bedragen voor de beleggingen die in haar jaarrekening zijn opgenomen bijgevolg niet aan te passen.

Het tweede lid van artikel 121 verwoordt bovenstaand onderscheid in de gebeurtenissen na balansdatum.

Artikel 122

Artikel 122 geeft aan dat de boekhouding gevoerd wordt op transactiebasis (accrual basis). Dat betekent dat de boeking gebeurt op het moment dat de transactie plaatsvindt. Meer bepaald houdt dat in dat onder de opbrengsten en de kosten van een boekjaar slechts de baten en de lasten geboekt mogen worden die werkelijk gerealiseerd werden, ongeacht het feit of ze al dan niet geïnd of betaald werden.

Het principe van de boeking op transactiebasis, dat ook tot uiting komt in artikel 55, is in overeenstemming met IPSAS. IPSAS 39 in het bijzonder bepaalt dat personeelsbeloningen als kosten of als een schuld worden opgenomen op het moment dat de entiteit gebruik maakt van de prestaties van de werknemer. Het uitvoeringsbesluit bevat verder geen specifieke bepalingen over de opname en waardering van specifieke personeelsbeloningen zoals betaalde vakantiedagen, bonusregelingen... In voorkomend geval zullen die beloningen, als er onduidelijkheid is, worden geboekt met inachtneming van de normen vastgelegd in IPSAS 39.

Verder is artikel 122 gelijkaardig aan artikel 33, tweede lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 123

Artikel 123 is duidelijk over de opname van transacties in vreemde valuta, namelijk tegen de contante wisselkoers op datum van de transactie. Deze bepaling is conform IPSAS 2, §36, en IPSAS 4, §24.

Artikel 124

Artikel 124 bepaalt de algemene regel voor de waardering van actiefbestanddelen en is gelijkaardig aan artikel 35, eerste lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Het principe van de ijzeren voorraad (zie artikel 131) is een afwijking op de algemene regel.

Afdeling 2. Aanschaffingswaarde

Algemene toelichting

Deze afdeling behandelt de waardering bij opname van een element in de boekhouding. Volgens IPSAS 17, §14, moeten elementen aan de volgende criteria voldoen om in de boekhouding te worden opgenomen:

- het is waarschijnlijk dat enig toekomstig economisch voordeel of dienstenpotentieel dat aan het element verbonden is naar of uit het bestuur zal vloeien;
- het element heeft een kostprijs of waarde waarvan de omvang met betrouwbaarheid kan worden bepaald.

Artikel 125

Artikel 125 geeft een overzicht van welke waarden in beginsel onder de aanschaffingswaarde worden begrepen. Dit artikel is gelijkaardig aan artikel 35, tweede lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen met dien verstande dat de ruilwaarde en de schenkingswaarde hier expliciet vernoemd worden. In het KB van 30 januari 2001 valt de omschrijving van ruilwaarde onder de aanschaffingsprijs.

Artikel 126

Artikel 126 is gelijkaardig aan artikel 36, eerste lid, en artikel 40 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Het enige tekstuele verschil is dat in dit besluit de studiekosten expliciet worden vermeld als een onderdeel van de aanschaffingsprijs. Het moet wel gaan om studiekosten die element zijn van een bestanddeel van de materiële vaste activa, zoals de plannen van een gebouw door de architect. Andere studiekosten, zoals de opmaak van een bijzonder plan van aanleg, worden conform artikel 54 van het uitvoeringsbesluit onder de immateriële vaste activa opgenomen.

Artikel 127

Ruiltransacties zijn die waar het bestuur een gelijkwaardige economische waarde in ruil krijgt of geeft. De gelijkwaardige economische waarde hoeft niet noodzakelijk geld te zijn. In die gevallen waar geld niet het ruilmiddel is, wordt er gesproken van de ruilwaarde, zoals gedefinieerd in artikel 127. Artikel 127 stemt inhoudelijk overeen met artikel 36, tweede lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 128

Artikel 128 is gelijkaardig aan artikel 37 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen met dien verstande dat de onrechtstreekse productiekosten (overhead) geen deel uitmaken van de vervaardigingsprijs. In dat KB staat het de vennootschappen vrij die kosten al dan niet, of gedeeltelijk, op te nemen in de vervaardigingsprijs. Ook volgens IPSAS 12, §21, mogen wat betreft de zelf vervaardigde voorraden, de onrechtstreekse productiekosten worden opgenomen in de kostprijs ervan. Om reden van transparantie en benchmarking is er in het uitvoeringsbesluit echter voor gekozen om de onrechtstreekse productiekosten niet mee op te nemen in de vervaardigingsprijs.

Artikel 129

Artikel 129 omschrijft tegen welke waarde een schenking moet worden opgenomen in de boekhouding van het bestuur.

Artikel 130

Artikel 130 bepaalt in welke gevallen het bestuur financieringskosten van materiële en immateriële vaste activa kan opnemen in de aanschaffingswaarde. Deze regels zijn conform IPSAS 5, §18.

Artikel 130 is gelijkaardig aan artikel 38 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Het enige verschilpunt is dat dat KB ook de mogelijkheid biedt om de rente op vreemd vermogen op te nemen in de vervaardigingsprijs van voorraden en bestellingen in uitvoering.

Artikel 131

Artikel 131 is een afwijking op het principe dat elk actiefbestanddeel afzonderlijk moet worden gewaardeerd om de besturen niet onnodig met administratieve verrichtingen te belasten.

Een dergelijke afwijking is ook opgenomen in artikel 42 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Dat principe, bekend als 'renewal accounting' of 'ijzeren voorraad', betreft het boekhoudkundig opnemen van materiële vaste activa tegen een constante waarde op voorwaarde dat die activa een constante functionaliteit vertegenwoordigen. Het principe van 'renewal accounting' wordt door IPSAS niet uitgesloten en is onder meer ook opgenomen in de

boekhoudwetgeving van verenigingen en stichtingen (KB van 19 december 2003, artikel 7, punt 6°).

Artikel 132

Artikel 132 zal in principe alleen van toepassing zijn voor de autonome gemeentebedrijven, de welzijnsverenigingen en de projectverenigingen die onderworpen zijn aan dit besluit. Het betreft de waardering van goederen die een bestuur inbrengt in die entiteiten. Het artikel is gelijkaardig aan artikel 39 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, met dien verstande dat de belastingen en kosten met betrekking tot de inbreng, conform IPSAS, volledig ten laste genomen worden van de staat van opbrengsten en kosten van het financiële boekjaar waarin de inbreng is geschied. De AGB's, welzijnsverenigingen en projectverenigingen kunnen in tegenstelling tot de vennootschappen dus niet opteren om dergelijke kosten te activeren en als oprichtingskosten op te nemen in de balans.

Artikel 133

Artikel 133 is de tegenhanger van artikel 132 en bepaalt de waardering van de goederen die terug in het patrimonium van het bestuur komen bij een ontbinding van een entiteit of een (gedeeltelijke) terugtrekking uit een entiteit. Het betreft dus niet alleen autonome gemeentebedrijven, welzijnsverenigingen of projectverenigingen maar eveneens extern verzelfstandigde agentschappen naar privaatsrecht, andere intergemeentelijke samenwerkingsverbanden...

Het artikel is gelijkaardig aan artikel 81 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 134

Dit artikel omschrijft tegen welke waarde de liquide middelen en de geldbeleggingen moeten worden opgenomen in de boekhouding van de besturen.

Artikel 135

Artikel 135 is in overeenstemming met de filosofie van IPSAS die bijkomende kosten steeds ten laste legt van de staat van opbrengsten en kosten van het boekjaar waarin ze werden aangegaan. Artikel 137 is gelijkaardig aan artikel 41, §2, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 136

Artikel 136 is gelijkaardig aan artikel 67, §1, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 137

Artikel 137 stemt overeen met IPSAS 12, §16 en §17, wat betreft de bepalingen dat:

1. voorraden verworven middels een ruiltransactie worden gewaardeerd tegen de laagste waarde van de kostprijs of de huidige vervangingswaarde (artikel 137, §1, derde lid) als ze aangehouden worden voor hetzij:
 - gratis verdeling of tegen een symbolische prijs;
 - verbruik in het productieproces van goederen die gratis worden verdeeld of tegen een symbolisch prijs;
2. voorraden verworven middels een niet-ruiltransactie gewaardeerd worden tegen de marktwaarde op datum van de verwerving (artikel 137, §2, eerste lid).

Artikel 137, §2, tweede lid, bepaalt dat de voorraden van goederen die verworven zijn door niet-ruiltransacties die gratis of tegen een symbolische prijs worden verdeeld en de voorraden van goederen die verbruikt worden in het productieproces van goederen die gratis of tegen een symbolische prijs worden verdeeld, niet worden gewaardeerd. Volgens IPSAS 12, §17, moeten ook die voorraden gewaardeerd worden tegen de laagste waarde van de kostprijs of de huidige vervangingswaarde. In het uitvoeringsbesluit is ervoor gekozen om hiervan af te wijken omdat het weinig zin heeft om goederen te waarderen waarbij de rol van het bestuur zich beperkt tot die van doorgeefluik.

Artikel 137, §3, is gelijkaardig aan artikel 43, eerste en tweede lid van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, met dien verstande dat:

1. er rekening moet gehouden worden met de bepalingen over de voorraden verworven door ruiltransacties (artikel 139, §1);
2. de kostprijsformule 'Lifo (Last in – first out)' niet van toepassing is om de aanschaffingswaarde van activa met identieke technische of juridische kenmerken opgenomen onder de voorraden te bepalen. IPSAS 12, §35, laat voor dergelijke voorraden zowel de methode van het gewogen gemiddelde toe als de FIFO-methode. FIFO staat voor First In – First Out. Die kostprijsformule gaat ervan uit dat de eerst gekochte of geproduceerde voorraadbestanddelen het eerst worden verkocht, en dat bijgevolg de bestanddelen die aan het einde van de periode in voorraad blijven, de voorraadbestanddelen zijn die het laatst zijn gekocht of geproduceerd.

Artikel 137, §3, tweede lid, houdt een voorwaarde in voor de wijziging van waardering van activa met identieke technische of juridische kenmerken. Als de waarderingmethode van die activa wijzigt, van een individuele waardering van elk bestanddeel naar een gegroepede methode zoals FIFO of omgekeerd, dan moet de waarde van de eerst gekochte of geproduceerde voorraadbestanddelen hoger zijn dan de waarde waarvoor ze in de inventaris bij de afsluiting van het vorige financiële boekjaar opgenomen waren voor de toepassing van waardeverminderingen.

Artikel 138

Artikel 138 is gebaseerd op IPSAS 11. Het uitvoerend orgaan heeft de keuze tussen twee waarderingmethoden voor de bestellingen in uitvoering:

- het eerste lid van artikel 138 beschrijft de waardering volgens de ' % of completion method' of het toerekenen van de winst a rato van de vooruitgang van de werken, waarbij de vervaardigingsprijs wordt 'genet' t.o.v. de ontvangen vooruitbetalingen.

'Netting' betekent dat als men, per 31/12/20xx, een vervaardigingsprijs kent van bv. 1000 euro en er ook voor 300 euro ontvangen vooruitbetalingen blijken, men in de balans slechts 700 euro zal tonen. Het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen bevat met artikel 71 een gelijkaardige bepaling met dien verstande dat er van 'netting' geen sprake is.

- het tweede lid van artikel 138 beschrijft de waardering volgens de 'completed contract methode' of het toerekenen van de winst aan de periode van de afwerking, waarbij er rekening wordt gehouden met de ontvangen vooruitbetalingen, in tegenstelling tot in het KB van 30 januari 2001.

Artikel 139

Artikel 139 is gelijkaardig aan artikel 41, §1, eerste lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, met dien verstande dat het woord 'belangen' gebruikt wordt i.p.v. het woord 'deelneming'. Deelnemingen zijn immers rechten aangehouden door een onderneming in het aandelenkapitaal van een andere onderneming met de bedoeling een duurzame band te doen ontstaan tussen beide. Vermits niet alle rechten in andere entiteiten gevestigd worden via aandelen, is ervoor gekozen om te spreken van 'belangen'. Daarmee worden de maatschappelijke rechten bedoeld die het bestuur heeft in bijvoorbeeld de extern verzelfstandigde agentschappen, de intergemeentelijke of soortgelijke samenwerkingsverbanden en de OCMW-verenigingen, maar ook de eventuele aandelen in vennootschappen. Verdere verduidelijking hierover is terug te vinden in de toelichting bij artikel 42.

Artikel 140

Artikel 140 is in overeenstemming met de filosofie van IPSAS die bijkomende kosten steeds ten laste legt van de staat van opbrengsten en kosten van het boekjaar waarin ze werden aangegaan. Artikel 140 is gelijkaardig aan artikel 41, §2, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Bij de vennootschappen is er echter geen verplichting om de bijkomende kosten van dergelijke activa ten laste nemen in de resultatenrekening van het boekjaar waarin ze werden aangegaan.

Artikel 141

Artikel 141 bepaalt dat goederen die behoren tot het erfgoed waarvoor geen aanschaffingswaarde of reële waarde kan worden bepaald pro memorie in de balans worden opgenomen. Dit artikel is in overeenstemming met IPSAS 17, §§ 9 - 12. Dit laat het bestuur toe om consistent een beleid te voeren inzake de rapportering van transacties in erfgoed zonder de gerapporteerde financiële performantie te verdraaien. Relevante informatie over dat erfgoed, o.m. de reden waarom de aanschaffingswaarde niet kan worden bepaald, kan via de toelichting worden verschaft.

In het geval van een schenking gaat het dus om een uitzondering op de algemene regel voor de schenkingswaarde vermeld in artikel 129.

De waardering van erfgoed wordt in de bespreking van artikel 156 verder toegelicht.

Artikel 142

Artikel 142 is gebaseerd op IPSAS 13 en is gelijkaardig aan artikel 62 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. Onder de kapitaalwaarde wordt de in de overeenkomst bedongen waarde tussen de partijen verstaan.

Artikel 143

Artikel 143 is gelijkaardig aan artikel 60, eerste lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 144

Artikel 144 is gelijkaardig aan artikel 77 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Afdeling 3. Afschrijvingen en waardeverminderingen**Algemene toelichting**

De afdelingen 3 en 4 behandelen waardecorrecties op de waardering bij eerste opname, zoals bepaald in afdeling 2. Wat die waardecorrecties betreft is er rekening gehouden met IPSAS 17 die een onderscheid maakt tussen activa waarop hetzij het kostprijsmodel, hetzij het herwaarderingsmodel van toepassing is. Het belangrijkste verschil tussen beide modellen is dat de activa waarop het kostprijsmodel van toepassing is niet kunnen worden geherwaardeerd. Wat de vaste activa betreft vallen de vorderingen op lange termijn, de immateriële vaste activa, de gemeenschapsgoederen en de bedrijfsmatige vaste activa onder het kostprijsmodel, terwijl er voor de financiële vaste activa en de andere materiële vaste activa is gekozen voor het herwaarderingsmodel. Het uitvoeringsbesluit laat, conform IPSAS 17, dus toe om voor de ene groep vaste activa het kostprijsmodel en voor een andere groep het herwaarderingsmodel te hanteren, maar is strikter in de zin dat het oplegt voor welke activa welk model moet gebruikt worden.

Ter illustratie biedt de onderstaande tabel een overzicht van de algemene regels over de waardecorrecties van de vaste activa met uitzondering van de vorderingen op lange termijn.

	Gebruiksduur	Afschrijvingen	Waardeverminderingen	Herwaarderingen
Kostprijsmodel				
Gemeenschapsgoederen	beperkt onbeperkt	JA NEE	JA JA	NEE NEE
Bedrijfsmatige materiële vaste activa	beperkt onbeperkt	JA NEE	JA JA	NEE NEE
Immateriële vaste activa	beperkt onbeperkt	JA NEE	JA JA	NEE NEE
Herwaarderingsmodel				
Andere materiële vaste activa	beperkt onbeperkt	JA NEE	JA JA	JA JA
Financiële vaste activa	niet van toepassing	NEE	JA	JA

Artikel 145

Artikel 145 is in overeenstemming met IPSAS 17, §13. Afschrijvingen dragen, net zoals de voorzieningen voor risico's en kosten, bij tot het overeenstemmingsprincipe. Via dat principe tracht men een verband te leggen tussen de in het financiële boekjaar gerealiseerde opbrengsten of het geleverde dienstenpotentieel en de kosten die daarvoor werden gedragen. Het principe van de overeenstemming is nauw verbonden met het boeken op transactiebasis.

Artikel 145 is gelijkaardig aan artikel 45, eerste lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 146

Artikel 146, eerste lid, is in overeenstemming met IPSAS 17, §69. Het tweede lid is in overeenstemming met IPSAS 17, §67.

Dit artikel behandelt het jaarlijks af te schrijven bedrag en vertoont enkele vermeldenswaardige verschillen ten opzichte van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Formule IPSAS:

$$\text{jaarlijks afschrijvingsbedrag} = \frac{\text{boekhoudkundige waarde} - \text{restwaarde}}{\text{resterende gebruiksduur}}$$

Formule KB van 30 januari 2001:

$$\text{jaarlijks afschrijvingsbedrag} = \frac{\text{aanschaffingswaarde} - \text{restwaarde}}{\text{gebruiksduur}}$$

Daar waar het KB van 30 januari 2001 de aanschaffingswaarde opneemt in de teller, is dit bij IPSAS de boekhoudkundige waarde, dat is de aanschaffingswaarde verminderd met de al geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen en, in voorkomend geval, vermeerderd met de geboekte herwaarderingsmeerwaarden.

Volgens IPSAS moeten de restwaarde en de gebruiksduur ten minste aan het einde van elk jaar boekjaar worden herzien. In het KB van 30 januari 2001 is dat niet het geval.

Volgens IPSAS wordt het afschrijvingsbedrag elk jaar opnieuw bepaald door de bovengenoemde elementen. Dat kan tot gevolg hebben dat, naar de toekomst toe, het jaarlijks afschrijvingsbedrag wijzigt. Het mag evenwel, in tegenstelling tot het KB van 30 januari 2001, geen aanleiding geven tot terugname van afschrijvingen of tot aanvullende afschrijvingen.

Volgens het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen zijn waardeverminderingen op activa met een beperkte gebruiksduur niet mogelijk. Volgens IPSAS kan dat wel.

In het uitvoeringsbesluit wordt er uitgegaan van een 'gelijkmatige' veroudering en wordt dus steeds de lineaire afschrijvingsmethode toegepast. Ook in het KB van 30 januari 2001 wordt meestal de lineaire afschrijvingsmethode toegepast.

Artikel 147

Artikel 147 stelt dat waardeverminderingen correcties zijn op de aanschaffingswaarde van de actiefbestanddelen die niet voortvloeien uit hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur voor het bestuur. Als bijvoorbeeld het cultureel centrum getroffen wordt door een brand dan zal dat aanleiding geven tot het boeken van een waardevermindering. Dat houdt in dat waardeverminderingen zowel mogelijk zijn voor activa met een beperkte (gebouw cultureel centrum) als voor activa met een onbeperkte levensduur (grond waarop het gebouw van het cultureel centrum gevestigd is). Dit is in afwijking van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen waar waardeverminderingen alleen mogelijk zijn voor activa met een onbeperkte gebruiksduur.

Artikel 148

Artikel 148 is gelijkaardig aan artikel 45, derde lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 149

Artikel 149 is gelijkaardig aan artikel 47 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 150

Artikel 150 is gelijkaardig aan artikel 48 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 151

Artikel 151 stelt dat als op het einde van het financiële boekjaar blijkt dat de gebruikswaarde van een goed hoger is dan zijn boekhoudkundige waarde, de reeds geboekte waardeverminderingen moeten worden teruggenomen ten belope van dat verschil. Het artikel omschrijft tevens wat de gebruikswaarde is.

Dit artikel is gelijkaardig aan artikel 49 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 152

Artikel 152 is gelijkaardig aan artikel 74 en 75 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 153

Artikel 153 is gelijkaardig aan artikel 68 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 154

Het eerste lid van artikel 154 betreft de goederen in bewerking en de bestellingen in uitvoering. Het tweede lid heeft betrekking op alle soorten van voorraden en op de bestellingen in uitvoering.

Het eerste en tweede lid van artikel 154 zijn gelijkaardig aan artikel 70 en 72 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Het derde lid van dit artikel is gelijkaardig aan artikel 71, derde lid, van dat KB.

Artikel 155

Artikel 155 expliciteert dat waardeverminderingen ook mogelijk zijn op activa waarop het herwaarderingsmodel van toepassing is. Artikel 159 bepaalt dat het hier gaat om de financiële vaste activa en de andere materiële vaste activa. Voor die activa kan er maar van een waardevermindering sprake zijn voor zover de verlaging van het bedrag van het actief ten gevolge van een herwaardering groter is dan de eventueel eerder uitgedrukte herwaarderingsreserve.

Artikel 155 is gelijkaardig aan artikel 66, §2, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, met dien verstande dat er gesproken wordt van belangen i.p.v. deelnemingen. In dit verband verwijzen we naar artikel 42 en 139 van dit verslag.

Artikel 156

Artikel 156, §1, bepaalt wanneer er voor de gemeenschapsgoederen waardeverminderingen worden geboekt.

Het tweede lid van deze paragraaf geeft weer in welke gevallen een goed behorende tot het erfgoed pro memorie in de balans wordt opgenomen. Dit artikel is in overeenstemming met IPSAS 17, §§ 9 - 12.

Erfgoed zal in veel gevallen weinig economische voordelen opleveren of ook weinig dienstenpotentieel inhouden. Conform de waarderingsregels van de materiële vaste activa, hebben die goederen dus geen gebruikswaarde. Niettemin moet het bestuur aanzienlijke inspanningen leveren om die goederen in stand te houden. Het bestuur treedt hier dus op als beheerder van die goederen voor de toekomstige generaties. Daarom is het aangewezen het erfgoed pro memorie op te nemen in de balans. Dit laat het bestuur toe om consistent een beleid te voeren inzake de rapportering van transacties in erfgoed op een wijze dat het de gerapporteerde financiële performantie niet verdraait. Relevante informatie over het erfgoed kan via de toelichting worden verschaft.

Artikel 156, §2, bepaalt wanneer er voor de bedrijfsmatige materiële vaste activa en de andere materiële vaste activa waardeverminderingen worden geboekt.

Artikel 157

Artikel 157 is gelijkaardig aan artikel 61 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 158

Het afboeken van ontvangen investeringssubsidies en schenkingen is gelijkaardig aan artikel 95 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen. De investeringssubsidies voor niet-afschrijfbaar activa zoals gronden blijven voor het ontvangen bedrag opgenomen in de boekhouding.

Afdeling 4. Herwaarderingen

Artikel 159

Artikel 159 bepaalt, conform IPSAS 17, §44, dat alleen de activa waarop het herwaarderingsmodel van toepassing is, geherwaardeerd kunnen worden. Het gaat dus alleen om de financiële vaste activa en de andere materiële vaste activa.

Paragraaf 2, derde lid, bepaalt dat er regelmatig een herwaardering moet gebeuren. Dat hoeft niet noodzakelijk op jaarbasis te zijn. In de definitie van de geherwaardeerde waarde waarvan sprake in paragraaf 1, worden met de latere geaccumuleerde afschrijvingen en waardeverminderingen, die bedoeld die geboekt worden na de laatste herwaardering. De afschrijvingen en waardeverminderingen van voor de herwaardering worden geïncorporeerd in de nieuwe geherwaardeerde waarde.

Artikel 159, §3, is conform IPSAS 17, §51.

Artikel 159, §5, stemt overeen met IPSAS 17, §54 en §55.

Afdeling 5. Overige waarderingsregels

Artikel 160

Artikel 160 is gelijkaardig aan artikel 73 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

De effecten waarvan sprake in het laatste lid van artikel 160 worden ook nulobligaties of zero-bonds genoemd.

Artikel 161

Artikel 161 is gelijkaardig aan artikel 67, §2, eerste en tweede lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, maar bevat een aanvullende bepaling die het mogelijk maakt om op een gemotiveerde manier af te wijken van de verplichting om het disconto op renteloze of abnormaal laagrentende vorderingen, vermeld in punt 3°, in de overlopende rekeningen van het passief te boeken en pro rata temporis in de staat van opbrengsten en kosten op te nemen op grond van de samengestelde interesten. De toepassing van deze bepaling mag geen inbreuk vormen op het beginsel dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van het bestuur en dat de toelichting alle noodzakelijke aanvullende inlichtingen moet verstrekken. Deze bepaling is gelijkaardig aan artikel 7, punt 7°, van het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen.

Artikel 162

Artikel 162 is gelijkaardig aan de twee laatste leden van artikel 67, §2, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 163

Artikel 163 is gelijkaardig aan artikel 63 van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Artikel 164

In artikel 164 zijn het eerste, tweede en derde lid gelijkaardig aan respectievelijk artikel 53, artikel 55 en artikel 50, tweede lid, van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen.

Titel 6. Bijzondere bepalingen voor autonome gemeentebedrijven en welzijnsverenigingen

Op basis van artikel 241, 411 en 489 van het decreet over het lokaal bestuur zijn de regels betreffende de beleids- en beheerscyclus van toepassing op alle autonome gemeentebedrijven, op alle welzijnsverenigingen en op de projectverenigingen die hiervoor kiezen.

Autonome gemeentebedrijven, welzijnsverenigingen en projectverenigingen die volgens het Wetboek van Economisch Recht beschouwd worden als een onderneming moeten evenwel ook een jaarrekening opmaken volgens dat wetboek. Sommige van die besturen voeren al jaren een boekhouding volgens de regels van dat wetboek, met gebruik van een specifiek boekhoudpakket en een uitgebreid eigen rekeningenstelsel. Bovendien sluiten hun activiteiten soms nauw aan bij die van private sectorgenoten met gelijkaardige economische gevolgen en dito informatiebehoeften. Voor die besturen kan het daarom aangewezen zijn dat hun boekhouding en hun financiële rapportering nauwer aansluit bij de regels die gelden voor de ondernemingen.

Daarom geeft dit besluit die besturen de mogelijkheid om voor hun boekhouding sommige regels van het Wetboek van Economisch Recht toe te passen en bijgevolg vrijgesteld te zijn van de overeenkomstige regels van dit besluit. Het gaat daarbij om:

- artikel 18, punt 4° en 5° betreffende de samenstelling van de financiële nota. Deze besturen moeten in hun financiële nota geen balans of staat van opbrengsten en kosten opnemen volgens de bepalingen van dit besluit maar wel een balans en een resultatenrekening volgens het wetboek van Economisch Recht;
- artikel 22 tot en met 26 betreffende de inhoud en de samenstelling van de balans en van de staat van opbrengsten en kosten. Voor de inhoud en de samenstelling van de balans en de resultatenrekening volgen deze besturen dan de bepalingen van het wetboek van Economisch Recht;
- titel 4 betreffende de omschrijving van de rubrieken van de balans en van de staat van opbrengsten en kosten. Deze besturen volgen voor de samenstelling van die rubrieken het wetboek van Economisch Recht;
- titel 5, hoofdstuk 3 betreffende de regels voor de algemene boekhouding, hoofdstuk 4 betreffende de openings- en afsluitingsverrichtingen, hoofdstuk 7 betreffende de vereisten voor de boekhoudsoftware en hoofdstuk 8 betreffende de waarderingsregels. Ook hiervoor volgen deze besturen dan de bepalingen van het wetboek van Economisch Recht.

Om ook aan de Vlaamse informatiebehoeften te kunnen voldoen kan de minister wel aanvullende regels bepalen voor de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel.

Zo nodig kan de minister ook afwijkingen bepalen voor de vorm en de inhoud van de diverse onderdelen van de beleidsrapporten.

Elk autonoom gemeentebedrijf en elke welzijnsvereniging of projectvereniging bepaalt

in overleg met zijn of haar moederbestu(u)r(en) of er gebruik gemaakt wordt van deze keuzemogelijkheid. Voor autonome gemeentebedrijven zou dit bv. geregeld kunnen worden in de beheersovereenkomst. Deze besturen hoeven hiervoor dus geen voorafgaande machtiging of goedkeuring te krijgen vanwege de Vlaamse overheid. De keuze geldt echter wel voor de volledige duur van het meerjarenplan.

Het zijn echter enkel de besturen die op basis van het Wetboek van Economisch Recht verplicht zijn de bepalingen van dat wetboek te volgen die de keuze hebben, m.a.w. enkel de besturen die volgens artikel 91, §1 van boek III, titel 3, hoofdstuk 2 beschouwd worden als een onderneming omdat zij een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard. De andere besturen hebben die keuze niet.

Titel 7. Slotbepalingen

Dit besluit vervangt het besluit van 25 juni 2010. In artikel 166 van dit besluit wordt dat oudere besluit, behalve wat betreft de provincies en de autonome provinciebedrijven, dan ook opgeheven, met ingang van het ogenblik waarop de nieuwe bepalingen in werking treden (1 januari 2020 voor de meeste besturen, 1 januari 2019 voor de besturen die opteren voor een vervroegde instap, met toepassing van artikel 594, 597 of 608 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur).

Op die algemene regel zijn er vier uitzonderingen. Voor alle gemeenten, OCMW's, autonome gemeentebedrijven en welzijnsverenigingen worden vier artikelen opgeheven met ingang van 1 januari 2019. Het gaat daarbij om bepalingen die samenhangen met bepalingen van het Gemeente- en OCMW-decreet die niet in die vorm werden hernomen in het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur. In concreto gaat het om de bepalingen over de beheersrapporten (artikel 48 en 49 van het besluit van 25 juni 2010, die nauw samenhangen met de vroegere bepalingen over het budgethouderschap), de bepaling over de voorlopige kredieten (artikel 124 van dat besluit, nu vervangen door een regeling op niveau van het decreet) en de bepaling over de rechtstreekse afhoudingen op de rekeningen van het bestuur (artikel 126 van dat besluit, waarvoor de decretale grondslag nu verdwenen is).

Artikel 166 bepaalt dat dit uitvoeringsbesluit het besluit van 25 juni 2010 niet opheft voor de provincies en de autonome provinciebedrijven. Die besturen zijn immers niet opgenomen in het toepassingsgebied van dit uitvoeringsbesluit. Om gelijklopende aanpassingen aan de decretale regels voor de provincies en de autonome provinciebedrijven door te voeren, moet het Provinciedecreet nog worden gewijzigd. Zodra het decreet tot wijziging van het Provinciedecreet door het Vlaams Parlement is goedgekeurd, zal het toepassingsgebied van het uitvoeringsbesluit over de beleids- en beheerscyclus worden uitgebreid tot de provincies en de autonome provinciebedrijven.

Artikel 167 regelt dan de inwerkingtreding van dit besluit. De algemene inwerkingtreding is op 1 januari 2020, op hetzelfde moment als ook de bepalingen over de beleidsrapporten in het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur in werking treden. Voor het meerjarenplan 2020-2025 zijn de bepalingen van dit besluit echter al van toepassing, ook al wordt dat opgemaakt en vastgesteld voor 1 januari 2020. Omgekeerd zullen voor de boekingen die na 1 januari 2020 gebeuren, maar die

betrekking hebben op het boekjaar 2019, de oude regels nog gevolgd moeten worden, net als voor de opmaak van de jaarrekening over 2019.

In het tweede lid van artikel 167 wordt de inwerkingtreding geregeld voor de besturen die kiezen voor de mogelijkheid om vervroegd in te stappen in de nieuwe regels, opgenomen in artikel 594, 597 of 608 van het decreet van 22 december 2017 over het lokaal bestuur. Op die besturen worden de bepalingen van dit besluit uiteraard één jaar vroeger van toepassing dan op de andere besturen, met dezelfde nuance voor de opmaak van het meerjarenplan vóór de inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen en voor de boekingen die betrekking hebben op een vorig boekjaar.