

WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS

GEMEENSCHAPS- EN GEWESTREGERINGEN GOUVERNEMENTS DE COMMUNAUTE ET DE REGION GEMEINSCHAFTS- UND REGIONALREGIERUNGEN

VLAAMSE GEMEENSCHAP — COMMUNAUTE FLAMANDE

VLAAMSE OVERHEID

N. 2010 — 3376

[C — 2010/35682]

25 JUNI 2010. — Besluit van de Vlaamse Regering betreffende de beleids- en beheerscyclus van de gemeenten, de provincies en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn

VERSLAG AAN DE VLAAMSE REGERING

Dames en heren,

Het besluit van de Vlaamse Regering geeft uitvoering aan :

- de artikelen 152, 155, 160, § 2, derde lid, 163, § 3, 179, 224, § 1 en § 2, 243 eerste en tweede lid, 290 en 313, § 1, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005;
- de artikelen 148, 151, 156, § 2, derde lid, 159, § 3, 175, 218, § 1 en § 2, 236 eerste en tweede lid, en 268, § 1, van het Provinciedecreet van 9 december 2005;
- de artikelen 154, 157, 162, § 2, derde lid, 165, § 3, 180, 217, § 1 en § 2, en 285, § 1, van het OCMW-decreet van 19 december 2008.

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

- de voorwaarden en de grenzen waarbinnen de besturen kunnen beschikken over voorlopige kredieten;
- de definiëring van interne kredietaanpassingen;
- de perken waarbinnen de raad bepaalde categorieën van verrichtingen van dagelijks bestuur kan uitsluiten van de visumverplichting;
 - de personen wiens opeisbare schulden in mindering kunnen worden gebracht van de rekeningen van de gemeente, de provincie of het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn en de gevallen en de voorwaarden waaronder dit kan;
 - de nadere voorschriften voor de uitvoering van de bepalingen van titel IV betreffende de planning en het financiële beheer, evenals aangaande de daarbij behorende documenten, met inbegrip van de te hanteren modellen;
 - de minimale vereisten waaraan de informaticasystemen die door de gemeente worden gehanteerd moeten voldoen :
 - de nadere regels inzake de consolidatie van het budget en de jaarrekening van het intern verzelfstandigd agentschap;
 - aanvullende regels inzake het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening voor de autonome gemeente- en provinciebedrijven die voor hun boekhouding en beleidsrapporten onderworpen zijn aan artikel 243, tweede en derde lid van het Gemeentedecreet of aan artikel 236, tweede en derde lid van het Provinciedecreet;
 - de dag waarop elk artikel van het Gemeentedecreet, het Provinciedecreet en het OCMW-decreet of onderdelen ervan, in werking treedt en de daarmee overeenstemmende opheffingsbepalingen, genoemd in artikel 302 van het Gemeentedecreet, in artikel 261 van het Provinciedecreet en in artikel 276 van het OCMW-decreet;
 - voor de wetten, decreten en besluiten, vermeld in artikel 303 van het Gemeentedecreet, in artikel 262 van het Provinciedecreet en in artikel 277 van het OCMW-decreet, per wet, decreet of besluit, de datum waarop de opheffing in werking treedt.

Het besluit laat de volgende artikelen in werking treden :

- de artikelen 146, 147, 151, 164, 172, § 1, eerste lid, 173, met uitzondering van de verwijzing naar het verslag van de externe auditcommissie, 176, 177, 243, eerste lid, de eerste en de tweede zin en 295, § 1 van het Gemeentedecreet;
- de artikelen 141 tot en met 143, 144, eerste tot en met derde lid, 146, 147, 160, 168, § 1, eerste lid, 169, § 1, met uitzondering van het eerste lid, tweede zin, 172, 173 en 236, eerste lid, de eerste en de tweede zin van het Provinciedecreet;
- de artikelen 146, § 1, tweede lid, wat betreft de woorden « start in het tweede jaar dat volgt op de Gemeenteraadsverkiezingen en », en § 2 en § 3, 173, § 1, eerste lid, 174, met uitzondering van de verwijzing naar het verslag van de externe auditcommissie, 177, 178, 180, tweede lid, 217, § 2, 218, § 1, derde lid van het OCMW-decreet.

Daarnaast laten de artikelen 204 tot en met 206 van dit besluit 15 punten van artikel 302 van het Gemeentedecreet, 6 punten van artikel 261 van het Provinciedecreet en 3 punten van artikel 276 van het OCMW-decreet in werking treden waardoor 15 artikelen van de Nieuwe Gemeentewet, 6 artikelen van de Provinciewet en 3 artikelen van de OCMW-wet geheel of gedeeltelijk worden opgeheven.

De artikelen 204 tot en met 206 heffen ook de volgende besluiten (gedeeltelijk) op :

- het regentbesluit van 18 juni 1946 betreffende het financiële beheer van de gemeentebedrijven;
- het koninklijk besluit van 2 augustus 1990 houdende het algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit, met uitzondering van de bepalingen inzake de eindrekening van de gemeenteontvanger;
- het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding, met uitzondering van de bepalingen inzake de eindrekening van de provincieontvanger;

- het besluit van de Vlaamse Regering van 17 december 1997 betreffende de boekhouding en de administratieve organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn;
- het ministerieel besluit van 20 juni 2001 tot vaststelling van de bijzondere voorwaarden betreffende de boekhouding en de administratieve organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn.

Artikel 197 heft artikel 2 op van het besluit van de Vlaamse Regering van 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 en ter uitvoering van artikel 160 en 179 van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005.

Artikel 198 heft het ministerieel besluit van 30 oktober 1990 tot uitvoering van het artikel 44 van het koninklijk besluit van 2 augustus 1990 over het algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit op.

Artikel 199 heft artikel 2 op van het besluit van de Vlaamse Regering van 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding sommige bepalingen van het Provinciedecreet van 9 december 2005 en ter uitvoering van artikel 156, 175 en 264 van het Provinciedecreet van 9 december 2005.

Artikel 200 heft het ministerieel besluit van 15 februari 2001 tot uitvoering van artikel 18 en 21, § 1 van het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding op;

Artikel 201 heft het ministerieel besluit van 15 februari 2001 tot uitvoering van artikel 41 van het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding op.

Artikel 207 bepaalt dat de besturen tot 1 januari 2014 de tijd hebben om over te gaan tot de implementatie van dit besluit.

1. Situering

Met de verdere implementatie van het Gemeentedecreet, het Provinciedecreet en het OCMW-decreet staat het resultaatgericht publieke management opnieuw hoog op de agenda van de Vlaamse gemeenten, provincies en openbare centra voor maatschappelijk welzijn. De verschillende fasen van de beleids- en beheerscyclus en de onderliggende financiële cyclus worden immers grondig gewijzigd. Zo wordt in de organieke decreten onder meer het planmatige beleid en het strategisch management verankerd door de bepalingen inzake de opmaak van het meerjarenplan en van het jaarlijks budget. De responsabilisering van de administratie wordt vergroot door de invoering van het budgethouderschap en de oprichting van het managementteam. Ondertussen blijven wel een aantal « oude » principes van het Public Management behouden zoals het autoriserende karakter van het jaarlijkse budget.

Een goed beleids- en beheersinstrumentarium veronderstelt in de eerste plaats goede beleidsrapporten, zowel in de planningsfase, in de uitvoeringsfase als in de evaluatiefase van de beleidscyclus. Beleidsrapportering is immers de hoeksteen van de economische omgeving waarin verschillende economische entiteiten opereren. Het gebrek aan kwalitatieve verslaggeving veroorzaakt foutieve waardeverschuivingen tussen economische actoren.

Overheden krijgen meermaals de kritiek dat zij onvolledige en gebrekkige informatie rapporteren over hun activiteiten. De verslaggeving is onverstaanbaar, niet bruikbaar, te volumineus, dikwijls tegenstrijdig en te complex. Het zijn slechts enkele veel gehoorde citaten. Mede gedreven door de wereldwijde initiatieven inzake het nieuw (financieel) overheidsmanagement, is er dus een behoefte aan een aangepaste regelgeving om de kwaliteit van de beleidsrapportering gevoelig te verbeteren.

De beleidsrapporten moeten in de eerste plaats de vertaling bevatten van de beleidskeuzes van de raad en ze moeten zo de basis vormen van hun beleid. Deze rapporten zullen dus ruimer moeten zijn dan louter een verzameling van financiële gegevens. Ze moeten toelaten het beleid te sturen en op te volgen.

De beleidsrapporten zijn naast een ondersteuning van het beleid ook een basis voor een goed beheer. Zij moeten een belangrijke ondersteuning zijn van het interne controlesysteem van het bestuur. Zij maken het immers mogelijk dat de toegekende delegaties aan de budgethouders kunnen opgevolgd worden. Bovendien moeten zij een hulpmiddel zijn voor de controle op de financiële procedures, in het bijzonder inzake het beheer van het budget.

Kortom de beleids- en beheersrapporten moeten een belangrijke rol spelen in de verbetering van de efficiëntie, de effectiviteit en de zuinigheid binnen de besturen.

Dit uitvoeringsbesluit tracht hieraan tegemoet te komen door aan de besturen een aangepast instrumentarium ter beschikking te stellen dat zowel hun beleid als hun beheer adequaat kan ondersteunen.

2. Kader van de totstandkoming van het uitvoeringsbesluit

Aan de totstandkoming van dit uitvoeringsbesluit is eerst een uitvoerige studieronde vooraf gegaan. De conclusies uit deze voorstudie werden vervolgens overlegd in diverse interne en externe werkgroepen. Op basis hiervan werden vervolgens krachtlijnen gedefinieerd die de basis vormen voor dit besluit.

2.1. De organieke decreten

Vooreerst werd er een grondige analyse gemaakt van de bepalingen van de organieke decreten en in het bijzonder van titel IV over de planning en het financiële beheer. De organieke decreten vormen immers de basis en maken reeds een aantal fundamentele keuzes. Zo worden de voornaamste elementen van het meerjarenplan, het budget en de jaarrekening vastgelegd in de organieke decreten, evenals de keuze van de boekhouding, namelijk dubbel boekhouden.

Bijzondere aandacht werd hierbij onder meer besteed aan de intern verzelfstandigde agentschappen (IVA).

Artikel 221, § 1 van het Gemeentedecreet, artikel 215, § 1 van het Provinciedecreet en artikel 214, § 1 van het OCMW-decreet stellen dat de IVA's diensten zijn zonder eigen rechtspersoonlijkheid. Zij maken dus integraal deel uit van de rechtspersoonlijkheid van de gemeente, de provincie of het OCMW. Verder stellen artikel 148, § 1 van het Gemeentedecreet, artikel 144, § 1 van het Provinciedecreet en artikel 149, § 1 van het OCMW-decreet dat de raad voor het begin van ieder financieel boekjaar het budget vaststelt op basis van het meerjarenplan. Hieruit moet men besluiten dat het budget van de IVA's deel uitmaken van het budget van de gemeente, de provincie of het OCMW. Deze opvatting wordt bevestigd door de memorie van toelichting van het Gemeentedecreet waar bij artikel 172 gesteld wordt dat artikel 224, § 2 het heeft over een interne consolidatie. Een dergelijke interne consolidatie bestaat nu reeds in de nieuwe OCMW-boekhouding (NOB).

Dit betekent dus wel dat er in het budget van de gemeente, de provincie en het OCMW een duidelijk onderscheid zal moeten gemaakt worden tussen de kredieten die toegewezen worden aan de niet-verzelfstandigde diensten en de kredieten die toegewezen worden aan elke IVA.

Deze benadering vormt ook een belangrijk verschil met de regeling voor de huidige gewone gemeente- en provinciebedrijven die over een eigen afzonderlijke begroting beschikken en waarbij in de begroting van de gemeente of de provincie enkel het saldo van de begroting van het gewone gemeente- of provinciebedrijf wordt opgenomen.

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.

Deze internationale verplichtingen zijn vervat in ESR 1995 (Europees Systeem 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 1995 is voor de EU-lidstaten in 1996 verplicht gesteld door middel van Verordening nr. 2223/96 van de Raad van 25 juni 1996. De gemeenten, provincies en OCMW's zijn niet rechtstreeks gebonden door deze verordening. Toch wordt er het best rekening mee gehouden. Het Verdrag betreffende de Europese Unie van 7 februari 1992 voorziet in artikel 25 en in de bijhorende protocollen (nrs. 5 en 6) in budgettaire en economische parameters, waaraan de lidstaten moeten voldoen. ESR 1995 wordt gebruikt als berekeningsgrondslag voor de in het Verdrag van Maastricht vermelde budgettaire voorwaarden. Deze 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 E.U.-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, dit 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, waaronder de COFOG, uitgewerkt. 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 de nagestreefde beleidsdoelstellingen, legt de tweede rekenschap af van het gebruik 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 in zoverre 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 deze, in uitvoering van boven vermelde beslissing, vanaf 2004 verplicht.

De gemeenten, provincies en OCMW's moeten hun budget kunnen rapporteren volgens deze classificatie. Om dit mogelijk te maken, voorziet het besluit in een indeling in beleidsdomeinen, gekoppeld aan een standaardisering op laag niveau via de beleidsvelden. Dit genormaliseerde stelsel van de beleidsvelden is noodzakelijk voor rapportering in het kader van COFOG en ESR 1995.

2.3. Het Vlaamse Regeerakkoord 2009-2014

Het Vlaamse Regeerakkoord vermeldt volgende elementen in verband met de beleidsrapporten van de lokale en provinciale besturen :

- de overheden moeten transparante verantwoording afleggen over wat zij doen met het belastinggeld. Dat vereist heldere budgettaire verantwoordingsdocumenten en grondig gedocumenteerde beleidsrelevante indicatoren als basis voor de politieke besluitvorming (pag. 83);
- in het kader van de planlastverlichting komen we tot een legislatuurplan, waarbij outputcontrole en benchmarking mogelijk is. De verschillende plannen die de lokale en provinciale besturen nu maken (cultuurbeleidsplan, jeugdbeleidsplan, sportbeleidsplan, milieubeleidsplan) verdwijnen en worden geïntegreerd in dit meerjarenplan (pag. 84).

2.4. 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. Het budget bevat meerdere op elkaar aansluitende rapporteringen die de diverse functies (beleid, autorisatie, beheer) vervullen;
- 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 deze gedachtegang. Zowel de beleidsrapporten (meerjarenplan, budget en jaarrekening) als de beheersrapporten (beheersbudgetten en beheersrekeningen) worden opgemaakt op basis van één registratiesysteem. Bovendien is de opbouw van al deze rapporten op elkaar afgestemd;
- volgende opdeling van budgettaire gegevens moet mogelijk zijn : ontvangsten, uitgaven, financiering, classificatie van de uitgaven per economische, functionele en administratieve categorie. Het besluit beantwoordt aan deze aanbeveling;
- het budget moet de te bereiken doelstellingen per beleidsdomein bevatten. In het besluit levert de beleidsnota van het budget deze informatie;
- 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 beleidsnota van het budget en in de toelichtingen. Hoger is al aangegeven dat de opbouw van de rapporten, waaronder het budget en de jaarrekening, zo veel als mogelijk op elkaar afgestemd zijn. Dit maakt rapportering over de realisatiegraad van de doelstellingen mogelijk.

2.5. 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.

Het proces van de internationalisering heeft ertoe geleid dat het International Financial Accounting Committee (IFAC) sinds ongeveer 15 jaar aandacht is begonnen besteden aan standaarden voor de openbare sector, de zogenaamde International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Het oogmerk van de IPSAS is om de standaardzetters/wetgevers te assisteren bij het opstellen van nieuwe standaarden of bij het herzien van bestaande standaarden om zodoende te komen tot een grotere vergelijkbaarheid.

Deze standaarden zijn geïnspireerd op de Internationale Accounting Standaarden (IAS, opvolger van IFRS). Beursgenoteerde ondernemingen van 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. Deze standaarden beogen de vergelijkbaarheid van de financiële verslaggeving van de (individuele) overheidsorganisaties op wereldvlak. De IPSAS hebben voornamelijk betrekking op financiële verantwoordingen. Het budgetgedeelte is nog in onderzoek.

Deze standaarden zijn momenteel niet bindend, maar hebben wel autoriteit en verdienen wel 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 te adopteren. Reeds verschillende landen en drie belangrijke internationale organisaties, de Europese Unie, de NAVO en de OESO, hebben de IPSAS expliciet aanvaard als normen voor hun financiële rapportering.

Door de toenemende Europeanisering en mondialisering is de kans niet onbestaande dat 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.

Bij de ontwikkeling van dit besluit is rekening gehouden met de bepalingen van IPSAS. De conformiteit van dit besluit met de IPSAS is getoetst door de Universiteit Gent. De opdracht werd uitgevoerd door dhr. Christophe Vanhee, wetenschappelijk medewerker aan de vakgroep Accountancy en Bedrijfsfinanciering van de Universiteit Gent en dit onder wetenschappelijke coördinatie van Prof. dr. J. Christiaens.

2.6. Evaluatie van de NGB en de NOB

Na de analyse van het Gemeentedecreet werd een evaluatie gemaakt van de vroegere vernieuwingen inzake planning en financieel beheer van de gemeenten en de OCMW's. Deze vernieuwingen staan gekend onder de benamingen Nieuwe Gemeentebuchhouding (NGB) en Nieuwe OCMW-Beleidsinstrumenten (NOB).

De NGB is sedert 1995 in voege voor de gemeentebesturen. Het is een complex systeem dat bestaat uit twee boekhoudingen :

- een budgettaire boekhouding : een budgettair systeem gebaseerd op een aangepaste kasboekhouding en
- een transactieboekhouding (algemene boekhouding) volgens de techniek van het dubbel boekhouden.

De transactieboekhouding wordt automatisch bijgewerkt via de registratie in de budgettaire boekhouding. Hiervoor waren heel specifieke boekhoudkundige regels nodig waardoor deze transactieboekhouding een unicum is in haar soort.

Aan de transactieboekhouding is bovendien een zeer gedetailleerd inventarissysteem gekoppeld. Dit technische beheersysteem overheerst de boekhoudkundige principes en de behoeften aan financiële informatie. Vele mandatarissen zijn daardoor weinig geïnteresseerd in deze gebrekkige algemene boekhouding en beperken zich meestal tot het budgettaire gedeelte.

Gevolgen :

- voornamelijk interesse voor de rapportering op budgetbasis (het dominante mechanisme);
- weinig belangstelling voor de meer bedrijfseconomische rapportering op basis van de transactieboekhouding.

De NGB biedt dus weinig meerwaarde aan de beleidsmensen en daardoor was de toenmalige Vlaamse Regering van oordeel dat de toepassing van deze regels op de OCMW's voor hen een achteruitgang zou betekenen. Ze besliste daarom een eigen boekhoudsysteem voor de OCMW's te ontwikkelen. Ze stelde daarbij echter dat een boekhoudsysteem geen doel op zich is maar slechts een middel om een goed beleid en beheer te kunnen voeren. Dit was de aanzet tot de ontwikkeling van de Nieuwe OCMW-Beleidsinstrumenten dat in de periode 1998-2003 in voege trad voor de OCMW's.

De boekhouding binnen de NOB is een budgettaire transactieboekhouding waarbij gebruik wordt gemaakt van de techniek van dubbel boekhouden. Het is zelfs een beperkte vorm van analytisch boekhouden aangezien er een transactieboekhouding per kostenplaats (activiteitencentrum) wordt gevoerd. Op deze wijze wou men vermijden dat de OCMW's voor sommige subsidiërende en/of erkennende overheden aparte boekhoudingen en rapporteringen moesten voeren.

Door de nieuwe OCMW-boekhouding beschikken de OCMW's over meer informatie dan vroeger met hun kasboekhouding :

- de patrimoniumgegevens kunnen gemakkelijker en correcter opgevolgd worden;
- de kosten en opbrengsten kunnen beter toegewezen worden aan kostenplaatsen;
- de kostprijs van elke dienstverlening kan beter berekend worden. Hierdoor kunnen ze sommige van hun activiteiten onderling vergelijken en met gelijkaardige dienstverleningen door de private sector;
- de OCMW's hebben een beter zicht op toekomstige financiële risico's die op hen afkomen, zoals de pensioenverplichtingen voor hun (politiek) personeel.

Zowel voor het meerjarenplan, het budget als voor de jaarrekening worden analoge schema's gebruikt. Dit komt ongetwijfeld de coherentie van de financiële cyclus ten goede.

Hoewel dit boekhoudsysteem vertrokken is van een aantal goede basisprincipes, blijkt de NOB toch een aantal tekortkomingen te vertonen :

- NOB is niet gebaseerd op een conceptueel kader (zie verder). Door het ontbreken van een conceptueel kader werd niet gedefinieerd wie de hoofdgebruikers zijn van de rapporteringen, m.a.w. voor wie zijn de rapporteringen bestemd? Hierdoor krijgt men rapporten die tegelijk bedoeld zijn om beleidsinformatie te bevatten voor de OCMW-mandatarissen en technische informatie voor de controlerende instanties (externe audit en administratief toezicht). Deze informatiebehoefte komen met elkaar in conflict waardoor de beleidsverantwoordelijken niet de gewenste beknopte en transparante beleidsinformatie krijgen. De meeste jaarrekeningen zijn daardoor weinig gebruiksvriendelijk. In sommige besturen hoort men bijgevolg de kritiek dat de nieuwe boekhouding wel meer werk met zich meebrengt, maar naar het bestuur van het OCMW toe weinig meerwaarde biedt.

Het ontbreken van een conceptueel kader heeft anderzijds voor gevolg dat men zich teveel gebaseerd heeft op de regels van de bedrijfsboekhouding. De modellen van de rapportering zijn hierdoor niet op maat van de openbare sector gemaakt maar teveel gebaseerd op de balans en de resultatenrekening van de ondernemingen. Hierdoor bevatten deze rapporteringen niet voldoende beleidsinformatie voor de OCMW-mandatarissen. Bovendien hebben de complexiteit en de techniciteit van deze rapporten voor gevolg dat men de NOB als moeilijk ervaart.

- De OCMW's zijn verplicht om voor elk activiteitencentrum, naast een resultatenrekening, eveneens een balans op te stellen. Dit tast de leesbaarheid aan van de rapporteringen. Deze balansen bevatten meestal weinig informatie en zijn dus overbodig. Ze zijn enkel nuttig voor bepaalde activiteitencentra zoals rusthuizen.

De OCMW's hebben dus nood aan een meer synthetische en transparante rapportering op hoofdlijnen en kerncijfers. Sommige OCMW-ontvangers hebben dit op eigen initiatief ondervangen door een bijkomende, meer synthetische en minder technische rapportering op te maken.

- De OCMW's hebben een grote vrijheid inzake de functionele indeling van hun activiteiten (activiteitencentra). Dit geeft de OCMW's de mogelijkheid om hun eigen specifieke informatiebehoeften in te vullen. Het was een reactie op de strikte functionele indeling van de NGB waar er onvoldoende mogelijkheden zijn om tegemoet te komen aan de eigen informatiebehoeften of aan nieuwe evoluties in de dienstverlening van de besturen. Die grote vrijheid maakt het anderzijds moeilijk om macro-economische functionele informatie op te bouwen en om de activiteiten van de OCMW's onderling te vergelijken.

- De kritiek op de complexe rapportering uit zich vooral in de berekeningswijze van de gemeentelijke bijdrage. Deze complexiteit wordt echter ten onrechte in verband gebracht met het boekhoudsysteem aangezien de berekeningswijze het gevolg is van de wijze waarop het OCMW gefinancierd wordt door de gemeente, namelijk op kasbasis. De krachtlijnen van de NOB stelden immers dat de NOB niets mocht wijzigen aan de gemeentelijke bijdrage. Een alternatieve berekeningswijze van de gemeentelijke bijdrage zou echter, zeker op korte termijn, tevens een wijziging inhouden van de financiering van de OCMW's.

- De koppeling van leningen aan de financiering van een specifieke investering leidt tot inefficiënt thesauriebeheer.

- Het budgetteren van niet-kaskosten en niet-kasopbrengsten in functie van het autorisatieprincipe heeft geen zin. Deze informatie kan wel nuttig zijn om een zicht te krijgen op de kostprijs van de bestaande of van nieuwe activiteiten maar het was daarom niet nodig alle OCMW's te verplichten al hun niet-kaskosten en niet-kasopbrengsten te budgetteren.

Het feit dat de nieuwe OCMW-boekhouding kritiek krijgt, is slechts gedeeltelijk te wijten aan conceptuele fouten. Men heeft bij de invoering van de NOB te weinig en te laat aandacht en middelen besteed aan een goede implementatie van deze beleidsinstrumenten :

- Door een gebrek aan sensibilisering was er niet voldoende interesse om de nodige inzichten in deze materie te verwerven;

- Vorming was onvoldoende en niet gestructureerd waardoor niet alle domeinen van de hervorming werden gedekt;

- Door een slechte timing en communicatie was de IT-ondersteuning bij de aanvang ondermaats;

- De besturen zijn niet begeleid in hun veranderingsmanagement;

- Men is vergeten dat een dergelijke verandering een langdurig leerproces moet vormen met regelmatige bijsturing en permanente begeleiding;

- Er is onvoldoende rekening gehouden met de verschillen tussen de besturen;

- De implementatie is niet gebeurd met echte piloten maar met een gefaseerde inschakeling. Er werden geen lessen getrokken uit de ervaringen van de eerste starters of geen bijstellingen uitgevoerd.

Kortom het ganse implementatietraject heeft voor veel problemen en kritiek gezorgd in de OCMW's. Een hervorming van deze orde kan maar succesvol zijn als men tijdig en voldoende aandacht en middelen besteedt aan de implementatie van de nieuwe instrumenten.

2.7. De boekhouding

2.7.1. 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 deze registraties nuttig zijn voor het management spreekt men van een managementinformatiesysteem (MIS). Dit moet informatie verstrekken die het management helpt bij de voorbereiding van de te nemen beslissingen en bij de evaluatie van de genomen beslissingen.

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

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

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

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

Het meerjarenplan, het budget en de jaarrekening zijn rapporten voor algemene doeleinden (« general purpose financial statements » = rapporten die ten minste jaarlijks worden opgesteld en gepresenteerd en die zijn gericht op de gemeenschappelijke informatiebehoeften 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 (het college van burgemeester en schepenen, het managementteam), de beheersbudgetten, de beheersrekeningen, de rapportering ten behoeve van de controlerende instanties (toezicht en externe 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. Het is daarom aangewezen om deze termen eerst te verduidelijken.

Een boekhoudsysteem kan men vanuit verschillende dimensies bekijken. In elk van deze 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. Deze 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 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 plaats vindt 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 waarmee men dan 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 eerder 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. Een zuivere kasboekhouding wordt in provincies, gemeenten en OCMW's niet meer gehanteerd sedert het Besluit van 10 februari 1945 van de Regent houdende het Algemeen Reglement op de Gemeentelijke Comptabiliteit. Sedert dit besluit worden er in de boekhouding van de gemeenten en later in de OCMW'S, en de Commissies van Openbare Onderstand, naast de inningen en de betaling eveneens de schulden en de vorderingen geregistreerd.

De techniek van dubbel boekhouden wordt meestal gebruikt voor het voeren van een transactieboekhouding. Deze 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 deze kredieten mogen niet overschreden worden.

Het document waarin deze 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.

2.7.2. 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 hoc basis benaderen en onderzoeken vanuit hun eigen premissen en concepten die niet expliciet worden gemaakt. Het is derhalve 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 :
 - o Onderzoek van de gebruikersbehoeften;
 - o Onderzoek naar de omgeving (wettelijke, politieke, sociologische en economische aspecten).
 - Formuleren van boekhoudprincipes :
 - o Grondslagen van accounting en verslaggeving;
 - o 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, dit zijn personen of organen die beslissingen nemen op basis van een rapportering (bv. de raad, college van burgemeester en schepenen/deputatie) ;

- ofwel adviseurs van beslissingnemers, dit 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, dit zijn personen of organen die analyses maken op basis van een rapportering (bv. ADSEI (voorheen NIS), media, informatiebrokers).

In deze context zijn de hoofdgebruikers van de beleidsrapporten :

- de gemeente-, provincie- en OCMW-raad;
- 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, provinciaal 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. Ze hebben daarom nood aan een zekere bescherming via de beleidsrapportering.

De concrete inhoud van de beleids- en beheersrapporten en de boekhoudregels (de boekhoudprincipes, de waarderingsregels,) zijn dus bepaald op basis van de informatiebehoeften van deze hoofdgebruikers.

Het management (het college van burgemeester en schepenen, de deputatie en het managementteam) behoren niet tot de hoofdgebruikers van de beleidsrapportering. Deze gebruikers zijn immers de uitvoerders van het beleid. Het zijn dus interne gebruikers die rechtstreeks toegang hebben tot de aanwezige informatie. Bovendien 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 bestuurlijke 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 anderzijds zijn een zeer heterogene groep en het is bijgevolg niet mogelijk een beleidsrapportering te maken die aan de informatiebehoeften van al deze instanties tegemoet komt. Voor sommige subsidiërende overheden zal er daarom een specifieke rapportering moeten opgesteld worden. Door aan de besturen de nodige vrijheid te gunnen bij het uitbouwen van hun boekhoudsysteem kan er vermeden worden dat ze voor subsidiërende en/of erkennende overheden aparte boekhoudingen moeten voeren.

Ook de FASB richt hun 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 voornoemde gebruikersgroepen de meeste impact hebben op de verbetering van de algemene welvaart. Dit komt omdat ondernemingsverslaggeving de hoeksteen vormt waarop ons proces van toewijzing van kapitaal (middelen) is gebouwd. Een efficiënt toewijzingsproces is immers 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 de organieke decreten :

o boekhoudkundige entiteit

De voornaamste betekenis van deze grondslag is dat het het interessegebied bepaalt en dus de mogelijke objecten en activiteiten beperkt, evenals hun attributen die kunnen geselecteerd worden voor opname in de financiële verslagen.

De organieke decreten onderscheiden drie soorten entiteiten waarop de bepalingen van dit uitvoeringsbesluit van toepassing zijn :

- de gemeenten, de provincies en de OCMW's, met inbegrip van hun intern verzelfstandigde agentschappen;
- de districten
- de autonome gemeente- en provinciebedrijven, met uitzondering van deze die er op basis van het Gemeentedecreet of Provinciedecreet zijn van vrijgesteld.

o periodiciteit

Deze grondslag verwijst naar het feit dat beleidsrapporten betrekking moeten hebben over onderscheiden en duidelijk afgebakende periodes.

De periodiciteit van de beleidsrapporten werd vastgelegd in de organieke decreten :

- zesjaarlijks voor het meerjarenplan;
- jaarlijks voor het budget en 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 :

o 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.

o monetaire eenheid

Hoewel boekhoudkundige gegevens niet beperkt zijn tot metingen in termen van een monetaire eenheid, bevatten boekhoudkundige rapporten voornamelijk financiële informatie. Deze 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 van 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 zekerheid gekend zijn;

De algemene beperking van onzekerheid heeft gediend als basis voor het traditionele concept van voorzichtigheid in de boekhouding. Zoals over het algemeen wordt gesteld, is het concept van voorzichtigheid een beperking inzake de presentatie van gegevens die anders betrouwbaar en relevant zouden zijn.

Over het algemeen wordt voorzichtigheid gebruikt om aan te duiden 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. Dus pessimisme wordt verondersteld beter te zijn dan optimisme in financiële verslaggeving. Voorzichtigheid kan echter resulteren in een volledige scheeftrekking 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.
- Relevantie : alle informatie die kan helpen in de beslissingsprocessen van de gebruikers moet worden voorgesteld. Relevantie bevat dus ook volledigheid.

Relevantie kan op 3 manieren :

- de gerapporteerde informatie moet tegemoet komen aan de informatiebehoeften van de gebruiker inzake het bereiken van zijn doelstellingen;
- de bedoelde betekenis van de gerapporteerde informatie moet voor de gebruiker duidelijk zijn;
- de gerapporteerde informatie moet de gebruikers helpen bij het nemen van zijn beslissingen.

Accountinginformatie moet tevens een terugkoppelingsswaarde hebben. Informatie heeft een belangrijke rol te spelen in het bevestigen of verbeteren van verwachtingen uit het verleden.

Vervolgens kan informatie maar relevant zijn als ze tijdig is, d.w.z. dat informatie moet beschikbaar zijn voor een beslissingnemer voordat ze de mogelijkheid verliest om 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 beweert weer te geven.

— verifieerbaarheid : dit 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 : dit concept wordt gebruikt om te verwijzen 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 gegeven zou beïnvloeden. Materialiteit moet dus beoordeeld worden t.a.v. de impact op de gebruiker van de financiële rapportering. Materialiteit plaatst dus een beperking op wat dient te worden bekend gemaakt.

2.7.3. (Inter)nationale tendensen in overheidsboekhouding

Binnen de Europese Unie en zelfs in diverse Oost-Europese landen is er een groeiende tendens van de overheden, en dit op zowat alle bestuursniveaus, om met betrekking tot hun financiële rapportering over te schakelen van een kasboekhouding naar een boekhouding op transactiebasis. Deze omschakeling maakt deel uit van een ruimere trend, met name de hervorming van de overheden en hun management in termen van New Public Management. Prestatiegerichtheid en kostenbewustzijn zijn sleutelbegrippen bij deze hervorming. Om de cirkel rond te maken, wordt er (inter)nationaal vastgesteld dat het nieuw publiek management gevolgen heeft op de bestuurlijke organisatie en bijgevolg dus ook op de financiële verslaggeving.

2.8. Overleg

Tijdens de voorbereiding werd er regelmatig overleg gepleegd met vertegenwoordigers uit provincies, gemeenten en OCMW's, de Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten, de Vereniging van Vlaamse Provincies, met softwarehuizen, academici, consultants en andere overheidsinstanties zoals het Departement Financiën en Begroting van de Vlaamse Overheid en de Nationale Bank van België. Naast de bovenvermelde elementen, heeft de interactie in deze overlegorganen de inhoudelijke en formele vormgeving mee bepaald.

3. Voordelen van het nieuwe systeem

Dit besluit verandert de cultuur van budgetteren radicaal van een input- naar een outputsturing. De planning is dus veel meer gericht op het bepalen van het beleid. Door de financiële vertaling van deze beleidsintenties krijgen de beleidsmensen een zicht op de beschikbare financiële beleidsruimte.

Aangezien de lokale beleidsmensen de nodige vrijheid moeten behouden inzake het bepalen van het beleid en ieder bestuur anders georganiseerd is, legt dit besluit dan ook geen keurslijf op maar reikt het een faciliterend kader aan.

Daarnaast biedt het nieuwe systeem nog een aantal andere voordelen :

3.1. Beter opvolgen van beleid

De informatiebehoeften van de beleidsmensen zijn bepalend voor de inhoud van de beleidsrapporten (meerjarenplan, budget en jaarrekening) en voor de elementen van het registratiesysteem.

De inhoud van de beleidsrapporten staat daarom in het teken van twee belangrijke bevoegdheden van de raad :

- bepalen van het beleid en evalueren van de beleidsuitvoering;
- toekennen van autorisatie (het ter beschikking stellen van kredieten) en de bewaking ervan.

De beleidsmensen moeten over leesbare en begrijpelijke beleidsrapporten beschikken waarmee ze het gekozen beleid duidelijk kunnen definiëren, communiceren en de uitvoering ervan evalueren zodat het democratische debat binnen de lokale besturen transparanter wordt. Deze rapporten moeten de beleidsmensen helpen om hun beleidskeuzes en beslissingen beter te onderbouwen.

De beleidsrapporten bevatten in de eerste plaats de vertaling van de beleidskeuzes van de raad en vormen zo de basis van het lokaal beleid. Deze rapporten zijn dus ruimer dan louter een verzameling van financiële gegevens. Ze moeten toelaten het beleid te sturen en op te volgen.

Om de transparantie en de leesbaarheid te vergroten wordt er een duidelijk onderscheid gemaakt tussen enerzijds het eigenlijke rapport met de formele beslissing van de raad en anderzijds bijkomende informatie die nuttig is om de beslissing te onderbouwen en die opgenomen wordt in de toelichting bij het beleidsrapport. De beleidsrapporten mogen dus niet overladen worden met technische informatie die bestemd is voor het management en voor de controlerende instanties. Deze belemmeren de leesbaarheid voor de beleidsmensen en voor de burgers.

De onderscheiden beleidsrapporten zijn in de plannings- en evaluatiefase ook zoveel mogelijk identiek opgebouwd inzake hun structuur, vorm en inhoud.

De beleidsrapporten zullen bovendien voor alle besturen (gemeenten, OCMW's en provincies) dezelfde zijn. Dit zal alvast een pluspunt zijn voor de mandatarissen die in contact komen met de beleidsrapporten van diverse lokale en provinciale besturen, inclusief hun satellieten.

3.2. Beter opvolgen van beheer

Naast de ondersteuning van het beleid moet het nieuwe systeem ook de basis vormen voor een goed beheer. Dit besluit zorgt ervoor dat het politieke en ambtelijke management over instrumenten beschikken om de gedelegeerde bevoegdheden op te volgen en zo hun organisatie onder controle te houden. De beheersrapporten zijn een belangrijk element van het interne controlesysteem van het bestuur. Zij maken het immers mogelijk dat de toegekende delegaties aan de budgethouders kunnen opgevolgd worden en zijn een hulpmiddel voor de controle op de financiële procedures, in het bijzonder inzake het beheer van het budget.

3.3. Ruimte voor maatwerk

De besturen krijgen de vrijheid om de structuur van hun beleidsrapporten te enten op hun organisatie en om de inhoud ervan af te stemmen op de hoofdlijnen van hun beleid.

Bovendien zullen zij hun boekhouding kunnen aanpassen aan de interne en externe informatiebehoeften. Zo kunnen zij onder meer hun registraties uitbreiden met analytische gegevens in functie van hun eigen management-informatiebehoeften of in functie van deelrapporteringen.

3.4. Planlastvermindering

Het nieuwe systeem maakt planlastvermindering technisch mogelijk. Dit houdt onder meer in dat de deelrapporten uit het financiële registratiesysteem kunnen gehaald worden.

3.5. Bijdrage tot schaalvoordelen

Omdat de gemeente en het OCMW met hetzelfde financieel systeem zullen werken, kunnen zij hun financiële diensten nauwer laten samenwerken en op deze wijze schaalvoordelen en efficiëntiewinsten realiseren. Ook de samenwerking tussen andere diensten van de gemeente en het OCMW wordt daardoor gemakkelijker.

3.6. Versterking van de beleidsvoorbereidende rol van de Vlaamse Overheid

Op basis van de ingezamelde informatie bij de lokale en provinciale besturen, zal de Vlaamse overheid haar beleid beter kunnen sturen en zal zij dankzij de digitale rapportering niet meer afhankelijk zijn van derden om analyses te maken. Zij zal jaarlijks de haar toegestuurde gegevens over de beleidsrapporten ook publiceren zodat de besturen zich onderling met elkaar vergelijken.

4. Krachtlijnen

Op basis van deze voorstudie en het overleg met de sector werden een aantal krachtlijnen geformuleerd.

4.1. De beleidsfunctie van de beleidsrapporten

De organieke decreten bepalen dat de strategische nota van het meerjarenplan en de beleidsnota van het budget de beleidsdoelstellingen bevatten.

Volgens dit besluit moeten in de beleidsrapporten enkel de doelstellingen die de beleidsmensen zelf belangrijk vinden expliciet tot uitdrukking worden gebracht.

Voor deze prioritaire beleidsdoelstellingen' moeten ook de actieplannen vermeld worden die het bestuur zal uitvoeren voor de realisatie ervan. Deze actieplannen worden vervolgens financieel vertaald zodat de beleidsmensen weten welk deel van de algemene middelen moet aangesproken worden voor de realisatie van elke doelstelling.

De andere beleidsdoelstellingen maken deel uit van het overige beleid evenals 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 actieplannen 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 dus niet opgenomen in de financiële vertaling van de actieplannen. 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 actieplannen weergegeven. Ook in de jaarrekening worden de uitgevoerde actieplannen financieel vertaald en wordt dit vergeleken met het meerjarenplan en budget.

4.2. De autorisatiefunctie van het budget

Overeenkomstig de organieke decreten blijft het autoriserende karakter van het jaarlijkse budget behouden. De kredietbewaking zal evenwel minder detaillistisch opgelegd worden zodat de uitvoering van het budget flexibeler kan verlopen (zie punt 4.3. over de functionele indeling).

De kredieten opgenomen in de financiële nota van het budget zijn in principe transactiekredieten. Dit zijn kredieten die gelden voor de transacties die in de loop van het financiële boekjaar zullen plaats vinden. Ze worden dus aangewend op het moment van de levering van de prestatie.

De organieke decreten bepalen evenwel dat investeringsenveloppen voor meerdere jaren geldig blijven. Daarom bevatten deze enveloppen naast de jaarlijkse transactiekredieten ook verbintenskredieten. Deze zijn belangrijk voor de bewaking van het volledige investeringsproject.

Het budget zal enkel kredieten bevatten voor geplande ontvangsten en uitgaven. Bijgevolg zal het exploitatiebudget geen kredieten bevatten voor niet-kaskosten (zoals afschrijvingen van activa) en niet-kasopbrengsten (zoals verrekeningen van investeringssubsidies). Dit heeft immers geen zin daar dit zuiver boekhoudkundige verrichtingen betreft die het gevolg zijn van beslissingen uit het verleden.

4.3. Functionele indeling

Vandaag werken de gemeenten en provincies met een centraal opgelegde functionele indeling in beleidssectoren. Die strookt vaak totaal niet met het organogram van het bestuur. Dit centrale opgelegde systeem laat wel een goede statistische gegevensverzameling toe. In de OCMW's is het net andersom, die kunnen de (boekhoudkundige) activiteiten centraal grotendeels vrij kiezen en invullen en er een eigen codering aan geven. Het financiële systeem kan dus worden aangepast aan het organogram, maar het is moeilijk om macro-economische informatie op te bouwen en om de activiteiten van de OCMW's onderling te vergelijken.

Dit besluit probeert bovenstaande voordelen te behouden en de nadelen te vermijden. De functionele indeling zal gestandaardiseerd worden door het gebruik van beleidsvelden. Het niveau van standaardisatie moet enerzijds garanderen dat de Vlaamse overheid over de gewenste beleidsinformatie kan beschikken maar anderzijds aan de lokale en provinciale besturen toch een flexibel beheer toelaat. Een bestuur kan daarvoor die beleidsvelden naar eigen voorkeur verder onderverdelen in beleidsitems (bv. sport onderverdelen in recreatiesport en competitiesport, of in zaalsporten en buitensporten).

Daarnaast kan een bestuur de beleidsvelden naar eigen inzicht groeperen in beleidsdomeinen (bv. vrije tijd). De besturen krijgen dus de mogelijkheid om via de zelf opgezette beleidsdomeinen het registratiesysteem te laten aansluiten bij het eigen organogram.

Deze indeling in beleidsdomeinen is ook belangrijk voor de kredietbewaking. Zoals reeds gesteld onder punt 4.2. zal deze voortaan minder detaillistisch opgelegd worden. De uitgavenkredieten inzake exploitatie bijvoorbeeld zullen enkel op het totaal van de uitgaven van een beleidsdomein limitatief van aard zijn.

4.4. Eén registratiesysteem, meerdere soorten rapporten

Uit het officiële registratiesysteem worden verschillende soorten rapporten gegenereerd :

a) De beleidsrapporten : meerjarenplan, budget 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.

Deze beleidsrapporten worden niet overladen met allerlei ingewikkelde schema's of modellen, maar ze worden beperkt tot wat nodig is voor de besluitvorming. De overige gegevens zitten dan in de toelichting.

b) De beheersrapporten

Deze beheersrapporten worden vooral gemaakt in functie van de opvolging van het gedelegeerde budgethouderschap.

Dit besluit legt hierover geen gedetailleerde regels op, maar geeft enkel het kader aan dat verder moet uitgewerkt worden in het internecontrolesysteem van elk bestuur.

c) De digitale rapportering aan de Vlaamse overheid inzake de meerjarenplannen, de budgetten en de jaarrekeningen.

Deze digitale informatieverstrekking staat vooral in functie van de informatiebehoeften van de Vlaamse overheid inzake beleidsinformatie en in het kader van ESR95-verplichtingen.

d) De deelrapporten opgelegd door de erkennende en subsidiërende overheden.

De deelrapporten, zoals ze gevraagd worden door de functioneel bevoegde ministers, kunnen gegenereerd worden uit het registratiesysteem zonder dat dit een bijkomende belasting vormt voor de besturen. Op deze wijze draagt het registratiesysteem bij tot de realisatie van de te verwachten planlastvermindering en streeft zo een evenwicht na tussen de baten en de lasten van de deelplannen (zie ook punt 3.4. over planlastvermindering).

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

f) Managementrapportering

Het officiële registratiesysteem kan door elk bestuur naar eigen goeddunken uitgebreid worden zodat het de basis vormt voor haar management-informatiesysteem (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.

4.5. De boekhouding werkt volgens de methode van het dubbel boekhouden

Zoals bepaald in de organieke decreten, moeten de besturen een boekhouding voeren volgens de methode van het dubbel boekhouden. Deze methode wordt meestal gebruikt bij een algemene boekhouding.

Dit hoeft evenwel niet te betekenen dat de budgettaire boekhouding, gebaseerd op ontvangsten en uitgaven, verlaten wordt. Een budgettaire boekhouding is immers essentieel om de beleids- en de autorisatiefunctie van de beleidsrapporten te vervullen.

Het voeren van zowel een algemene als een budgettaire boekhouding hoeft niet noodzakelijk een bijkomende last te betekenen voor de besturen. Dit kan immers gemakkelijk gerealiseerd worden door de verrichtingen tezelfdertijd in enerzijds een budgettair dagboek en anderzijds in een algemeen dagboek te registreren. Deze dubbele registratie gebeurt automatisch zonder dat de gebruikers daarmee belast worden.

Op deze wijze dient de boekhouding niet alleen de beleids- en autorisatiefunctie van de beleidsrapporten, maar blijven ook de voordelen van de algemene boekhouding behouden.

- de algemene boekhouding zorgt er voor dat de lokale besturen kunnen voldoen aan interne en externe informatiebehoeften en rapporteringsverplichtingen :

- het opstellen van de deelrapporten. Sommige erkennende en subsidiërende entiteiten verplichten de besturen om voor (een gedeelte van) hun bestuur een balans en/of een resultatenrekening op te stellen;

— het leveren van de financiële informatie in het kader van ESR95. Deze informatie kan maar moeizaam bezorgd worden vanuit een loutere kasboekhouding. Bovendien is ze dan verre van volledig en juist. De ESR-regels sluiten immers veel dichter aan bij de aanrekeningsregels van een algemene boekhouding;

— het uitbouwen van een eigen managementinformatiesysteem (MIS). Besturen kunnen zowel de budgettaire als de algemene boekhouding uitbreiden met meer analytische elementen in functie van de eigen informatiebehoefte. Naast de raden hebben zowel het politieke als het ambtelijke management nood aan financiële informatie voor een goed beheer van de diensten (rendement, kwaliteit, kwantiteit, kostenbeheersing). Het MIS heeft voor de besturen een toegevoegde waarde door het detailinzicht en de frequente rapporteringsmogelijkheden;

— de Vlaamse Overheid als beleidsvoorbereider haalt ook uit de algemene boekhouding heel wat beleids- en statistische informatie;

- een algemene boekhouding beheert meer informatie over het patrimonium van de besturen. Ze biedt een geïntegreerd inzicht in de samenhang tussen kosten, opbrengsten, schulden en vorderingen. Zonder een algemene boekhouding moet er nog heel wat informatie extracomptabel opgevolgd worden zoals :

— het saldo van de schulden, onder meer noodzakelijk in functie van ESR95;

— toekomstige financiële risico's, zoals de pensioenverplichtingen voor hun (politiek) personeel;

— de waarde van de activa, in het bijzonder deze van de financiële vaste activa die belangrijk zijn in functie van ESR95

De besturen hebben in het verleden grote inspanningen gedaan om hun patrimonium te inventariseren. Door het blijven voeren van een algemene boekhouding zal deze inspanning niet verloren gaan;

- de algemene boekhouding heeft als voordeel dat het systeem al lang bestaat en zijn deugdelijkheid bewezen heeft en dat de techniek door velen gekend is.

Door het voeren van een algemene boekhouding worden niet alleen de aanbevelingen van de Raad van Europa gevolgd, maar ook de internationale tendens inzake overheidsboekhouding. Bovendien kan er hiervoor gebruik gemaakt worden van internationale standaarden.

Dit betekent evenwel niet dat de beleidsmensen geconfronteerd moeten worden met de technische aspecten van de algemene boekhouding. Bovendien impliceert het gebruik van een algemene boekhouding zeker niet het behoud van sommige negatieve eigenschappen die de beleidsmensen nu ervaren in de huidige beleidsrapporten :

- de overvloed aan balansen en resultatenrekeningen in de beleidsrapporten zoals in de NOB;

- een ingewikkeld en gedetailleerd inventarisstelsel zoals in de NGB.

4.6. Financieel evenwicht

Dit besluit werkt met een dubbel evenwichtscriterium. Enerzijds moeten de besturen jaarlijks een positief resultaat op kasbasis kunnen voorleggen (inclusief eventuele kasoverschotten van vorige jaren). Daarnaast wordt het begrip autofinancieringsmarge ingevoerd. De autofinancieringsmarge is wat overblijft nadat een bestuur uit het saldo van exploitatie-uitgaven en -ontvangsten ook de periodieke leninglasten heeft betaald. De autofinancieringsmarge mag in een bepaald jaar negatief zijn (het exploitatiesaldo volstaat dan niet om interesten en aflossingen te betalen), op voorwaarde dat het op het einde van de planningsperiode ten minste positief is.

Voortaan zullen de lokale besturen leningen aangaan in functie van hun thesaurietoestand en niet langer omwille van de financiering van een specifieke investering. Dit laatste leidt immers tot inefficiënt thesauriebeheer.

4.7. De bepaling van de gemeentelijke bijdrage aan het OCMW

Momenteel wordt de gemeentelijke bijdrage aan het OCMW officieel bepaald op basis van zeer technische en ingewikkelde officiële schema's die door veel beleidsmensen niet begrepen worden. In de praktijk streven de beleidsmensen van de gemeente en het OCMW hierover dan ook meestal een consensus na. De officiële schema's worden dan bijgestuurd op basis van deze consensus. Eigenlijk is dit de meest logische werkwijze. Ook voor andere beleidssectoren zoals bijvoorbeeld cultuur, zal bij consensus binnen de meerderheid bepaald worden welk aandeel uit de algemene middelen aan elke sector zal besteed worden.

In dit besluit wordt daarom de ingewikkelde technische berekening weggelaten en zal de gemeentelijke bijdrage in de eerste plaats bepaald worden op basis van een consensus tussen de gemeente en het OCMW.

Vervolgens moet er wel nagegaan worden of het meerjarenplan van het OCMW, op basis van deze gemeentelijke bijdrage, financieel in evenwicht is.

Hiervoor worden in principe dezelfde indicatoren gebruikt als voor het financieel evenwicht van de gemeenten en provincies, met dien verstande dat er nog een derde criterium wordt aan toegevoegd. Deze derde indicator dient om te vermijden dat het OCMW door de gemeente zou verplicht worden om haar activa te verkopen om financieel in evenwicht te blijven.

5. Vormgeving van het uitvoeringsbesluit

Het besluit is ingedeeld in zeven titels, namelijk :

Titel 1. Definities;

Titel 2. De beleids- en beheersrapporten;

Titel 3. Rubrieken van de beleids- en beheersrapporten;

Titel 4. De boekhouding;

Titel 5. Districten;

Titel 6. Autonome gemeente- en provinciebedrijven;

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 beleids- en beheersrapporten beschreven :

- de beleidsrapporten zijn de rapporten die hoofdzakelijk de relatie tussen de raad en de hoofdbudgethouders (het college van burgemeester en schepenen, de raad voor maatschappelijk welzijn, de deputatie en/of het hoofd van het intern verzelfstandigd agentschap) regelen, namelijk het meerjarenplan, het budget en de jaarrekening;

- de beheersrapporten zijn de rapporten die hoofdzakelijk de relatie tussen de hoofdbudgethouders en de gedelegeerde budgethouders regelen, namelijk het beheersbudget en de beheersrekening.

In titel 3 worden de rubrieken die gebruikt worden in de verschillende rapporten nader beschreven.

Titel 4 bevat de eigenlijke regels voor de registratie van de verschillende soorten van financiële verrichtingen, evenals de regels waaraan de boekhoudsoftware moet voldoen en de waarderingregels.

Titel 5 vertaalt de bepalingen van de titels 1 tot en met 4 naar de districten.

Titel 6 vertaalt de bepalingen van de titels 1 tot en met 4 naar de autonome gemeente- en provinciebedrijven.

Titel 7 bevat alle slotbepalingen. Die bestaan o.m. opheffingsbepalingen, verschillende soorten overgangsbepalingen en inwerkingtredingsbepalingen.

6. Andere uitvoeringsmaatregelen van de organieke decreten.

Het besluit moet gelezen worden in samenhang met de bestaande inwerkingtredingsbepalingen van specifieke artikelen van de organieke decreten vervat in de besluiten van de Vlaamse Regering van :

— 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het gemeentedecreet van 15 juli 2005 en ter uitvoering van artikelen 160 en 179 van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005. Verdere toelichting hierover is terug te vinden in de begeleidende omzendbrief ABB 2006/19 van 1 december 2006 bij dit besluit;

— 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Provinciedecreet van 9 december 2005 en ter uitvoering van artikel 156, 175 en 264 van het Provinciedecreet van 9 december 2005. Verdere toelichting hierover is terug te vinden in de begeleidende omzendbrief ABB 2006/20 van 1 december 2006 bij dit besluit;

— 3 april 2009 betreffende de inwerkingtreding van diverse bepalingen van het decreet van 23 januari 2009 tot wijziging van het Gemeentedecreet, de uitvoering en inwerkingtreding van diverse bepalingen van het gemeentedecreet van 15 juli 2005 en de wijziging van diverse bepalingen betreffende personeel, financiën en organisatie van de gemeente. Verdere toelichting hierover is terug te vinden in de begeleidende omzendbrief ABB 2009/2 van 5 juni 2009 bij dit besluit;

— 3 april 2009 betreffende de uitvoering en inwerkingtreding van het decreet van 19 december 2008 betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en houdende diverse bepalingen betreffende het personeel, de financiën en de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn. Verdere toelichting hierover is terug te vinden in de begeleidende omzendbrief ABB 2009/3 van 5 juni 2009 bij dit besluit.;

— 5 juni 2009 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Provinciedecreet van 9 december 2005 en ter uitvoering van artikel 151, 156, 159, 175 en 268 van het Provinciedecreet van 9 december 2005.

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

APB : autonoom provinciebedrijf

ARGC : algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit

ARPB : algemene regeling van de provinciale boekhouding

CBS : college van burgemeester en schepenen

COFOG : Classification Of the Functions Of Government

ESR 1995 : Europees systeem van rekeningen 1995

EVA : extern verzelfstandigd agentschap

GD : Gemeentedecreet

IAS : International Accounting Standards

ICS : internecontrolesysteem

IFRS : International Financial Reporting Standards

IGS : intergemeentelijke samenwerking

INR : Instituut voor de Nationale Rekeningen

IPSAS : International Public Sector Accounting Standards

IPSASB : International Public Sector Accounting Standards Board

IVA : intern verzelfstandigd agentschap

MAR : minimum algemeen rekeningenstelsel

MARAP : managementrapportering

NBB : Nationale Bank van België

NGB : nieuwe gemeenteboekhouding

NOB : nieuwe OCMW-beleidsinstrumenten

NPB : nieuwe provincieboekhouding

OCMW : openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn

OD : OCMW-decreet

PD : Provinciedecreet

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° actieplan : zie toelichting bij de artikelen 6 en 7;

2° algemene financiering : zie toelichting bij artikel 5;

3° autofinancieringsmarge : zie toelichting bij de artikelen 14 en 20;

4° beheersrapport : zie toelichting bij titel 2, hoofdstuk 5;

5° beleidsdomein : zie toelichting bij artikel 5;

6° beleidsrapport : behoeft geen toelichting;

7° beleidsveld : zie toelichting bij artikel 5;

8° bestemde gelden : zie toelichting bij artikel 14, 20 en 24;

9° bestuur : behoeft geen toelichting;

10° budgettaire entiteit : behoeft geen toelichting;

11° deelrapport : behoeft geen toelichting;

12° exploitatie : behoeft geen toelichting;

13° gecumuleerd budgettair resultaat : zie toelichting bij de artikelen 14 en 20;

14° minister : behoeft geen toelichting;

15° niet-verzelfstandigde diensten : behoeft geen toelichting;

16° OCMW-decreet : behoeft geen toelichting;

17° ontvangst : dit begrip wordt samen met het begrip « uitgave » gehanteerd om de verrichtingen te definiëren die in het budgettair dagboek moeten worden opgenomen;

18° overig beleid : zie toelichting bij de artikelen 6 en 7;

19° prioritaire beleidsdoelstelling : zie toelichting bij de artikelen 6 en 7;

20° raad : behoeft geen toelichting;

21° raadsleden : behoeft geen toelichting;

22° resultaat op kasbasis : zie toelichting bij artikel 14, 20 en 46;

23° transactie : behoeft geen toelichting. Deze definitie is overgenomen uit IPSAS 1, § 7;

24° transactiekrediet : zie toelichting bij de artikelen 22 en 23;

25° uitgave : dit begrip wordt samen met het begrip « ontvangst » gehanteerd om de verrichtingen te definiëren die in het budgettair dagboek moeten worden opgenomen;

26° verbintenskrediet : zie toelichting bij de artikelen 22 en 23.

Titel 2. De beleids- en beheersrapporten

Titel 2 bevat de bepalingen inzake de inhoud en de vorm van de beleids- en de beheersrapporten.

Overeenkomstig de definitie in artikel 1, 6° vormen het meerjarenplan, de aanpassing van het meerjarenplan, het budget, de budgetwijziging en de jaarrekening de beleidsrapporten. Dit zijn de rapporten waarover de raad beslist.

Overeenkomstig de definitie in artikel 1, 4° vormen de beheersbudgetten, de interne kredietaanpassingen en de beheersrekeningen de beheersrapporten. Deze rapporten worden voornamelijk opgesteld in functie van het gedelegeerd budgethouderschap.

Zoals reeds gesteld in de inleiding zijn de onderscheiden beleidsrapporten in de plannings- en evaluatiefase zoveel mogelijk identiek opgebouwd inzake hun structuur, vorm en inhoud. Dit bevordert immers de transparantie en de leesbaarheid van deze rapporten. Hieronder wordt dit schematisch weergegeven :

	Meerjarenplan	Budget	Jaarrekening
Beleids	❖ Strategische nota	❖ Beleidsnota – Doelstellingennota	❖ Beleidsnota – Doelstellingenrealisatie
	❖ Financiële nota – Financieel doelstellingenplan – Staat van het financieel evenwicht	– Doelstellingenbudget – Financiële toestand	– Doelstellingenrekening – Financiële toestand
		– Lijst overheidsopdrachten – Lijst daden van beschikking – Lijst nominatieve subsidies	
		❖ Financiële nota – Exploitatiebudget – Investeringsbudget – Liquiditeitenbudget	❖ Financiële nota – Exploitierekening – Investeringsrekening – Liquiditeitenrekening
Samenvatting algemene rekeningen			❖ Balans ❖ Staat van opbrengsten en kosten

Hoofdstuk 1. Algemene bepalingen

Artikel 2 en 3

Artikel 2 en 3 sluit aan bij IPSAS 1, § 63 welke de duidelijke identificeerbaarheid van de rapporten behandelt.

Artikel 4

Artikel 4 stelt dat elk beleidsrapport dient verduidelijkt te worden via een toelichting.

De beleidsrapporten moeten toegankelijk zijn voor de raadsleden. Zij hebben in de eerste plaats behoefte aan beleidsinformatie op hoofdlijnen. Dit betekent dat de erin opgenomen informatie op een gestructureerde en synthetische wijze moet gepresenteerd worden, ontdaan van alle ballast. Nochtans moeten de raadsleden en het bestuurlijk toezicht ook toegang hebben tot de detailinformatie.

Bijgevolg is er voor gekozen om in de beleidsrapporten, naast de decretaal opgelegde elementen, alleen die elementen op te nemen die een beslissing vanwege de raad inhouden. Dit zijn de onderdelen die te maken hebben met de bepaling van het beleid en met het verlenen van autorisatie.

Alle begeleidende informatie en documentatie wordt opgenomen in de toelichting bij het beleidsrapport. Zo is het onderscheid tussen de eigenlijke beslissing en de ondersteunende informatie duidelijk zichtbaar.

Naast de elementen opgenomen in dit besluit of in de uitvoeringsbesluiten van dit besluit, kan elk bestuur in de toelichting nog zelf bijkomende informatie toevoegen die relevant is voor de raadsleden en die verband houdt met de verrichtingen opgenomen in het beleidsrapport. Op deze manier hebben de besturen de nodige vrijheid om aan hun raadsleden bijkomende informatie te verstrekken, nodig om hun beslissingen te ondersteunen.

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 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 zijn. Wel kan bepaalde informatie worden weggelaten omwille van haar beperkte relevantie voor de besluitvormingsbehoeften van 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 daarvan een invloed zou kunnen hebben op de beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen.

Vergelijkbaarheid behoort eveneens tot één van de kwalitatieve kenmerken van de jaarrekening om zodoende de gebruikers ervan in staat te stellen de jaarrekeningen in de tijd en ook met andere entiteiten onderling te vergelijken. Om dit 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 geschieden. De noodzaak tot vergelijkbaarheid mag evenwel 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 dient volgens de IPSAS-standaarden in acht te worden genomen. Een getrouw beeld vereist de getrouwe (financiële-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 het verschaffen, waar nodig, van bijkomende informatie aan, inclusief niet-financiële informatie, naast de informatie die vervat zit in de jaarrekening om zodoende 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 met van toepassing zijnde regelgeving). De toepassing van de IPSAS-standaarden, met waar nodig aanvullende informatie, wordt geacht te leiden tot een jaarrekening die een getrouw (financieel-economisch) beeld weergeeft.

Artikel 5

De lokale en provinciale overheden vervullen hun opdrachten op alle mogelijke gebieden die met het welzijn van de burgers en met de duurzame ontwikkeling van hun gebied te maken hebben. Om een duidelijk zicht te krijgen op de doelstellingen en de werkzaamheden van de lokale en provinciale overheden, individueel en globaal, en voor een efficiënte werking van de besturen is een functionele indeling in beleidsdomeinen noodzakelijk.

De besturen moeten hierbij de nodige vrijheid krijgen om hun eigen specifieke informatiebehoeften in te vullen. Het systeem moet echter eveneens tegemoet komen aan de informatiebehoeften van de Vlaamse overheid, in het bijzonder in het kader van de (inter)nationale verplichtingen die zij heeft (INR, COFOG). Deze beide benaderingen kunnen echter tegenstrijdig zijn.

In de NGB waren er door de strikte functionele indeling onvoldoende mogelijkheden om tegemoet te komen aan de eigen informatiebehoeften of aan nieuwe evoluties in de dienstverlening van de besturen. De grote vrijheid in de NOB maakte het anderzijds moeilijk om macro-economische informatie op te bouwen over de functionele indeling en om de activiteiten van de OCMW's onderling te vergelijken.

Aan deze tegenstrijdigheden is in dit besluit tegemoet gekomen door de registraties in het financiële registratiesysteem op een voldoende laag gestandaardiseerd niveau te laten gebeuren, d.w.z. op het niveau van beleidsvelden.

Beleidsvelden zijn een verzameling van producten, activiteiten en middelen die zowel vanuit politiek als maatschappelijk oogpunt een herkenbaar en samenhangend geheel vormen. Dit kunnen functies en diensten zijn zoals musea, administratieve dienstverlening, lager onderwijs, enz. Deze zullen, overeenkomstig artikel 104, door de minister worden vastgesteld en dienen verplicht door alle besturen te worden gehanteerd.

Deze beleidsvelden worden gegroepeerd tot beleidsdomeinen. Een beleidsdomein is een verzameling van beleidsvelden die een herkenbaar en samenhangend geheel vormen. De raad stelt de indeling in beleidsdomeinen vast. Deze indeling is niet onbelangrijk, want zowel het financiële doelstellingenplan van het meerjarenplan, het doelstellingenbudget, het exploitatie- en investeringsbudget, de doelstellingenrekening en de exploitatierekening worden ingedeeld volgens de door de raad vastgestelde beleidsdomeinen.

Het beleidsdomein 'algemene financiering' is een verplicht te gebruiken beleidsdomein en de samenstelling ervan zal worden bepaald door de minister. Dit beleidsdomein zal de ontvangsten en de eraan verbonden uitgaven bevatten die geen rechtstreeks verband houden met een specifieke dienstverlening of een specifieke investering (bv. gemeentefonds, leningen, belastingen,). Op deze manier krijgen de raadsleden een overzicht van hoeveel er voor elk beleidsdomein moet worden bijgelegd vanuit de algemene financieringsmiddelen.

Gezien de meerjarenplannen, de budgetten en de jaarrekeningen opgebouwd zijn op basis van gestandaardiseerde beleidsvelden en de besturen deze rapporten digitaal moeten toesturen aan de Vlaamse Regering (zoals bepaald in artikel 10) kan de Vlaamse Regering deze gegevens verwerken om er de nodige beleids- en statistische informatie uit te halen. De minister zal jaarlijks de hem toegestuurde gegevens over de beleidsrapporten ook publiceren per bestuur. Op deze manier kunnen besturen zich onderling met elkaar vergelijken.

Besturen kunnen de door de minister vastgestelde beleidsvelden verder onderverdelen in beleidsitems. Deze moeten wel in een N/1-verhouding staan ten opzichte van een beleidsveld. Dit wil zeggen dat elk beleidsitem eenduidig tot één beleidsveld moet behoren en dat tegelijk meerdere beleidsitems deel kunnen uitmaken van één beleidsveld. Zo zou bijvoorbeeld een bestuur het beleidsveld 'sport', dat behoort tot het beleidsdomein 'cultuur en vrije tijd', verder kunnen onderverdelen in de beleidsitems 'Sporthal Olympia' en 'Sporthal Sparta', die dan integraal deel uitmaken van het beleidsveld 'sport'.

Artikel 6 en 7

Artikel 6 sluit aan bij artikel 146, § 2 en 150 GD, artikel 142, § 2 en 146 PD en artikel 146, § 2 en 152 OD. Deze artikelen bepalen dat zowel in de strategische nota van het meerjarenplan als in de beleidsnota van het budget beleidsdoelstellingen worden opgenomen.

Uit alle geformuleerde beleidsdoelstellingen selecteert de raad die welke hij belangrijk vindt en waarover hij bijgevolg expliciet wenst te rapporteren in zijn beleidsrapporten. Dit worden de prioritaire beleidsdoelstellingen genoemd. Ze worden opgenomen in de strategische nota van het meerjarenplan en jaarlijks geconcretiseerd in de doelstellingsnota van het budget. Na afloop van het financiële boekjaar wordt per prioritaire doelstelling de mate van realisatie van het beoogde resultaat of eventueel van het beoogde effect toegelicht in de doelstellingenrealisatie van de jaarrekening.

Gezien de raad in de eerste plaats belast is met de beleidsbepaling en niet met de beleidsuitvoering, dient de raad zich te concentreren op de hoofdlijnen. Het is dus niet aangewezen (en wellicht ook niet mogelijk) om alle activiteiten van het bestuur in beleidsdoelstellingen te vertalen.

De verrichtingen die niet in beleidsdoelstellingen zijn opgenomen, vormen samen met de niet-prioritaire beleidsdoelstellingen het overige beleid. Over dit beleid wordt dus niet expliciet gerapporteerd in de beleidsrapporten; alleen hun financiële weerslag wordt erin opgenomen.

In de beleidsrapporten wordt daarom het beleid als volgt weergegeven :

1. Prioritaire beleidsdoelstellingen

2. Overig beleid

2.1 Overige beleidsdoelstellingen

2.2 Niet in beleidsdoelstellingen opgenomen verrichtingen

Artikel 6 bepaalt dat er per beleidsdoelstelling steeds drie vragen moeten beantwoord worden :

— wat willen we bereiken?

— wat gaan we daarvoor doen?

— wat zijn de financiële gevolgen?

Hierbij kan opgemerkt worden dat :

— een beleidsdoelstelling betrekking kan hebben op meerdere beleidsdomeinen;

— aan één actieplan meerdere budgethouders kunnen gekoppeld worden.

Bovengenoemde drie vragen dragen bij tot een SMART gerichte formulering van de beleidsdoelstellingen (Specifiek, Meetbaar, Aanvaard, Relevant en Tijdsgebonden).

Hierbij is vooral de meetbaarheid van de beleidsdoelstellingen belangrijk. In de mate van het mogelijke en het nuttige wordt het resultaat of het effect meetbaar gemaakt :

- om de beleidsdoelstellingen concreet te kunnen formuleren (planningsfase);

- om de uitvoerders duidelijkheid te geven over de te behalen resultaten (uitvoeringsfase);

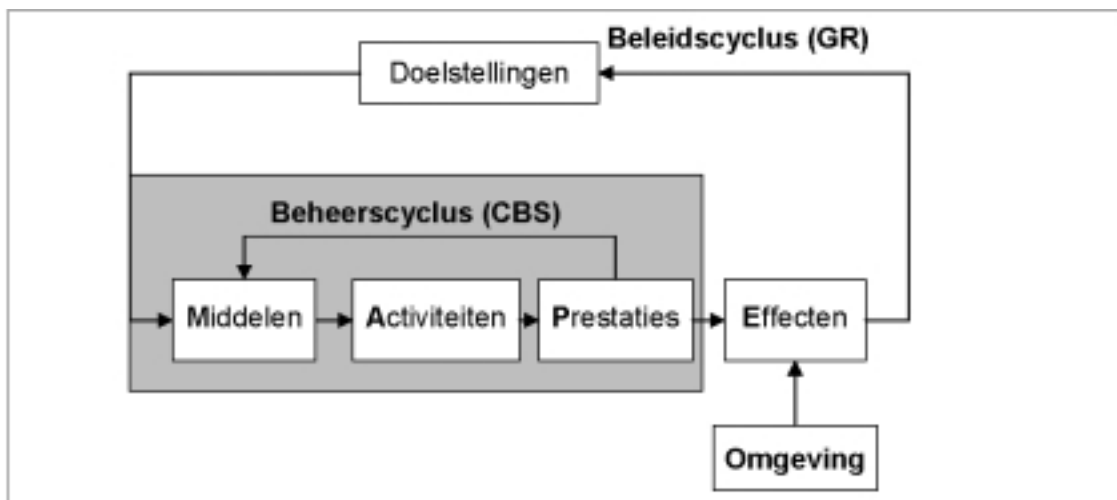
- om te kunnen nagaan of de beleidsdoelstellingen effectief werden gerealiseerd (evaluatiefase).

Meetbaarheid veronderstelt meeteenheden en daarom zal er behoefte zijn aan indicatoren..Naast effect- en prestatie-indicatoren bestaan er ook activiteiten- en middelenindicatoren. Hiermee kan er eventueel in de taakstellingen van de budgethouders worden gewerkt :

- Als men niet slaagt in het aangeven van prestaties kan er teruggevallen worden op het aangeven van de activiteiten. Hiervoor 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 :



Artikel 7 bepaalt dat het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn steeds een overzicht van alle geformuleerde beleidsdoelstellingen aan de raadsleden en aan de personeelsleden ter beschikking moet stellen. Op deze manier beschikken zij constant over een overzicht van alle beleidsdoelstellingen, zowel de prioritaire als de overige. Deze laatste zijn immers niet expliciet opgenomen in de beleidsrapporten, maar zijn er alleen financieel in vertaald. Gezien de realisatie ervan wel moet nagestreefd worden en de rapportering ervan gebeurt via de beheersrapporten, is het noodzakelijk dat alle personeelsleden en raadsleden deze kunnen bekijken.

Elk bestuur kan echter zelf de wijze van ter beschikkingstelling bepalen. Dit kan in ingebonden vorm op papieren drager of in digitale vorm (bijvoorbeeld via een intranet of extranet) zijn.

Artikel 9

Artikel 9 regelt de administratieve bewaartermijn van de documenten die verband houden met de planning en het financiële beheer.

De besturen moeten er evenwel rekening mee houden dat naast de bewaartermijn opgelegd in dit besluit ook nog de bewaartermijnen gelden die zijn opgelijst in de generieke selectielijsten van het Algemeen Rijksarchief, opgesteld in uitvoering van de federale Archiefwet van 24 juni 1955. Deze generieke selectielijsten nemen de al vastgelegde wettelijke bewaartermijnen over en zijn raadpleegbaar 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.

Dat betekent dat de termijnen van bewaring opgelegd door de Vlaamse overheid ten behoeve van het toezicht, geen vrijgeleide zijn om archiefstukken te vernietigen. Zowel de verbodsbepaling tot vernietiging opgelegd door het Rijksarchief als deze ten behoeve van het toezicht moeten door de besturen gerespecteerd worden. Aan de hand van de door het Rijksarchief opgestelde en/of goedgekeurde selectielijsten kunnen de besturen perfect bepalen wat moet bewaard en wat kan vernietigd worden.

De aangegeven bewaartermijnen gelden ongeacht de drager waarop de informatie voorkomt. Stukken die digitaal geproduceerd worden, zoals bijvoorbeeld 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 of dat voldaan wordt aan andere wettelijke bepalingen die specifiek van toepassing zijn op die stukken

Voor digitale opslag is geen bestandsformaat bepaald, maar het is wel aangewezen om gebruik te maken van open standaarden. Er is immers de vereiste dat de gegevens toegankelijk moeten blijven gedurende de ganse 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 om reden van een mogelijk geschil inzake aansprakelijkheid.

Artikel 10

Via artikel 10 wordt de Vlaamse overheid in de mogelijkheid gesteld om aan haar Europese rapporteringsverplichtingen in het kader van ESR95 te voldoen. De Vlaamse overheid heeft de verplichting om deze informatie door te sturen naar de Nationale Bank van België die deze informatie dan verder doorstuurt naar Eurostat, het Europees statistisch orgaan.

Gezien de meerjarenplannen, de budgetten en de jaarrekeningen opgebouwd zijn op basis van gestandaardiseerde beleidsvelden kan de Vlaamse regering deze gegevens ook verwerken om er de nodige beleids- en statistische informatie uit te halen. Op basis van deze informatie zal de Vlaamse overheid haar beleid beter kunnen bijsturen en zal zij dankzij de digitale rapportering niet meer afhankelijk zijn van derden om analyses te maken. De minister, bevoegd voor de binnenlandse aangelegenheden, zal jaarlijks de hem toegestuurde gegevens over de beleidsrapporten ook publiceren. Op deze manier kunnen besturen zich onderling met elkaar vergelijken.

Hoofdstuk 2. De strategische meerjarenplanning

Algemene toelichting

• Het planningsproces

Met betrekking tot de planning zijn in dit besluit alleen bepalingen aangaande de beleids- en beheersrapporten opgenomen, met name het meerjarenplan, het budget en de beheersbudgetten. De kwaliteit van deze rapporten wordt echter in zeer grote mate bepaald door het interne planningsproces. Aan het interne planningsproces, waarvan de beleids- en beheersrapporten het resultaat zijn, zal dus de nodige aandacht moeten besteed worden binnen een bestuur. Dit proces zal zowel topdown als bottom-up verlopen.

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



Vanuit de strategie worden de doelstellingen op korte termijn vastgesteld evenals de actieplannen die nodig zijn om deze doelstellingen te realiseren. Deze doelstellingen en actieplannen 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 vertaald worden. 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. Deze verantwoordelijken zullen daarom aan de beleidsmensen de nodige aanbevelingen bezorgen om aan deze behoeften tegemoet te komen. Planning vertrekt dus zeker niet altijd vanuit de top, maar ook dikwijls van op de werkvloer.

Vanuit de financiële vertaling van de bestaande producten zal bovendien blijken over welke financiële marge men 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.

• **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, dit zijn kasstromen die effectief geïnd of betaald zijn.

Voor elk financieel boekjaar waarop de beleidsdoelstelling betrekking heeft, worden dus alleen die elementen opgenomen die op korte termijn aanleiding zullen geven tot inningen of betalingen. Niet-kasstromen, zoals afschrijvingen, worden dus 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 op deze wijze.

Afdeling 1. De inhoud van het meerjarenplan

Artikel 11 en 12

Deze artikelen sluiten aan bij artikel 146 GD, 142 PD en 146 OD welke bepalen dat het meerjarenplan bestaat uit een strategische nota en een financiële nota :

— 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 financiële evenwicht wordt gehandhaafd;

o worden de financiële consequenties van de beleidsopties van de strategische nota weergegeven;

o wordt, voor wat betreft de OCMW's, de vermoedelijke gemeentelijke bijdrage opgenomen.

Onderstaande figuur geeft de inhoud van het meerjarenplan schematisch weer :



In functie van een adequate beleids- en beheerscyclus moet de raad beleidsdoelstellingen formuleren. Uit alle geformuleerde beleidsdoelstellingen selecteert de raad diegene waarover hij expliciet wenst te rapporteren in de strategische nota van het meerjarenplan. Dit worden de prioritaire beleidsdoelstellingen genoemd.

De raad moet zich toespitsen op het maken van de belangrijkste strategische beleidskeuzes, dus het sturen van het beleid op hoofdlijnen. Het is daarom aangewezen dat de strategische nota een beknopt en bevattelijk document is dat concreet aangeeft welke prioritaire beleidsdoelstellingen het bestuur wil realiseren en welke middelen hiervoor nodig zijn. Bijgevolg is het wenselijk dat de raad het aantal prioritaire beleidsdoelstellingen beperkt. Het is dus niet raadzaam om een veelheid aan beleidsdoelstellingen als prioritaire beleidsdoelstellingen in de beleidsrapporten op te nemen. De raad moet zich in de eerste plaats concentreren op de belangrijkste wijzigingen die het bestuur wil aanbrengen aan de bestaande toestand. Het overige beleid wordt alleen financieel vertaald in de beleidsrapporten en geëxpliciteerd in de beheersrapporten. Overeenkomstig artikel 7 dient het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn wel permanent een overzicht van alle beleidsdoelstellingen ter beschikking te stellen aan de raadsleden en aan de personeelsleden. Eventueel kan een volledige lijst met beleidsdoelstellingen ook opgenomen worden in de toelichting bij het meerjarenplan.

Per prioritaire beleidsdoelstelling wordt er, overeenkomstig artikel 6, een drieledige toelichting gegeven aan de hand van de volgende drie kernvragen :

- wat willen we bereiken?
- wat gaan we daarvoor doen?
- wat zijn de financiële gevolgen?

Een voorbeeld ter illustratie van deze kernvragen :

Wat willen we bereiken?

Kwalitatief : de veiligheid in het verkeer vergroten i.c. van voetgangers en fietsers.

Kwantitatief : het aantal verkeersongevallen met voetgangers en fietsers is in 2012 met 5% verminderd.

Wat gaan we daarvoor doen?

	2011	2012	2013
• Beveiligen van schoolomgeving	X	X	
• Het centrum inrichten als 30 km-zone			X

Wat zijn de financiële gevolgen?

	2011	2012	2013	totaal
<i>Exploitatie</i>				
Uitgaven	500	400	300	1.200
Ontvangsten	100	200	100	400
Saldo	-400	-200	-200	-800
<i>Investerings</i>				
Uitgaven	1000	1000	800	2.800
Ontvangsten	200	300	50	550
Saldo	-800	-700	-750	-2.250

Belangrijk is dat er een duidelijk verband wordt gelegd tussen de financiële en niet-financiële gegevens.

Artikel 13

Het financiële doelstellingenplan is de samenvatting van de ramingen van de ontvangsten en uitgaven van de verschillende prioritaire beleidsdoelstellingen, ingedeeld volgens de beleidsdomeinen. Het is dus, overeenkomstig artikel 146, § 3 GD, 142, § 3 PD en 146, § 3 OD, de weergave van de financiële consequenties van de beleidsopties van de strategische nota.

Aangezien echter niet alle activiteiten van een bestuur in prioritaire beleidsdoelstellingen worden vertaald, wordt er, per beleidsdomein, een rubriek 'overig beleid' toegevoegd. Zonder deze rubriek zou men de besturen verplichten om een zero-based meerjarenplan op te stellen. Dit is niet haalbaar en niet wenselijk.

Voor de verrichtingen die niet in beleidsdoelstellingen worden opgenomen kan het bestuur ook inspanningen doen om deze activiteiten efficiënter te laten verlopen. Men mag er dus zo maar niet van uitgaan dat de financiële vertaling van de activiteiten uit de rubriek overig beleid constant blijft. 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.

Ook het beleidsdomein 'algemene financiering' moet opgenomen worden in het financiële doelstellingenplan. In dit beleidsdomein worden de ontvangsten en de eraan verbonden uitgaven opgenomen die geen rechtstreeks verband houden met een specifieke dienstverlening (algemene werkingssubsidies, belastingen, dividenden, creditintresten) of een specifieke investering (leningen, desinvesteringen). Op deze manier krijgen de raadsleden een overzicht van hoeveel er voor de realisatie van de prioritaire beleidsdoelstellingen en voor elk beleidsdomein wordt bijgedragen vanuit de algemene financieringsmiddelen.

Artikel 14

In artikel 14 wordt het financiële evenwicht bekeken vanuit twee invalshoeken :

— het resultaat op kasbasis : dit is het gecumuleerde budgettaire resultaat verminderd met de bestemde gelden. Het gecumuleerde budgettaire resultaat is het geheel aan liquide middelen en geldbeleggingen waarover het bestuur zou beschikken op het einde van elk financieel boekjaar als ze al haar vorderingen op korte termijn zou geïnd hebben en al haar schulden op korte termijn zou betaald hebben. Als de raad een gedeelte van de middelen reeds heeft voorbestemd voor toekomstige uitgaven zijn deze middelen uiteraard niet meer beschikbaar om courante uitgaven mee te doen. Deze bestemde gelden worden bijgevolg afgetrokken van het gecumuleerde budgettaire resultaat om het resultaat op kasbasis te bekomen. Deze definitie geeft uitvoering aan artikel 177, § 1, 2° en artikel 177, § 3, 2° GD, artikel 173, § 1, 2° en artikel 173, § 3, 2 PD en artikel 178, § 1, 2° en artikel 178, § 3, 2° OD welke bepalen dat de toezichthoudende overheid het budget van het eerste jaar van de legislatuur schorst of vernietigt als die een negatief resultaat op kasbasis vertoont;

— de autofinancieringsmarge : dit is het verschil tussen enerzijds het deel van de ontvangsten en uitgaven uit de exploitatie dat gebruikt kan worden voor de vereffening van de netto periodieke leningsuitgaven, en anderzijds de netto periodieke leningsuitgaven, m.a.w. hoeveel van de middelen die het bestuur heeft gegenereerd uit de exploitatie blijven er, na de vereffening van de geplande en lopende netto periodieke leningsuitgaven, over om nieuwe investeringen zelf te financieren of om de leningslasten van bijkomende leningen te dragen.

Volgens artikel 177, § 1 2° GD, artikel 173, § 1, 2° PD en artikel 178, § 1, 2° OD moet het bestuurlijk toezicht alleen in het eerste volledige boekjaar van de legislatuur nagaan of het budget financieel in evenwicht is. Het financiële evenwicht voor de andere jaren blijkt volgens artikel 146, § 3 en 176 GD, artikel 142, § 3 en 172 PD, artikel 146, § 3 en 177 OD uit het meerjarenplan. Niettemin moet het bestuurlijk toezicht overeenkomstig artikel 177, § 1 1° GD, artikel 173, § 1 1° PD en artikel 178, § 1 1° OD, elk jaar nagaan of het budget past in het meerjarenplan.

De organieke decreten (artikel 176, paragraaf 1, 1° en artikel 176, paragraaf 3, 1° GD, artikel 172, paragraaf 1, 1° en artikel 172, paragraaf 3, 1° PD en artikel 177, paragraaf 1, 1° en artikel 177, paragraaf 3, 1° OD) stellen dat het financiële evenwicht moet gevrijwaard worden in de boekjaren waarop het meerjarenplan betrekking heeft. In artikel 14, tweede lid, bepaalt de Vlaamse Regering wat er onder financieel evenwicht moet verstaan worden.

In dit lid worden twee parameters vastgelegd voor de bepaling van het financiële evenwicht. Deze zijn gedefinieerd op basis van twee studies, één uitgevoerd door de Universiteit Gent (Prof. dr. Johan Christiaens) en één door Deloitte Feduciaire, 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 was.

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

— enerzijds is er het toestandsevenwicht dat aangetoond wordt door de berekening van het resultaat op kasbasis. Deze parameter komt in grote lijnen overeen met het nettowerkkapitaal verminderd met de bestemde gelden. Het resultaat op kasbasis mag niet negatief zijn;

— anderzijds is er het structureel evenwicht dat aangetoond wordt door de autofinancieringsmarge. Deze parameter wordt berekend door het verschil te maken tussen de cashflow die het bestuur zelf kan genereren en de periodieke leningsuitgaven. Deze 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 financiële nota van het meerjarenplan.

Deze parameters zijn een waarborg voor de financiële gezondheid van de besturen op korte en lange termijn.

Voor de OCMW's komt hier nog een derde parameter bij, met name dat de optelsom van de autofinancieringsmarges van elk financieel boekjaar van de financiële nota van het meerjarenplan groter dan of gelijk moet zijn aan nul. Dit is om te vermijden dat de OCMW's zouden verplicht worden om activa te verkopen om zo het financiële evenwicht in stand te houden.

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. Om te voorkomen dat jaarrekeningen laattijdig worden vastgesteld, bepaalt het derde lid van dit artikel dat het financiële evenwicht alleen kan aangetoond worden als de jaarrekening van het laatste financiële boekjaar van de vorige legislatuur door de raad is vastgesteld en verwerkt in het meerjarenplan. Dit betekent dus dat in het meerjarenplan voor 2014 – 2019, dat opgesteld wordt in 2013, de jaarrekening van 2012 is verwerkt.

Is dit niet het geval dan zal het financiële evenwicht in het meerjarenplan niet kunnen aangetoond worden en zal dit aanleiding geven tot een schorsing of vernietiging ervan door de toezichhoudende overheid. Zolang het meerjarenplan niet is vastgesteld, kan ook het budget niet worden vastgesteld gezien dit moet passen binnen het meerjarenplan (met uitzondering van het budget voor het eerste volledige boekjaar van de zesjaarlijkse periode). Bijgevolg zal er dus met voorlopige kredieten moeten gewerkt worden.

Afdeling 2. De aanpassingen van het meerjarenplan

Artikel 15

Artikel 15 sluit aan bij artikel 147 en 176 GD, artikel 143 en 172 PD en artikel 147 en 177 OD

Bij een aanpassing van het meerjarenplan zullen het financiële doelstellingenplan en de staat van het financiële evenwicht steeds moeten herzien worden. De strategische nota moet slechts aangepast worden als de aanpassing van het meerjarenplan een herziening ervan met zich meebrengt. Elke aanpassing van het meerjarenplan moet een motivering van de wijzigingen bevatten.

Dit artikel dient samen met artikel 27 gelezen te worden.

Het tweede lid van dit artikel bevat ook een bepaling om te voorkomen dat jaarrekeningen laattijdig worden vastgesteld. Artikel 147, § 1 GD, 143 PD en 149, § 1 OD bepalen dat de raad jaarlijks waar nodig het meerjarenplan aanpast voor hij beraadslaagt over het budget voor het volgende financiële boekjaar. Als de jaarrekening van het voorlaatste financiële boekjaar voorafgaand aan het jaar van dat budget niet door de raad is vastgesteld en verwerkt in het meerjarenplan, kan het financieel evenwicht niet worden aangetoond. Dit betekent dus dat in de aanpassing van het meerjarenplan bij de vaststelling van het budget voor het financieel boekjaar 2016, de jaarrekening van 2014 moet verwerkt zijn.

Is dit niet het geval dan zal het financiële evenwicht in het meerjarenplan niet kunnen aangetoond worden en zal dit aanleiding geven tot een schorsing of vernietiging ervan door de toezichhoudende overheid. Zolang het meerjarenplan niet is vastgesteld, kan ook het budget niet worden vastgesteld gezien dit moet passen binnen het meerjarenplan (met uitzondering van het budget voor het eerste volledige boekjaar van de zesjaarlijkse periode). Bijgevolg zal er dus met voorlopige kredieten moeten gewerkt worden.

Hoofdstuk 3. Het budget

Algemene toelichting

• *Functies van het budget*

Het budget heeft meerdere functies :

Beleidsfunctie

Met het budget wil de raad zijn beleid voor het betrokken financiële boekjaar verwoorden, dus welke beleidsdoelstellingen hij wil bereiken en welke actieplannen en acties hij daarvoor wil ondernemen. In het bijzonder zal men in het budget de link moeten leggen met de beleidsdoelstellingen uit het meerjarenplan. Deze beleidsdoelstellingen worden, in de mate van het mogelijke en het nuttige, meetbaar gemaakt.

Financiële planningsfunctie

Aansluitend aan de beleidsfunctie zal het budget de mogelijkheid geven om in te schatten hoe het bestuur op financieel gebied zal evolueren. Het is immers noodzakelijk dat men de financiële gevolgen kent van de beleidsdoelstellingen, in het bijzonder op de financiële gezondheid van het bestuur.

Beheersfunctie

Het budget is tevens een managementinstrument. Dit instrument moet toelaten om de middelen zo efficiënt mogelijk te gebruiken : welke producten en diensten worden er geleverd, wat is de kostprijs van onze producten en diensten, hoeveel prestaties worden er geleverd

Deze beheersfunctie komt in het budget slechts tot uiting op een gesynthetiseerde wijze, de verdere detaillering zal terug te vinden zijn in de beheersbudgetten.

Autorisatiefunctie

De raad machtigt via het budget de hoofdbudgethouders (het college van burgemeester en schepenen, de raad voor maatschappelijk welzijn, de deputatie en/of het hoofd van het intern verzelfstandigd agentschap) om middelen te besteden en te verwerven. De verdere autorisatie van deze budgethouders aan de gedelegeerde budgethouders zal tot uiting komen in de beheersbudgetten.

Controlefunctie

Het limitatieve karakter van de kredieten moet er voor zorgen dat de financiën van het bestuur niet ontsporen. Anderzijds moet er voldoende ruimte blijven om snel te kunnen inspelen op wijzigende omstandigheden. De kredietcontrole moet dus op zo'n niveau ingesteld worden dat er enerzijds voldoende controle blijft, maar anderzijds ook de nodige flexibiliteit.

Statistische functie

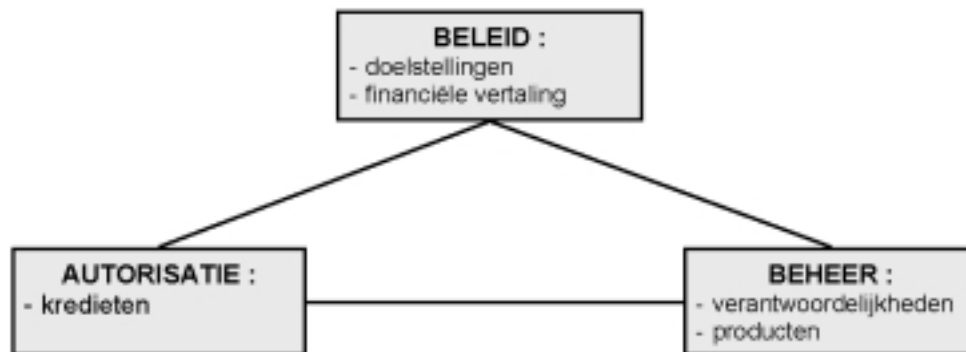
De Vlaamse overheid heeft nood aan statistische informatie om haar beleid bij te sturen. Ze heeft deze informatie niet alleen nodig voor zichzelf, maar ook ingevolge internationale verplichtingen.

Ook de besturen hebben nood aan statistische informatie om zichzelf te kunnen positioneren t.o.v. andere besturen. Daarom is het noodzakelijk dat het budget opgemaakt wordt volgens gestandaardiseerde codes.

- **Belang van de functies**

In het verleden lag de klemtoon van het budget op de controle- en de autorisatiefunctie. Tegenwoordig dient het budget in de eerste plaats om het beleid te bepalen, om in functie van dit beleid een machtiging tot uitvoering te geven en tenslotte om een goed beheer mogelijk te maken.

Deze drie functies komen dan ook duidelijk aan bod in afzonderlijke onderdelen van het budgetteringsproces en de jaarlijkse planningsdocumenten :

Beleidsfunctie versus controlefunctie

In het kader van de beleidsfunctie moet het budget de grote lijnen van het beleid duidelijk weergeven. Dit noopt tot een kort en bondig document. De controlefunctie vereist dan weer dat veel details terug te vinden zijn in het budget. In het verleden bestond de begroting uit één omvangrijk document die al de gevraagde informatie moest bevatten. Een betere oplossing is een onderscheid te maken tussen het budget (het beleidsrapport) en de toelichting bij het budget. Een dergelijke tweeledige rapportering ontlast niet alleen het beleidsrapport van de details, het biedt via de toelichting ook meer mogelijkheden tot gestructureerde analyse van deze gegevens.

Outputsturing versus de autorisatiefunctie

Goed beleid vereist dat men in zijn beleidsdoelstellingen aangeeft welke resultaten men wil bereiken en als mogelijk welke effecten. Het is echter moeilijk om autorisatie toe te kennen op basis van resultaten en zeker op basis van effecten. Financiële procedures worden altijd gekoppeld aan de autorisatie van input. Het is dus belangrijk dat er in het budget een duidelijke link wordt aangegeven tussen enerzijds de beleidsdoelstellingen en anderzijds de financiële vertaling van de input.

Autorisatiefunctie versus de planningsfunctie

In het verleden werden de autorisaties toegekend op een zeer gedetailleerd niveau. Omwille van de benodigde flexibiliteit werden de kredieten meestal te hoog geraamd. Dit had voor gevolg dat de planning en het beleid waren gestoeld op een verkeerde basis. Daarom is er in dit besluit voor gekozen om de autorisatie van de raad aan de hoofdbudgethouders op een heel hoog niveau te leggen. De verdere autorisatie van de hoofdbudgethouders aan de andere budgethouders kan op een meer gedetailleerd niveau gebeuren. De procedure voor de aanpassing van deze kredieten kent ook een soepeler verloop, d.w.z. op het niveau van het college van burgemeester en schepenen, de raad voor maatschappelijk welzijn of de deputatie door interne kredietaanpassingen.

Afdeling 1. De inhoud van het budget

Onderafdeling 1. De beleidsnota

Artikel 16

De raad zal in het budget haar prioritaire beleidsdoelstellingen concretiseren. Deze beleidsdoelstellingen staan niet op zich, maar sluiten aan bij deze uit het meerjarenplan.

Artikel 16 sluit aan bij artikel 149 GD, 145 PD en 151 OD welke bepalen dat het budget bestaat uit een beleidsnota en een financiële nota.

In de beleidsnota wordt het beleid toegelicht. Artikel 150 GD, 146 PD en 152 OD stellen dat deze :

— het beleid verwoordt dat het bestuur gedurende het boekjaar zal voeren en de beleidsdoelstellingen concretiseert (16, punt 1°);

— een toelichting over de financiële toestand omvat (16, punt 3°);

Artikel 16, punt 4° : de organieke decreten bepalen dat het vaststellen van de wijze waarop de overheidsopdrachten worden gegund en het vaststellen van de voorwaarden ervan een aan de raad toegewezen bevoegdheid is. Als het echter een opdracht betreft die nominatief in het vastgestelde budget is opgenomen en de raad de wijze en de voorwaarden niet zelf heeft vastgesteld dan zijn, volgens het gemeente- en provinciedecreet, het college van burgemeester en schepenen of de deputatie hiertoe bevoegd. Ook in het OCMW-decreet is in artikel 52, tweede lid, punt 12° voorzien dat de raad opdrachten die nominatief in het vastgestelde budget zijn opgenomen aan het vast bureau, een bijzonder comité of aan de OCMW-secretaris kan overdragen.

Artikel 16, punt 5° : de organieke decreten bepalen dat het stellen van daden van beschikking met betrekking tot onroerende goederen een toegewezen bevoegdheid van de raad is. Volgens het gemeente- en provinciedecreet kan deze bevoegdheid alleen aan het college van burgemeester en schepenen of de deputatie worden toevertrouwd voor zover de verrichting nominatief in het vastgestelde budget is opgenomen, met uitzondering van het aangaan van de dadingen. Ook het OCMW-decreet voorziet dat de raad deze bevoegdheid, met uitzondering van het aangaan van de dadingen, aan het vast bureau, een bijzonder comité of aan de OCMW-secretaris kan overdragen.

Artikel 16, punt 6° bepaalt dat de beleidsnota een lijst met nominatief toegekende subsidies bevat, zoals de gemeentelijke bijdrage aan het OCMW, de politiezone, de gemeentelijke vzw's of aan private verenigingen. Als de raad een reglement heeft aangenomen dat de verdeling van subsidies aan verenigingen regelt, kan in het budget per beleidsdomein een globaal krediet ingeschreven worden. Als het bestuur niet beschikt over een dergelijk reglement, dan moet de beleidsnota van het budget een lijst bevatten met de verenigingen waaronder het globale krediet wordt verdeeld. Die lijst vermeldt ook de bedragen die elke vereniging ontvangt.

De autorisatie door de raad aan de hoofdbudgethouders komt tot uiting in de financiële nota. Overeenkomstig artikel 151 GD, 147 PD en 153 OD bestaat deze minstens uit :

— het exploitatiebudget; dit is een financieel plan van de exploitatie van het bestuur;

— het liquiditeitenbudget; dit is een financieel plan van de geldstromen van het bestuur;

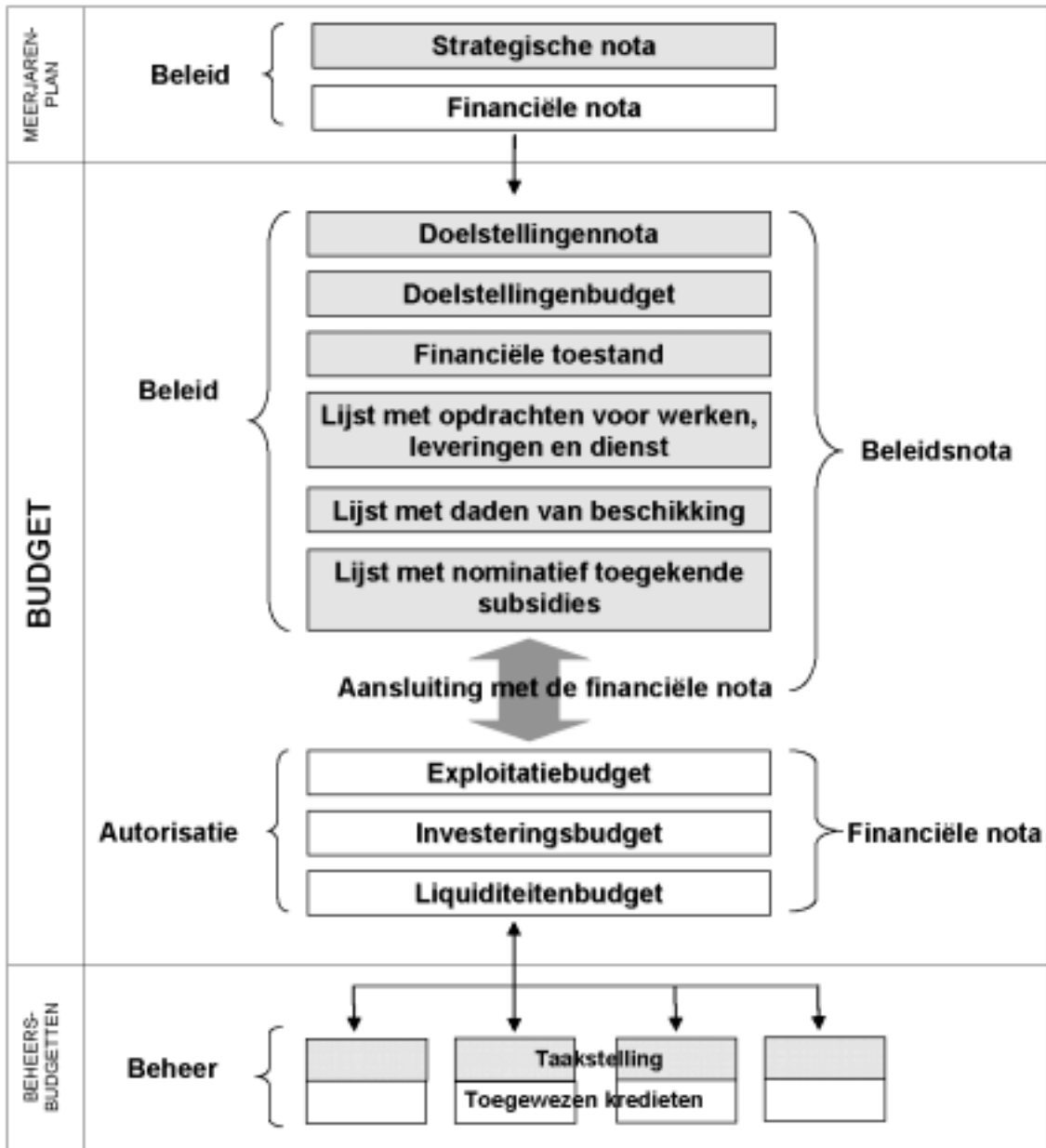
— het investeringsbudget; dit is een financieel plan van de ontvangsten en uitgaven en van de kosten en opbrengsten die verbonden zijn aan de aanschaf, het gebruik en de vervreemding van duurzame middelen. Het bestaat uit één of meerdere investeringsenveloppen.

De financiële gegevens over het beheer moeten terug te vinden zijn in de beheersbudgetten. In een beheersbudget moet minimaal de taakstelling van de budgethouder en de hem toegewezen kredieten zijn opgenomen (zie titel 2, hoofdstuk 5). Deze beheersbudgetten kaderen in de verdere delegatie vanwege de hoofdbudgethouders aan de budgethouders. Ze houden dus ook een autorisatie in aan deze gedelegeerden.

Delegatie hangt echter steeds samen met verantwoordelijkheid en doelstellingen. Daarom zal elke budgethouder moeten beschikken over een taakstelling waarin zijn doelstellingen worden vastgelegd, met daaraan gekoppeld de nodige kredieten.

De taakstellingen moeten uiteraard perfect aansluiten bij de doelstellingsnota van het budget en bij de strategische nota van het meerjarenplan, net zoals de toegewezen kredieten van de budgethouders een uitsplitsing zijn van de financiële nota van het budget en van de financiële nota van het meerjarenplan.

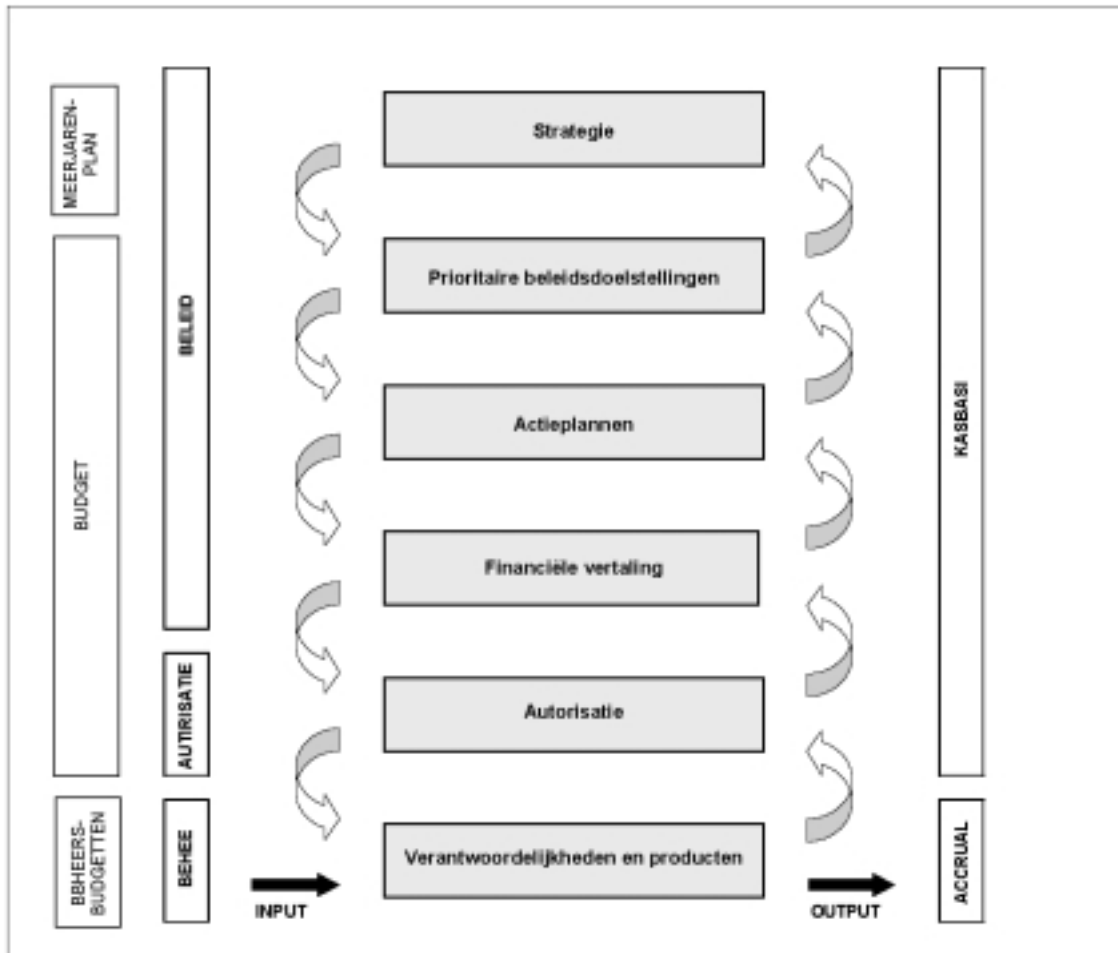
Onderstaande figuur geeft de inhoud van het budget schematisch weer in samenhang met het meerjarenplan en de beheersbudgetten.



Net zoals het meerjarenplan, zal een budget niet alleen topdown opgebouwd worden vertrekkende vanuit de prioritaire beleidsdoelstellingen tot aan de financiële vertaling van de producten. Vanuit de financiële vertaling van de bestaande dienstverlening zal onder meer blijken over welke financiële marge het bestuur beschikt om nieuwe initiatieven te ontwikkelen. De financiële vertaling zal dus ook gevoed worden vanuit de vertaling van de producten.

De totstandkoming van het budget zal dus ook een tweerichtingsweg zijn, enerzijds vanuit beleidsdoelstellingen van de top en anderzijds door informatie vanuit de werkvloer.

Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven :



Artikel 17

Artikel 17 stelt dat het budget niet op zichzelf staat, maar moet kaderen binnen een langetermijnvisie die de raad heeft vastgelegd in het meerjarenplan. Om deze koppeling aan te tonen, dienen de prioritaire beleidsdoelstellingen en de actieplannen voor de realisatie ervan in de doelstellingsnota van het budget en de strategische nota van het meerjarenplan bij elkaar aan te sluiten. Ook de financiële gevolgen van het geplande beleid, opgenomen in enerzijds het doelstellingenbudget en anderzijds het financiële doelstellingenplan van het meerjarenplan, dienen bij elkaar aan te sluiten.

Artikel 18

De prioritaire beleidsdoelstellingen van het meerjarenplan en de actieplannen voor de realisatie ervan worden in de doelstellingsnota geconcretiseerd.

Hiervoor wordt, per actieplan, een overzicht gegeven van de acties die het bestuur zal uitvoeren voor de realisatie ervan. Ook de financiële gevolgen ervan worden per actieplan weergegeven.

Net zoals in het meerjarenplan gebeurt de financiële vertaling alleen op kasbasis. De raadsleden willen immers weten welke financiële middelen er moeten gemobiliseerd worden (dus hoeveel geld ze uit de algemene middelen, zoals belastingsinkomsten, moeten halen) om de actieplannen 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 op deze wijze.

De beleidsfunctie van het budget wordt dus ingevuld op basis van een concretisering van volgende drie kernvragen :

- wat willen we bereiken?
- wat gaan we daarvoor doen?
- wat zijn de financiële gevolgen?

Een voorbeeld ter illustratie van deze kernvragen.

Conform de bepalingen van dit artikel worden de prioritaire beleidsdoelstelling en het actieplan overgenomen uit het voorbeeld over het meerjarenplan (zie toelichting bij de artikelen 11 en 12).

Budget 2011 :**Wat willen we bereiken?**Prioritaire beleidsdoelstelling :

Kwalitatief : de veiligheid in het verkeer vergroten i.c. van voetgangers en fietsers.

Kwantitatief : het aantal verkeersongevallen met voetgangers en fietsers is in 2012 met 5% verminderd.

Wat gaan we daarvoor doen?

Actieplan : Beveiligen van schoolomgeving

Acties :

1. Opmaak van een schoolvervoerplan
2. Heraanleg en verbreden van voetpaden

Wat zijn de financiële gevolgen?

Beveiligen van schoolomgeving

	Uitgaven	Ontvangsten	Saldo
<i>Exploitatie</i>	500	100	-400
• Opmaak van een schoolvervoerplan			
<i>Investerings</i>	1000	200	-800
• Heraanleg en verbreden van voetpaden			

De raming van de ontvangsten en uitgaven van de actieplannen gebeurt aan de hand van de inschrijving van de onderliggende verrichtingen in de respectieve budgettaire dagboeken voor de kredieten. Deze inschrijvingen zullen verricht worden overeenkomstig de registratiesleutel die vermeld staat in de artikelen 105 en 106 van dit besluit. Voor elk van deze verrichtingen zal dus onder meer de algemene rekening, het beleidsveld, de budgethouder en het actieplan opgenomen worden.

Voor het eerste actieplan kan dit onder meer volgende verrichtingen omvatten :

- de gunning van een studieopdracht;
- de werkingskosten inzake de communicatie met de scholen, de ouders en de burgers;
- een tussenkomst vanwege de Vlaamse overheid.

Artikel 19

Het doelstellingenbudget is de samenvatting van de ramingen van de ontvangsten en uitgaven van de verschillende prioritaire beleidsdoelstellingen en van het overige beleid, ingedeeld volgens de beleidsdomeinen. Het is de link tussen de beleidsdoelstellingen en de actieplannen in de doelstellingsnota en de autorisaties in de financiële nota.

Ingevolge artikel 150 GD, 146 PD en 152 OD moet de overeenstemming aangetoond worden tussen de beleidsdoelstellingen en de financiële nota. Aangezien echter niet alle activiteiten van het bestuur in prioritaire beleidsdoelstellingen worden vertaald, wordt er per beleidsdomein een rubriek 'overig beleid' toegevoegd. Zonder deze rubriek zouden de besturen verplicht zijn om elk jaar opnieuw een zero-based budget op te stellen. Dit is niet haalbaar.

Voor de verrichtingen die niet in beleidsdoelstellingen worden opgenomen kan het bestuur ook inspanningen doen om deze activiteiten efficiënter te laten verlopen. Men mag er dus zo maar niet van uit gaan dat de financiële vertaling van de activiteiten uit de rubriek overig beleid constant blijft. 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. Deze ramingen dienen aan te sluiten bij deze van de financiële nota van het meerjarenplan.

Artikel 20

Artikel 20 sluit aan bij artikel 150 GD, 146 PD en 152 OD dat stelt dat de beleidsnota een toelichting moet bevatten omtrent de financiële toestand van het bestuur en bij artikel 14 van dit besluit dat handelt over de staat van het financiële evenwicht.

In artikel 20 wordt de financiële toestand bekeken vanuit twee invalshoeken :

— *het resultaat op kasbasis* : dit is het gecumuleerde budgettaire resultaat verminderd met de bestemde gelden. Het gecumuleerde budgettaire resultaat is het geheel aan beschikbare liquide middelen en geldbeleggingen waarover het bestuur zou beschikken op het einde van het financiële boekjaar als ze al haar vorderingen op korte termijn zou geïnd hebben en al haar schulden op korte termijn zou betaald hebben. Als de raad een gedeelte van de middelen reeds heeft voorbestemd voor toekomstige uitgaven zijn deze middelen uiteraard niet meer beschikbaar om courante uitgaven mee te doen. Deze bestemde gelden worden bijgevolg afgetrokken van het gecumuleerde budgettaire resultaat om het beschikbare resultaat op kasbasis te bekomen. Deze definitie sluit aan bij artikel 177, § 1, 2° en artikel 177, § 3, 2° GD, artikel 173, § 1, 2° en artikel 173, § 3, 2 PD en artikel 178, § 1, 2° en artikel 178, § 3, 2° OD welke bepalen dat de toezichthoudende overheid het budget van het eerste jaar van de legislatuur schorst of vernietigt als die een negatief resultaat op kasbasis vertoont;

— **de autofinancieringsmarge** : dit is het verschil tussen enerzijds het deel van de ontvangsten en uitgaven uit de exploitatie dat gebruikt kan worden voor de vereffening van de netto periodieke leningsuitgaven, en anderzijds de netto periodieke leningsuitgaven, m.a.w. hoeveel van de middelen die het bestuur heeft gegeneerd uit de exploitatie blijven er, na de vereffening van de geplande en lopende netto periodieke leningsuitgaven, over om nieuwe investeringen zelf te financieren of om de leningslasten van bijkomende leningen te dragen.

Artikel 21

Overeenkomstig artikel 150 GD, 146 PD en 152 OD dient de beleidsnota van het budget de aansluiting bij de financiële nota te verwoorden.

Deze aansluiting kan aangetoond worden als er in het doelstellingen- en liquiditeitsbudget overeenstemming is tussen :

- het totaal van de verwachte ontvangsten en uitgaven inzake exploitatie;
- het totaal van de verwachte ontvangsten en uitgaven inzake investeringen;
- het totaal van de andere verwachte ontvangsten en uitgaven.

Onderafdeling 2. De financiële nota

Algemene toelichting bij de financiële nota van het budget

Via de financiële nota van het budget worden de uitvoerders door de raad gemachtigd middelen te besteden en te verwerven. In openbare besturen blijft de autorisatie immers één van de belangrijkste functies van de planning.

Hierbij moeten een aantal fundamentele keuzes gemaakt worden :

• **Cash of accrual budgetteren?**

In tegenstelling tot kasbudgetteren vereist accrual budgetteren ook de autorisatie van niet-kaskosten (zoals afschrijvingen van activa, toegerekende kosten, allocatie van overhead, waardeverminderingen, enz.) en niet-kasopbrengsten (zoals de verrekening van investeringssubsidies) en een gebudgetteerde balans. Het autoriseren van niet-kaskosten en niet-kasopbrengsten heeft echter weinig zin en wordt dikwijls in vraag gesteld. Over afschrijvingen, verrekeningen van investeringssubsidies, het aanleggen van voorzieningen voor risico's en kosten hebben de raadsleden immers geen beslissingsbevoegdheid meer aangezien ze het boekhoudkundig gevolg zijn van beslissingen uit het verleden. Andere verrichtingen, zoals waardeverminderingen op vorderingen of wijzigingen van de voorraad zijn de weergave van feiten die zich hebben voorgedaan en waar men weinig of geen impact meer op heeft. Een dergelijk systeem van autorisatie kan de registratie van deze verrichtingen zodanig beïnvloeden dat het ware en getrouwe beeld van de jaarrekening aangetast wordt. Het zou eveneens voor gevolg kunnen hebben dat de beleidsmensen onderling gaan discussiëren over de verdeling van deze kosten. Bijgevolg werd ervoor geopteerd om de autorisatie alleen te laten gebeuren op basis van ontvangsten en uitgaven (kasstromen).

• **Het niveau van de machtiging : detaillistisch of meer globaal**

Het is aangewezen om de machtiging die de raad verleent aan de uitvoerders via het budget op een zo hoog mogelijk niveau te leggen. Het strookt immers niet met de taak van de raad om zich met details in te laten. Wat niet wegneemt dat elk raadslid steeds detailinformatie moet kunnen krijgen als het daarom verzoekt.

Artikel 22

Via het exploitatiebudget geeft de raad autorisatie aan de hoofdbudgethouders voor de besteding en de verwerving van middelen in verband met de exploitatie.

Om de gegeven autorisatie zo transparant mogelijk voor te stellen bestaat het exploitatiebudget, als het bestuur intern verzelfstandigde agentschappen heeft opgericht, uit de volgende onderdelen :

- het totale exploitatiebudget : dit is het exploitatiebudget van alle niet- verzelfstandigde diensten en IVA's samen;
- het exploitatiebudget van de niet verzelfstandigde diensten;
- het exploitatiebudget van elk IVA.

In het exploitatiebudget worden de transactiekredieten voor de exploitatie opgenomen. Dit zijn kredieten voor de jaarlijkse ontvangsten en uitgaven (transacties) en niet voor verbintenissen.

Deze transactiekredieten worden toegekend per beleidsdomein. De machtiging die de raad verleent aan de beleidsuitvoerders wordt hierdoor op een hoger niveau gelegd dan in de NGB en NPB waar het op artikelniveau werd gegeven. Het strookt immers niet met de taak van de raad om zich met details in te laten. De raad dient immers te sturen op hoofdlijnen. Dit neemt echter niet weg dat elk raadslid steeds nadere detailinformatie kan inkijken of opvragen.

De besturen hanteren het best ook voor de exploitatie een systeem van opvolging van hun (meerjarige) verbintenissen. Dit zal onder meer nuttig zijn in functie van de toepassing van artikel 120 van dit besluit. Dat artikel betreft de vastlegging in het begin van het financieel boekjaar van de uitgaven die voortvloeien uit verbintenissen uit het verleden.

Een dergelijk systeem is niet opgenomen in dit besluit en bijgevolg wordt er geen limitatief karakter opgelegd aan de ramingen van deze meerjarige verbintenissen. Niets belet evenwel dat de besturen die dit wensen, hiervoor zelf een soort van kredietbeheer uitwerken.

Artikel 23

Volgens artikel 151, § 4 GD, 147, § 4 PD en 153, § 4 OD is het investeringsbudget een financieel plan van de ontvangsten en uitgaven en van de kosten en opbrengsten die verbonden zijn aan de aanschaf, het gebruik en de vervreemding van duurzame middelen. Het bestaat uit één of meer investeringsenveloppen.

Ter uitvoering van deze decretale bepaling stelt artikel 23 dat het investeringsbudget bestaat uit :

- de nieuwe investeringsenveloppen (zie het tweede tot en met het vierde lid);
- een overzicht, per beleidsdomein, van de transactiekredieten voor het financiële boekjaar in kwestie van alle investeringsenveloppen.

Dit laatste is belangrijk om een zicht te hebben op de ontvangsten en uitgaven inzake investeringen die in het betreffende financiële boekjaar zullen plaats vinden en moeten gefinancierd worden. Zoals in de NOB werd vastgesteld, dreigt dit zicht, door de meerjarigheid van het investeringsbudget, anders verloren te geraken.

Overeenkomstig het tweede lid wordt er een aparte investeringsenveloppe opgesteld voor :

- de transacties die verband houden met investeringen voor de realisatie van een prioritaire beleidsdoelstelling;
- de transacties die verband houden met het geheel of een deel van de investeringen die deel uitmaken van het overige beleid;
- de transacties die deel uitmaken van het beleidsdomein « Algemene financiering ».

Naast investeringsenveloppen ter realisatie van prioritaire beleidsdoelstellingen kan men per beleidsdomein, ook een investeringsenveloppe opstellen voor de realisatie van het overige beleid (dus voor de overige beleidsdoelstellingen en de niet in beleidsdoelstellingen opgenomen verrichtingen, zie toelichting bij artikel 6 van dit besluit). Hier zullen onder meer vervangingsinvesteringen deel van uitmaken. Jaarlijks worden er immers activa vervangen zoals PC's, voertuigen, bureaumaterieel. Het is niet haalbaar om voor elk van deze kleine investeringen telkens een aparte investeringsenveloppe op te stellen.

Bij een investering mogen alleen die desinvesteringen opgenomen worden die direct verband houden met de investering (bv. verkoop van riolering die gepaard gaat met de verwerving van aandelen van de intercommunale). Andere desinvesteringen behoren tot de algemene financiering en moeten, samen met de algemene te ontvangen investeringssubsidies en -schenkingen, opgenomen worden in de investeringsenveloppe voor de algemene financiering (zie het tweede lid, punt 3°).

Bij de financiering worden geen leningen opgenomen. Leningen worden immers aangegaan omwille van het thesauriebeheer en niet omwille van één welbepaalde investering. Het aangaan van leningen voor specifieke investeringen kan leiden tot inefficiënt thesauriebeheer. Het aangaan van leningen wordt daarom geautoriseerd in het liquiditeitsbudget (artikel 24, punt 3°). De besturen kunnen uiteraard wel de leningslasten analytisch toewijzen aan bepaalde activiteiten in functie van bv. kostprijsberekening.

Artikel 151, § 4 GD, 147, § 4 PD en 153, § 4 OD bepaalt ook dat een investeringsenveloppe meerdere jaren kan geldig blijven. Om de jaarlijkse ontvangsten en uitgaven onder controle te kunnen houden, worden in een investeringsenveloppe (in tegenstelling tot het exploitatiebudget) niet alleen de transactiekredieten opgenomen maar ook de verbintenskredieten :

— een verbintenskrediet is het totaal van de transactiekredieten voor de desbetreffende rubriek en is dus in feite het krediet dat toegekend wordt voor het totaal van de ontvangsten en uitgaven die het gevolg zullen zijn van een verbintenis, m.a.w. welk bedrag aan bestellingen mag men gunnen;

— een transactiekrediet is het krediet dat toegekend wordt voor de ontvangsten en uitgaven binnen één financieel boekjaar, m.a.w. welk bedrag aan uitgevoerde werken mag er gefactureerd worden in dat jaar.

De verbintenskredieten zijn gelimiteerd per rubriek van de investeringsenveloppe. Deze kunnen alleen gewijzigd worden met een budgetwijziging (zie artikel 28, 3°).

De transactiekredieten voor de uitgaven zijn gelimiteerd per jaar en per rubriek.

Het totaal van de transactiekredieten van één bepaald financieel boekjaar van alle investeringsenveloppen samen bepaalt welke algemene financieringsmiddelen er jaarlijks moeten beschikbaar zijn. Ze worden samengevat in een afzonderlijk overzicht, zoals vermeld in het eerste lid, 2°. Verschuivingen tussen de transactiekredieten van een budgettaire entiteit, zowel binnen één investeringsenveloppe als tussen enveloppen, die geen wijzigingen van verbintenskredieten voor gevolg heeft en die het totaal van de transactiekredieten per beleidsdomein niet wijzigt, kunnen gebeuren met een interne kredietaanpassing. Een wijziging van het totaal aan transactiekredieten per beleidsdomein, of een verschuiving van transactiekredieten tussen budgettaire entiteiten, kan alleen via een budgetwijziging.

Het onderscheid tussen deze twee kredietsoorten kan schematisch als volgt worden weergegeven :

	Verbintenskredieten	Transactiekredieten			
		2013	2014	2015	2016
<i>Budget 2014</i>					
Enveloppe 5	4.000	3.000	1.000		
Enveloppe 7	15.000	8.000	4.000	3.000	
<i>Budget 2015</i>					
Enveloppe 9	7.000		1.000	6.000	
Enveloppe 10	13.000		3.000	5.000	5.000
Totaal transactiekrediet voor 2014			9.000		

De investeringsenveloppe inzake algemene financiering bevat de transactiekredieten voor :

- de desinvesteringen van vaste activa
- de te ontvangen investeringssubsidies
- de te ontvangen schenkingen

die geen rechtstreeks verband houden met investeringen.

Het overzicht, per beleidsdomein, van de transactiekredieten voor het betrokken financiële boekjaar van alle investeringsenveloppen biedt een zicht op de ontvangsten en uitgaven inzake investeringen die in het betreffende financiële boekjaar zullen plaats vinden en moeten gefinancierd worden. Zoals reeds gesteld, heeft het overzicht een autoriserende functie, gezien de transactiekredieten voor de uitgaven gelimiteerd zijn per jaar en per beleidsdomein voor alle investeringsenveloppen samen. Deze totalen bepalen tevens welke algemene financieringsmiddelen er jaarlijks moeten beschikbaar zijn.

Het vijfde lid bepaalt dat in het overzicht van de transactiekredieten, in voorkomend geval, moet worden aangegeven welke kredieten aan elke hoofdbudgethouder worden toegewezen. Om de gegeven autorisatie zo transparant mogelijk voor te stellen bestaat het overzicht, als het bestuur intern verzelfstandigde agentschappen heeft opgericht, uit de volgende onderdelen :

— het totale overzicht van de ontvangsten en uitgaven : dit is van alle niet- verzelfstandigde diensten en IVA's samen;

— het overzicht van de ontvangsten en uitgaven van de niet-verzelfstandigde diensten;

— het overzicht van elk IVA.

Artikel 24

Volgens artikel 151, § 3 GD, 147, § 3 PD en 153, § 3 OD is het liquiditeitsbudget een financieel plan van de geldstromen van het bestuur. Dit rapport moet aan de raadsleden op een overzichtelijke wijze een inzicht geven in de geldstromen van het betrokken financiële boekjaar. Het is dus niet aangewezen elke rubriek uitgebreid te detaileren.

Het liquiditeitsbudget zal een overzicht geven van alle ontvangsten en uitgaven, dus niet alleen deze die het gevolg zijn van de geplande verrichtingen uit het exploitatie- en het investeringsbudget. Deze ontvangsten en uitgaven worden overgenomen uit de voornoemde budgetten.

Voor de andere ontvangsten en uitgaven, vermeld onder punt 3°, geldt het liquiditeitsbudget als autorisatie aan de hoofdbudgethouders. Dit zal onder meer meer betrekking hebben op de ontvangsten en uitgaven voor toegestane en op te nemen leningen, leasings en waarborgen.

Overeenkomstig artikel 1, punt 8°, zijn bestemde gelden middelen die de raad budgettair gereserveerd voor een specifiek doel in de volgende financiële boekjaren. Deze gelden mogen daarom alleen voor dit doel gebruikt worden. Wanneer de raad oordeelt dat deze middelen niet meer noodzakelijk zijn voor de realisatie van het doel dan dient zij daar een expliciete beslissing over te nemen.

Artikel 25

Artikel 25 geeft uitvoering aan artikel 177, § 1, 2° en artikel 177, § 3, 2° GD, aan artikel 173, § 1, 2° en artikel 173, § 3, 2° PD en aan artikel 178, § 1, 2° en artikel 178, § 3, 2° OD.

Artikel 26

Artikel 26 bepaalt dat elke rubriek die voorkomt in de financiële nota van het budget moet beschouwd worden als een post in de zin van artikel 156 GD, 152 PD en 158 OD. Elke rubriek van de financiële nota van het budget is dus een krediet met een limitatief karakter. Deze rubrieken mogen dus niet overschreden worden zonder een budgetwijziging of een interne kredietaanpassing.

Afdeling 2. Aansluiting van het budget bij het meerjarenplan**Artikel 27**

Artikel 27 geeft uitvoering aan artikel 177, § 1, 1° en artikel 177, § 3, 1° GD, aan artikel 173, § 1, 1° en artikel 173, § 3, 1° PD en aan artikel 178, § 1, 1° en artikel 178, § 3, 1° OD.

Afdeling 3. Budgetwijzigingen en interne kredietaanpassingen**Artikel 28**

De artikelen 154 GD, 150 PD en 156 OD stellen dat budgetwijzigingen die kredietaanpassingen zijn die niet door middel van een interne kredietaanpassing kunnen worden doorgevoerd. De raden stellen de budgetwijzigingen vast op basis van de voorgelegde cijfers en de verklarende nota ervan. De artikelen 155 GD, 151 PD en 157 OD voegen hieraan toe dat de Vlaamse Regering definieert wat interne kredietaanpassingen zijn. Artikel 28 geeft uitvoering aan deze decretale bepalingen en somt de gevallen op waarin het budget niet door middel van een interne kredietaanpassing kan aangepast worden, maar door middel van een budgetwijziging.

Artikel 29

Bij een budgetwijziging zullen het doelstellingenbudget en de financiële toestand steeds moeten herzien worden. De andere onderdelen van de beleidsnota moeten slechts aangepast worden als de budgetwijziging hierop een weerslag heeft. Dit is ook het geval voor de diverse onderdelen van de financiële nota van het budget. Elke budgetwijziging dient ten slotte in de verklarende nota een motivering van de wijzigingen aan het budget te bevatten.

Hoofdstuk 4. De jaarrekening**Afdeling 1. De inhoud van de jaarrekening****Onderafdeling 1. Algemene bepalingen****Artikel 30**

Om de toegankelijkheid van de beleidsrapporten te waarborgen, zijn deze in de plannings- en evaluatiefase zoveel als mogelijk gelijk inzake hun structuur, vorm en inhoud.

Net als het budget bevat de jaarrekening dus een beleidsnota en een financiële nota. In de beleidsnota wordt de mate van realisatie van de prioritaire beleidsdoelstellingen opgenomen. In de financiële nota wordt het gebruik van de toegekende kredieten geëvalueerd.

Naast de beleidsnota en de financiële nota bevat de jaarrekening, overeenkomstig artikel 172, § 1 GD, 168, § 1, PD en 173, § 1, OD, tevens de samenvatting van de algemene rekeningen. Dit onderdeel bestaat uit een balans en een staat van opbrengsten en kosten.

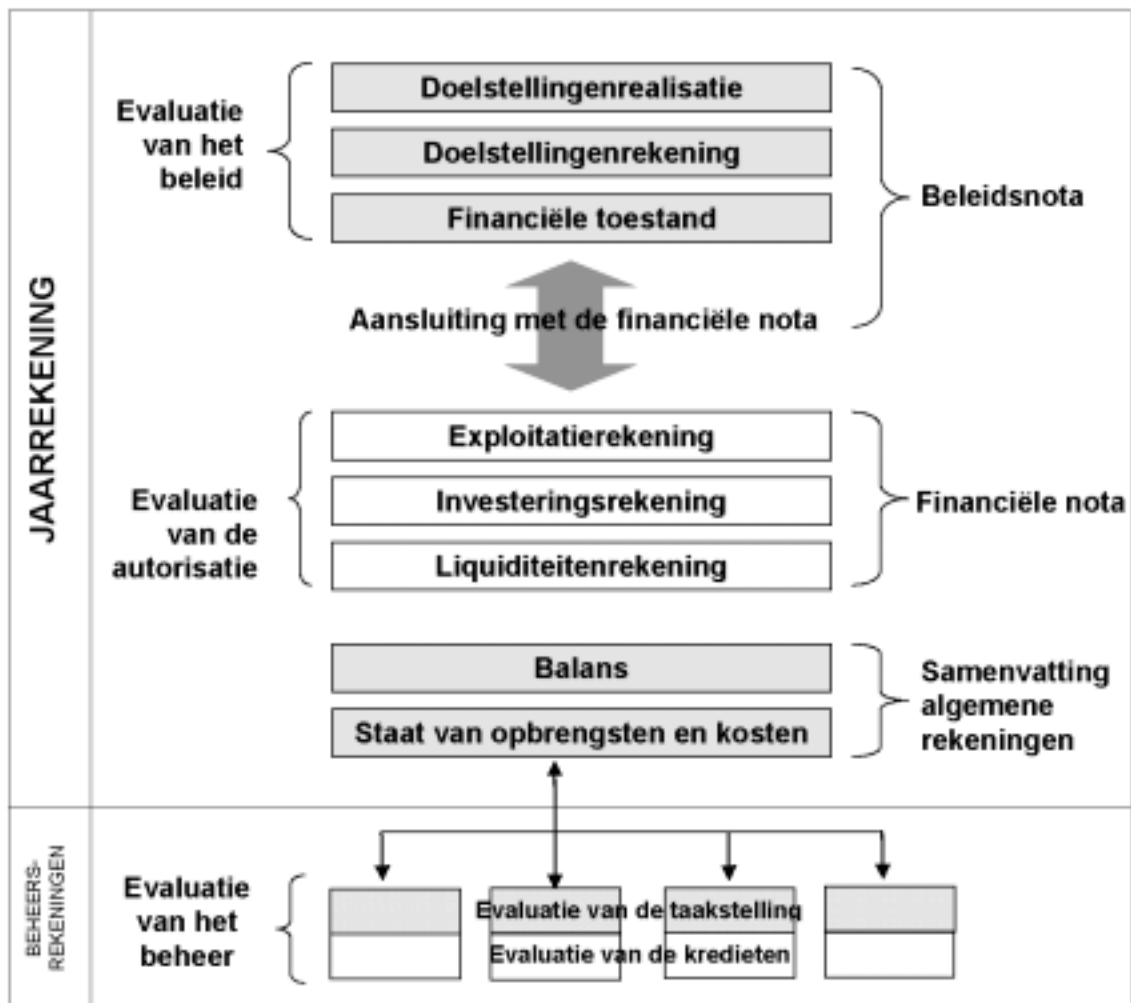
IPSAS is sterk bepalend geweest voor de samenstelling van de jaarrekening en meer bepaald IPSAS 1 Presentatie van de jaarrekening. Volgens paragraaf 21 van deze standaard moet een volledige jaarrekening samengesteld zijn uit :

Financiële rapportering volgens IPSAS	Rapportering volgens het Uitvoeringsbesluit
Statement of financial position	Balans
Statement of financial performance	De staat van opbrengsten en kosten
Statement of changes in net assets/equity	(mutatiestaat van het nettoactief op te nemen in de toelichting bij de jaarrekening)
Cashflow statement	Liquiditeitenrekening
Notes	(toelichting bij de jaarrekening)
Comparison of budget and actual amounts	Financiële nota
	Doelstellingrealisatie (jaarrekening)
	Doelstellingenrekening (jaarrekening)
	De financiële toestand (jaarrekening)

Bovendien bepaalt paragraaf 21 van IPSAS 1 dat in de jaarrekening een vergelijking moet gemaakt worden tussen het budget en de werkelijke bedragen, hetzij als een afzonderlijk rapport, hetzij als een budgetkolom 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 samenvatting van de algemene rekeningen. Het mutatieoverzicht van het eigen vermogen valt onder de analyse van de balansrubrieken. Dit zal opgenomen worden in de toelichting bij de jaarrekening. Het overzicht van de ontvangsten en uitgaven maakt deel uit van de financiële nota (liquiditeitenrekening). Vergelijkingen tussen het budget en de werkelijke bedragen dienen in elk onderdeel van de beleidsnota en financiële nota, met uitzondering van de aansluiting met de financiële nota van de jaarrekening, vermeld te worden.

Onderstaande figuur geeft de inhoud van de jaarrekening schematisch weer in samenhang met de beheersrekeningen.



Artikel 31

Artikel 31 sluit aan bij IPSAS 24. Conform deze standaard moet in de jaarrekening van entiteiten die verplicht zijn of ervoor opteren om hun goedgekeurd budget publiek te maken een vergelijking worden opgenomen tussen de gebudgetteerde bedragen en de werkelijke bedragen die voortvloeien uit de uitvoering van het budget.

Onderafdeling 2. De beleidsnota

Artikel 32

Artikel 32 geeft de inhoud van de beleidsnota van de jaarrekening weer. Deze bevat grotendeels dezelfde onderdelen als de beleidsnota van het budget.

Artikel 33

In de doelstellingenrealisatie wordt het gevoerde beleid geëvalueerd aan de hand van volgende drie kernvragen :

— wat hebben we bereikt? In welke mate werd, per prioritaire doelstelling opgenomen in het budget, het beoogd resultaat of eventueel het beoogde effect gerealiseerd?

— at hebben we hiervoor gedaan? In welke mate werden de actieplannen en de acties die op het financiële boekjaar betrekking hebben gerealiseerd?

— wat zijn de ontvangsten en uitgaven van het betrokken actieplan gedurende financiële boekjaar? Net zoals in de planningsfase gebeurt de financiële vertaling van de actieplannen in de evaluatiefase op kasbasis.

Een voorbeeld ter illustratie van deze kernvragen :

Jaarrekening 2011 :

Wat hebben we bereikt?

Prioritaire beleidsdoelstelling :

Kwalitatief : de veiligheid in het verkeer vergroten i.c. van voetgangers en fietsers.

Kwantitatief : het aantal verkeersongevallen met voetgangers en fietsers is in 2012 met 5% verminderd.

<i>Status :</i>	Op weg naar realisatie
<i>Toelichting :</i>	De doelstelling moet pas gerealiseerd worden tegen 2012. Bovendien zijn momenteel nog niet alle acties uitgevoerd.

Wat hebben we hiervoor gedaan?

<i>Actieplan :</i>	Beveiligen van schoolomgeving
<i>Status :</i>	Op weg naar realisatie

<i>Actie 1 :</i>	Opmaak van een schoolvervoerplan
<i>Status :</i>	Gerealiseerd
<i>Actie 2 :</i>	Heraanleg en verbreden van voetpaden
<i>Status :</i>	Niet gerealiseerd tengevolge derden
<i>Toelichting :</i>	De werken zijn via een overheidsopdracht gegund aan een aannemer. Net voor de start van de werken is deze failliet gegaan. Een nieuwe procedure is opgestart.

Wat zijn de financiële gevolgen?

Beveiligen van schoolomgeving

	Jaarrekening			Budget		
	Uitg.	Ontv.	Saldo	Uitg.	Ontv.	Saldo
<i>Exploitatie</i>	600	90	-510	500	100	-400
• Opmaak van een schoolvervoerplan						
<i>Investerings</i>	0	0	0	1000	200	-800
• Heraanleg en verbreden van voetpaden						

Belangrijk is dat er ook nu een duidelijk verband wordt gelegd tussen de financiële en niet-financiële gegevens.

Bovenstaand voorbeeld illustreert dat het de bedoeling is om in de doelstellingenrealisatie een objectieve weergave te geven van de mate van realisatie van de prioritaire beleidsdoelstellingen en de eraan gekoppelde actieplannen en acties. Ook wat de ontvangsten en uitgaven betreft, dient er een objectieve vergelijking gemaakt te worden tussen de gerealiseerde en gebudgetteerde kasstromen per actieplan.

De evaluatie van het gevoerde beleid (bv. de evaluatie van het kwantitatieve aspect van een prioritaire beleidsdoelstelling) maakt daarentegen geen deel uit van de doelstellingenrealisatie gezien de decreetgever dit voorzien heeft als een element van het verslag van het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de voorzitter van het OCMW (in artikel 173 GD, 169 PD en 174 OD).

Artikel 34

De doelstellingenrekening is de samenvatting van de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven van de verschillende prioritaire beleidsdoelstellingen en van het overige beleid, ingedeeld volgens de beleidsdomeinen. Het is de link tussen de evaluatie van de beleidsdoelstellingen en actieplannen in de doelstellingenrealisatie en de evaluatie van de toegekende autorisaties in de financiële nota.

Ook de doelstellingenrekening bevat per beleidsdomein een rubriek 'overig beleid' aangezien niet alle activiteiten van het bestuur in prioritaire beleidsdoelstellingen werden vertaald.

Naast een overzicht van de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven van de prioritaire beleidsdoelstellingen en het overige beleid wordt ook een overzicht gegeven van de algemene financieringsbronnen die aangewend werden om dit beleid te realiseren. Dit zijn de ontvangsten en de eraan verbonden uitgaven die geen rechtstreeks verband houden met een specifieke dienstverlening (algemene werkingssubsidies, belastingen, dividenden, creditintresten) of een specifieke investering (leningen, desinvesteringen). In de doelstellingenrekening wordt op deze wijze ook aangetoond hoeveel er vanuit de algemene financieringsmiddelen werd bijgelegd voor elk beleidsdomein en voor de realisatie van de prioritaire beleidsdoelstellingen.

Artikel 35

Artikel 35 sluit aan bij artikel 20 van dit besluit.

Onderafdeling 3. De financiële nota**Artikel 36**

De financiële nota van de jaarrekening is opgebouwd uit dezelfde onderdelen als de financiële nota van het budget :

- de exploitatierekening;
- de investeringsrekening;
- de liquiditeitenrekening.

In de financiële nota wordt het gebruik van de toegekende kredieten aan de hoofdbudgethouders geëvalueerd.

Artikel 37

Via de exploitatierekening leggen de hoofdbudgethouders verantwoording af over de bestede en verworven middelen in verband met de exploitatie. Daartoe is de exploitatierekening op dezelfde wijze opgebouwd als het exploitatiebudget :

- de totale exploitatierekening : dit is de exploitatierekening van alle niet-verzelfstandigde diensten en IVA's samen;
- de exploitatierekening van de niet-verzelfstandigdediensten;
- de exploitatierekening van elk IVA.

Elk onderdeel van de exploitatierekening omvat per beleidsdomein het geheel van ontvangsten en uitgaven inzake de exploitatie.

Artikel 38

Artikel 38, eerste lid, somt de onderdelen op van de investeringsrekening :

- punt 1° bevat de verantwoording van de in artikel 23, eerste lid, 2° toegekende transactiekredieten van het financiële boekjaar van alle investeringsenveloppen;
- punt 2° bevat de verantwoording van de kredieten voor investeringsenveloppen die definitief opgeleverd zijn en dus als afgesloten kunnen beschouwd worden.

Ingevolge artikel 151, § 4, tweede lid GD, 147, § 4, tweede lid PD en 153, § 4, tweede lid OD blijven de kredieten van een investeringsenveloppe meerdere jaren geldig en heeft men dus geen jaarlijkse afrekening van deze verbintenskredieten.

De NOB verplichtte niet dat er een rekening moest worden opgemaakt van een afgesloten investeringsenveloppe. Dit had voor gevolg dat men geen zicht had op het verbruikte krediet en met een eventuele afwijking met de gebudgetteerde bedragen. Men wist dus ook niet wat de invloed van deze afwijkingen was op het nieuwe budget of op budgetwijzigingen. Gezien dit als een tekortkoming werd ervaren, stelt dit artikel dat na het beëindigen van een investeringsenveloppe een overzicht moet worden gegeven van de ontvangsten en uitgaven die er verband mee hielden, zowel inzake de investeringen als de desinvesteringen, de investeringssubsidies en de schenkingen die er rechtstreeks verband mee hielden.

Het tweede lid is analoog aan artikel 23, vijfde lid van dit besluit. Om de evaluatie zo transparant mogelijk voor te stellen bestaat het overzicht, als het bestuur intern verzelfstandigde agentschappen heeft opgericht, uit de volgende onderdelen :

- het totale overzicht van de ontvangsten en uitgaven : dit is van alle niet- verzelfstandigde diensten en IVA's samen;
- het overzicht van de ontvangsten en uitgaven van de niet-verzelfstandigde diensten;
- het overzicht van elk IVA.

Artikel 39

Artikel 39 is de tegenhanger van artikel 24. Dit artikel is in overeenstemming met IPSAS 1, § 21 Presentatie van de jaarrekening die stelt dat een jaarrekening een overzicht van de ontvangsten en uitgaven ('Cash flow statement') moet bevatten.

Onderafdeling 4. De samenvatting van de algemene rekeningen**Artikel 40**

Artikel 40 sluit aan bij artikel 172, § 1 GD, 168, § 1, PD en 173, § 1, OD, dat bepaalt dat de rekeningen samengevat dienen opgenomen te worden in het ontwerp van de jaarrekening nadat ze in overeenstemming zijn gebracht met de gegevens van de inventaris.

We gaan er van uit dat de decreetgever met 'rekeningen' de algemene rekeningen bedoelt. Klassiek worden de algemene rekeningen samengevat in een balans en een resultatenrekening. Aangezien het begrip resultaat aangeeft wat de gevolgen zijn van de activiteiten op het eigen vermogen van de entiteit, is dit begrip in de publieke sector en in het bijzonder in het kader van de lokale en provinciale besturen niet relevant. Het is wel belangrijk om een zicht te hebben op de financiële weerslag van de activiteiten van het bestuur. In plaats van dus te spreken van een resultatenrekening, spreken we hier van een staat van opbrengsten en kosten waarin dus een overzicht wordt gegeven van de opbrengsten en kosten die verband houden met de activiteiten van het bestuur.

De samenvatting van de algemene rekeningen is ook in overeenstemming met IPSAS 1, § 21 die bepaalt dat er een balans ('statement of financial position') en een staat van opbrengsten en kosten ('statement of financial performance') dienen opgenomen te worden in de jaarrekening.

Artikel 41

Artikel 41 geeft de klassieke definitie van een balans en is in overeenstemming met IPSAS 1.

Artikel 42

Artikel 42 is in overeenstemming met IPSAS 1.

Artikel 43

Artikel 43 geeft de klassieke indeling van de activa weer in vaste en vlottende activa. De definitie van vlottende activa wijkt af van de definitie uit het Belgisch boekhoudrecht, maar is in overeenstemming met IPSAS 1, § 76.

De verdere onderverdeling van de activa is terug te vinden in titel 3, hoofdstuk 2.

Artikel 44

Artikel 44 geeft de indeling van de passiva. Deze wijkt af van de indeling volgens het Belgisch boekhoudrecht, maar is wel in overeenstemming met 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 3, 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 verder bij de toelichting bij artikel 83).

Artikel 45

Artikel 45 is in overeenstemming met IPSAS 1 voor wat betreft de rubrieken die volgens paragraaf 102 van deze standaard minimaal moeten voorkomen in de resultatenrekening.

De verdere onderverdeling van de staat van opbrengsten en kosten is terug te vinden in titel 3, hoofdstukken 4 en 5.

Afdeling 2. Diverse bepalingen

Artikel 46

Na de vaststelling van de jaarrekening moeten de resultaten ervan verwerkt worden in de eerstvolgende aanpassing van het meerjarenplan en in de eerstvolgende budgetwijziging, of bij gebrek daaraan in het meerjarenplan en in het eerstvolgende budget.

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

Deze resultaten dienen ingebracht te worden in de financiële toestand, wat een invloed zal hebben op het financiële evenwicht of het resultaat op kasbasis voor het eerste jaar van de zesjaarlijkse periode waarvoor de raad werd verkozen. Als dit een negatieve invloed heeft op het financiële evenwicht of op het resultaat op kasbasis voor het eerste jaar van de zesjaarlijkse periode moet de raad de nodige maatregelen nemen om een schorsing van deze beleidsrapporten door de toezichhoudende overheid te voorkomen.

Artikel 47

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

Hoofdstuk 5. De beheersrapporten

Artikel 160, § 1 GD, 156, § 1 PD en 162, § 1 OD stelt dat de budgethouder ... de verbintenissen aangaat ... overeenkomstig het aan hem toevertrouwde budget ...

Paragraaf 3 van dezelfde artikelen stelt dat de budgethouder verantwoordelijk is voor de facturatie van de te ontvangen bedragen van het aan hem toevertrouwde budget.

Het moet dus voor elke budgethouder duidelijk zijn welk gedeelte van het budget aan hem wordt toevertrouwd. Daarom zal het budget van elke gedelegeerde budgethouder vastgesteld worden in de vorm van een beheersbudget.

Artikel 156 GD, 152 PD en 158 OD bepaalt dat een verbintenis alleen mag worden aangegaan op grond van een goedgekeurde, op het budget voorkomende post of op grond van een voorlopig krediet en dat degene die in strijd hiermee verbintenissen hebben aangegaan, hiervoor persoonlijk verantwoordelijk zijn, behoudens in de gevallen die door of krachtens het decreet worden bepaald en onverminderd de eventuele medeverantwoordelijkheid van andere organen of personeelsleden van het bestuur.

Voor elke gedelegeerde budgethouder moet dus kunnen nagegaan worden of die het hem toevertrouwde budget heeft gerespecteerd. Daarom zal de realisatie van het budget van elk van deze budgethouders vastgesteld worden in de vorm van een beheersrekening.

Budgethouderschap en andere vormen van verzelfstandiging houden dus een duidelijke verantwoordelijkheid in voor de personen aan wie het beheer is toegekend. Belangrijk hierbij is dat er vooraf duidelijke en ondubbelzinnige afspraken gemaakt worden tussen de gedelegeerde en de delegatiegever. Elke budgethouder moet dus ook zijn jaarlijkse kredieten hebben.

Beheersbudgetten zijn niet alleen noodzakelijk in functie van autorisatie maar ze moeten ook de nodige beheersinformatie leveren over de doelstellingen en de producten en diensten. De budgethouder, het hoofd van het IVA, het managementteam en de uitvoerende organen hebben immers behoefte aan managementinformatie over deze producten en diensten.

Het is aangewezen dat het internecontrolesysteem onder meer regels bevat met betrekking tot :

- de opmaak en de aanpassing van de beleids- en beheersrapporten;
- de opvolging van de realisatie van de beleidsdoelstellingen en van de taakstelling van de budgethouders;
- de kredietbewaking;
- het kredietbeheer door de budgethouders;
- de vaststelling van de beheersrekeningen.

De autorisatie vanwege de raad aan de hoofdbudgethouder(s) gebeurt door toekenning van ruime kredietenveloppen in het budget. Dit was niet het geval in de NGB en de NPB waar de toekenning van de kredieten op het niveau van artikelen gebeurde. Zo ligt bijvoorbeeld, volgens artikel 22 van dit besluit, het beperkende karakter van de kredieten voor de exploitatie op het niveau van de totale uitgaven van een beleidsdomein. Met het oog op de verwezenlijking van het geheel van de doelstellingen en de actieplannen is het belangrijk om de kredieten adequaat onder controle te houden. Bijgevolg is het noodzakelijk dat de interne kredietbewaking op een meer detaillistisch niveau gebeurt. In het internecontrolesysteem kan er bijvoorbeeld opgenomen worden dat de budgethouders de kredieten voor de exploitatie niet mogen overschrijden per beleidsveld, actieplan of per algemene rekening.

Voor een goede werking in het bestuur is het essentieel dat in het internecontrolesysteem bepaald wordt onder welke voorwaarden de budgethouders hun kredieten moeten beheren. Wanneer heeft de budgethouder bijvoorbeeld de goedkeuring nodig van de secretaris of de provinciegriffier? Hoe verloopt de samenwerking met de ondersteunende diensten? Bij de aankoop van een computer door de budgethouder kan bijvoorbeeld eerst het akkoord van de informaticadienst nodig zijn en/of van de centrale aankoopdienst.

Het getrapte systeem van budgethouderschap, zoals bepaald in de organieke decreten (de artikelen 159 en 224 GD, de artikelen 155 en 218 PD en de artikelen 161 en 217 OD), impliceert dat er op basis van deze delegatielijnen verantwoording wordt afgelegd over de realisatie van de taakstelling en het beheer van de kredieten door de budgethouders. In het internecontrolesysteem kan er bepaald worden volgens welke procedure deze beheersrekeningen worden vastgesteld. Hierbij is het aangewezen dat de budgethouders de mogelijkheid krijgen om hun beheer te verantwoorden.

Titel 3. Rubrieken van de beleids- en beheersrapporten

Algemene toelichting

Deze titel omschrijft de rubrieken van de beleids- en beheersrapporten. De International Public Sector Accounting Standards (IPSAS, zie Inleiding – 2.5. Internationale standaarden) hebben bij de omschrijving van de rubrieken als basis gediend. In zoverre er overeenstemming bestond tussen de IPSAS en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, ook het algemeen boekhoudrecht voor ondernemingen in België genoemd (hierna kortweg het Belgische boekhoudrecht), zijn de bepalingen van dit wetboek tekstueel als voorbeeld gebruikt. In het bijzonder betreft het de bepalingen van boek II – Jaarrekening, geconsolideerde jaarrekening en formaliteiten inzake de openbaarmaking.

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 dit onderzoek valt op te merken dat de IPSAS vooralsnog alleen betrekking hebben op financiële verantwoordingen, waarmee de jaarrekening bedoeld wordt. In het uitvoeringsbesluit is geopteerd om de IPSAS ook van toepassing te maken op de andere beleidsrapporten en dus niet te beperken tot de jaarrekening. De reden hiervoor is dat het plannings- en evaluatieproces tot eenzelfde financiële cyclus behoort, 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 voornoemde 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. Deze verschillen zijn het gevolg van de kritische benadering van deze standaarden, in het bijzonder omwille van de specificiteit van de sector. Deze verschillen worden per artikel toegelicht. Toch kan gesteld worden 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 conform het uitvoeringsbesluit.

Rapportering volgens het Uitvoeringsbesluit	Financiële rapportering volgens IPSAS
Balans	Statement of financial position
De staat van opbrengsten en kosten	Statement of financial performance
	Statement of changes in net assets/equity
Liquiditeitenrekening	Cashflow statement
Toelichting bij de jaarrekening	Notes
Financiële nota	Comparison of budget and actual amounts
Doelstellingrealisatie	Niet opgelegd door IPSAS
Doelstellingenrekening	Niet opgelegd door IPSAS
De financiële toestand	Niet opgelegd door IPSAS

Uit bovenstaande tabel blijkt ook dat de beleidsrapporten een schat aan bijkomende informatie bevatten. Met betrekking tot de jaarrekening betreft het o.a. de doelstellingenrealisatie en -rekening, de financiële toestand, de exploitatie- en investeringsrekening, enz. Niettegenstaande de IPSAS-standaarden de opname van dergelijke informatie in de jaarrekening niet verplicht opleggen, wordt het wel aangemoedigd om dit te doen. Paragraaf 25 van IPSAS 1 stelt in dit verband dat entiteiten aangemoedigd worden om additionele informatie te presenteren die de gebruikers van de jaarrekening assisteren 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. Deze aanvullende informatie mag ook details bevatten over de outputs en uitkomsten van de entiteit in de vorm van performantie-indicatoren, servicegraadtabellen, programma-evaluaties en andere rapporten opgesteld door het management m.b.t. 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.

Hierna nog enkele algemene aanmerkingen wat de structuur betreft :

- In tegenstelling tot het Belgische boekhoudrecht, zijn de rubrieken van de activa en de passiva niet geklasseerd op basis van respectievelijk hun liquiditeit of hun opeisbaarheid. Alhoewel de IPSAS een dergelijke classificatie niet uitsluit is er in het uitvoeringsbesluit geopteerd om de algemene regel, zoals vermeld in IPSAS 1, § 70, te volgen. De structuur van de balans in de jaarrekening, zoals opgenomen in het uitvoeringsbesluit, heeft als voordeel dat het meer beleidsinformatie biedt. Zo hebben de beleidsmensen onmiddellijk een zicht op het nettowerkkapitaal, zijnde de vlottende activa minus de schulden op korte termijn. Het nettowerkkapitaal geeft m.a.w. weer welke de financiële marge op korte termijn is om extra activiteiten te ontplooiën.

- Er is in afwijking tot het Belgische boekhoudrecht geen rubriek oprichtingskosten opgenomen. (zie toelichting bij artikel 60, 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. Voorts zijn de rubrieken die conform IPSAS 1, § 102 minimaal moeten voorkomen in de resultatenrekening, terug te vinden in het uitvoeringsbesluit of zal er rekening mee gehouden worden bij het vaststellen van de modellen van de jaarrekening en toelichting bij de jaarrekening. Andere, zoals deze opgenomen in IPSAS 1, § 103, werden niet opgenomen omdat ze niet relevant zijn in de context van de Vlaamse lokale besturen.

Hoofdstuk 1. Algemene bepalingen

Artikel 50

Zoals gesteld in punt 2.7.2 van de inleiding is de monetaire eenheid voor de boekhouding en de beleids- en beheersrapporten de euro. Om de leesbaarheid van deze rapporten te verhogen worden alle bedragen afgerond tot op eenheden van de euro.

Artikel 50 sluit eveneens aan bij IPSAS 1, § 63, welke stelt dat de presentatievaluta duidelijk dient te worden vermeld.

Artikel 51

Artikel 51 sluit aan bij artikel 84 van het koninklijk besluit 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 43 van dit besluit.

Artikel 52

Artikel 52 geeft weer in welke aparte categorieën de vlottende activa moeten uitgesplitst worden.

IPSAS 1, § 88, bepaalt de categorieën die minstens op het actief moeten voorkomen. De overlappende rekeningen staan daarbij niet vermeld, maar zijn overgenomen uit het Belgische boekhoudrecht. 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 in de financiële positie van de entiteit te verkrijgen; en

- 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 in de financiële positie van de entiteit te verkrijgen.

De beslissing om additionele 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 53

Artikel 53 geeft een omschrijving van de liquide middelen. Deze omschrijving past binnen de algemene formulering van IPSAS 2, § 8, en is gelijkaardig aan het Belgische boekhoudrecht (art. 95).

Artikel 54

Artikel 54 geeft een omschrijving van de geldbeleggingen. Deze omschrijving past binnen de algemene formulering van IPSAS 2, § 8, en is gelijkaardig aan het Belgische boekhoudrecht (art. 95).

Artikel 55

Artikel 55 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. Hierbij wordt afgeweken van het Belgische boekhoudrecht 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 deze 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 waardebepaling van de transactie moet er immers ook rekening gehouden worden met de gesubsidieerde bedragen.

Retributies behoren dus steeds tot de ruiltransacties omdat er dan een billijke vergoeding gevraagd wordt voor de geleverde prestatie. Borgtochten echter worden als niet-ruiltransactie gecatalogeerd, omdat de ontvangende partij het bedrag van de borgtocht alleen tijdelijk in bewaring heeft.

Artikel 56

De besturen zullen in de regel maar relatief beperkt te maken krijgen met voorraden. Daarom is in het uitvoeringsbesluit geopteerd 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 zullen de verschillende categorieën van voorraden dus samen gerapporteerd worden 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 voor zover relevant. Hiertoe kunnen er in het minimum algemeen rekeningstelsel (MAR) aparte rekeningen worden opgenomen voor de in artikel 56 vermelde soorten van voorraden.

Een soort van voorraad betreft de onroerende goederen bestemd voor verkoop. Dit zal in de besturen niet dikwijls 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 of APB kan deze soort van voorraad wel vaker voorkomen.

Onmiddellijk dient hier wel ruim te worden geïnterpreteerd. Het slaat namelijk op de in artikel 43 opgenomen criteria om te voldoen aan de definitie van vlottende activa. Onroerende goederen die niet onmiddellijk worden verkocht, zijn opgenomen onder de rubriek overige materiële vaste activa (cf. artikel 68).

Artikel 57

Artikel 57 geeft weer wat onder de bestellingen in uitvoering wordt opgenomen. Deze omschrijving is gelijkaardig aan het Belgische boekhoudrecht (art. 95). De bestellingen in uitvoering zullen bij de besturen in principe niet voorkomen. Daarom zullen ze in de beleidsrapporten, in tegenstelling tot IPSAS en het Belgische boekhoudrecht samen gerapporteerd worden met de voorraden. Toch is het mogelijk om aan de vereisten van IPSAS te voldoen door in de toelichting bij het beleidsrapport de bestellingen in uitvoering te laten specificeren voor zover relevant.

Artikel 58

Artikel 58 geeft weer wat onder de overlopende rekeningen van het actief wordt opgenomen. Deze omschrijving is gelijkaardig aan het Belgische boekhoudrecht (art. 95). De overlopende rekeningen staan niet vermeld onder de rubrieken die volgens IPSAS 1, § 88, minstens op het actief moeten voorkomen. Dit is merkwaardig omdat de overlopende rekeningen bijdragen tot het transactieprincipe. Ze wijzen de bedragen die met de transacties gepaard gaan immers toe aan het financiële boekjaar waarin de transacties werkelijk gerealiseerd zijn, ongeacht de datum van betaling of inning. Wel is er in IAS 37, § 11, sprake van overlopende posten, maar deze worden vaak gerapporteerd als onderdeel van de handelsschulden en andere te betalen posten. Bovendien betreft het in casu de overlopende rekeningen van het passief. Gezien het belang van de overlopende rekeningen is geopteerd om deze afzonderlijk in de rapportering op te nemen. Zo wordt tevens bijgedragen tot het ware en getrouwe beeld van de rapportering. IPSAS laat, zoals in artikel 52 is vermeld, immers toe om rubrieken aan de rapportering toe te voegen.

Artikel 59

Artikel 59 is langs actiefzijde de tegenhanger van artikel 82 en betreft het gedeelte van de vorderingen op lange termijn dat binnen de twaalf maanden na de balansdatum dient te worden geïnd.

Artikel 60

Artikel 60 geeft weer in welke aparte categorieën de vaste activa uitgesplitst worden.

Op basis van artikel 43 behoren de vorderingen op lange termijn tot de vaste activa.

Een ander verschilpunt betreft het feit dat in het Belgische boekhoudrecht de activa in de rapportering geordend zijn in stijgende graad van liquiditeit. Conform IPSAS 1, § 70, moeten op het actief de vlottende en vaste activa als afzonderlijke categorieën worden gepresenteerd, behalve wanneer een presentatie gebaseerd op de mate van liquiditeit meer betrouwbare en relevante informatie zou verschaffen. Het raadslid is beleidsmatig meer gebaat om te weten wat het nettowerkkapitaal is dan om de graad van liquiditeit van de activa te kennen.

Er is in afwijking tot het Belgische boekhoudrecht 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 hierin komen de oprichtingskosten niet voor. Vermits bovendien oprichtingskosten in een bestuur niet frequent voorkomen is geopteerd om ze conform IPSAS onmiddellijk in resultaat te nemen en niet tot uitdrukking te brengen op de balans.

Artikel 61

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 55 van dit verslag.

Op basis van artikel 43 behoren de vorderingen op lange termijn tot de vaste activa.

Artikel 62

Artikel 62 geeft weer in welke aparte categorieën de financiële vaste activa uitgesplitst worden.

De financiële vaste activa bevatten onder de 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. Dit is ook zo in het Belgische boekhoudrecht, maar daar worden de financiële vaste activa opgesplitst op basis van de rechten die een onderneming aanhoudt in het aandelenkapitaal van een andere vennootschap. Vermits de belangen van het bestuur in andere rechtspersonen niet altijd via aandelen verloopt, is geopteerd voor een andere indeling. Hierbij werd gezocht naar entiteiten met een eigen rechtspersoonlijkheid waarmee het bestuur een duurzaam samenwerkingsverband kan aangaan. Uiteindelijk zijn er vijf categorieën van dergelijke samenwerkingsverbanden opgenomen.

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

Onder de andere financiële vaste activa komen bijvoorbeeld de aandelen die het bestuur aanhoudt in de Gemeentelijke Holding.

Artikel 63

Artikel 63 geeft weer in welke aparte categorieën de materiële vaste activa uitgesplitst worden.

IPSAS 17 biedt de mogelijkheid om de classificatie van de materiële vaste activa aan te passen in functie van de informatiebehoefte. De klassieke indeling zoals voorzien in het Belgische boekhoudrecht biedt weinig relevante informatie en daarom is gekozen voor een alternatieve indeling volgens andere criteria.

Een eerste onderscheid wordt gemaakt tussen de materiële vaste activa die het bestuur wel of niet aanwendt voor haar maatschappelijke dienstverlening.

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 conform de definities in de artikelen 64 en 66.

Artikel 64 en 65

Artikel 64 definieert de gemeenschapsgoederen. Deze is gebaseerd op de omschrijving van de niet kasstroomgenererende activa vermeld in IPSAS 21, § 14.

Meerdere kapitaalgoederen van een overheid worden louter ingezet voor de maatschappelijke dienstverlening, zonder de nodige economische opbrengsten te genereren. Wetenschappelijk onderzoek (Christiaens 2004; Christiaens, Rommel, Barton 2006) heeft aangetoond dat dergelijke gemeenschapsgoederen wel zeer belangrijk zijn om over te rapporteren, maar niet noodzakelijk als activa. In de bestaande provinciale boekhoudwetgeving⁽¹⁾ werd op het actief de rubriek « Niet-bedrijfsmatige vaste activa » opgenomen en in de boekhoudwetgeving voor vzw (KB 19/12/03) wordt op het actief een onderscheid gemaakt tussen de materiële vaste activa « in volle eigendom » en de « overige », wat inhoudelijk aansluit met het onderscheid tussen de « bedrijfsmatige » en de « gemeenschapsgoederen ».

Dit besluit kiest ervoor om de gemeenschapsgoederen wel op te nemen in de balans en niet louter in de toelichting.

Artikel 65 geeft weer in welke aparte categorieën de gemeenschapsgoederen uitgesplitst worden.

Artikel 66 en 67

Artikel 66 definieert de bedrijfsmatige materiële vaste activa. Deze is gebaseerd op de omschrijving van activa die ontvangsten en uitgaven genereren zoals vermeld in IPSAS 21, § 16. Deze definitie staat in wisselwerking met de definitie van de gemeenschapsgoederen (zie artikel 64). Het onderscheid tussen beide 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 67 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 Belgische boekhoudrecht uitgesplitst worden.

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

Artikel 68

Artikel 68 definieert de overige materiële vaste activa en geeft weer in welke aparte categorieën ze uitgesplitst worden. Deze definitie is gebaseerd op de omschrijving van een vastgoedbelegging, zoals opgenomen in IPSAS 16, § 7. De overige materiële vaste activa beperken zich echter niet alleen tot de onroerende goederen. Ook roerende goederen kunnen er onder opgenomen worden.

Het gehanteerde criterium tot opname is dat het kapitaalgoederen betreft die niet aangewend worden voor de maatschappelijke dienstverlening door het bestuur. Deze goederen kunnen dus gemakkelijk ontvreemd worden zonder een invloed te hebben op de maatschappelijke dienstverlening. Een voorbeeld is 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 deze contracten, geboekt worden onder de vorderingen van de vlottende of de vaste activa.' in het derde lid, 3°, slaat onder meer op de situatie waarin het bestuur eigenaar is van onroerende goederen en een leasing- of erfpachtcontract afsluit, waarbij het bestuur dan 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 deze die beantwoorden aan de in artikel 43 opgenomen definitie van vlottende activa. In dit kader wordt tevens verwezen naar artikel 56 van dit verslag.

Artikel 69

De rubriek 'terreinen en gebouwen' komt zowel voor onder de gemeenschapsgoederen, de bedrijfsmatige materiële vaste activa als de overige materiële vaste activa. Tot welke categorie van materiële vaste activa een item opgenomen onder de terreinen en gebouwen behoort, wordt bepaald aan de hand van artikel 64, 66 en 68.

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

Artikel 70

Het (gemeentelijke) wegnen 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 overige infrastructuur.

Artikel 71

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

De artikelen 64 en 66 bepalen de categorie van materiële vaste activa waartoe een item opgenomen onder de installaties, machines en uitrusting behoort.

Artikel 72

Artikel 72 bepaalt wat onder leasing wordt begrepen. Deze omschrijving is conform IPSAS 13, § 8. Hoewel de rubriek leasing en soortgelijke rechten in het Belgische boekhoudrecht anders is geformuleerd, bestaat er grote inhoudelijke overeenstemming.

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

Artikel 73

Artikel 73 omschrijft wat het erfgoed is. Een IPSAS over erfgoederen is momenteel in voorbereiding. De omschrijving is in overeenstemming met de voorbereidende stukken (zie Discussion paper 2006 Heritage assets, blz. 18). Erfgoederen zijn specifiek voor de openbare sector en komen in het Belgische boekhoudrecht niet voor. Als een erfgoed eventueel tot een andere rubriek van de activa kan behoren, is artikel 51 van toepassing.

Artikel 74

M.b.t. de immateriële vaste activa bepaalt IPSAS alleen dat zij afzonderlijk tot uitdrukking moeten komen op de balans (IPSAS 1, § 88). Artikel 74 voldoet aan deze bepaling. In vergelijking met het Belgische boekhoudrecht 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 definiëring van de passiva en de onderverdeling van de passiva in schulden op korte en lange termijn en in het nettoactief is terug te vinden in artikel 44 van dit besluit.

Artikel 75

Artikel 75 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 met het Belgische boekhoudrecht enkele verschillen.

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 Belgische boekhoudrecht 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 ruiltransacties is er onder 1^o sprake van schulden met betrekking tot de bezoldigingen en de andere sociale schulden. Dit zijn schulden die voortvloeien uit arbeidsprestaties. Hiertoe behoren onder meer de bedrijfsvoorheffing en de sociale lasten, de bijdragen in het kader van de tweede pensioenpijler, de premies van de hospitalisatieverzekering, de vergoeding van de kosten voor het woon-werkverkeer, de begrafenisvergoeding...

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

Wat de voorzieningen betreft volgt het uitvoeringsbesluit de bepalingen van IPSAS 1, § 88, dat stelt dat de voorzieningen als een aparte categorie worden vermeld. Conform IPSAS 19, § 18, worden voorzieningen voor risico's en kosten gedefinieerd als zijnde schulden met een onzekere timing of met een onzeker bedrag (zie ook art. 80). Dit verschilt met het Belgische boekhoudrecht, waar de voorzieningen er samen met de uitgestelde belastingen een aparte rubriek vormen die losstaan van de schulden.

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

Artikel 76

M.b.t. de financiële schulden stelt IPSAS 1, § 88, alleen dat de financiële schulden in de balans tot uitdrukking moeten komen. Het uitvoeringsbesluit voldoet aan deze bepaling. Verder is artikel 76 gelijkaardig aan het Belgische boekhoudrecht. Wel moeten de financiële schulden in het Belgische boekhoudrecht verplicht verder uitgesplitst worden in de categorieën 'kredietinstellingen' en 'overige leningen'. In het uitvoeringsbesluit gaat men 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 77, 78 en 79

De artikelen 77 en 79 bepalen wat respectievelijk onder schulden uit ruiltransacties en schulden uit niet-ruiltransacties moet worden begrepen.

In het Belgische boekhoudrecht maken de belastingen deel uit van de rubriek 'Schulden met betrekking tot belastingen, bezoldigingen en sociale lasten'. Artikel 78 wijkt hiervan 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 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 echter zijn schulden uit ruiltransacties. Waarom een onderscheid tussen ruil en niet ruil in een overheidscontext te verkiezen valt, is al bij de vorderingen aangegeven.

Artikel 80

Conform IPSAS 19, § 18, omschrijft artikel 80 de voorzieningen voor risico's en kosten als zijnde 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 economische voordeel of dienstenpotentieel voor het bestuur oplevert. Het betreft m.a.w. alle elementen die op het actief van de balans staan.

Het uitvoeringsbesluit verschilt op twee punten met het Belgische boekhoudrecht. Ten eerste worden in het Belgische boekhoudrecht voorzieningen niet als schulden beschouwd (zie art. 75). Ten tweede houdt het Belgische boekhoudrecht ook rekening met waarschijnlijke verplichtingen. Volgens IPSAS zal men deze verplichtingen opnemen in de orderekeningen.

Zo kunnen voor grote herstellings- en onderhoudswerken, volgens IPSAS, geen voorzieningen worden aangelegd, terwijl ze in het Belgische boekhoudrecht zelfs als een verplichte categorie onder de voorzieningen moeten worden opgenomen. IPSAS gaat er immers van uit dat kosten zoveel als mogelijk moeten toegerekend worden 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 het Belgische boekhoudrecht worden voorzieningen vaak gebruikt (misbruikt) om een gewenst (fiscaal) resultaat te bekomen.

Ook de categorie 'belastingen' is niet opgenomen omdat de besturen en de AGB's en APB's die een boekhouding moeten voeren en een jaarrekening moeten opstellen in overeenstemming met dit besluit, niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelastingen. De andere AGB's en APB's worden op grond van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen als 'onderneming' beschouwd en vallen onder de bepalingen van het wetboek van de vennootschappen. De overige in artikel 80 opgelegde categorieën zijn gelijkaardig met het Belgische boekhoudrecht.

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 81

De definitie van de overlopende rekening in artikel 81 stemt overeen met deze in het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 82

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

Artikel 83

IPSAS spreekt niet van 'eigen vermogen', zoals in het Belgische boekhoudrecht maar van 'nettoactief'. Als entiteiten geen aandelenkapitaal hebben, zoals het geval is in de besturen, dan dienen deze entiteiten conform IPSAS 1, § 95, hun nettoactief te vermelden hetzij op het passief, hetzij in de toelichting en dit volgens de volgende indeling :

- Toegekend kapitaal als zijnde 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 :

- gecumuleerd overschot of tekort;
- investeringssubsidies en schenkingen;
- herwaarderingsreserves;
- overig nettoactief.

Deze verschillen zijn te verrechtvaardigen omdat sommige categorieën waarvan sprake in IPSAS, zoals de minderheidsbelangen, geen voorwerp hebben binnen de besturen.

Bovendien worden deze elementen in de balans niet als aparte rubrieken voorgesteld. Het is aangewezen dat deze rubrieken in de toelichting verder worden toegelicht.

Artikel 84

Het gecumuleerde overschot of verlies is gelijkaardig aan de rubriek overgedragen winst/verlies in het Belgische boekhoudrecht. IPSAS hanteert echter een andere terminologie omdat bij de besturen de dienstverlening centraal staat en niet het winstobjectief zoals bij de bedrijven.

Artikel 85

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. Als het niet-afschrijfbaar activa zoals grondens betreft, blijft het oorspronkelijke bedrag van de investeringssubsidie of de schenking behouden in de boekhouding. Op dit gebied stemt het uitvoeringsbesluit overeen met de boekhoudwetgeving voor vzw's.

Artikel 86

Terwijl IPSAS meerdere types reserves toelaat, wordt dit in het uitvoeringsbesluit beperkt tot de herwaarderingsreserves. Het uitvoeringsbesluit en IPSAS verschillen in die zin met het Belgische boekhoudrecht. 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 deze minderwaarden groter zijn dan de reeds geboekte meerwaarden.

Artikel 87

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 beginbalans, tenzij de beginbalans beïnvloed wordt door een gebeurtenis na de balansdatum of een fout in de jaarrekening. In deze gevallen zijn respectievelijk artikel 145 en artikel 47 van het besluit van toepassing.

Zowel in de nieuwe gemeenteboekhouding (NGB), de nieuwe provinciale boekhouding (NPB) als in de nieuwe OCMW-beleidsinstrumenten (NOB) spreekt men in dat geval van kapitaal. Deze term geeft echter een verkeerd beeld want zowel gemeenten, provincies als OCMW's hebben geen maatschappelijk kapitaal. Bovendien is de herkomst van deze middelen niet meer te achterhalen. Daarom spreekt het besluit, conform IPSAS, van overig nettoactief'.

Hoofdstuk 4. De opbrengsten

Artikel 88 tot en met 91

Artikel 88 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 aansluitingen te hebben met deze balansposten worden de operationele opbrengsten volgens hetzelfde criterium ingedeeld. IPSAS geeft verder geen richtlijnen voor de onderverdeling van de operationele opbrengsten.

Anderzijds zijn een aantal categorieën in het Belgische boekhoudrecht niet relevant in de bestuurlijke context of ontbreken wel relevante categorieën. Zo halen de besturen bijvoorbeeld een belangrijk deel van hun middelen uit de fiscaliteit en/of uit werkingssubsidies. Voor de OCMW's zijn de verrichtingen inzake de sociale dienstverlening uiteraard van primordiaal belang. Het uitvoeringsbesluit voorziet hiervoor dan ook in aparte categorieën binnen de operationele opbrengsten.

Een aparte categorie voor wijzigingen in de voorraad van goederen in bewerking en van gereed product en in bestellingen in uitvoering of geproduceerde vaste activa, zoals in het Belgische boekhoudrecht heeft voor een bestuur weinig zin daar deze zaken er weinig voorkomen.

Artikel 89 is gelijkaardig aan het begrip omzet uit het Belgische boekhoudrecht maar dan aangepast aan een overheidscontext.

Artikel 92

Artikel 92 is gelijkaardig aan het Belgische boekhoudrecht.

Onder de opbrengsten vermeld onder 1° worden onder meer intresten en dividenden van aandelen opgenomen onder de financiële vaste activa bedoeld.

Onder de opbrengsten vermeld onder 2° worden onder meer intresten en dividenden van aandelen opgenomen onder de geldbeleggingen bedoeld.

Artikel 93

IPSAS erkent geen uitzonderlijke kosten of opbrengsten meer (IPSAS 1, IN 7).

In het uitvoeringsbesluit is ervoor geopteerd om de meerwaarden bij de realisatie van vaste activa toch als uitzonderlijke opbrengsten te beschouwen.

Bovengenoemde meerwaarden zijn boekhoudkundig gezien opbrengsten en horen dus thuis in de staat van opbrengsten en kosten. Ze zijn echter een onlosmakelijk deel van een desinvestering. Budgettair horen deze ontvangsten daarom thuis in het investeringsbudget.

Anderzijds hebben deze meerwaarden weinig of niets te maken met de operationele of de financiële activiteiten van het bestuur zelf.

Omwille van deze redenen is het aangewezen deze meerwaarden in de aparte rubriek van de uitzonderlijke opbrengsten op te nemen. Omdat het exploitatie-, het investerings- en het liquiditeitsbudget geen indeling kent volgens de soort van ontvangst speelt budgettair het uitzonderlijke karakter van de transactie niet. Eventueel kunnen 'uitzonderlijke' ontvangsten geduid worden in de toelichting bij het budget of de jaarrekening.

Hoofdstuk 5. De kosten

Artikel 94

Artikel 94 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);

1. een classificatie die gebaseerd is op de functie van de kosten binnen de entiteit.

In het uitvoeringsbesluit is, net zoals in het Belgische boekhoudrecht trouwens, geopteerd voor een kostenindeling naar de aard van de kosten (classificatie 1). Omdat er tevens gewerkt wordt met gestandaardiseerde beleidsvelden zal de informatie volgens de tweede classificatie ook beschikbaar zijn.

Volgens IPSAS moeten de schulden ingedeeld worden in schulden die ontstaan uit ruiltransacties en schulden die ontstaan uit niet-ruiltransacties. Om aansluitingen te hebben met deze balansrubrieken worden de operationele kosten volgens hetzelfde criterium ingedeeld.

Hierdoor zijn er wel enkele afwijkingen t.o.v. het Belgische boekhoudrecht. Zo zijn er bijvoorbeeld onder de operationele kosten aparte categorieën opgenomen voor de toegestane werkingssubsidies en voor de specifieke kosten van de sociale dienst van het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn.

Artikel 95

Deze rubriek is de samenvoeging van de rubrieken 'Handelsgoederen, grond- en hulpstoffen' en 'Diensten en diverse goederen' van de resultatenrekening volgens het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 95, 1°, komt overeen met de eerstvermelde rubriek en artikel 95, 2°, met de laatstvermelde. Met 2° worden onder meer de ondersteunende activiteiten van het bestuur bedoeld. Voorbeelden hiervan zijn telefoonkosten en verzekeringspremies van het wagenpark.

Artikel 96

Deze rubriek is in het Belgische boekhoudrecht uitgesplitst in drie aparte rubrieken maar stemt er inhoudelijk volledig mee overeen, behalve dat :

- er geen afschrijving op de oprichtingskosten gebeuren gezien er, conform IPSAS, geen oprichtingskosten voorkomen op de balans;
- 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 het uitvoeringsbesluit niet meer mogelijk.

Artikel 98

Artikel 98 is gelijkaardig aan het Belgische boekhoudrecht.

Met de belastingen onder 1° worden onder meer de belasting op voertuigen en de roerende en onroerende voorheffing bedoeld.

Artikel 99 en 100

De artikelen 99 en 100 zijn analoog aan het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 101

Artikel 101 is analoog aan het Belgische boekhoudrecht, met dien verstande dat 5°, 6° en 7° m.b.t. voorzieningen voor financiële risico's en verplichtingen niet als aparte categorieën voorkomen.

Artikel 102

IPSAS erkent geen uitzonderlijke kosten of opbrengsten meer (IPSAS 1, IN 7).

In het uitvoeringsbesluit is ervoor geopteerd om de minderwaarden bij de realisatie van vaste activa en de toegestane investeringssubsidies toch als uitzonderlijke kosten te beschouwen.

Bovengenoemde minderwaarden zijn boekhoudkundig gezien kosten en horen dus thuis in de staat van opbrengsten en kosten. Ze zijn echter een onlosmakelijk deel van een desinvestering. Deze kosten zijn bovendien een minder-ontvangst op de boekwaarde van het goed, maar zouden als exploitatiekosten, budgettair een uitgave betekenen en dus mede bepalend zijn in het limitatieve karakter van de exploitatie-uitgaven. Budgettair horen deze verrichtingen daarom thuis in het investeringsbudget.

Anderzijds hebben deze minwaarden weinig of niets te maken met de operationele of de financiële activiteiten van het bestuur zelf.

Ook de toegestane investeringssubsidies hebben weinig of niets te maken met de operationele en de financiële activiteiten van het bestuur zelf, zoals een investeringssubsidie aan een kerkfabriek of aan een OCMW voor de bouw van een rusthuis.

Omwille van deze redenen is het aangewezen om deze minderwaarden en de toegestane investeringssubsidies in de aparte rubriek van de uitzonderlijke kosten, zelfs als deze zaken in bepaalde besturen operationeel van aard zijn (bv. renovatiepremies), op te nemen. Omdat het exploitatie-, het investerings- en het liquiditeitsbudget geen indeling kent volgens de soort van uitgave speelt budgettair het uitzonderlijke karakter van de transactie niet. Eventueel kunnen uitzonderlijke uitgaven geduid worden in de toelichting bij het budget of de jaarrekening.

Titel 4. De boekhouding

Algemene toelichting

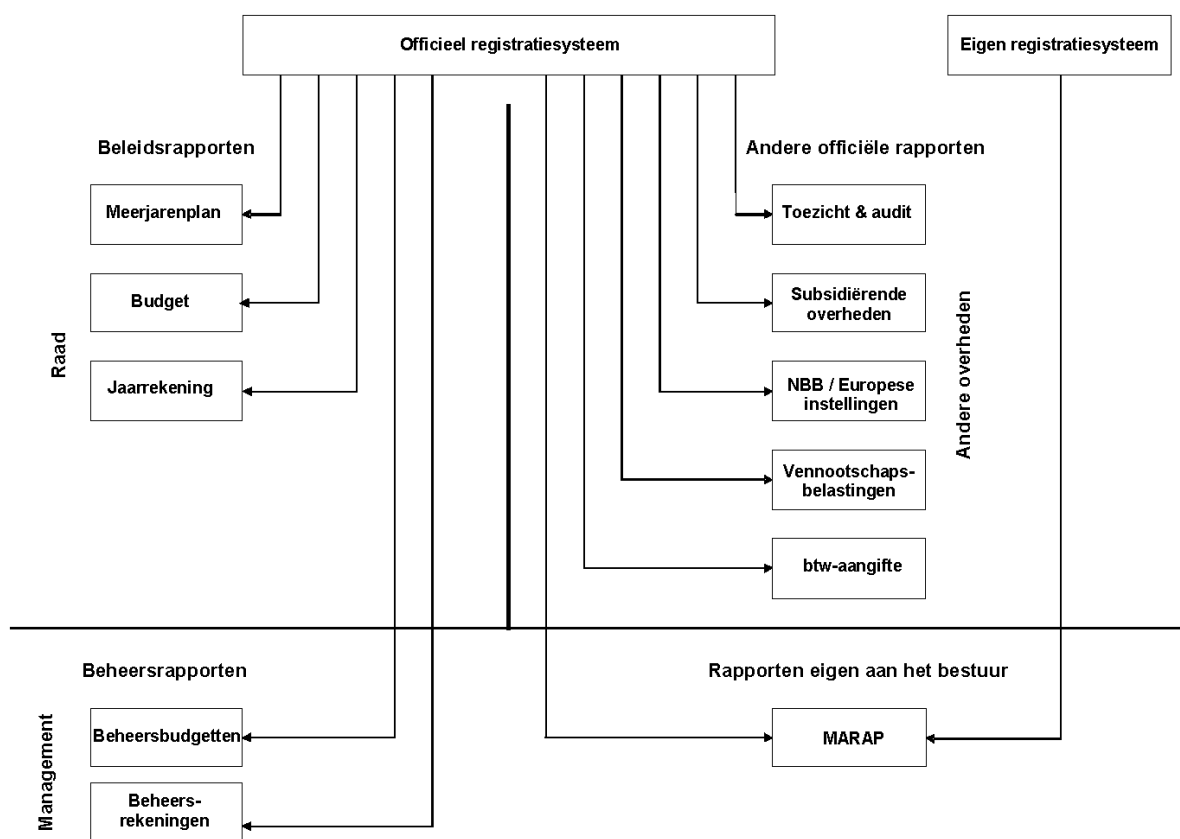
Boekhouding levert informatie die vitaal is voor het beheren van een organisatie en vormt de basis van de financiële rapportering, zowel intern als aan derden. Kortom, een boekhouding is een belangrijk beheers- en rapporteringsinstrument. Maar de kracht van een boekhouding hangt onder meer samen met de volledigheid van de registraties, de nauwkeurigheid van de opgeslagen informatie, de timing waarmee de gegevens worden ingegeven en de methode van registratie (zie 2.7. De Boekhouding).

Volgens dit besluit bestaat de boekhouding voor de besturen uit één integraal registratiesysteem, waarvan de basis, overeenkomstig de organieke decreten (artikel 164 GD, artikel 160 PD, artikel 166 OD), gevormd wordt door het systeem van dubbel boekhouden maar waaraan een aantal budgettaire verrichtingen worden gekoppeld die typisch zijn voor een overheidsboekhouding.

De officiële boekhouding moet toelaten om alle beleids- en beheersrapporten op te maken en moet het daarnaast ook mogelijk maken om een groot gedeelte van andere officiële rapporten op te stellen.

De deelrapporten, zoals ze gevraagd worden door de functioneel bevoegde ministers, kunnen gegeneerd worden uit het registratiesysteem zonder dat dit een bijkomende belasting vormt voor de besturen. Op deze wijze draagt het registratiesysteem bij tot de realisatie van de te verwachten planlastvermindering en streeft zo een evenwicht na tussen de baten en de lasten van de deelplannen.

De boekhouding moet bovendien de basis vormen voor een groot deel van de managementrapportering. Aangezien deze echter sterk afhankelijk is van specifieke informatiebehoefte en van individuele factoren, kan het officiële registratiesysteem niet alle hiervoor noodzakelijke gegevens registreren en zal elk bestuur de officiële boekhouding moeten aanvullen met eigen registratiesystemen. Deze bijkomende registratiesystemen zullen bovendien dikwijls niet-financiële indicatoren bevatten.



De registratie van de financiële verrichtingen wordt ingedeeld in twee onderdelen :

- de budgettaire verrichtingen;
- de algemene boekhouding.

Deze 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 verbintenis op verbintenskrediet (investeringen)		
Vastlegging transactie op transactiekrediet		
Aanrekening gerealiseerde transactie	Gerealiseerde transactie	
		Gerealiseerde transactie
Ontvangsten		Niet-kasstromen
Kredieten		
Aanrekening gerealiseerde transactie	Gerealiseerde transactie	
		Gerealiseerde transactie

In tegenstelling tot de huidige boekhouding in de gemeenten (NGB of nieuwe gemeenteboekhouding) en de provincies (NPB of nieuwe provinciale boekhouding) gebeuren de registraties niet in twee verschillende registratiesystemen maar worden in één registratiesysteem zowel de transacties als de budgettaire verrichtingen geregistreerd.

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

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

Hoofdstuk 1. Algemene bepalingen

Artikel 103

Artikel 103 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 104

Artikel 104 geeft aan de minister de opdracht om het minimum stelsel vast te stellen van :

- de algemene rekeningen;
- de economische sectorcodes;
- de codes van de deelrapporten.

Daarnaast geeft artikel 104 aan de minister de opdracht om het stelsel vast te stellen van de beleidsvelden. Gezien de besturen, in overeenstemming met artikel 10, hun meerjarenplan, budget en jaarrekening digitaal dienen te bezorgen aan de Vlaamse regering, heeft deze zo de mogelijkheid om te voldoen aan de Europese rapporteringsverplichtingen in het kader van COFOG.

Artikel 104 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 budget en van de jaarrekening, de balans en de staat van opbrengsten en kosten automatisch voortvloeiën 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 economische sectorcodes moeten het mogelijk maken de verplichte rapportering volgens ESR95 op te stellen. De economische sectorcodes zijn bedoeld om de financiële stromen tussen de verschillende economische sectoren te bepalen.

Hoofdstuk 2. De budgettaire verrichtingen

Algemene toelichting

In dit hoofdstuk worden de boekhoudkundige verrichtingen besproken die specifiek zijn voor de overheid, met andere woorden, dit zijn verrichtingen waarvoor er niet kan teruggevallen worden op gangbare praktijken bij bedrijven.

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

In principe kan een verbintenis alleen worden aangegaan als er voldoende kredieten beschikbaar zijn binnen het budget dat aan de budgethouder werd toegekend.

Aangezien de budgethouder de verantwoordelijkheid draagt voor het hem of haar toegekende budget, is het noodzakelijk dat een budgethouder een accuraat overzicht heeft van het toegekende budget, van de vastgelegde uitgaven en van de aangerekende facturen. Dit moet de budgethouder in staat stellen om te beslissen of nieuwe uitgaven nog kunnen binnen de grenzen van het budget.

De registratie van de budgettaire verrichtingen vertrekt van een aantal basisregels die in titel IV van de organieke decreten zijn vastgelegd :

- artikel 164 GD, artikel 160 PD, artikel 166 OD : « Elke gemeente (provincie of OCMW) voert een voor de aard en de omvang van haar activiteiten passende boekhouding, volgens de methode van het dubbel boekhouden. »

Deze bepaling houdt in dat elke registratie in de boekhouding een algemene rekening moet bevatten.

- artikel 160, § 1 GD, artikel 156, § 1 PD, artikel 162, § 1 OD : « ... gaat... de verbintenissen aan... overeenkomstig het hem toevertrouwde budget... »

Deze bepaling houdt in dat elke registratie een verwijzing naar de budgethouder moet bevatten.

- artikel 150 GD, artikel 146 PD, artikel 152 OD : « De beleidsnota verwoordt het beleid dat de gemeente (provincie of OCMW) gedurende het financiële boekjaar zal voeren en concretiseert de beleidsdoelstellingen. De beleidsnota... verwoordt de aansluiting met de financiële nota. »

Deze bepaling houdt in dat elke registratie een verwijzing naar een beleidsdoelstelling moet bevatten. Doelstellingen kunnen echter niet rechtstreeks financieel vertaald worden, actieplannen kunnen dat wel. Daarom zal elke registratie, met uitzondering van deze die verband houden met de niet in beleidsdoelstellingen opgenomen verrichtingen (zie ook artikel 6 en 105 van dit verslag), een verwijzing naar een actieplan moeten bevatten, dat op zijn beurt gekoppeld is aan een beleidsdoelstelling. Om de aansluiting tussen de beleidsnota en de financiële nota van het budget te kunnen aantonen, zal echter ook de financiële weerslag van de niet in beleidsdoelstellingen opgenomen verrichtingen in de beleidsnota tot uiting moeten komen. Deze registraties zullen een verwijzing moeten bevatten dat vergelijkbaar is met een actieplan bij de beleidsdoelstellingen. De softwarehuizen hebben de vrijheid om dit technisch te verwezenlijken.

Naast deze drie basiselementen is ook een functionele indeling van de verrichtingen in beleidsvelden essentieel. Deze 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 niet hetzelfde als de opdeling in activiteitscentra in de Nieuwe OCMW-Beleidsinstrumenten (NOB). Deze activiteitscentra zijn eerder kostenplaatsen terwijl beleidsvelden 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 activiteitscentra samen te stellen via eigen combinaties van beleidsdomeinen, beleidsvelden en beleidsitems.

Het is ook noodzakelijk dat de economische sector waarnaar of waarvan de financiële stroom deel uitmaakt, kan bepaald worden. Hiervoor wordt gebruik gemaakt van de economische sectorcodes.

Ten slotte moet er in het kader van de planlastvermindering (zie ook 3.4. Planlastvermindering) een verwijzing naar een deelrapport opgenomen worden.

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 ESR95, waartoe ze krachtens Europese akkoorden verplicht is. De codes van de deelrapporten maken, in combinatie met voornoemde elementen, statistische informatie over het Vlaamse beleid mogelijk.

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

- een algemene rekening;
- een beleidsveld of een beleidsitem;
- de budgethouder;
- in voorkomend geval, een actieplan of een onderdeel van een actieplan;
- de economische sectorcode;
- 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 in de financiële nota van het meerjarenplan en de toekenning van de kredieten via de financiële nota's van het budget en de beheersbudgetten;
- bij de registratie van de aangegane verbintenissen in het budgettaire luik van de boekhouding;
- bij de registratie van de transacties.

Artikel 105

Artikel 105 legt de elementen op die elke inschrijving in een dagboek voor budgettaire verrichtingen moet bevatten.

De doorlopende nummering is een eerste element dat mee helpt garanderen dat de boekingen onveranderlijk en onuitwisbaar zijn. Deze onveranderlijkheid wordt verworven op de datum van boeking in een dagboek en de registratie van de invoerdatum. Deze invoerdatum kan evenwel verschillend zijn van de datum van het verantwoordingsstuk.

Daarnaast zal elke registratie de reeds genoemde elementen moeten bevatten :

- een algemene rekening;
- een verwijzing naar de budgettaire entiteit;
- een verwijzing naar de bevoegde budgethouder;
- een verwijzing naar het beleidsveld;
- in voorkomend geval, een verwijzing naar het actieplan, dat verwijst naar een beleidsdoelstelling;
- een verwijzing naar de economische sectorcode;
- in voorkomend geval, een verwijzing naar een deelrapport.

Het is niet altijd noodzakelijk dat in de registratie bv. het beleidsveld rechtstreeks opgenomen wordt. De besturen mogen ook met onderverdelingen van deze elementen werken die evenwel eenduidig moeten gekoppeld zijn aan de bevoegde budgethouder, de niet verzelfstandigde diensten, het IVA, het beleidsveld of het actieplan.

Zo kunnen de besturen de beleidsvelden verder indelen in beleidsitems en de actieplannen, bijvoorbeeld, in acties, subacties, taken...

De sectorcodes kunnen bijvoorbeeld verwerkt worden in de gegevens van de derde waarmee de transactie plaats vindt. Op deze wijze moet de gebruiker niet bij elke transactie de sectorcode opgeven.

Het is mogelijk dat een inschrijving een verwijzing naar meer dan één deelrapport bevat. Bepaalde transacties kunnen immers met meer dan één deelrapport te maken hebben.

Artikel 106

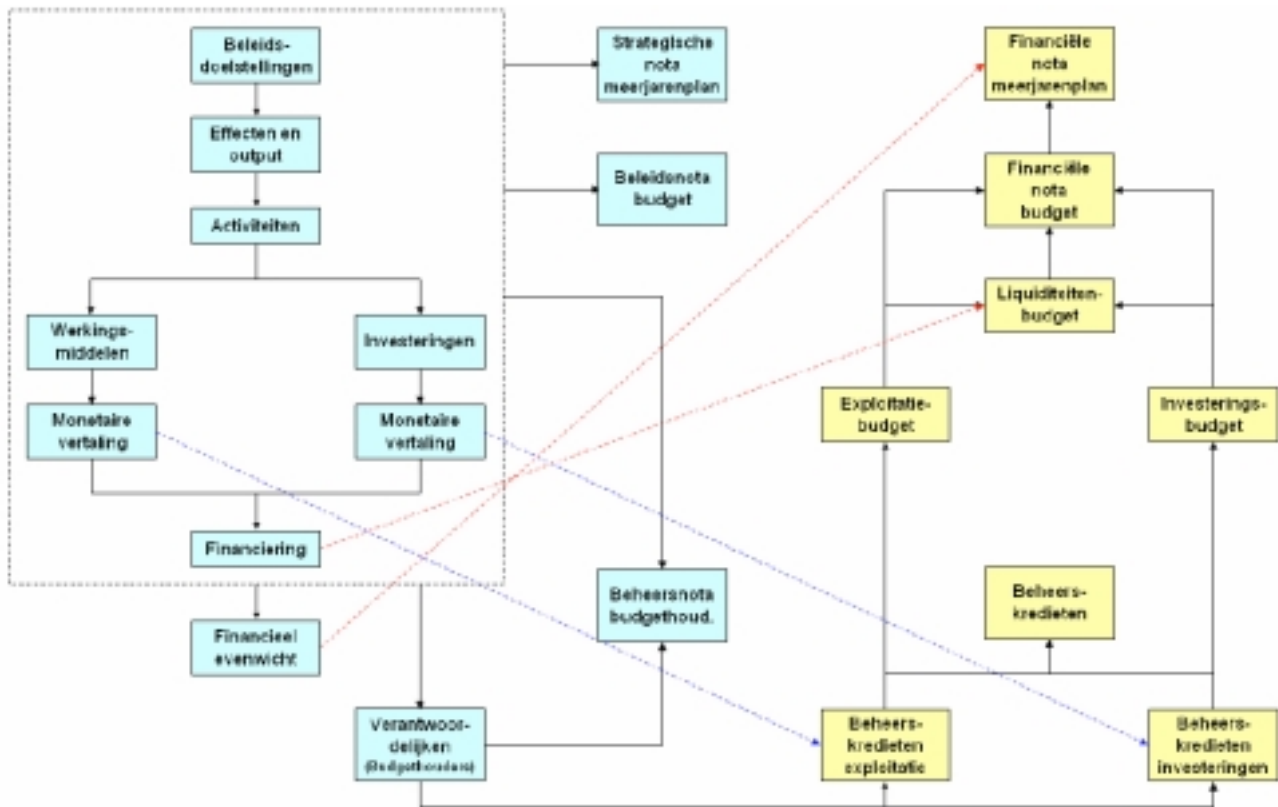
Artikel 106 bepaalt welke elementen moeten opgenomen worden in de registratie van de ramingen en kredieten opgenomen in het meerjarenplan en de aanpassingen daaraan, het budget en de budgetwijzigingen, de beheerskredieten en de interne kredietaanpassingen.

Het artikel bepaalt dat er een afzonderlijk dagboek moet gebruikt worden voor elk van de drie soorten kredieten die in de budgetten gehanteerd worden :

- transactiekredieten voor exploitatie;
- transactiekredieten voor investeringen
- andere transactiekredieten

De drie eerste paragrafen stellen dat de verwachte ontvangsten en uitgaven « zijn » ingeschreven in de dagboeken en niet dat ze « worden » ingeschreven. Dit 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 budget opnemen en dit vervolgens gaan uitsplitsen. De filosofie van de organieke decreten is dat men vertrekt vanuit doelstellingen, dat men actieplannen formuleert voor de realisatie van de doelstellingen en dat men deze actieplannen

financieel vertaalt. Door vervolgens de uitvoering van de actieplannen te koppelen aan de gepaste budgethouder krijgt men de beheersbudgetten van de budgethouders, het budget en het meerjarenplan. Deze opbouw wordt geïllustreerd in onderstaand schema.



De vierde paragraaf stelt dat op het meerjarenplan en de aanpassingen daaraan, het budget en de budgetwijzigingen steeds het volgnummer van de laatste inschrijving in elk van deze dagboeken die erin verwerkt is, moet vermeld worden. Op deze wijze kan elk rapport steeds opnieuw gereproduceerd worden met exact dezelfde inhoud (zie artikel 132, tweede lid, van dit besluit).

Artikel 107

Artikel 107 geeft in de eerste paragraaf de definitie van een vastlegging van een verbintenis en van de vastlegging van een transactie.

De tweede paragraaf stelt dat de vastlegging moeten geregistreerd worden in één van de vier soorten van budgettaire dagboeken voor de vastleggingen. Deze inschrijvingen moeten eveneens beantwoorden aan de kwaliteitsvereisten die aan alle registraties gesteld worden. De tijdigheid, de getrouwheid en de volledigheid zijn hier van belang om ongewilde kredietoverschrijdingen te vermijden, de registratie naar tijdsorde is van belang om na te gaan wie verantwoordelijk is voor een eventuele kredietoverschrijding.

De derde paragraaf somt de elementen op die elke inschrijving in de dagboeken moet bevatten. Het eerste lid betreft de vastlegging van een transactie voor de exploitatie. Het tweede en het derde lid betreffen de vastlegging van respectievelijk een verbintenis en een transactie inzake investeringen. Naast de klassieke elementen van een inschrijving wordt bij investeringen telkens een verwijzing naar de investeringsenveloppe toegevoegd omwille van de opvolging van de verbintenis kredieten.

Artikel 108

Artikel 108 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, 23° 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.

Het moment van inning van de ontvangst of betaling van de uitgave is in principe 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 die 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 dit 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 dit echter wel verschillen en dan moet er voor gezorgd worden dat de verrichting toch in het correcte financiële boekjaar aangerekend wordt.

Hierbij ter verduidelijking het transactietijdstip van sommige verrichtingen :

De verrichting	Het transactiemoment
Ontvangsten	
● (interim)dividenden en winstaandelen	● de datum van toekenning van het (interim)dividend zoals bepaald door de algemene vergadering
● verkregen specifieke werkingssubsidies	● het moment dat de transactie of gebeurtenis die aanleiding geeft tot subsidie plaats vindt, tenzij de van toepassing zijnde regelgeving het anders bepaalt
● verkregen investeringssubsidies	● het moment dat de transactie of gebeurtenis die aanleiding geeft tot subsidie plaats vindt, tenzij de van toepassing zijnde regelgeving het anders bepaalt
● aangaan van een lening	● het moment van de opname van de lening
● aangaan van een financiële lease	● het moment van inbezitneming.
● aangaan van een operationele lease	● de periode van gebruik
Uitgaven	
● vakantiegeld personeelsleden	● het moment van het verschuldigd zijn van het vakantiegeld
● aflossingen op leningen en financiële leasings	● de periodieke vervaldag
● toegestane werkingssubsidies	● het moment dat de transactie of gebeurtenis die aanleiding geeft tot subsidie plaats vindt.
● toegestane investeringssubsidies	● het moment dat de transactie of gebeurtenis die aanleiding geeft tot subsidie plaats vindt.
● toegestane leningen	● het tijdstip van de toekenning van de lening

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 stelt dat de aanrekeningen moeten geregistreerd worden in één van de drie soorten van budgettaire dagboeken voor de aanrekeningen.

Het vierde lid somt de elementen op die elke inschrijving in deze dagboeken moet bevatten. Omwille van de opvolging van budgethouderschap, actieplannen, en beleidsvelden moeten er voor de transacties waaraan kredieten gekoppeld zijn de nodige verwijzingen opgenomen worden. Deze verwijzingen worden opgesomd in artikel 105.

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 en, in het geval van investeringen, naar de vastlegging van de verbintenis en naar de investeringsenveloppe.

Artikel 109

Artikel 109 benadrukt het feit dat de boekhouding één geïntegreerd systeem vormt en dat elke registratie met betrekking tot de aanrekening in principe gelijktijdig voor een deel ingeschreven wordt in het budgettaire dagboek en voor een deel in het dagboek van de algemene boekhouding. Deze 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. Deze regels sluiten zo nauw mogelijk aan bij de regels die in de ondernemingen gevolgd worden.

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. 116);
- een boekjaar kan niet afgesloten worden zolang niet alle periodes van dat boekjaar afgesloten zijn (art. 117);
- de onveranderlijkheid van een boeking wordt verworven op datum van boeking in een dagboek (art. 111 en 112);
- er mag geen mechanisme bestaan om in een afgesloten periode boekingen te wijzigen, te verwijderen of boekingen toe te voegen (art. 129).

Artikel 110

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 111

Artikel 111 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 dient ook te gebeuren op basis van een verantwoordingsstuk. Dit betekent dat bij elke registratie van een verrichting een verwijzing naar een verantwoordingsstuk wordt opgenomen. Deze verwijzing moet zo zijn dat op basis van de informatie toegevoegd aan de boeking het juiste verantwoordingsstuk kan gevonden 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 hierbij tot de mogelijkheden. Het moet wel zo zijn dat een bewijsstuk steeds onmiddellijk kan terug gevonden worden op basis van de boekhoudkundige registratie. Artikel 9 van dit verslag geeft bijkomende informatie met betrekking tot de bewaring.

Artikel 112

Artikel 112 somt de verplichte elementen op van elke registratie in de algemene boekhouding. Het stelt 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. Op deze wijze wordt de interne controle op de boekhoudkundige verwerkingen behouden maar kunnen de transacties toch aan de juiste periode gekoppeld worden.

Artikel 113 en 114

Artikel 113 definieert de boekhoudkundige periodes van een financieel boekjaar.

In principe dient transactie per transactie, dag na dag geboekt te 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.

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;

- de niet-afgesloten periodes moeten beperkt blijven tot de lopende periode en de daaraan voorafgaande periode. (uitzondering: de periode waarin de afsluiting gebeurt en de periode waarin het nieuwe boekjaar wordt geopend mogen geopend blijven zolang de raad de jaarrekening niet officieel heeft vastgesteld).

- afsluitboekingen kunnen alleen geregistreerd worden in de periode die uitsluitend daaraan gewijd is.

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 115

Artikel 115 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 financieel boekjaar.

Artikel 116

Artikel 116 geeft aan dat de openingsverrichtingen en de afsluitingsverrichtingen in afzonderlijke, daarvoor voorbehouden, boekhoudkundige periodes moeten geboekt worden.

Artikel 117

Om de overeenstemming van de jaarrekening met de boekhouding te garanderen, stelt artikel 117 dat een financieel boekjaar maar kan afgesloten worden als alle periodes van dat boekjaar afgesloten zijn.

Artikel 118

Artikel 118 bepaalt wat er met de saldi van de kredieten gebeurt op het einde van het financiële boekjaar:

- het gedeelte van de transactiekredieten van het exploitatie- en het liquiditeitsbudget waarvoor nog geen aanrekeningen geregistreerd werden vervalt;

- het gedeelte van de transactiekredieten voor de investeringsuitgaven van afgesloten investeringsenveloppen vervalt;

- het gedeelte van de transactiekredieten voor de investeringsuitgaven van niet-afgesloten investeringsenveloppen wordt gevoegd bij de transactiekredieten voor het volgende financiële boekjaar.

Als dit laatste niet zou gebeuren dan zou dit een vermindering van de verbintenskredieten inhouden, wat uiteraard moet vermeden worden.

Hoofdstuk 5. De uitgavencyclus

Artikel 119

Artikel 119 bepaalt de handelingen die noodzakelijk zijn voor de verbintenis kan worden aangegaan of ter visering aan de financieel beheerder wordt voorgelegd:

- nagaan of er nog voldoende transactiekrediet is voor het lopende financiële boekjaar;

- als de verbintenis meerdere jaren bestrijkt, nagaan of de verbintenis mogelijk is binnen het meerjarenplan;

- inzake investeringsuitgaven nagaan of er nog voldoende verbintenskrediet is;

- de nodige transactiekredieten vastleggen voor de uitgave;

- inzake investeringsuitgaven de nodige verbintenskredieten vastleggen.

In principe mogen geen verbintenissen worden aangaan die leiden tot een overschrijding van het krediet van de budgethouder. Wanneer een dergelijke verbintenis toch moet vastgelegd worden, dient dat via een specifiek daarvoor ontworpen procedure te gebeuren (bv. alleen na goedkeuring van gemeentesecretaris/provinciegriffier/OCMW-secretaris of college van burgemeester en schepenen/deputatie/OCMW-raad).

Artikel 120

Om het gebruik van de transactiekredieten correct te kunnen opvolgen is het noodzakelijk dat ook de verwachte transacties die het gevolg zijn van verbintenissen die in vorige boekjaren werden aangegaan, worden vastgelegd. Deze kredieten zullen zo snel mogelijk in het begin van het financiële boekjaar moeten vastgelegd worden. Softwarematige ondersteuning is hierbij noodzakelijk. Ook het ICS zal hier de nodige aandacht moeten aan besteden. Het is bij de budgetopmaak immers nog niet zeker welke transacties van het lopende financiële boekjaar zullen doorgaan, waardoor het risico op deels dubbele kredieten niet onbestaande is.

Artikel 121

Artikel 121 bepaalt de categorieën van verrichtingen die de raad niet kan uitsluiten van de visumverplichting. Dit zijn maximale grenzen, de raad kan dus strengere grenzen vastleggen dan deze bepaald door de Vlaamse Regering.

Er is wat de aanstellingen van één jaar of meer betreft een uitzondering gemaakt voor de OCMW's. In de bepaalde gevallen kan de raad voor maatschappelijk welzijn deze verrichtingen wel uitsluiten van de visumverplichting.

Dit artikel vervangt :

- artikel 55*bis* van het ARGC, dat ingevoerd werd met het besluit van de Vlaamse Regering van 3 april 2009 betreffende de inwerkingtreding van diverse bepalingen van het decreet van 23 januari 2009 tot wijziging van het Gemeentedecreet, de uitvoering en inwerkingtreding van diverse bepalingen;

- artikel 52*bis* van het ARPB, dat ingevoerd werd met het besluit van de Vlaamse Regering van 5 juni 2009 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Provinciedecreet van 9 december 2005 en ter uitvoering van artikel 151, 156, 159, 175 en 268 van het Provinciedecreet van 9 december 2005;

- artikel 68*bis* van het besluit van de Vlaamse Regering van 17 december 1997 dat ingevoerd werd met het besluit van de Vlaamse Regering van 3 april 2009 houdende de uitvoering en inwerkingtreding van het decreet van 19 december 2008 betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en houdende diverse bepalingen betreffende het personeel, de financiën en de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn.

Artikel 122

In heel veel gevallen zal het aan te rekenen bedrag afwijken van het vastgelegde krediet. Om een goede kredietcontrole mogelijk te maken, stelt artikel 122 daarom dat de vastgelegde kredieten moeten aangepast worden van zodra het aan te rekenen bedrag gekend is.

De budgethouder moet, in overeenstemming met de organieke decreten (artikel 160 GD, artikel 156 PD, artikel 162 OD), de te betalen bedragen goedkeuren. Bijgevolg dient hij ook de gepaste maatregelen te nemen als hij deze bedragen niet kan goedkeuren.

Artikel 123

Artikel 123 legt de boekhoudkundige procedure vast voor de normale vereffening van uitgaven die aangerekend moeten worden op exploitatie- of investeringskredieten :

- eerst de vastlegging van de uitgave op de transactiekredieten en inzake investeringsuitgaven eveneens op de verbinteniskredieten;

- vervolgens de aanrekening van de uitgave op de transactiekredieten en inzake investeringsuitgaven eveneens op de verbinteniskredieten;

- dan pas de betaling van de uitgave.

De uitgaven die betaald worden met de provisies voor geringe exploitatie-uitgaven kunnen hierop een uitzondering vormen.

De opeisbare schulden vermeld in artikel 126 van het besluit, vormen hierop principieel geen uitzondering. Het behoort immers tot de vereisten van goed bestuur dat de personen die opeisbare schulden ambtshalve in mindering kunnen brengen van de financiële rekeningen van de besturen, deze besturen vooraf op de hoogte brengen van hun intentie. In dat geval hebben de besturen nog de mogelijkheid om de verwachte uitgave vast te leggen en aan te rekenen op de gepaste kredieten.

Artikel 124

Artikel 124 legt vast welke uitgaven door middel van voorlopige kredieten mogelijk zijn. Concreet betreft het de exploitatie-uitgaven en de periodieke aflossingen van leningen en leasings.

De voorlopige kredieten voor de uitgaven van de exploitatie zijn onderworpen aan de volgende beperkingen :

- ze bedragen per begonnen of verlopen maand één twaalfde van de bedragen van het exploitatiebudget van het vorige boekjaar;

- er is een maximum van drie twaalfden.

De minister kan afwijkingen op deze beperkingen toestaan.

De kredietbewaking voor de uitgaven van de exploitatie gebeurt met enveloppen per beleidsdomein.

Artikel 125

Artikel 125 is overgenomen uit artikel 65 van het Algemeen Reglement op de Gemeentelijke Comptabiliteit. Dit artikel stelde dat de bevelschriften die in gereed geld of bij postassignatie moeten worden betaald aan instellingen zonder rechtspersoonlijkheid, melding moeten maken van de naam, de voornaam en de hoedanigheid van twee personen belast met het innen van het geld.

Deze bepaling was opgenomen om er zeker van te zijn dat het geld wel degelijk bij de feitelijke vereniging terecht kwam. Als de betaling verricht wordt op een financiële rekening van de feitelijke vereniging geeft dit nog een betere waarborg.

Artikel 126

Artikel 126 betreft de zogenaamde ambtshalve uitgaven (artikel 163, § 3 GD, artikel 159, § 3 PD, artikel 165, § 3 OD) en vervangt :

- artikel 71 van het ARGC, dat ingevoerd werd met het besluit van de Vlaamse Regering van 3 april 2009 betreffende de inwerkingtreding van diverse bepalingen van het decreet van 23 januari 2009 tot wijziging van het Gemeentedecreet, de uitvoering en inwerkingtreding van diverse bepalingen;

- artikel 65 van het ARPB, dat ingevoerd werd met het besluit van de Vlaamse Regering van 5 juni 2009 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Provinciedecreet van 9 december 2005 en ter uitvoering van artikel 151, 156, 159, 175 en 268 van het Provinciedecreet van 9 december 2005;

- artikel 77 van het besluit van de Vlaamse Regering van 17 december 1997, dat ingevoerd werd met het besluit van de Vlaamse Regering van 3 april 2009 houdende de uitvoering en inwerkingtreding van het decreet van 19 december 2008 betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en houdende diverse bepalingen betreffende het personeel, de financiën en de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn.

In artikel 126 worden de personen opgesomd wiens opeisbare schulden en welke opeisbare schulden in mindering kunnen worden gebracht van de rekeningen van het bestuur. Deze afnames zijn onderworpen aan specifieke voorwaarden.

Hoewel deze opeisbare schulden, eventueel na onderling akkoord, ambtshalve in mindering kunnen worden gebracht van de rekeningen van het bestuur en de gemeentesecretaris, de provinciegriffier of de OCMW-secretaris op dat moment dus geen wettelijkheidscontrole kan uitvoeren, betekent dit niet dat de interne controle op deze uitgaven mag verwaarloosd worden. Voor deze uitgaven moet nog steeds het nodige krediet opgenomen worden in het budget.

Uiteraard is het noodzakelijk dat de bedragen die in mindering werden gebracht van de rekeningen grondig gecontroleerd worden op hun correctheid.

Hoofdstuk 6. De ontvangstencyclus

Algemene toelichting

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

Artikel 127

Artikel 127 regelt de verrichtingen in verband met niet of moeilijk inbare vorderingen.

Het eerste lid legt aan de financieel beheerder de verplichting op om de vorderingen op dubieuze debiteuren af te zonderen in de boekhouding zodat deze beter opvolgbaar worden.

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

De financieel beheerder zal hierover verslag uitbrengen in zijn rapport inzake zijn debiteurenbeheer dat hij op basis van de organieke decreten (artikel 94 GD, artikel 90 PD, artikel 92 OD) moet opstellen.

Artikel 128

Artikel 128 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 wordt tevens verwezen naar artikel 129 van dit verslag. Het slaat bijvoorbeeld niet op een typefout in het adres van de schuldenaar van de factuur.

Hoofdstuk 7. Vereisten aan de boekhoudsoftware

Algemene toelichting

Dit hoofdstuk geeft uitvoering aan het tweede lid van de artikelen 179 GD, 175 PD, 180 OD. Deze artikelen stellen dat de Vlaamse Regering de minimale vereisten bepaalt waaraan de informaticasystemen die door de besturen worden gehanteerd, moeten voldoen.

Deze minimale vereisten maakten het voorwerp uit van een onderzoek door prof. Dr. Koen Milis en Sandra Verbruggen in opdracht voor het Agentschap voor Binnenlands Bestuur.

Goede accounting software ondersteunt het boekhoudproces, rekening houdende met de wettelijke bepalingen, maar evenzeer vertrekende vanuit goede praktijken en gewoonten. De set van minimale vereisten moet ervoor zorgen dat :

- het accountingsysteem voldoet aan de wettelijke bepalingen;
- de boekhouding kan gevoerd worden volgens de bepalingen van de organieke decreten en van dit besluit;
- de boekhouding kan gevoerd 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 zouden aannemen, is getracht om de vereisten op voldoende abstract niveau te definiëren, maar 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 de organieke decreten en aangevuld zijn met vereisten die voortvloeien uit de specifieke situatie van de besturen.

Artikel 129

De boekhouding moet onveranderlijk en onuitwisbaar zijn. Artikel 129 stelt daarom dat de boekhoudsoftware geen mechanisme mag bevatten om de gegevens van boekingen (met uitzondering voor niet verplichte informatie zoals een bijkomende omschrijving) te wijzigen of te verwijderen.

Om dezelfde reden moet de software zo ingesteld zijn dat in een afgesloten periode niet meer kan geboekt worden.

Artikel 130 en 131

Het aantal controles waaraan de boekhoudsoftware kan onderworpen worden, is bijzonder uitgebreid. Er dient dan ook een goed evenwicht gevonden te worden tussen de graad van controle en de rigiditeit die deze controles opwekken. In artikel 130 en 131 zijn een aantal controles opgenomen die kunnen beschouwd worden als een minimale set van controles. Uiteraard is deze lijst niet exhaustief en kunnen de softwarehuizen zelf nog bijkomende controles inbouwen. De controles die in de software voorzien 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 130, zijn controles die uitgevoerd kunnen worden tijdens het ingeven van de verrichtingen. Ze wijzen de gebruiker op (mogelijke) fouten bij het registreren 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 door hem of haar ingevoerde gegevens.

Het belang van dit laatste element kan in deze context nauwelijks overschat worden. De grondige wijzigingen die geïnduceerd worden en de gevolgen die dit heeft 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 131, zijn deze controles die de aannemelijkheid van het geheel van de gegevens nagaan na de registratie in de dagboeken. Deze 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 dit type anomalieën is een waardevolle bijdrage van deze ex post controles.

Artikel 132

Artikel 132 bepaalt welke rapporten de boekhoudsoftware minimaal moet kunnen leveren. Elke rapport dat door de software wordt geproduceerd, moet strikt in overeenstemming zijn met de wettelijke of reglementaire voorschriften ter zake.

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

Artikel 133

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 in de mogelijkheid voorzien om digitale rapportering aan derden uit te voeren in een gestandaardiseerd formaat.

Een accounting systeem fungeert ook niet op een eiland, noch staat het los in de tijd. Het interageert met andere software applicaties en dient verder te bouwen op de boekhoudkundige gegevens van voorgaande jaren. De softwareleverancier moet daarom in de nodige interfaces voorzien om de integratie mogelijk te maken tussen het boekhoudsysteem en de andere aanwezige applicaties, ook wanneer deze 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 open standaardformaten worden vastgelegd door erkende, onafhankelijke internationale organisaties zoals OASIS of ISO. In tegenstelling tot bestandsformaten die verbonden zijn aan bepaalde leveranciers zoals Microsoft Office, zijn de gebruikers van open standaarden niet afhankelijk van specifieke commerciële softwarepakketten. De open standaard formaten bieden bovendien een grotere garantie van leesbaarheid op lange termijn.

Artikel 134 en 135

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 achterliggende 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 moet gevolgd worden na incidenten om een volledig herstel van een systeem te bewerkstelligen.

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

De administratieve bewaartermijn van de boekhoudkundige documenten is bepaald in artikel 9 van dit besluit. Meer informatie hierover is terug te vinden in de toelichting bij dat artikel in dit verslag.

Artikel 136, 137 en 138

De artikelen 136, 137 en 138 betrachten de beveiliging en de integriteit van de gegevens te bewerkstelligen.

Artikel 136

Het spreekt voor zich dat het boekhoudsysteem voldoende beveiligd dient te 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/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.

Artikel 137

Artikel 137 legt de basisregels vast voor de toegangsbeveiliging. Speciale aandacht wordt hierbij gegeven aan de rechtstreekse toegang tot de databanken waarvan het boekhoudsysteem gebruik maakt. Ook de softwareleverancier mag dit maar doen mits deze telkens het akkoord krijgt van degene die hiervoor in het internecontrolesysteem werd aangeduid of zijn gemachtigde. Het verdient aanbeveling om de financieel beheerder te betrekken bij de keuze van deze persoon, gezien hij verantwoordelijk is voor de boekhouding. Het spreekt voor zich dat de toegang tot deze databanken alleen bestemd is voor het uitvoeren van de nodige onderhoudswerken en in geen geval mag leiden tot de manipulatie van data. Anders zouden alle ingebouwde controles op deze manier kunnen omzeild worden.

Artikel 138

Artikel 138 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 dit geregistreerd worden in een log-bestand. Er dient eveneens een log-bestand bijgehouden te worden van elke toegang en elke manipulatie van de onderliggende databanken.

Artikel 139

De accountingsoftware 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. welke 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 dienen te 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- & 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 accounting systeem 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 bieden en in didactische hulpmiddelen voorzien.

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 van bepaalde waarderingsgrondslagen in. Het hoofdstuk over de waarderingsregels legt de waarderingsgrondslagen voor de verschillende elementen opgenomen in de boekhouding vast.

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 deze laatste bepalingen tekstueel als voorbeeld.

In opdracht van het Agentschap voor Binnenland Bestuur hebben Prof. Dr. Johan Christiaens en Lic. Christophe Vanhee van de universiteit van Gent de bepalingen over de waarderingsregels getoetst op hun overeenstemming met de al uitgevaardigde IPSAS. Uit het onderzoek blijkt dat de waarderingsregels in dit besluit grotendeels in overeenstemming zijn met IPSAS, terwijl ze tevens bepaalde vermeldenswaardige verschillen vertonen. Deze verschillen zijn het gevolg van de kritische benadering van deze standaarden, in het bijzonder omwille van de specificiteit van de sector. Deze 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 dient een vast actief te worden geboekt tegen zijn kostprijs, verminderd met eventuele geboekte afschrijvingen en eventuele geboekte waardeverminderingen. Het herwaarderingsmodel houdt echter in dat een vast actief waarvan de reële waarde betrouwbaar kan worden bepaald, geboekt wordt tegen de geherwaardeerde waarde.

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

Kostprijsmodel	Herwaarderingsmodel
Gemeenschapsgoederen	Overige 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, dient de herwaardering voldoende regelmatig te 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 die een dergelijke combinatie wel mogelijk maakt.

Afdeling 1. Algemene principes

Artikel 140

Artikel 140 is gelijkaardig aan artikel 28 van het Belgische boekhoudrecht, met dien verstande dat het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn hiervoor het bevoegde orgaan is, dit in tegenstelling tot de regeling in de NGB en NPB, waar de raad hiervoor bevoegd is.

De vaststelling van waarderingsregels betreft immers een uitvoerende maatregel en behoort dus tot het takenpakket van het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn.

Het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn 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. Deze 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 deze 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 dient te ontwikkelen en toe te passen die leidt tot informatie die :

1. relevant is voor de economische besluitvormingsbehoeften van gebruikers;
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 kan gesteld worden dat het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn bij deze oordeelvorming dient gebruik te maken van de volgende bronnen (in afnemende volgorde van betekenis) en de toepasbaarheid te beoordelen :

1. de bepalingen van de organieke decreten;
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 met 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, worden gecategoriseerd. Als een IPSAS dit vereist of toestaat, dan dient een geschikte grondslag te worden gekozen en op iedere categorie consistent te 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 140, § 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. Dit principe, ook het continuïteitsbeginsel genoemd, slaat eveneens op de gebeurtenissen na balansdatum (zie artikel 145).

Artikel 141

Artikel 141 is in overeenstemming met IPSAS 3 en is gelijkaardig aan artikel 30 van het Belgische boekhoudrecht. 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', deze worden gewijzigd mits een vermelding en verantwoording in de toelichting die de geraamde invloed ervan op het vermogen, de financiële positie en de staat van opbrengsten en kosten vermeldt.

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 142

Artikel 142 is gelijkaardig aan artikel 31 van het Belgische boekhoudrecht.

In principe moet dus elk goed, elke bezitting en elke financieringsbron afzonderlijk worden gewaardeerd. In overeenstemming met artikel 155 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 143

Artikel 143 is in overeenstemming met IPSAS 19, § 22. Het artikel is tevens gelijkaardig aan artikel 33, eerste lid, van het Belgische boekhoudrecht, maar 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 80).

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 deze onzekere omvang bovendien volstrekt 'onbepaalbaar' is bij gebreke aan objectieve beoordelingscriteria. Voorzieningen kunnen niet worden opgenomen voor voorzienbare of waarschijnlijke risico's of verliezen waarvan de grootte volstrekt onbepaalbaar is op gevaar af de getrouwheid van het desbetreffend beleidsrapport in het gedrang te 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 144

Artikel 144, eerste lid, geeft de definitie van schattingswijzigingen, conform IPSAS 3, § 7. In het Belgische boekhoudrecht zijn er m.b.t. schattingswijzigingen geen duidelijke bepalingen terug te vinden. 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 beleids- en beheersrapporten niet exact kunnen worden gewaardeerd maar slechts worden geschat. Schattingen impliceren oordeelsvorming op basis van de recentste, betrouwbare informatie die beschikbaar. 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 voornoemde rapporten en ondergraaft de betrouwbaarheid daarvan 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 144 weerspiegelt de voorgaande zin en is gebaseerd op IPSAS 3, § 41.

Artikel 145

Artikel 145 over « Gebeurtenissen na balansdatum » is conform IPSAS 14. Deze IPSAS schrijft voor in welke omstandigheden en hoe een entiteit haar jaarrekening dient aan te passen voor gebeurtenissen na balansdatum. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen twee soorten gebeurtenissen, zijnde :

1. gebeurtenissen die wijzen op omstandigheden die bestonden op de balansdatum. Deze 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 deze 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. Dit 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 145 verwoordt bovenstaand onderscheid betreffende de gebeurtenissen na balansdatum.

Artikel 146

Artikel 146 indiceert dat de boekhouding gevoerd wordt op transactiebasis (accrual basis). Dit betekent dat de boeking gebeurt op het moment dat de transactie plaats vindt. Meer bepaald houdt dit in dat onder de opbrengsten en de kosten van een financieel boekjaar slechts de baten en de lasten mogen geboekt 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 75, is in overeenstemming met IPSAS. IPSAS 25 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 betaald verlof, bonusregelingen... In voorkomend geval zullen deze beloningen, als er onduidelijkheid is, worden geboekt met inachtneming van de normen vastgelegd in IPSAS 25.

Verder is artikel 146 gelijkaardig aan artikel 33, tweede lid, van het Belgische boekhoudrecht, met uitzondering van de bepalingen over de belastingen op het resultaat. Voor de besturen is dit niet van toepassing.

Artikel 147

Artikel 147 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, § 23.

Artikel 148

Artikel 148 bepaalt de algemene regel voor de waardering van actiefbestanddelen en is gelijkaardig aan artikel 35, eerste lid, van het Belgische boekhoudrecht. Het principe van de ijzere voorraad (zie artikel 155) 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 aan het element verbonden toekomstig economisch voordeel of dienstenpotentieel naar of uit het bestuur zal vloeien;

- het element heeft een kostprijs of waarde waarvan de omvang met betrouwbaarheid kan worden bepaald.

Artikel 149

Artikel 149 geeft een overzicht van welke waarden in beginsel onder de aanschaffingswaarde worden begrepen. Dit artikel is gelijkaardig aan artikel 35, tweede lid, van het Belgische boekhoudrecht met dien verstande dat de ruilwaarde en de schenkingswaarde hier expliciet vernoemd worden. In het Belgische boekhoudrecht valt de omschrijving van ruilwaarde onder de aanschaffingsprijs.

Artikel 150

Artikel 150 is gelijkaardig aan artikel 36, eerste lid, en artikel 40 van het Belgische boekhoudrecht.

Het enige tekstuele verschil is dat in artikel 150 de studiekosten expliciet worden vermeld als een onderdeel van de aanschaffingsprijs. Dit is analoog aan de NOB. 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 74 van het uitvoeringsbesluit onder de immateriële vaste activa opgenomen.

Artikel 151

Ruiltransacties zijn deze waar het bestuur een gelijkwaardige economische waarde in ruil krijgt of geeft. Deze 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 151. Artikel 151 stemt inhoudelijk overeen met artikel 36, tweede lid, van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 152

Artikel 152 is gelijkaardig aan artikel 37 van het Belgische boekhoudrecht met dien verstande dat de onrechtstreekse productiekosten (overhead) geen deel uitmaken van de vervaardigingsprijs. In het Belgische boekhoudrecht staat het de vennootschappen vrij deze kosten al dan niet, of gedeeltelijk, op te nemen in de vervaardigingsprijs. Ook volgens IPSAS 12, § 21, mogen voor wat betreft de zelf vervaardigde voorraden, de onrechtstreekse productiekosten worden opgenomen in de kostprijs ervan. Om reden van transparantie en benchmarking is in het uitvoeringsbesluit echter geopteerd om de onrechtstreekse productiekosten niet mee op te nemen in de vervaardigingsprijs.

Artikel 153

Artikel 153 omschrijft tegen welke waarde een schenking moet opgenomen worden in de boekhouding van het bestuur. Het Belgische boekhoudrecht kent hiervoor geen aparte waarderinggrondslag omdat ondernemingen zelden met een schenking begunstigd worden.

Artikel 154

Artikel 154 bepaalt in welke gevallen het bestuur financieringskosten van materiële en immateriële vaste activa kan opnemen in de aanschaffingswaarde. Deze regels zijn conform IPSAS 5, § 14 tot en met § 18.

Artikel 154 is gelijkaardig aan artikel 38 van het Belgische boekhoudrecht. Het enige verschilpunt is dat het Belgische boekhoudrecht ook de mogelijkheid biedt om de rente op vreemd vermogen op te nemen in de vervaardigingsprijs van voorraden en bestellingen in uitvoering.

Artikel 155

Artikel 155 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 tevens voorzien in artikel 42 van het Belgische boekhoudrecht. Dit principe, bekend als 'renewal accounting' of 'ijzere voorraad', betreft het boekhoudkundig opnemen van materiële vaste activa tegen een constante waarde op voorwaarde dat deze 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, 6°), evenals in de federale boekhouding van de provincies (MB van 15 februari 2001).

Artikel 156

Artikel 156 zal in principe alleen van toepassing zijn voor de autonome gemeente- en provinciebedrijven (AGB's en APB's) die onderworpen zijn aan dit besluit en de districten. Het betreft de waardering van goederen die het bestuur inbrengt in deze entiteiten. Het artikel is gelijkaardig aan artikel 39 van het Belgische boekhoudrecht, 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 en APB's kunnen in tegenstelling tot de vennootschappen dus niet opteren om dergelijke kosten te activeren en als oprichtingskosten op te nemen in de balans.

Artikel 157

Artikel 157 is de tegenhanger van artikel 156 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 gemeente- en provinciebedrijven maar eveneens extern verzelfstandigde agentschappen naar privaat recht, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden...

Het artikel is gelijkaardig aan artikel 81 van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 158

Artikel 158 is analoog aan artikel 51 van het Besluit van de Vlaamse Regering van 17 december 1997 betreffende de boekhouding en de administratieve organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn.

Artikel 159

Artikel 159 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 159 is gelijkaardig aan artikel 41, § 2, van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 160

Artikel 160 is gelijkaardig aan artikel 67, § 1, van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 161

Artikel 161 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 161, § 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 161, § 2, eerste lid).

Artikel 161, § 2, tweede lid, stelt 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 deze voorraden gewaardeerd worden tegen de laagste waarde van de kostprijs of de huidige vervangingswaarde. In het uitvoeringsbesluit is geopteerd om hier van af te wijken omdat het weinig zin heeft om goederen te waarderen waarbij de rol van het bestuur zich beperkt tot doorgeefluik.

Artikel 161, § 3, is gelijkaardig aan het Belgische boekhoudrecht, artikel 43, eerste en tweede lid, met dien verstande dat :

1. er rekening moet gehouden worden met de bepalingen over de voorraden verworven door ruiltransacties (artikel 161, § 1);

2. de kostprijsformules 'gewogen gemiddelde methode' en 'Lifo (Last in – first out)' niet meer van toepassing zijn om de aanschaffingswaarde van activa met identieke technische of juridische kenmerken opgenomen onder de voorraden te bepalen. Ook IPSAS 12, § 35, laat de gewogen gemiddelde methode voor dergelijke voorraden toe. Omdat in de context van overheden het boekhoudkundig belang van voorraden beperkt is, is om praktische redenen geopteerd om alleen de gemakkelijkste en minst arbeidsintensieve berekeningsformules te behouden. FIFO staat voor First In – First Out. Deze 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 161, § 3, tweede lid, houdt een voorwaarde in voor de wijziging van waardering van activa met identieke technische of juridische kenmerken. Als de waarderingmethode van deze activa wijzigt, van een individuele waardering van elk bestanddeel naar FIFO of omgekeerd, dan moet de waarde van de eerst gekochte of geproduceerde voorraadbestanddelen hoger zijn dan de waarde waarvoor ze, voor de toepassing van waardeverminderingen, in de inventaris bij de afsluiting van het vorige financiële boekjaar opgenomen waren.

Artikel 162

Artikel 162 is gebaseerd op IPSAS 11. Het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn hebben de keuze tussen twee waarderingmethoden :

— het eerste lid van artikel 162 beschrijft de waardering volgens de 'completion method' of het toerekenen van de winst à 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 en er ook voor € 300 ontvangen vooruitbetalingen blijken, men in de balans slechts € 700 zal tonen. Het Belgische boekhoudrecht bevat met artikel 71 een gelijkaardige bepaling met dien verstande dat er van 'netting' geen sprake is.

— het tweede lid van artikel 162 beschrijft de waardering volgens de 'completed contract method' of het toerekenen van de winst aan de periode van de afwerking, waarbij er, in tegenstelling tot het Belgische boekhoudrecht, rekening wordt gehouden met de ontvangen vooruitbetalingen.

Artikel 163

Artikel 163 is gelijkaardig aan artikel 41, § 1, eerste lid, van het Belgische boekhoudrecht, 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 geopteerd om te spreken van 'belangen'. Hiermee 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 aandelen in vennootschappen zoals de Gemeentelijke Holding. Verdere verduidelijking hierover is terug te vinden in de toelichting bij artikel 62.

Artikel 164

Artikel 164 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 164 is gelijkaardig aan artikel 41, § 2, van het Belgische boekhoudrecht. Bij de vennootschappen is het ten laste nemen van de bijkomende kosten van betreffende activa in de resultatenrekening van het boekjaar waarin ze werden aangegaan echter geen verplichting.

Artikel 165

Artikel 165 bepaalt dat goederen behorende tot het erfgoed waarvoor geen aanschaffingswaarde of reële waarde kan bepaald worden pro memorie in de balans worden opgenomen. Dit artikel ligt in de lijn van het consultatierapport over erfgoederen die IPSASB in februari 2006 heeft uitgevaardigd.

Dit laat het bestuur toe om consistent een beleid te voeren inzake de rapportering van transacties in erfgoederen op een wijze dat het de gerapporteerde financiële performantie niet verdraait. Relevante informatie over deze erfgoederen, o.m. de reden waarom de aanschaffingswaarde niet kan bepaald worden, kan via de toelichting worden verschaft.

In het geval van een schenking gaat het dus om een uitzondering op de algemene regel betreffende de schenkingswaarde zoals vermeld in artikel 153.

De waardering van erfgoederen wordt in de bespreking van artikel 180 verder toegelicht.

Artikel 166

Artikel 166 is gebaseerd op IPSAS 13 en is gelijkaardig aan artikel 62 van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 167

Artikel 167 is gelijkaardig aan artikel 60, eerste lid, van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 168

Artikel 168 is gelijkaardig aan artikel 77 van het Belgische boekhoudrecht.

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 deze waardecorrecties betreft is er rekening gehouden met IPSAS 17 die een onderscheid maakt tussen activa waarop 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 overige materiële vaste activa is geopteerd 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	Herwaarderungen
Kostprijsmodel				
Gemeenschapsgoederen	bepert	JA	JA	NEE
	onbepert	NEE	JA	NEE
Bedrijfsmatige materiële vaste activa	bepert	JA	JA	NEE
	onbepert	NEE	JA	NEE
Immateriële vaste activa	bepert	JA	JA	NEE
	onbepert	NEE	JA	NEE
Herwaarderingsmodel				
Overige materiële vaste activa	bepert	JA	JA	JA
	onbepert	NEE	JA	JA
Financiële vaste activa	niet van toepassing	NEE	JA	JA

Artikel 169

Artikel 169 is in overeenstemming met IPSAS 17, § 13. Afschrijvingen dragen, net zoals de voorzieningen voor risico's en kosten, bij tot het overeenstemmingsprincipe. Via dit 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 169 is gelijkaardig aan artikel 45, eerste lid, van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 170

Artikel 170, 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 Belgische boekhoudrecht.

Formule IPSAS :

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

Formule Belgisch boekhoudrecht :

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

Daar waar het Belgische boekhoudrecht de aanschaffingswaarde opneemt in de teller, is dit bij IPSAS de boekhoudkundige waarde, dit 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 financieel boekjaar worden herzien. In het Belgische boekhoudrecht is dit niet het geval.

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

Volgens het Belgische boekhoudrecht zijn waardeverminderingen op activa met een beperkte gebruiksduur niet mogelijk. Volgens IPSAS kan dit wel.

In het uitvoeringsbesluit wordt er uitgegaan van een 'gelijkmatige' veroudering en wordt dus steeds de lineaire afschrijvingsmethode toegepast. Ook in het Belgische boekhoudrecht wordt meestal de lineaire afschrijvingsmethode toegepast.

Artikel 171

Artikel 171 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 dit aanleiding geven tot het boeken van een waardevermindering. Dit 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 Belgische boekhoudrecht waar waardeverminderingen alleen mogelijk zijn voor activa met een onbeperkte gebruiksduur.

Artikel 172

Artikel 172 is gelijkaardig aan artikel 45, derde lid, van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 173

Artikel 173 is gelijkaardig aan artikel 47 van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 174

Artikel 174 is gelijkaardig aan artikel 48 van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 175

Artikel 175 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 terug genomen worden ten belope van dit verschil. Het artikel omschrijft tevens wat de gebruikswaarde is.

Dit artikel is gelijkaardig aan artikel 49 van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 176

Artikel 176 is gelijkaardig aan artikel 74 en 75 van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 177

Artikel 177 is gelijkaardig aan artikel 68 van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 178

Het eerste lid van artikel 178 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 178 zijn gelijkaardig aan artikel 70 en 72 van het Belgische boekhoudrecht.

Het derde lid van dit artikel is gelijkaardig aan artikel 71, derde lid, van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 179

Artikel 179 expliciteert dat waardeverminderingen ook mogelijk zijn op activa waarop het herwaarderingsmodel van toepassing is. Krachtens artikel 183 betreft het de financiële vaste activa en de overige materiële vaste activa. Voor deze 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 179 is gelijkaardig aan artikel 66, § 2, van het Belgische boekhoudrecht, met dien verstande dat er gesproken wordt van belangen i.p.v. deelnemingen. In dit verband wordt verwezen naar artikel 62 en 163 van dit verslag.

Artikel 180

Artikel 180, § 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 memoria in de balans wordt opgenomen. Dit artikel sluit aan bij artikel 165 van dit besluit en ligt in de lijn van het consultatierapport over erfgoederen die IPSASB in februari 2006 heeft uitgevaardigd.

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

Artikel 180, § 2, bepaalt wanneer er voor de bedrijfsmatige materiële vaste activa en de overige materiële vaste activa waardeverminderingen worden geboekt.

Artikel 181

Artikel 181 is gelijkaardig aan artikel 61 van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 182

Het afboeken van ontvangen investeringssubsidies en schenkingen is gelijkaardig aan artikel 95 van het Belgische boekhoudrecht. De investeringssubsidies voor niet-afschrijfbaar activa zoals gronden blijven voor het ontvangen bedrag opgenomen in de boekhouding.

Afdeling 4. Herwaarderings

Artikel 183

Artikel 183 stelt, conform IPSAS 17, § 44, dat alleen de activa waarop het herwaarderingsmodel van toepassing is, geherwaardeerd kunnen worden, dus alleen de financiële vaste activa en de overige materiële vaste activa.

Paragraaf 1, derde lid, stelt dat er regelmatig een herwaardering moet gebeuren. Dit 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, deze bedoeld die geboekt worden na de laatste herwaardering. De afschrijvingen en waardeverminderingen van voor de herwaardering worden geïncorporeerd in de nieuwe geherwaardeerde waarde.

Artikel 183, § 2, is conform IPSAS 17, § 51.

Artikel 183, § 4, stemt overeen met IPSAS 17, § 54 en § 55.

Afdeling 5. Overige waarderingsregels**Artikel 184**

Artikel 184 is gelijkaardig aan artikel 73 van het Belgische boekhoudrecht.

De effecten waarvan sprake in het laatste lid van artikel 184 worden ook nulobligaties of zero-bonds genoemd.

Artikel 185

Artikel 185 is gelijkaardig aan artikel 67, § 2, eerste en tweede lid, van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 186

Artikel 186 is gelijkaardig aan de twee laatste leden van artikel 67, § 2, van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 187

Artikel 187 is gelijkaardig aan artikel 63 van het Belgische boekhoudrecht.

Artikel 188

In artikel 188 zijn het eerste, tweede en derde lid gelijkaardig aan respectievelijk artikel 53, artikel 55 en artikel 50, tweede lid, van het Belgische boekhoudrecht.

Titel 5. Districten**Artikel 189**

Overeenkomstig artikel 290 van het Gemeentedecreet zijn de bepalingen van dit besluit mutatis mutandis van toepassing op de planning en het financiële beheer van de districten.

Daar het opstellen van een afzonderlijke balans en staat van opbrengsten en kosten weinig toegevoegde waarde biedt en een grote bijkomende administratieve last zou betekenen, wordt dit niet opgelegd aan de districten. Bovendien hebben de districten geen afzonderlijke rechtspersoonlijkheid en behoren alle activa en passiva tot de enige rechtspersoon, namelijk de gemeente.

Er wordt dus enkel een balans en een staat van opbrengsten en kosten opgemaakt voor de gemeente in haar totaliteit, met inbegrip van de verrichtingen uit de algemene boekhouding van de districten.

Artikel 189 moet samen gelezen worden met artikel 1, 9° en 20°.

Artikel 190

Artikel 190 stelt het principe dat de beleidsdoelstellingen van een district niet in strijd mogen zijn met de doelstellingen die door de gemeenteraad worden vastgelegd voor de gemeente in haar geheel.

Titel 6. Autonome gemeente- en provinciebedrijven**Algemene toelichting**

Deze titel geeft uitvoering aan artikel 243 van het Gemeentedecreet en artikel 236 van het Provinciedecreet door te bepalen welke bepalingen van dit besluit mutatis mutandis van toepassing zijn op de planning en het financiële beheer van de autonome gemeente- en provinciebedrijven.

Op basis van :

- artikel 243 van het Gemeentedecreet moeten alle autonome gemeentebedrijven een budget opstellen overeenkomstig de regels die krachtens artikelen 149, 150, 151, § 1, § 2, eerste lid, § 3 en § 4, en 179 van het Gemeentedecreet worden gesteld voor het budget van de gemeente;

- artikel 236 van het Provinciedecreet moeten alle autonome provinciebedrijven een budget opstellen overeenkomstig de regels die krachtens artikelen 145, 146, 147, § 1, § 2, eerste lid, § 3 en § 4, en 175 van het Provinciedecreet worden gesteld voor het budget van de provincie.

Op basis van datzelfde artikel (artikel 243 GD, artikel 236 PD) worden sommige autonome gemeente- en provinciebedrijven vrijgesteld of kunnen door de minister vrijgesteld worden van het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening volgens de regels die gelden voor de gemeenten en de provincies. Deze titel wordt daarom opgedeeld in twee hoofdstukken waarbij er een onderscheid gemaakt wordt tussen de twee soorten van autonome gemeente- en provinciebedrijven.

Hoofdstuk 1. Autonome gemeente- en provinciebedrijven die niet onderworpen zijn aan de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen.**Artikel 191**

Artikel 191 stelt dat hoofdstuk 1 alleen van toepassing is op de autonome gemeente- en provinciebedrijven die op basis van respectievelijk artikel 243 van het Gemeentedecreet en artikel 236 van het Provinciedecreet **verplicht** zijn om hun boekhouding te voeren en hun jaarrekening op te stellen volgens de regels die gelden voor de gemeenten en de provincies.

Artikel 192

Artikel 192 maakt de bepalingen van dit besluit mutatis mutandis van toepassing op deze autonome gemeente- en provinciebedrijven met uitzondering van :

- de bepalingen inzake de strategische meerjarenplanning. Aangezien artikel 146 en 147 van het Gemeentedecreet en artikel 142 en 143 van het Provinciedecreet niet opgenomen zijn in respectievelijk artikel 243 en artikel 236 van betreffend decreet, zijn deze bepalingen niet van toepassing op de autonome gemeente- en provinciebedrijven;

- de bepalingen inzake de beheersrapporten. Aangezien artikel 156 en artikel 158 tot en met 162 van het Gemeentedecreet en artikel 152 en artikel 154 tot en met 158 van het Provinciedecreet niet opgenomen zijn in respectievelijk artikel 243 en artikel 236 van betreffend decreet, zijn deze bepalingen niet van toepassing op de autonome gemeente- en provinciebedrijven;

- de bepalingen inzake de districten;

- artikel 4, vierde lid over het toezenden van de beleidsrapporten, inclusief de toelichting, naar de provinciegouverneur. De autonome gemeente- en provinciebedrijven zijn voor hun budget immers niet onderworpen aan het toezicht door de provinciegouverneur;

- artikel 16, 4° tot en met 6°, artikel 17, 22, tweede lid, artikel 25, 27, 28 en 29 over het budget. Deze elementen zijn zonder voorwerp binnen een autonoom gemeente- en provinciebedrijf;

- artikel 37, tweede lid, en artikel 46, tweede lid over de jaarrekening. Deze elementen zijn zonder voorwerp binnen een autonoom gemeente- en provinciebedrijf;

- artikel 105, 4° en 5°. De bepalingen inzake budgethouderschap zijn immers niet van toepassing op de autonome gemeente- en provinciebedrijven;

- artikel 119 en 121. De bepalingen inzake het visum zijn immers niet van toepassing op de autonome gemeente- en provinciebedrijven;

- artikel 124. Aangezien artikel 152 van het Gemeentedecreet niet opgenomen is in artikel 243 van dat decreet en artikel 148 van het Provinciedecreet niet opgenomen is in artikel 236 van dat decreet, zijn de bepalingen inzake de voorlopige kredieten dus niet van toepassing op de autonome gemeente- en provinciebedrijven;

— artikel 127. De bepaling inzake de financieel beheerder is immers niet van toepassing op de autonome gemeente- en provinciebedrijven.

De volgende artikelen van dit besluit worden hernomen in een specifieke bepaling die beter leesbaar en meer toepasselijk is voor gebruik in een autonoom gemeente- en provinciebedrijf :

— artikel 106 wordt hernomen in artikel 193;

— artikel 119 wordt hernomen in artikel 194.

Artikel 193

Artikel 193 is de vertaling van artikel 106 van dit besluit naar de autonome gemeente- en provinciebedrijven.

Artikel 194

Artikel 194 is de vertaling van artikel 119 van dit besluit naar de autonome gemeente- en provinciebedrijven.

Hoofdstuk 2. Autonome gemeente- en provinciebedrijven die onderworpen zijn aan de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen.

Artikel 195

Artikel 195 stelt dat hoofdstuk 2 alleen van toepassing is op de autonome gemeente- en provinciebedrijven die op basis van respectievelijk artikel 243 van het Gemeentedecreet en artikel 236 van het Provinciedecreet vrijgesteld zijn om hun boekhouding te voeren en hun jaarrekening op te stellen volgens de regels die gelden voor de gemeenten en de provincies.

Artikel 196

Artikel 196 maakt de bepalingen van dit besluit mutatis mutandis van toepassing op de autonome gemeente- en provinciebedrijven met uitzondering van :

- de bepalingen inzake de strategische meerjarenplanning. Aangezien artikel 146 en 147 van het Gemeentedecreet en artikel 142 en 143 van het Provinciedecreet niet opgenomen zijn in respectievelijk artikel 243 en artikel 236 van betreffend decreet, zijn deze bepalingen niet van toepassing op de autonome gemeente- en provinciebedrijven;

- de bepalingen inzake de beheersrapporten. Aangezien artikel 156 en artikel 158 tot en met 162 van het Gemeentedecreet en artikel 152 en artikel 154 tot en met 158 van het Provinciedecreet niet opgenomen zijn in respectievelijk artikel 243 en artikel 236 van betreffend decreet, zijn deze bepalingen niet van toepassing op de autonome gemeente- en provinciebedrijven;

— de bepalingen inzake de boekhouding;

— de bepalingen inzake de districten;

— artikel 4, vierde lid over het toezenden van de beleidsrapporten, inclusief de toelichting, naar de provinciegouverneur. De autonome gemeente- en provinciebedrijven zijn voor hun budget immers niet onderworpen aan het toezicht door de provinciegouverneur;

— artikel 16, 4° tot en met 6°, artikel 17, 22, tweede lid, artikel 25, 27, 28 en 29 over het budget. Deze elementen zijn zonder voorwerp binnen een autonoom gemeente- en provinciebedrijf;

— artikel 30, 3°, en artikel 40 tot en met 45 over de samenvatting van de algemene rekeningen;

— artikel 46, tweede lid, over het nemen van maatregelen om het budget te doen passen in het meerjarenplan. Deze bepaling is zonder voorwerp binnen een autonoom gemeente- en provinciebedrijf;

— artikel 52 tot en met 61, artikel 75, artikel 77 tot en met 84 en artikel 86 tot en met 102 over de rubrieken van de beleids- en beheersrapporten.

—

Titel 7. Slotbepalingen

Algemene toelichting

Deze titel stelt bevat :

— opheffingsbepalingen;

— overgangsbepalingen;

— inwerkingtredingsbepalingen;

— de uitvoeringsbepaling.

Hoofdstuk 1. Opheffingsbepalingen

Afdeling 1. De gemeenten

Artikel 197

Artikel 197 heft artikel 2 op van het besluit van de Vlaamse Regering van 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Gemeentedecreet.

Artikel 2 van dat besluit stelde dat het begrip « financiële nota van het budget » ingevuld wordt door het begrip « begroting » uit het koninklijk besluit van 2 augustus 1990 houdende het algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit. Aangezien het begrip « financiële nota van het budget » ingevuld wordt door dit besluit, moet dit artikel worden opgeheven.

Artikel 198

Artikel 198 heft het ministerieel besluit op dat uitvoering gaf aan artikel 44 van het koninklijk besluit van 2 augustus 1990 houdende het algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit. Dit ministerieel besluit stelde de functionele en economische classificatie, de algemene en individuele rekeningen, de minimale rekeningstelsels die op de classificatie en die rekeningen gebaseerd zijn, en de boekhoudkundige documenten die moeten worden bijgehouden, vast.

Afdeling 2. De provincies

Artikel 199

Artikel 199 heft artikel 2 op van het besluit van de Vlaamse Regering van 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Provinciedecreet.

Artikel 2 van dat besluit stelde dat het begrip « financiële nota van het budget » ingevuld wordt door het begrip « begroting » uit het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding. Aangezien het begrip « financiële nota van het budget » ingevuld wordt door dit besluit, moet dit artikel worden opgeheven.

Artikel 200

Artikel 200 heft het ministerieel besluit op dat uitvoering gaf aan de artikelen 18 en 21, § 1, van het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding. Dit ministerieel besluit stelde de nomenclatuur van de inventaris, de regels voor de waardebeoordeling en de wijze van afschrijving vast.

Artikel 201

Artikel 201 heft het ministerieel besluit op dat uitvoering gaf aan artikel 41 van het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding. Dit ministerieel besluit stelde de functionele en economische classificatie, de algemene en individuele rekeningen, de minimale rekeningstelsels die op de classificatie en die rekeningen gebaseerd zijn, en de boekhoudkundige documenten die moeten worden bijgehouden, vast.

Hoofdstuk 2. Overgangsbepalingen**Artikel 202**

De jaarrekening moet cijfers bevatten van het vorige financiële boekjaar. Aangezien dit voor het eerste financiële boekjaar dat volgens dit besluit gewerkt wordt niet mogelijk is, worden de besturen daar op grond van artikel 202 voor vrijgesteld.

Artikel 203

Zolang artikel 76, § 1, eerste lid, van het Gemeentedecreet niet in werking is getreden kunnen de gemeenten nog geen financieel beheerders aanstellen en worden de taken van de financieel beheerders uitgevoerd door de gemeentehouders. Artikel 203 regelt deze overgangperiode.

Zolang artikel 75, § 1, eerste lid, van het OCMW-decreet niet in werking is getreden geldt hetzelfde voor de OCMW's.

Hoofdstuk 3. Inwerkingtreedingsbepalingen**Afdeling 1. De gemeenten****Artikel 204**

- Artikel 204 laat de volgende bepalingen van het Gemeentedecreet in werking treden :
- artikel 146 en 147 over de strategische meerjarenplanning;
- artikel 151 over de financiële nota van het budget;
- artikel 164 over de invoering van het systeem van dubbele boekhouding;
- artikel 172, § 1, eerste lid, en artikel 173, met uitzondering van de verwijzing naar het verslag van de externe auditcommissie, over de jaarrekening;
- artikel 176 en 177 over het bestuurlijk toezicht op het meerjarenplan en het budget;
- artikel 243, eerste lid, de eerste en de tweede zin, over het budget en de boekhouding van de autonome gemeentebedrijven;
- artikel 295, § 1, over het toezicht op het meerjarenplan en het budget van de districten;
- artikel 302, 92°, over de opheffing van artikel 96 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 127°, over de opheffing wat betreft de gemeentebedrijven van artikel 138 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 129°, over de opheffing van het eerste lid van artikel 139 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 142°, over de opheffing van artikel 238 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 143°, over de opheffing van artikel 239 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 144°, over de opheffing wat betreft het tweede en het derde lid van artikel 240, § 1, van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 147°, over de opheffing van artikel 242bis van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 151°, over de opheffing wat betreft § 2 van artikel 248 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 154°, over de opheffing van artikel 252 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 155°, over de opheffing van artikel 253 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 156°, over de opheffing van artikel 255 van de Nieuwe Gemeentewet met uitzondering van 1°, 8°, 11° en 15°;
- artikel 302, 158°, over de opheffing van artikel 258, § 1, van de Nieuwe Gemeentewet, met uitzondering voor de gemeente Voeren;
- artikel 302, 159°, over de opheffing van artikel 259 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 160°, over de opheffing van artikel 260 van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 302, 164°, over de opheffing van artikel 263novies van de Nieuwe Gemeentewet;
- artikel 303, 5°, over de opheffing van het regentsbesluit van 18 juni 1946 betreffende het financiële beheer van de gemeentebedrijven;
- artikel 303, 11°, over de opheffing van het koninklijk besluit van 2 augustus 1990 houdende het algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit, met uitzondering van artikel 85 tot en met 90. Deze laatste artikelen betreffen de eindrekening van de ontvanger en moeten in werking blijven zolang artikel 170 van het Gemeentedecreet betreffende de controle bij de ambtsbeëindiging van de gemeentesecretaris, de financieel beheerder of andere rekenplichtigen niet in werking is getreden.

Afdeling 2. De provincies**Artikel 205**

- Artikel 205 laat de volgende bepalingen van het Provinciedecreet in werking treden :
- artikel 141 betreffende het financiële boekjaar
- artikel 142 en 143 betreffende de strategische meerjarenplanning;
- artikel 144, eerste tot en met derde lid, betreffende het vaststellen van het budget;
- artikel 146 en 147 betreffende de beleidsnota en de financiële nota van het budget;
- artikel 160 betreffende de invoering van het systeem van dubbele boekhouding;
- artikel 168, § 1, eerste lid, en artikel 169, § 1, met uitzondering van eerste lid, tweede zin, betreffende de jaarrekening;
- artikel 172 en 173 betreffende het bestuurlijk toezicht op het meerjarenplan en het budget;
- artikel 236, eerste lid, de eerste en de tweede zin, betreffende het budget en de boekhouding van de autonome provinciebedrijven;
- artikel 261, 31° tot en met 34°, betreffende de opheffing van de artikelen 66 tot en met 69 van de Provinciewet;
- artikel 261, 67°, betreffende de opheffing van artikel 113 van de Provinciewet;

- artikel 261, 70°, betreffende de opheffing van artikel 114*duodecies* van de Provinciewet;
- artikel 262, 6°, betreffende de opheffing van het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding, met uitzondering van artikel 82 tot en met 84. Deze laatste artikelen betreffen de eindrekening van de ontvanger (nu de financieel beheerder) en moeten in werking blijven zolang artikel 166 van het Provinciedecreet betreffende de controle bij de ambtsbeëindiging van de provinciegriffier, de financieel beheerder of andere rekenplichtigen niet volledig in werking is getreden.

Afdeling 3. De openbare centra voor maatschappelijk welzijn

Artikel 206

Artikel 206 laat de volgende bepalingen van het OCMW-decreet in werking treden :

- artikel 146, § 1, tweede lid, wat betreft de woorden 'start in het tweede jaar dat volgt op de Gemeenteraadsverkiezingen, en § 2 en § 3 betreffende de strategische meerjarenplanning;
- artikel 173, § 1, eerste lid, en artikel 174, met uitzondering van de verwijzing naar het verslag van de externe auditcommissie, betreffende de jaarrekening;
- artikel 177 en 178 betreffende het bestuurlijk toezicht op het meerjarenplan en het budget;
- artikel 180, tweede lid, betreffende de minimale vereisten van de informaticasystemen;
- artikel 217, § 2, betreffende de consolidatie van het budget en de jaarrekening van het intern verzelfstandigd agentschap;
- artikel 218, § 1, derde lid, betreffende de vaststelling van het meerjarenplan en het budget van elk ziekenhuis onder het beheer van het OCMW;
- artikel 276, 80°, betreffende de opheffing van § 1, tweede lid van artikel 87 van de organieke wet van 8 juli 1976;
- artikel 276, 83°, betreffende de opheffing van § 1, tweede tot en met het vierde lid van artikel 89 van de organieke wet van 8 juli 1976;
- artikel 276, 85°, betreffende de opheffing van het tweede lid van artikel 91 van de organieke wet van 8 juli 1976;
- artikel 277, 8°, betreffende de opheffing van het besluit van de Vlaamse Regering van 17 december 1997 betreffende de boekhouding en de administratieve organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn;
- artikel 277, 9°, betreffende de opheffing van het ministerieel besluit van 20 juni 2001 tot vaststelling van de bijzondere voorwaarden betreffende de boekhouding en de administratieve organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn.

Afdeling 4. Algemene bepaling

Artikel 207

Artikel 207 stelt dat het besluit in werking treedt op 1 januari 2014.

Het meerjarenplan voor de periode 2014 -2019 en het budget voor het financiële boekjaar 2014 moeten evenwel door de raad vastgesteld worden in de loop van 2013. Het spreekt voor zich dat de besturen hiervoor de nieuwe bepalingen moeten toepassen. Deze bepalingen, evenals deze met betrekking tot het bestuurlijk toezicht op deze beleidsrapporten moeten dus al voor 1 januari 2014 van toepassing zijn.

Anderzijds blijven op de boekhoudkundige verrichtingen die deel uitmaken van het boekjaar 2013 maar die pas in 2014 worden geregistreerd evenals op de vaststelling van de jaarrekening van 2013 de regels van toepassing die golden voor 1 januari 2014.

Als besturen ervoor opteren om vroeger of later over te schakelen naar de nieuwe regels betreffende planning en financieel beheer, kan de minister de bepalingen van dit besluit vroeger of later op hen van toepassing maken.

Brussel, 25 juni 2010.

De minister-president van de Vlaamse Regering,

K. PEETERS

De Vlaamse minister van Bestuurszaken,
Binnenlands Bestuur, Inburgering, Toerisme en Vlaamse Raad,
G. BOURGEOIS

Nota

(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.

25 JUNI 2010. — Besluit van de Vlaamse Regering betreffende de beleids- en beheerscyclus van de gemeenten, de provincies en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn

De Vlaamse Regering,

Gelet op de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, artikel 20;

Gelet op het Gemeentedecreet van 15 juli 2005, artikel 152, artikel 155 en 160, § 2, derde lid, gewijzigd bij het decreet van 23 januari 2009, artikel 163, § 3, ingevoegd bij het decreet van 23 januari 2009, artikel 179, artikel 224, § 1 en § 2, en 243, eerste en tweede lid, gewijzigd bij het decreet van 23 januari 2009, artikel 290 en artikel 313, § 1, gewijzigd bij het decreet van 23 januari 2009;

Gelet op het Provinciedecreet van 9 december 2005, artikel 148, 151 en 156, § 2, derde lid, gewijzigd bij het decreet van 30 april 2009, artikel 159, § 3, ingevoegd bij het decreet van 30 april 2009, artikel 175, artikel 218, § 1 en § 2, en 236, eerste en tweede lid, gewijzigd bij het decreet van 30 april 2009, en artikel 268, § 1, gewijzigd bij de decreten van 2 juni 2006 en 30 april 2009;

Gelet op het decreet van 19 december 2008 betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, artikel 154, 157, 162, § 2, derde lid, artikel 165, § 3, artikel 180, 217, § 1 en § 2, en 285, § 1;

Gelet op het besluit van de Vlaamse Regering van 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 en ter uitvoering van artikel 160 en 179 van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005;

Gelet op het besluit van de Vlaamse Regering van 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Provinciedecreet van 9 december 2005 en ter uitvoering van artikel 156, 175 en 264 van het Provinciedecreet van 9 december 2005;

Gelet op het ministerieel besluit van 30 oktober 1990 tot uitvoering van het artikel 44 van het koninklijk besluit van 2 augustus 1990 over het algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit;

Gelet op het ministerieel besluit van 15 februari 2001 tot uitvoering van artikelen 18 en 21, § 1, van het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding;

Gelet op het ministerieel besluit van 15 februari 2001 tot uitvoering van artikel 41 van het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding;

Gelet op het advies van de Inspectie van Financiën, gegeven op 19 april 2010;

Gelet op het advies van de Vlaamse Adviesraad voor Bestuurszaken, gegeven op 29 april 2010;

Gelet op advies 48.267/3 van de Raad van State, gegeven op 1 juni 2010, met toepassing van artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973;

Op voorstel van de Vlaamse minister van Bestuurszaken, Binnenlands Bestuur, Inburgering, Toerisme en Vlaamse Rand;

Na beraadslaging,

Besluit :

TITEL 1. — Definities

Artikel 1. In dit besluit wordt verstaan onder :

- 1° actieplan : een verzameling van acties die binnen een vastgelegd tijdschema worden uitgevoerd;
- 2° algemene financiering : de ontvangsten en de eraan verbonden uitgaven die geen rechtstreeks verband houden met een specifieke dienstverlening of een specifieke investering;
- 3° autofinancieringsmarge : het verschil tussen enerzijds het deel van de ontvangsten en uitgaven uit de exploitatie dat gebruikt kan worden voor de vereffening van de netto periodieke leningsuitgaven, en anderzijds de netto periodieke leningsuitgaven;
- 4° beheersrapport : een beheersbudget, een interne kredietaanpassing of een beheersrekening;
- 5° beleidsdomein : een verzameling van beleidsvelden die een herkenbaar en samenhangend geheel vormen;
- 6° beleidsrapport : het meerjarenplan, de aanpassing van het meerjarenplan, het budget, de budgetwijziging of de jaarrekening;
- 7° beleidsveld : een verzameling van producten, activiteiten en middelen die zowel vanuit politiek als maatschappelijk oogpunt een herkenbaar en samenhangend geheel vormen;
- 8° bestemde gelden : geldmiddelen die de raad in het budget reserveert voor een specifieke bestemming in de volgende financiële boekjaren;
- 9° bestuur : de gemeente, de provincie, het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn of het district;
- 10° budgettaire entiteit : de niet-verzelfstandigde diensten of een intern verzelfstandigd agentschap;
- 11° deelrapport : document dat een bestuur opmaakt voor een subsidiërende of een erkennende overheid;
- 12° exploitatie : het geheel van opbrengsten en kosten, met uitzondering van de opbrengsten en kosten die bepaald zijn door de minister;
- 13° gecumuleerd budgettaire resultaat : het budgettaire resultaat van het boekjaar, vermeerderd met het gecumuleerde budgettaire resultaat van het vorige boekjaar. Onder het budgettaire resultaat van het boekjaar wordt het verschil tussen de ontvangsten en de uitgaven van het financiële boekjaar verstaan;
- 14° minister : de Vlaamse minister, bevoegd voor de binnenlandse aangelegenheden;
- 15° niet-verzelfstandigde diensten : het geheel van de diensten van het bestuur, met uitzondering van de diensten die deel uitmaken van een intern verzelfstandigd agentschap;
- 16° OCMW-decreet : het decreet van 19 december 2008 betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn;
- 17° ontvangst : een transactie die een verhoging van de beschikbare en realiseerbare geldmiddelen tot gevolg heeft of op korte termijn zal hebben;
- 18° overig beleid : beleid waarover niet expliciet gerapporteerd wordt in de beleidsrapporten;
- 19° prioritaire beleidsdoelstelling : beleidsdoelstelling waarover expliciet gerapporteerd wordt in de beleidsrapporten;
- 20° raad : de gemeenteraad, de provincieraad, de raad voor maatschappelijk welzijn, de districtsraad;
- 21° raadsleden : gemeenteraadsleden, provincieraadsleden, leden van de raad voor maatschappelijk welzijn, leden van de districtsraad;
- 22° resultaat op kasbasis : het gecumuleerde budgettaire resultaat verminderd met de bestemde gelden;
- 23° transactie : de financiële weerslag van een economische stroom, een gebeurtenis of een andere omstandigheid;
- 24° transactiekrediet : het krediet voor ontvangsten en uitgaven binnen één financieel boekjaar, dat toegekend is door een rubriek van de financiële nota van het budget of door een voorlopig krediet;
- 25° uitgave : een transactie die een verlaging van de beschikbare en realiseerbare geldmiddelen tot gevolg heeft of op korte termijn zal hebben;
- 26° verbinteniskrediet : het totaal van de transactiekredieten van een rubriek van een investeringsenveloppe.

TITEL 2. — De beleids- en beheersrapporten

HOOFDSTUK 1. — Algemene bepalingen

Art. 2. Elk beleidsrapport vermeldt :

- 1° het type van het beleidsrapport;
- 2° de naam, de NIS-code en het adres van het bestuur;
- 3° de rapporteringsperiode;
- 4° de naam van de gemeentesecretaris, van de provinciegriffier of van de secretaris van het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn;

5° de naam van de financieel beheerder.

Art. 3. Elke pagina van een beleidsrapport vermeldt :

- 1° het type van het beleidsrapport;
- 2° de naam van het bestuur;
- 3° de rapporteringsperiode.

Art. 4. Het meerjarenplan, het budget en de jaarrekening worden verduidelijkt in respectievelijk de toelichting bij het meerjarenplan, het budget en de jaarrekening.

Naast de elementen vermeld in dit besluit, of die voortvloeien uit de toepassing van dit besluit, bevat de toelichting alle informatie die relevant is voor de raadsleden en die verband houdt met de verrichtingen die opgenomen zijn in het beleidsrapport.

De toelichting wordt samen met het ontwerp van het beleidsrapport aan de raadsleden bezorgd.

De toelichting wordt samen met het desbetreffende beleidsrapport en een kopie van het desbetreffende besluit van de raad naar de toezichhoudende overheid verzonden.

Art. 5. De beleidsrapporten maken gebruik van een indeling in beleidsdomeinen, zoals vastgesteld door de raad. De beleidsrapporten die betrekking hebben op hetzelfde financiële boekjaar, zijn ingedeeld volgens dezelfde beleidsdomeinen.

Elke indeling in beleidsdomeinen bevat het beleidsdomein algemene financiering, zoals het bepaald is door de minister. De desinvesteringen, investeringssubsidies en schenkingen die geen rechtstreeks verband houden met investeringen, behoren tot het beleidsdomein algemene financiering.

Als de samenstelling van de beleidsdomeinen verschilt van de samenstelling van de beleidsdomeinen in het voorafgaande financiële boekjaar, worden de verschillen aangegeven en wordt de reden daarvan uiteengezet in de toelichting bij het meerjarenplan of in de aanpassing van het meerjarenplan.

Elk beleidsdomein is samengesteld uit beleidsvelden. Elk beleidsveld behoort tot één beleidsdomein.

Beleidsvelden kunnen door het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn verder onderverdeeld worden in beleidsitems. Elk beleidsitem behoort tot één beleidsveld.

Art. 6. Elke beleidsdoelstelling bestaat uit :

1° een specifieke omschrijving van het vooropgestelde resultaat of eventueel van het vooropgestelde effect dat de raad wil bereiken voor het extern of intern te voeren beleid. In de mate van het mogelijke en het nuttige wordt dat resultaat of dat effect meetbaar gemaakt;

2° een of meer actieplannen die ondernomen zullen worden voor de realisatie van de beleidsdoelstelling. In elk actieplan wordt de realisatietermijn aangegeven;

3° de raming van de ontvangsten en uitgaven per jaar waarop de beleidsdoelstelling betrekking heeft.

Art. 7. Het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn stelt permanent een overzicht van alle beleidsdoelstellingen ter beschikking aan de raadsleden en aan de personeelsleden. Dat overzicht bevat minstens de omschrijving van de beleidsdoelstellingen en de actieplannen, vermeld in artikel 6, 1° en 2°.

Art. 8. De minister bepaalt de nadere regels voor de vorm en de inhoud van de diverse onderdelen van de beleidsrapporten en hun respectieve toelichting.

Art. 9. De beleidsrapporten en hun toelichting worden voor onbeperkte duur bewaard.

De beheersrapporten, de bewijsstukken, de dagboeken en de hulpdagboeken worden minimaal gedurende tien jaar bewaard.

Art. 10. Onmiddellijk na de verzending van het meerjarenplan, de aanpassing van het meerjarenplan, het budget of de jaarrekening aan de toezichhoudende overheid bezorgt het bestuur de gegevens over het vastgestelde beleidsrapport in een digitaal bestand aan de Vlaamse Regering.

De minister bepaalt welke gegevens de besturen bezorgen en de wijze waarop deze gegevens digitaal worden aangeleverd. Hij publiceert die gegevens jaarlijks.

Bij gebrek aan een vastgestelde jaarrekening op 30 juni van het jaar dat volgt op het financiële boekjaar in kwestie bezorgt het bestuur de gegevens over het ontwerp van de jaarrekening in een digitaal bestand aan de Vlaamse Regering.

HOOFDSTUK 2. — *De strategische meerjarenplanning*

Afdeling 1. — De inhoud van het meerjarenplan

Onderafdeling 1. — De strategische nota

Art. 11. De strategische nota beschrijft de prioritaire beleidsdoelstellingen overeenkomstig artikel 6.

Onderafdeling 2. — De financiële nota

Art. 12. De financiële nota van het meerjarenplan bestaat uit :

- 1° het financiële doelstellingenplan;
- 2° de staat van het financiële evenwicht.

Art. 13. Het financiële doelstellingenplan bevat, per beleidsdomein, voor elk jaar waarop het meerjarenplan betrekking heeft :

1° het totaal van de verwachte ontvangsten en uitgaven van alle prioritaire beleidsdoelstellingen. Die ramingen worden overgenomen uit de strategische nota;

2° het totaal van de verwachte ontvangsten en uitgaven voor het overige beleid.

Art. 14. De staat van het financiële evenwicht bevat per financieel boekjaar minstens :

- 1° de raming van het resultaat op kasbasis;
- 2° de raming van de autofinancieringsmarge.

Het meerjarenplan en de aanpassingen ervan zijn financieel in evenwicht als de volgende voorwaarden vervuld zijn :

- 1° het resultaat op kasbasis is per financieel boekjaar groter dan of gelijk aan nul;
- 2° de autofinancieringsmarge van het laatste financiële boekjaar waarop de financiële nota van het meerjarenplan betrekking heeft, is groter dan of gelijk aan nul;
- 3° voor de openbare centra voor maatschappelijk welzijn is de som van de autofinancieringsmarge voor de hele duur van de financiële nota groter dan of gelijk aan nul.

Het financiële evenwicht van het meerjarenplan kan alleen worden aangetoond als de jaarrekening van het financiële boekjaar voorafgaand aan de zesjaarlijkse periode waarvoor de raad is verkozen, door de raad is vastgesteld en verwerkt is in het meerjarenplan. De minister kan een afwijking daarvan toestaan.

Afdeling 2. — De aanpassingen van het meerjarenplan

Art. 15. Een aanpassing van het meerjarenplan bevat minstens :

- 1° in voorkomend geval, de wijzigingen van de strategische nota;
- 2° het financiële doelstellingenplan;
- 3° de staat van het financiële evenwicht;
- 4° een motivering van de wijzigingen.

Het financiële evenwicht kan alleen worden aangetoond als de jaarrekening van het voorlaatste financiële boekjaar voorafgaand aan het financiële boekjaar waarop het budget van de gemeente vermeld in artikel 147, § 1, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005, het budget van de provincie, vermeld in artikel 143 van het Provinciedecreet van 9 december 2005, of het budget van het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn, vermeld in artikel 149, § 1, van het OCMW-decreet van 19 december 2008, betrekking heeft, vastgesteld is door de raad en verwerkt is in het meerjarenplan. De minister kan een afwijking daarvan toestaan.

HOOFDSTUK 3. — *Het budget*

Afdeling 1. — De inhoud van het budget

Onderafdeling 1. — De beleidsnota

Art. 16. De beleidsnota van het budget bevat :

- 1° de doelstellingennota;
- 2° het doelstellingenbudget;
- 3° de financiële toestand;
- 4° de lijst met opdrachten voor werken, leveringen en diensten vermeld in :
 - a) artikel 43, § 2, 11°, b), en in artikel 57, § 3, 6°, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005;
 - b) artikel 43, § 2, 11°, b), en in artikel 57, § 3, 6°, van het Provinciedecreet van 9 december 2005;
 - c) artikel 52, tweede lid, 12°, van het OCMW-decreet van 19 december 2008;
- 5° de lijst met daden van beschikking vermeld in :
 - a) artikel 43, § 2, 12°, en in artikel 57, § 3, 8°, b), van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005;
 - b) artikel 43, § 2, 12°, en in artikel 57, § 3, 8°, b), van het Provinciedecreet van 9 december 2005;
 - c) artikel 52, tweede lid, 18°, van het OCMW-decreet van 19 december 2008;
- 6° de lijst met nominatief toegekende subsidies.

Art. 17. De doelstellingennota sluit aan bij de strategische nota van het meerjarenplan. Het doelstellingenbudget sluit aan bij het financiële doelstellingenplan van het meerjarenplan.

Art. 18. De doelstellingennota bevat minstens :

- 1° de prioritaire beleidsdoelstellingen die op het financiële boekjaar betrekking hebben. Die worden overgenomen uit de strategische nota van het meerjarenplan;
- 2° per prioritaire beleidsdoelstelling als vermeld in 1°, de actieplannen die het bestuur zal uitvoeren voor de realisatie ervan en die op het financiële boekjaar betrekking hebben. Die actieplannen worden overgenomen uit de strategische nota van het meerjarenplan;
- 3° per actieplan als vermeld in 2°, een overzicht van de acties die het bestuur zal uitvoeren voor de realisatie ervan;
- 4° per actieplan als vermeld in 2°, de raming van de ontvangsten en uitgaven voor het financiële boekjaar in kwestie.

Art. 19. Het doelstellingenbudget bevat, per beleidsdomein, voor het financiële boekjaar waarop het budget betrekking heeft :

- 1° het totaal van de verwachte ontvangsten en uitgaven van alle prioritaire beleidsdoelstellingen. Die ramingen worden overgenomen uit de doelstellingennota;
- 2° het totaal van de verwachte ontvangsten en uitgaven voor het overige beleid. Die ramingen sluiten aan bij de ramingen van de financiële nota van het meerjarenplan.

Art. 20. De financiële toestand bevat minstens :

- 1° een vergelijking van het resultaat op kasbasis in het budget met het resultaat op kasbasis van het financiële boekjaar in kwestie in het meerjarenplan;
- 2° een vergelijking van de autofinancieringsmarge in het budget met de autofinancieringsmarge van het financiële boekjaar in kwestie in het meerjarenplan.

Art. 21. De aansluiting van de beleidsnota bij de financiële nota wordt aangetoond door de overeenstemming tussen de overeenkomstige rubrieken van het doelstellingenbudget en het liquiditeitenbudget.

Onderafdeling 2. — De financiële nota

Art. 22. Het exploitatiebudget bevat, voor elk beleidsdomein, de transactiekredieten voor de exploitatie.

Als er intern verzelfstandigde agentschappen deel uitmaken van het bestuur, bestaat het exploitatiebudget uit :

- 1° het totale exploitatiebudget;
- 2° het exploitatiebudget van de niet-verzelfstandigde diensten;
- 3° het exploitatiebudget van elk intern verzelfstandigd agentschap.

Art. 23. Het investeringsbudget bevat :

- 1° de nieuwe investeringsenveloppen;
- 2° een overzicht, per beleidsdomein, van de transactiekredieten voor het financiële boekjaar in kwestie van alle investeringsenveloppen.

Er wordt minstens een afzonderlijke investeringsenveloppe opgemaakt voor :

- 1° de transacties die verband houden met de investeringen voor de realisatie van een prioritaire beleidsdoelstelling;
- 2° de transacties die verband houden met de investeringen die deel uitmaken van het overige beleid;
- 3° de desinvesteringen en de te ontvangen investeringssubsidies en schenkingen die behoren tot het beleidsdomein algemene financiering.

De investeringsenveloppen, vermeld in het tweede lid, 1° en 2°, bevatten de transactiekredieten voor elk financieel boekjaar en de verbintenskredieten voor :

- 1° de investeringen;
- 2° de desinvesteringen en de te ontvangen investeringssubsidies en schenkingen die rechtstreeks verband houden met de investeringen, vermeld in 1°.

De investeringsenveloppe, vermeld in het tweede lid, 3°, bevat de transactiekredieten voor elk financieel boekjaar en de verbintenskredieten voor de desinvesteringen, investeringssubsidies en schenkingen die geen rechtstreeks verband houden met investeringen.

Als intern verzelfstandigde agentschappen deel uitmaken van het bestuur, bestaat het overzicht, vermeld in het eerste lid, 2°, uit :

- 1° het totale overzicht van de transactiekredieten;
- 2° het overzicht van de transactiekredieten van de niet-verzelfstandigde diensten;
- 3° het overzicht van de transactiekredieten van elk intern verzelfstandigd agentschap.

Art. 24. Het liquiditeitenbudget geeft het resultaat op kasbasis van het financiële boekjaar aan de hand van :

- 1° de verwachte ontvangsten en uitgaven volgens het exploitatiebudget;
- 2° de verwachte ontvangsten en uitgaven volgens het investeringsbudget;
- 3° de transactiekredieten voor andere transacties dan die welke zijn opgenomen in het exploitatie- of investeringsbudget;
- 4° het gecumuleerde budgettaire resultaat van het vorige financiële boekjaar;
- 5° de bestemde gelden.

De bestemde gelden mogen alleen aangewend worden voor de specifieke bestemming die de raad eraan heeft toegekend.

Art. 25. Het resultaat op kasbasis van het budget van het eerste jaar van de zesjaarlijkse periode waarvoor de raad verkozen is, kan alleen aangetoond worden als de jaarrekening van het voorlaatste financiële boekjaar voorafgaand aan de zesjaarlijkse periode waarvoor de raad verkozen is, door de raad is vastgesteld en verwerkt is in het budget.

Art. 26. Een verbintenis mag alleen worden aangegaan op grond van het krediet dat toegewezen is aan een rubriek van de financiële nota van het budget, of op grond van een voorlopig krediet.

De uitgavenkredieten zijn beperkt en mogen alleen worden gebruikt voor de door het budget vooropgestelde bestemming.

Afdeling 2. — Aansluiting van het budget bij het meerjarenplan

Art. 27. Het budget, inclusief de budgetwijzigingen, past in het meerjarenplan als aan al de volgende voorwaarden is voldaan :

- 1° de doelstellingennota van het budget bevat voor het financiële boekjaar de beleidsdoelstellingen en actieplannen die ook in de strategische nota van het meerjarenplan zijn opgenomen;
- 2° het resultaat op kasbasis van het financiële boekjaar is groter dan of gelijk aan nul;
- 3° de autofinancieringsmarge van het financiële boekjaar in het budget is groter dan of gelijk aan de autofinancieringsmarge van hetzelfde financiële boekjaar in het meerjarenplan.

Afdeling 3. — Budgetwijzigingen en interne kredietaanpassingen

Art. 28. Het budget kan in de volgende gevallen niet door middel van een interne kredietaanpassing gewijzigd worden :

- 1° wijzigingen waardoor het budget niet meer past in het meerjarenplan overeenkomstig artikel 27;
- 2° wijzigingen van het exploitatiebudget van een budgettaire entiteit, inclusief de laatste budgetwijziging, die, per beleidsdomein, een daling van het saldo tussen de ontvangsten en de uitgaven tot gevolg hebben;
- 3° wijzigingen van een verbintenskrediet van een investeringsenveloppe;

4° wijzigingen per beleidsdomein van het totaal van de transactiekredieten, vermeld in artikel 23, eerste lid, 2°, van een budgettaire entiteit;

5° wijzigingen van het liquiditeitenbudget voor wat betreft de transactiekredieten, vermeld in artikel 24, eerste lid, 3°.

Een budgetwijziging mag er niet toe leiden dat het nieuwe krediet lager is dan de overeenkomstig artikel 107, § 1, vastgelegde verbintenissen of transacties.

Art. 29. De verklarende nota bij een budgetwijziging bevat minstens :

1° een motivering van de wijzigingen van het budget;

2° de herziening van de onderdelen van de beleidsnota, vermeld in artikel 16, 2° en 3°;

3° in voorkomend geval, de wijziging van de onderdelen van de beleidsnota, vermeld in artikel 16, 1° en 4° tot en met 6°.

De financiële nota van een budgetwijziging bevat alle onderdelen van de financiële nota van het budget waarop de wijziging een weerslag heeft. In die onderdelen worden het al vastgestelde krediet, de kredietwijziging en het nieuwe krediet vermeld.

HOOFDSTUK 4. — *De jaarrekening*

Afdeling 1. — De inhoud van de jaarrekening

Onderafdeling 1. — Algemene bepalingen

Art. 30. De jaarrekening bestaat uit :

1° de beleidsnota;

2° de financiële nota;

3° de samenvatting van de algemene rekeningen.

Art. 31. Elk onderdeel van de beleidsnota en van de financiële nota bevat naast de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven de ontvangsten en uitgaven van het oorspronkelijke budget en van het budget na de laatste budgetwijziging.

Onderafdeling 2. — De beleidsnota

Art. 32. De beleidsnota van de jaarrekening bevat :

1° de doelstellingenrealisatie;

2° de doelstellingenrekening;

3° de financiële toestand.

Art. 33. De doelstellingenrealisatie verwoordt het beleid dat het bestuur gedurende het financiële boekjaar heeft gevoerd.

De doelstellingenrealisatie bevat minstens :

1° per prioritaire beleidsdoelstelling, opgenomen in het budget, een omschrijving van de mate van realisatie van het beoogde resultaat of eventueel van het beoogde effect;

2° per prioritaire beleidsdoelstelling als vermeld in 1°, de mate van realisatie van de actieplannen;

3° per actieplan als vermeld in 2°, de mate van realisatie van de acties;

4° per actieplan als vermeld in 2°, een overzicht van de ontvangsten en uitgaven van het financiële boekjaar in kwestie.

Art. 34. De doelstellingenrekening bevat, per beleidsdomein, voor het financiële boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft :

1° het totaal van de ontvangsten en uitgaven van alle prioritaire beleidsdoelstellingen;

2° het totaal van de ontvangsten en uitgaven voor het overige beleid.

Art. 35. De financiële toestand bevat minstens :

1° een vergelijking van het resultaat op kasbasis in de jaarrekening met het resultaat op kasbasis in het budget;

2° een vergelijking van de autofinancieringsmarge in de jaarrekening met de autofinancieringsmarge in het budget.

De aansluiting van de beleidsnota bij de financiële nota wordt aangetoond door de overeenstemming tussen de overeenkomstige rubrieken van de doelstellingenrekening en de liquiditeitenrekening.

Onderafdeling 3. — De financiële nota

Art. 36. De financiële nota van de jaarrekening bevat :

1° de exploitatierekening;

2° de investeringsrekening;

3° de liquiditeitenrekening.

Art. 37. De exploitatierekening bevat, voor elk beleidsdomein, de ontvangsten en uitgaven op het vlak van de exploitatie.

Als er intern verzelfstandigde agentschappen deel uitmaken van het bestuur, bestaat de exploitatierekening uit :

1° de totale exploitatierekening;

2° de exploitatierekening van de niet-verzelfstandigde diensten;

3° de exploitatierekening van elk intern verzelfstandigd agentschap.

Art. 38. De investeringsrekening bevat :

1° een overzicht, per beleidsdomein, van alle ontvangsten en uitgaven van het financiële boekjaar in kwestie op het vlak van investeringen, desinvesteringen, investeringssubsidies en schenkingen;

2° per investeringsenveloppe die afgesloten werd in het financiële boekjaar in kwestie, de rekening van de desbetreffende investeringsenveloppe.

Als intern verzelfstandigde agentschappen deel uitmaken van het bestuur, bestaat het overzicht, vermeld in het eerste lid, 1° uit :

- 1° het totale overzicht van de ontvangsten en uitgaven;
- 2° het overzicht van de ontvangsten en uitgaven van de niet-verzelfstandigde diensten;
- 3° het overzicht van de ontvangsten en uitgaven van elk intern verzelfstandigd agentschap.

De rekening van een afgesloten investeringsenveloppe bevat de ontvangsten en uitgaven voor de investeringen, de desinvesteringen, de investeringssubsidies en de schenkingen.

Art. 39. De liquiditeitenrekening geeft het resultaat op kasbasis van het financiële boekjaar aan de hand van :

- 1° de ontvangsten en uitgaven volgens de exploitatierekening;
- 2° de ontvangsten en uitgaven volgens de investeringsrekening;
- 3° de ontvangsten en uitgaven die niet zijn opgenomen in de exploitatie- of investeringsrekening;
- 4° het gecumuleerde budgettaire resultaat van het vorige financiële boekjaar;
- 5° de bestemde gelden.

Onderafdeling 4. — De samenvatting van de algemene rekeningen

Art. 40. De samenvatting van de algemene rekeningen bevat :

- 1° de balans, die bestaat uit een actief- en een passiefzijde;
- 2° de staat van opbrengsten en kosten.

Art. 41. De balans geeft een overzicht van het vermogen van het bestuur op het einde van het financiële boekjaar en van het vermogen op het einde van het vorige financiële boekjaar.

Art. 42. De staat van opbrengsten en kosten vermeldt naast de opbrengsten en kosten van het financiële boekjaar de opbrengsten en kosten van het vorige financiële boekjaar.

Art. 43. De activa zijn de middelen waarover het bestuur beschikt en waarvan verwacht wordt dat ze toekomstige economische voordelen of dienstverleningspotentieel voor het bestuur zullen opleveren.

De activa zijn opgesplitst in vlottende activa en vaste activa.

Tot de vlottende activa behoren de actiefbestanddelen die aan minstens een van de volgende criteria voldoen :

- 1° er wordt verwacht dat het actiefbestanddeel zal worden gerealiseerd of bestemd is voor verkoop of verbruik in de normale exploitatiecyclus;
- 2° er wordt verwacht dat het actiefbestanddeel zal worden gerealiseerd binnen het jaar na de balansdatum;
- 3° het actiefbestanddeel wordt in eerste instantie aangehouden om te worden verhandeld;
- 4° het actiefbestanddeel is een liquide middel of een geldbelegging, tenzij het beperkt is in het gebruik of ingewisseld moet worden voor de vereffening van een schuld van meer dan een jaar na de balansdatum.

Alle andere actiefbestanddelen behoren tot de vaste activa.

Art. 44. De passiva zijn de financieringsbronnen van de activa.

De passiva zijn opgesplitst in :

1° schulden, dat zijn de huidige verplichtingen van het bestuur die aangegaan zijn om economische voordelen of dienstverleningspotentieel te verwerven, die voortvloeien uit gebeurtenissen uit het verleden en waarvan verwacht wordt dat ze zullen resulteren in een uitgaande geldstroom voor het bestuur;

2° het nettoactief, dat is het resterende bedrag van de activa nadat alle schulden ervan afgetrokken zijn.

De schulden zijn opgesplitst in schulden op korte termijn en schulden op lange termijn.

Tot de schulden op korte termijn behoren de schulden die aan een van de volgende criteria voldoen :

- 1° er wordt verwacht dat de schuld zal worden ingelost binnen de normale exploitatiecyclus;
- 2° de schuld wordt binnen het jaar na de balansdatum ingelost;
- 3° de schuld wordt in eerste instantie aangehouden om te worden verhandeld;
- 4° het bestuur heeft geen onvoorwaardelijk recht om de aflossing van de schuld tot ten minste een jaar na de balansdatum uit te stellen.

Alle andere schulden behoren tot de schulden op lange termijn.

Art. 45. De staat van opbrengsten en kosten bevat :

- 1° de opbrengsten;
- 2° de kosten;
- 3° het overschot of tekort van het financiële boekjaar.

Een opbrengst is een transactie die een toename van economische voordelen of dienstverleningspotentieel tijdens het financiële boekjaar tot gevolg heeft als de instroom resulteert in een toename van het nettoactief.

Een kost is een transactie die tijdens het financiële boekjaar een afname van economische voordelen of dienstverleningspotentieel tot gevolg heeft, in een van de volgende vormen :

- 1° een uitstroom of verbruik van activa;
- 2° het ontstaan van schulden die resulteren in een vermindering van het nettoactief.

Het overschot of het tekort van het financiële boekjaar is het verschil tussen het totaal van de opbrengsten en het totaal van de kosten.

Afdeling 2. — Diverse bepalingen

Art. 46. Na de vaststelling van een jaarrekening door de raad worden de resultaten ervan verwerkt in de eerstvolgende aanpassing van het meerjarenplan en in de eerstvolgende budgetwijziging, of bij gebrek daaraan in het eerstvolgende meerjarenplan en het eerstvolgende budget.

In voorkomend geval neemt de raad de nodige maatregelen om het budget te doen passen in het meerjarenplan overeenkomstig artikel 27, of om een negatief resultaat op kasbasis te vermijden voor het eerste jaar van de zesjaarlijkse periode waarvoor de raad werd verkozen.

Art. 47. Fouten in de jaarrekening van een voorgaande periode worden gecorrigeerd in de eerste jaarrekening die voor vaststelling aan de raad wordt voorgelegd nadat de fout ontdekt is.

Fouten die beslissingen van de raad kunnen beïnvloeden, worden verklaard in de toelichting bij de jaarrekening.

HOOFDSTUK 5. — De beheersrapporten

Art. 48. Elke budgethouder, aangesteld overeenkomstig artikel 159, § 2 tot en met § 4, en artikel 224, § 3, tweede lid, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005, artikel 155, § 2 en § 3, en artikel 218, § 3, tweede lid, van het Provinciedecreet van 9 december 2005, artikel 161, § 2 en § 3, en artikel 217, § 3, tweede lid, van het OCMW-decreet van 19 december 2008, beschikt per financieel boekjaar over een beheersbudget waarin minimaal de aan hem toegewezen taakstelling en de aan hem toegewezen kredieten worden opgenomen.

Art. 49. Voor elke budgethouder, vermeld in artikel 48, wordt per financieel boekjaar een beheersrekening opgesteld waarin minimaal de aan hem toegewezen taakstelling wordt geëvalueerd, alsook de aan hem toegewezen kredieten.

TITEL 3. — Rubrieken van de beleids- en beheersrapporten**HOOFDSTUK 1. — Algemene bepalingen**

Art. 50. De rubrieken van de beleids- en de beheersrapporten worden uitgedrukt in eenheden van euro.

Art. 51. Als actiefbestanddelen, passiefbestanddelen, opbrengsten of kosten aan meer dan één rubriek van een beleidsrapport kunnen worden toegewezen, worden ze ingeschreven onder de rubriek die het meest aanleunt bij het ware en getrouwe beeld.

HOOFDSTUK 2. — De activa

Art. 52. De vlottende activa bestaan uit :

- 1° de liquide middelen en de geldbeleggingen;
- 2° de vorderingen op korte termijn;
- 3° de voorraden en bestellingen in uitvoering;
- 4° de overlopende rekeningen van het actief;
- 5° de vorderingen op lange termijn die binnen het jaar vervallen.

Art. 53. De liquide middelen omvatten de kasmiddelen, de te incasseren vervallen waarden en de tegoeden op zicht bij kredietinstellingen.

Art. 54. Onder geldbeleggingen worden de vorderingen op kredietinstellingen, uit termijndeposito's opgenomen, alsook de met beleggingsdoeleinden verkregen effecten die geen financiële vaste activa zijn.

De belangen en vorderingen in de entiteiten, vermeld in de rubriek financiële vaste activa, mogen niet onder de geldbeleggingen worden opgenomen tenzij in een van de volgende gevallen :

- 1° het gaat om effecten die zijn verkregen of waarop is ingeschreven met het oog op de wederafstand daarvan;
- 2° ze zijn krachtens een beslissing van het bestuur bestemd om binnen twaalf maanden te worden gerealiseerd.

Art. 55. § 1. Onder de vorderingen op korte termijn worden de vorderingen opgenomen waarvan de oorspronkelijke looptijd ten hoogste één jaar bedraagt.

Onder de overeenstemmende rubrieken van de vorderingen worden, naast de vorderingen waarvoor een titel bestaat, ook de te ontvangen opbrengsten opgenomen die tijdens het financiële boekjaar of tijdens een vorig financieel boekjaar zijn ontstaan en waarvoor er nog geen titel bestaat, op voorwaarde dat de schuldenaar vaststaat en het bedrag vaststaat of met nauwkeurigheid kan worden geschat.

De vorderingen, vermeld in het eerste en tweede lid, worden naargelang hun aard ondergebracht bij de vorderingen uit ruiltransacties of bij de vorderingen uit niet-ruiltransacties.

§ 2. Onder de vorderingen uit ruiltransacties worden de vorderingen opgenomen die ontstaan ingevolge ruiltransacties waarvoor het bestuur een gelijkwaardige economische waarde in ruil geeft.

§ 3. Onder de vorderingen uit niet-ruiltransacties worden de vorderingen opgenomen die ontstaan ingevolge transacties waarvoor het bestuur geen gelijkwaardige economische waarde in ruil geeft, zoals :

- 1° in te vorderen belastingen;
- 2° te innen subsidies;
- 3° borgtochten in contanten met een looptijd van ten hoogste één jaar.

Art. 56. Onder de voorraden worden de volgende bedragen opgenomen :

- 1° de grond- en hulpstoffen;
- 2° de goederen in bewerking;
- 3° het gereed product;
- 4° de handelsgoederen;
- 5° de onroerende goederen die bestemd zijn voor verkoop;
- 6° de vooruitbetalingen.

Onder de grond- en hulpstoffen worden de toelieferingen van grond- en hulpstoffen opgenomen.

Onder de goederen in bewerking worden de productiekosten opgenomen van de goederen die het bestuur zelf produceert, maar die op de rapporteringsdatum niet afgewerkt zijn, en die niet toegerekend kunnen worden aan bestellingen in uitvoering.

Onder gereed product komen de productiekosten van de goederen die het bestuur zelf heeft geproduceerd en die het op de rapporteringsdatum nog in voorraad heeft.

De handelsgoederen omvatten de goederen die ingekocht zijn om zonder bewerking of na een lichte bewerking te worden verkocht.

Onder de onroerende goederen die bestemd zijn voor verkoop, komen de onroerende goederen die het bestuur heeft aangeschaft of verkregen en die bestemd zijn om onmiddellijk doorverkocht te worden.

De vooruitbetalingen bevatten de voorschotten die betaald zijn om voorraden te verwerven.

Art. 57. Onder bestellingen in uitvoering worden de volgende bedragen opgenomen :

1° het onderhanden werk dat voor rekening van een derde op bestelling wordt uitgevoerd en dat nog niet opgeleverd is;

2° de goederen in bewerking die voor rekening van een derde op bestelling worden gemaakt en die nog niet werden geleverd, tenzij het gaat om seriewerk;

3° dienstprestaties die voor rekening van een derde op bestelling worden uitgevoerd en die nog niet werden geleverd, tenzij het gaat om een standaardtype van dienstprestaties.

Art. 58. Naast de bedragen, vermeld in artikel 186 en 187, bevatten de overlopende rekeningen van het actief :

1° de over te dragen kosten, dat zijn de bedragen naar rata van de kosten die werden gemaakt tijdens het financiële boekjaar of tijdens een vorig financieel boekjaar, maar die ten laste van een of meer volgende boekjaren moeten worden gebracht;

2° de verworven opbrengsten, dat zijn de bedragen naar rata van de opbrengsten die pas in een later financieel boekjaar zullen worden geïnd maar die betrekking hebben op een verstreken financieel boekjaar.

Art. 59. Onder de vorderingen op lange termijn die binnen het jaar vervallen, worden de vorderingen of de gedeelten van de vorderingen opgenomen die oorspronkelijk op langer dan één jaar werden toegestaan, maar die binnen twaalf maanden vervallen.

Art. 60. De vaste activa bestaan uit :

1° de vorderingen op lange termijn;

2° de financiële vaste activa;

3° de materiële vaste activa;

4° de immateriële vaste activa.

Art. 61. § 1. Onder de vorderingen op lange termijn worden de vorderingen opgenomen die behoren tot de vaste activa, vermeld in artikel 43. De vorderingen of het gedeelte van de vorderingen met een looptijd van meer dan één jaar die binnen twaalf maanden vervallen, worden overgeboekt naar de vorderingen op korte termijn onder de vlottende activa.

Onder de overeenstemmende rubrieken van de vorderingen worden, naast de vorderingen waarvoor een titel bestaat, ook, de te ontvangen opbrengsten opgenomen die tijdens het financiële boekjaar of tijdens een vorig financieel boekjaar zijn ontstaan en waarvoor er nog geen titel bestaat, op voorwaarde dat de schuldenaar vaststaat en het bedrag vaststaat of met nauwkeurigheid kan worden geschat.

De vorderingen, vermeld in het eerste en tweede lid, worden naargelang hun aard ondergebracht bij de vorderingen uit ruiltransacties of bij de vorderingen uit niet-ruiltransacties.

§ 2. Onder de vorderingen uit ruiltransacties worden de vorderingen opgenomen die ontstaan ingevolge ruiltransacties waarvoor het bestuur een gelijkwaardige economische waarde in ruil geeft.

§ 3. Onder de vorderingen uit niet-ruiltransacties worden onder meer de volgende bedragen opgenomen :

1° te innen subsidies;

2° borgtochten in contanten met een looptijd van meer dan één jaar.

Art. 62. § 1. De financiële vaste activa bestaan uit :

1° de extern verzelfstandigde agentschappen;

2° de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, intercommunales en soortgelijke samenwerkingsverbanden;

3° de publiek-private samenwerkingsverbanden;

4° verenigingen of vennootschappen van privaat recht als vermeld in titel 8 van het OCMW-decreet van 19 december 2008;

5° de andere financiële vaste activa.

§ 2. Van de entiteiten, vermeld in paragraaf 1, 1° tot en met 4°, worden de belangen die het bestuur erin heeft en de vorderingen die het bestuur erop heeft, opgenomen.

Onder belangen, als vermeld in het eerste lid, verstaan we de maatschappelijke rechten die het bestuur heeft in die entiteiten.

Onder vorderingen, als vermeld in het eerste lid, verstaan we de vorderingen die het bestuur heeft op die entiteiten, en die tot doel hebben de activiteit van de entiteiten op duurzame wijze te ondersteunen, ongeacht de contractuele looptijd, oorsprong of vorm ervan.

§ 3. De andere financiële vaste activa omvatten de aandelen, de vorderingen en de borgtochten in contanten.

Onder de aandelen komen de maatschappelijke rechten in andere entiteiten dan de entiteiten vermeld in paragraaf 1, 1° tot en met 4°, die ertoe strekken het beleid van het bestuur te bevorderen door een duurzame en specifieke band met die entiteit te scheppen.

Onder de vorderingen komen de vorderingen die het gevolg zijn van de toekenning van terugvorderbare middelen aan andere entiteiten dan de entiteiten vermeld in paragraaf 1, 1° tot en met 4°, en die als doel hebben de werking van die entiteit duurzaam te steunen.

Onder de borgtochten in contanten worden de borgtochten opgenomen die in contanten gestort zijn als doorlopende waarborg.

§ 4. De niet-opgevraagde bedragen op belangen en aandelen worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, per rubriek waarin de nog vol te storten belangen en aandelen zijn opgenomen.

Art. 63. De materiële vaste activa bestaan uit :

- 1° de gemeenschapsgoederen;
- 2° de bedrijfsmatige materiële vaste activa;
- 3° de overige materiële vaste activa.

De gemeenschapsgoederen en de bedrijfsmatige materiële vaste activa zijn activa die aangewend worden om een maatschappelijke dienstverlening te vervullen.

Art. 64. Gemeenschapsgoederen zijn materiële vaste activa waarbij de vervulling van de maatschappelijke dienstverlening minder ontvangsten genereert dan de uitgaven die nodig zijn om deze activa te verkrijgen en om die dienstverlening te realiseren.

Art. 65. De gemeenschapsgoederen bestaan uit :

- 1° de terreinen en de gebouwen;
- 2° de wegen en de overige infrastructuur;
- 3° de installaties, de machines en de uitrusting;
- 4° het meubilair, de kantooruitrusting en het rollend materieel;
- 5° de leasing en soortgelijke rechten;
- 6° het erfgoed.

Art. 66. De bedrijfsmatige materiële vaste activa zijn materiële vaste activa waarbij de vervulling van de maatschappelijke dienstverlening voldoende ontvangsten genereert om de uitgaven te compenseren die nodig zijn om die activa te verkrijgen en om die dienstverlening te realiseren.

Art. 67. De bedrijfsmatige materiële vaste activa bestaan uit :

- 1° de terreinen en de gebouwen;
- 2° de installaties, de machines en de uitrusting;
- 3° het meubilair, de kantooruitrusting en het rollend materieel;
- 4° de leasing en soortgelijke rechten.

Art. 68. De overige materiële vaste activa zijn materiële vaste activa die worden aangewend om huuropbrengsten, een waardestijging of beide te realiseren en die niet aangewend worden om een maatschappelijke dienstverlening te vervullen.

De overige materiële vaste activa bestaan uit :

- 1° de terreinen en de gebouwen;
- 2° de roerende goederen.

Onder de overige materiële vaste activa worden onder meer de volgende bedragen opgenomen :

1° de roerende of onroerende goederen die niet tot de gemeenschapsgoederen of tot de bedrijfsmatige materiële vaste activa behoren, en die worden aangewend als roerende of onroerende reserve;

2° de buiten gebruik of buiten de exploitatie gestelde materiële vaste activa;

3° de roerende en onroerende goederen die in erfpacht, opstal, huur, handelshuur of landpacht werden gegeven, behalve als de vorderingen die voortvloeien uit deze contracten, geboekt worden onder de vorderingen van de vlottende of de vaste activa.

De onroerende goederen die werden aangekocht of gebouwd om onmiddellijk doorverkocht te worden, worden hier niet opgenomen, maar worden afzonderlijk onder de voorraden vermeld.

Art. 69. Onder de terreinen en gebouwen worden de volgende bedragen opgenomen :

1° de bebouwde en onbebouwde terreinen, de constructies daarop, en de inrichting ervan, waarvan het bestuur eigenaar is;

2° de andere zakelijke rechten die het bestuur bezit op een onroerend goed als de vergoedingen bij aanvang van het contract werden vooruitbetaald.

Art. 70. Tot de wegen behoren de land- en de waterwegen. Tot de landwegen behoren onder meer de zate, de grondwerken, de verharding en het toebehoren van de wegen, zoals de verkeerssignalisatie.

Tot de overige infrastructuur behoren onder meer de riolen en de leidingen voor nutsvoorzieningen, de gronden van kunstwerken en de kunstwerken.

Art. 71. Onder installaties, machines en uitrusting worden de volgende bedragen opgenomen :

1° de materiële elementen, met uitzondering van meubilair, kantooruitrusting en rollend materieel, waarmee een gebouw wordt uitgerust omdat ze nodig zijn voor de werking, als ze niet onroerend zijn door bestemming;

2° de kleine gereedschappen die niet behoren tot de kantooruitrusting, als ze niet onmiddellijk in de staat van opbrengsten en kosten worden opgenomen.

Art. 72. Onder leasing en soortgelijke rechten worden de gebruiksrechten op lange termijn opgenomen waarover het bestuur beschikt op grond van leasing, erfpacht, recht van opstal of soortgelijke overeenkomsten.

Leasing is de overeenkomst waarbij de leasinggever aan de leasingnemer het recht overdraagt om een goed te gebruiken voor een welbepaalde periode, tegen betaling of een reeks van betalingen, en waarbij nagenoeg alle voor- en nadelen die aan de eigendom zijn verbonden, worden overgedragen aan de leasingnemer.

Art. 73. Tot het erfgoed behoren de activa met historische, artistieke, wetenschappelijke, technologische of geofysische waarde en de activa die belangrijk zijn voor het behoud van het leefmilieu. Die activa worden hoofdzakelijk aangehouden voor hun bijdrage aan de algemene kennis en cultuur en worden niet alleen aangehouden omwille van het zuiver gemeentelijk of provinciaal belang.

Art. 74. § 1. Onder de immateriële vaste activa worden de volgende bedragen opgenomen :

1° de kosten van onderzoek en ontwikkeling;

2° de concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en andere soortgelijke rechten;

3° de goodwill;

4° de vooruitbetalingen op immateriële vaste activa;

5° de plannen en studies ter voorbereiding van nieuwe projecten, die geen deel uitmaken van een materieel vast activum.

§ 2. Onder kosten van onderzoek en ontwikkeling als vermeld in paragraaf 1, 1°, worden de kosten verstaan van onderzoek, vervaardiging en ontwikkeling van prototypes en van producten, uitvindingen en knowhow, die nuttig zijn voor de ontwikkeling van de toekomstige activiteiten van het bestuur.

In de toelichting bij de jaarrekening wordt het bedrag vermeld van de onder de immateriële vaste activa opgenomen kosten van onderzoek en ontwikkeling.

§ 3. Onder concessies, octrooien, licenties, merken en andere soortgelijke rechten worden enerzijds de octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten waarvan het bestuur eigenaar is verstaan, en anderzijds de rechten tot exploitatie van onroerende goederen, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten die eigendom zijn van derden, alsook de aanschaffingswaarde van het recht van het bestuur om van derden knowhow te verkrijgen, als die rechten door het bestuur onder bezwarende titel werden verworven.

§ 4. Onder goodwill als vermeld in paragraaf 1, 3°, wordt de prijs verstaan die betaald is voor de verwerving van een andere entiteit of een onderdeel ervan, als die hoger is dan de nettowaarde van de actief- minus de passiefbestanddelen van de verworven entiteit of van het onderdeel ervan.

§ 5. Onder de vooruitbetalingen op immateriële vaste activa als vermeld in paragraaf 1, 4°, worden de voorschotten opgenomen die betaald zijn met het oog op de verwerving van immateriële vaste activa.

HOOFDSTUK 3. — *De passiva*

Art. 75. § 1. De schulden op korte termijn bestaan uit :

1° de financiële schulden;

2° de schulden uit ruiltransacties;

3° de schulden uit niet-ruiltransacties;

4° de voorzieningen voor risico's en kosten;

5° de overlopende rekeningen van het passief;

6° de schulden op lange termijn die binnen het jaar vervallen.

De schulden uit ruiltransacties bestaan uit :

1° de schulden met betrekking tot de bezoldigingen en de andere sociale schulden;

2° de handelsschulden;

3° de overige schulden uit ruiltransacties.

De schulden uit niet-ruiltransacties bestaan uit :

1° de schulden met betrekking tot de belastingen;

2° de overige schulden uit niet-ruiltransacties.

§ 2. De schulden op lange termijn bestaan uit :

1° de financiële schulden;

2° de schulden uit ruiltransacties;

3° de schulden uit niet-ruiltransacties;

4° de voorzieningen voor risico's en kosten.

§ 3. Onder de overeenkomstige rubrieken, vermeld in paragraaf 1 en 2, met uitzondering van paragraaf 1, eerste lid, 5°, en van paragraaf 2, 4°, worden, naast de schulden waarvoor een titel bestaat, ook de te betalen kosten geboekt die in de loop van het financiële boekjaar of van een vorig financieel boekjaar werden gemaakt en waarvoor nog geen titel bestaat, maar waarvan de schuldeiser vaststaat en het bedrag vaststaat of nauwkeurig kan worden geschat.

Art. 76. Onder de financiële schulden worden onder meer de schulden aan de kredietinstellingen, de overige leningen en de verplichtingen die voortvloeien uit obligatieleningen, leasing of soortgelijke overeenkomsten opgenomen, ook al zijn ze aangegaan ten aanzien van leveranciers of worden ze door een handelseffect vertegenwoordigd.

Art. 77. Onder de schulden uit ruiltransacties worden de schulden opgenomen die ontstaan ingevolge ruiltransacties waarvoor het bestuur een gelijkwaardige economische waarde in ruil krijgt.

Art. 78. Onder de schulden met betrekking tot de bezoldigingen en de sociale schulden worden onder meer de volgende bedragen opgenomen :

- 1° de nettobezoldigingen;
- 2° de ingehouden voorheffingen;
- 3° de bijdragen in het kader van de sociale zekerheid.

Art. 79. Onder de schulden uit niet-ruiltransacties worden de schulden opgenomen die ontstaan ingevolge transacties waarvoor het bestuur geen gelijkwaardige economische waarde in ruil krijgt.

Art. 80. § 1. Onder de voorzieningen voor risico's en kosten worden de naar hun aard duidelijk omschreven schulden opgenomen die op de balansdatum zeker zijn, en waarvan het bedrag niet vaststaat, maar wel op betrouwbare wijze kan worden geschat. Het betreft schulden die voortvloeien uit gebeurtenissen in het verleden, waarvan de afwikkeling naar verwachting zal resulteren in een uitstroom van middelen.

De voorzieningen voor risico's en kosten bestaan uit :

- 1° pensioenen en soortgelijke verplichtingen;
- 2° overige risico's en kosten.

§ 2. Onder de pensioenen en soortgelijke verplichtingen worden de voorzieningen opgenomen die door het bestuur werden gevormd om te voldoen aan de verplichtingen op het vlak van rust- en overlevingspensioenen, brugpensioenen en andere pensioenen en renten die het bestuur voor zijn actuele of gewezen burgemeesters, schepenen, leden van de deputatie, voorzitters en ondervoorzitters van de raad voor maatschappelijk welzijn of personeelsleden heeft aangegaan.

§ 3. Onder de overige risico's en kosten worden onder meer de voorzieningen opgenomen die door het bestuur werden gevormd voor de risico's en kosten die voortvloeien uit :

- 1° persoonlijke of zakelijke zekerheden, verstrekt tot waarborg van schulden of verbintenissen van derden;
- 2° verbintenissen tot aan- of verkoop van vaste activa;
- 3° de uitvoering van geplaatste of ontvangen bestellingen;
- 4° termijnposities of -overeenkomsten in deviezen of betreffende goederen;
- 5° technische waarborgen die verbonden aan een verkoop door het bestuur die al heeft plaatsgevonden, of diensten die al door het bestuur verricht zijn;
- 6° hangende geschillen;
- 7° legaten.

§ 4. De voorzieningen voor risico's en kosten worden geïndividualiseerd naargelang van de risico's en kosten met dezelfde aard die ze moeten dekken.

Onder de risico's en kosten met dezelfde aard worden de soorten van risico's en kosten verstaan, vermeld in paragraaf 2 en 3.

Art. 81. Naast de bedragen, vermeld in artikel 168, 185 en 187 bevatten de overlopende rekeningen van het passief :

- 1° de toe te rekenen kosten, dat zijn de bedragen naar rata van de kosten die pas in een later financieel boekjaar zullen worden betaald, maar die betrekking hebben op een verstreken financieel boekjaar;
- 2° de over te dragen opbrengsten, dat zijn de bedragen naar rata van de opbrengsten die in de loop van het financiële boekjaar of van een vorig financieel boekjaar zijn geïnd, maar die betrekking hebben op een later financieel boekjaar.

Art. 82. Onder de schulden op lange termijn die binnen het jaar vervallen, worden de schulden of de gedeelten van de schulden op meer dan één jaar opgenomen die binnen twaalf maanden vervallen.

Art. 83. Onder het nettoactief worden de volgende bedragen opgenomen :

- 1° het gecumuleerde overschot of tekort;
- 2° de investeringssubsidies en de schenkingen;
- 3° de herwaarderingsreserves;
- 4° het overige nettoactief.

Art. 84. Het gecumuleerde overschot of tekort is de som van het gecumuleerde overschot of tekort van de vorige boekjaren en het overschot of tekort van het huidige financiële boekjaar, vermeld in artikel 45, vierde lid.

Art. 85. De investeringssubsidies omvatten de subsidies die van overheidswege werden verkregen voor investeringen in vaste activa.

Onder de schenkingen worden de schenkingen, legaten en soortgelijke rechten opgenomen die het bestuur verkrijgt in de vorm van vaste activa of voor investeringen in vaste activa.

Art. 86. Onder de herwaarderingsreserves worden de in de algemene rekeningen geboekte niet-gerealiseerde meerwaarden op de vaste activa, vermeld in artikel 183 opgenomen.

Art. 87. Het overige nettoactief is het verschil tussen enerzijds het totaal van de activa en anderzijds het totaal van de schulden en van de overige rubrieken van het nettoactief.

HOOFDSTUK 4. — *De opbrengsten*

Art. 88. De operationele opbrengsten bestaan uit :

- 1° de opbrengsten uit de werking;
- 2° fiscale opbrengsten en boetes;
- 3° de werkingsubsidies;

4° de recuperatie van specifieke kosten van de sociale dienst van het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn;

5° de andere operationele opbrengsten.

Art. 89. Onder de opbrengsten uit de werking, vermeld in artikel 88, 1°, wordt het bedrag verstaan van de verkoop van goederen en de levering van diensten aan derden, in het kader van de maatschappelijke dienstverlening door het bestuur, na aftrek van de op de prijs toegestane kortingen. Die bedragen omvatten niet de belasting over de toegevoegde waarde, noch een andere belasting die rechtstreeks verbonden is aan de opbrengsten uit de werking.

Art. 90. Onder de werkingssubsidies worden de subsidies, schenkingen en legaten geboekt die bij de verkrijging niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa.

De werkingssubsidies bestaan uit :

1° de algemene werkingssubsidies;

2° de specifieke werkingssubsidies.

Onder de algemene werkingssubsidies worden de werkingssubsidies opgenomen die dienen voor de algemene financiering van de werking van het bestuur.

Onder de specifieke werkingssubsidies worden de werkingssubsidies opgenomen die niet dienen voor de algemene financiering van de werking van het bestuur.

Art. 91. Onder de andere operationele opbrengsten worden de opbrengsten opgenomen die niet vallen onder de bepaling van artikel 88, 1° tot en met 3°, en die niet als een financiële of uitzonderlijke opbrengst kunnen worden aangemerkt.

In het bijzonder wordt onder deze rubriek de terugnemings van de waardeverminderingen opgenomen, die werden geboekt op financiële, materiële en immateriële vaste activa.

Art. 92. Onder de financiële opbrengsten worden de volgende bedragen opgenomen :

1° de opbrengsten uit financiële vaste activa;

2° de opbrengsten uit activa die opgenomen zijn onder de rubrieken liquide middelen en geldbeleggingen, vorderingen op korte termijn en vorderingen op lange termijn;

3° de andere financiële opbrengsten, zoals :

a) de meerwaarden bij de realisatie van liquide middelen en geldbeleggingen en de meerwaarde van andere vorderingen dan de werkingssubsidies;

b) de als opbrengst geboekte investerings- en intrestsubsidies;

c) de wisselresultaten en de resultaten uit de omrekening van vreemde valuta, tenzij die specifiek verbonden zijn aan een andere rubriek van de staat van opbrengsten en kosten;

d) alle opbrengsten van financiële aard die geen verband houden met welbepaalde activa.

Onder werkingssubsidies als vermeld in het eerste lid, 3°, a), worden de vorderingen verstaan die verband houden met de operationele opbrengsten.

Art. 93. De uitzonderlijke opbrengsten bestaan uit de meerwaarden bij de realisatie van financiële, materiële of immateriële vaste activa.

HOOFDSTUK 5. — *De kosten*

Art. 94. De operationele kosten bestaan uit :

1° goederen en diensten;

2° bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen;

3° afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen;

4° specifieke kosten van de sociale dienst van het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn;

5° toegestane werkingssubsidies;

6° andere operationele kosten.

Art. 95. Goederen en diensten omvatten, na aftrek van de in de handel toegestane kortingen en van de belasting over de toegevoegde waarde, als die terugvorderbaar is :

1° de goederen en diensten die rechtstreeks verband houden met de totstandkoming van de maatschappelijke dienstverlening door het bestuur :

a) de inkoop van handelsgoederen, grond- en hulpstoffen;

b) de ingekochte diensten, werken en studies;

c) de dienstverlening van het bestuur, uitgevoerd door derden;

d) de inkoop van onroerende goederen die bestemd zijn voor verkoop;

e) de voorraadwijzigingen;

2° de goederen en diensten die geen rechtstreeks verband houden met de totstandkoming van de maatschappelijke dienstverlening door het bestuur, tenzij die kosten onder bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen moeten worden geboekt.

De vergoedingen van uitzendkrachten en ter beschikking van het bestuur gestelde personen worden ook opgenomen onder deze rubriek.

Art. 96. Onder afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen worden de volgende bedragen opgenomen :

1° de afschrijvingen en de waardeverminderingen die werden geboekt op financiële, materiële en immateriële vaste activa;

2° de waardeverminderingen die werden geboekt op voorraden, op bestellingen in uitvoering of op werkingsvorderingen;

3° de terugnemingen van waardeverminderingen die geboekt zijn op voorraden of op werkingsvorderingen. Voor de voorraden vindt de terugneming niet plaats als de toepassing van een van de waarderingsmethoden, vermeld in artikel 161, § 3, ertoe leidt dat bij de waardebeoordeling van de uitgaande voorraden rekening wordt gehouden met tijdens vorige boekjaren geboekte waardeverminderingen;

4° de voorzieningen, gevormd voor operationele risico's en verplichtingen;

5° de bestedingen van voorzieningen voor operationele risico's en kosten die vroeger werden gevormd, als die risico's en verplichtingen aanleiding hebben gegeven tot kosten;

6° de terugnemingen van voorzieningen voor operationele risico's en kosten die tijdens een vorig financieel boekjaar werden gevormd en die overtollig zijn gebleken.

Art. 97. Onder de toegestane werkingssubsidies worden ook de tussenkomsten in de werking van andere entiteiten opgenomen.

Art. 98. Onder de andere operationele kosten worden de kosten opgenomen die niet vallen onder de bepaling van artikel 94, 1° tot en met 4°, en die niet als financiële of uitzonderlijke kosten kunnen worden aangemerkt.

In het bijzonder worden onder deze rubriek de volgende bedragen opgenomen :

1° de belastingen die als operationele kosten moeten worden aangemerkt;

2° de minderwaarden die werden geboekt bij de realisatie van de werkingsvorderingen, tenzij die minderwaarden gelijk zijn aan het disconto. Het disconto wordt geboekt onder de andere financiële kosten.

Art. 99. Onder de financiële kosten worden de volgende bedragen opgenomen :

1° de kosten van schulden;

2° de waardeverminderingen en de terugnemingen ervan op :

a) liquide middelen en geldbeleggingen;

b) andere vorderingen dan werkingsvorderingen;

3° andere financiële kosten.

Art. 100. Onder de kosten van schulden worden de volgende bedragen opgenomen :

1° de intresten, de commissies en de kosten die verbonden zijn aan schulden;

2° de afschrijving van de kosten bij de uitgifte van leningen en van het disagio.

De geactiveerde intresten worden afgetrokken van het bedrag van de kosten die zijn opgenomen in deze rubriek.

Art. 101. Onder de andere financiële kosten worden alle kosten van financiële aard opgenomen die niet vallen onder de bepalingen van artikel 99, 1° en 2°. In het bijzonder worden de volgende bedragen opgenomen :

1° de minderwaarden, verwezenlijkt bij de realisatie van liquide middelen en geldbeleggingen en van andere vorderingen dan werkingsvorderingen;

2° het disconto ten laste van het bestuur bij de verhandeling van vorderingen;

3° de wisselresultaten en de resultaten uit de omrekening van vreemde valuta tenzij die specifiek verbonden zijn aan een andere rubriek van de staat van opbrengsten en kosten;

4° de commissies;

5° de voorzieningen, gevormd voor financiële risico's en verplichtingen;

6° de bestedingen van voorzieningen voor financiële risico's en kosten die vroeger werden gevormd, als die risico's en verplichtingen aanleiding hebben gegeven tot kosten;

7° de terugnemingen van voorzieningen voor financiële risico's en kosten die tijdens een vorig financieel boekjaar werden gevormd en die overtollig zijn gebleken;

8° de kosten die verbonden zijn aan andere financiële verrichtingen dan schulden.

Art. 102. De uitzonderlijke kosten bestaan uit :

1° de minwaarden bij de realisatie van financiële, materiële of immateriële vaste activa;

2° de toegestane investeringssubsidies.

TITEL 4.— De boekhouding

HOOFDSTUK 1. — Algemene bepalingen

Art. 103. De boekhouding van het bestuur wordt in euro gevoerd door middel van een stelsel van dagboeken en rekeningstelsels.

Art. 104. De minister stelt het minimum genormaliseerde stelsel van de algemene rekeningen vast.

Het stelsel moet zodanig worden opgesteld dat minimaal de financiële nota van het budget, de financiële nota van de jaarrekening en de samenvatting van de algemene rekeningen zonder toevoeging of weglating voortvloeien uit de saldi van de desbetreffende algemene rekeningen.

De minister stelt het genormaliseerde stelsel van de beleidsvelden vast.

De minister stelt het genormaliseerde stelsel van de economische sectorcodes vast. Die codes geven aan tot welke economische sector degene behoort met wie een transactie plaatsvindt of zal plaatsvinden.

De genormaliseerde stelsels van de algemene rekeningen, van de beleidsvelden en van de economische sectorcodes maken een rapportering in het kader van verordening (EG) nr. 2223/96 van de Raad van de Europese Unie van 25 juni 1996 mogelijk.

De minister stelt het minimum genormaliseerde stelsel van de codes van de deelrapporten vast.

HOOFDSTUK 2. — *De budgettaire verrichtingen*

Art. 105. Elke inschrijving in een dagboek of een hulpdagboek, vermeld in dit hoofdstuk, bevat minstens de volgende elementen :

- 1° een doorlopend volgnummer per dagboek of hulpdagboek;
- 2° de invoerdatum;
- 3° de algemene rekening;
- 4° een verwijzing naar de budgettaire entiteit;
- 5° een verwijzing naar de bevoegde budgethouder;
- 6° een verwijzing naar het beleidsveld;
- 7° in voorkomend geval, een verwijzing naar het actieplan;
- 8° een verwijzing naar de economische sectorcode;
- 9° in voorkomend geval, een verwijzing naar een deelrapport;
- 10° het bedrag;
- 11° een omschrijving van de verrichting.

Art. 106. § 1. Alle verwachte ontvangsten en uitgaven inzake exploitatie die opgenomen zijn in het meerjarenplan, een aanpassing van het meerjarenplan, het budget, een budgetwijziging, een beheersbudget of een interne kredietaanpassing, zijn, per financieel boekjaar, ingeschreven in een budgettair dagboek van de transactiekredieten voor exploitatie.

Met behoud van de toepassing van artikel 105 bevat elke inschrijving het financiële boekjaar waarvan de verwachte ontvangst of uitgave deel uitmaakt.

§ 2. Alle verwachte ontvangsten en uitgaven die verband houden met investeringen en desinvesteringen en die opgenomen zijn in het meerjarenplan, een aanpassing van het meerjarenplan, het budget, een budgetwijziging, een beheersbudget of een interne kredietaanpassing, zijn, per financieel boekjaar, ingeschreven in een budgettair dagboek van de transactiekredieten voor investeringen.

Met behoud van de toepassing van artikel 105 bevat elke inschrijving ook het financiële boekjaar en de investeringsenveloppe waarvan de verwachte ontvangst of uitgave deel uitmaakt.

§ 3. Alle verwachte ontvangsten en uitgaven die niet behoren tot de ontvangsten en uitgaven vermeld in paragraaf 1 en 2, en die opgenomen zijn in het meerjarenplan, een aanpassing van het meerjarenplan, het budget, een budgetwijziging, een beheersbudget of een interne kredietaanpassing, zijn, per financieel boekjaar, ingeschreven in een budgettair dagboek van de andere transactiekredieten.

Met behoud van de toepassing van artikel 105 bevat elke inschrijving ook het financiële boekjaar waarvan de verwachte ontvangst of uitgave deel uitmaakt.

§ 4. Elk beleidsrapport, met uitzondering van de jaarrekening, vermeldt het volgnummer van de laatste inschrijving in elk van de dagboeken, vermeld in dit artikel, dat verwerkt is in het respectieve rapport.

Art. 107. § 1. Een vastlegging van een verbintenis is de inschrijving, in een budgettair dagboek van de vastleggingen, van het totaal van de verwachte uitgaven als gevolg van een voorgenomen verbintenis met een welbepaalde derde.

Een vastlegging van een transactie is de inschrijving, in het budgettaire dagboek van de vastleggingen, van de verwachte uitgaven voor één financieel boekjaar als gevolg van een voorgenomen of al aangeane verbintenis met een welbepaalde derde.

§ 2. Alle vastleggingen worden zonder uitstel, getrouw, volledig, naar tijdsorde en volgens doorlopende nummering ingeschreven in een budgettair dagboek van de vastleggingen.

Het bestuur gebruikt daarvoor minimaal de volgende budgettaire dagboeken :

- 1° een budgettair dagboek van de vastlegging van transacties op het exploitatiebudget;
- 2° een budgettair dagboek van de vastlegging van verbintenissen op het investeringsbudget;
- 3° een budgettair dagboek van de vastlegging van transacties op het investeringsbudget;
- 4° een budgettair dagboek van de vastlegging van transacties op het liquiditeitsbudget.

§ 3. Met behoud van de toepassing van artikel 105 bevat elke inschrijving in een budgettair dagboek van de vastlegging van transacties op het exploitatiebudget het financiële boekjaar en de derde met wie de verbintenis wordt aangeaan.

Met behoud van de toepassing van artikel 105 bevat elke inschrijving in een budgettair dagboek van de vastlegging van verbintenissen op het investeringsbudget :

- 1° de investeringsenveloppe waarop de verbintenis betrekking heeft;
- 2° de derde met wie de verbintenis wordt aangeaan.

Met behoud van de toepassing van artikel 105 bevat elke inschrijving in een budgettair dagboek van de vastlegging van transacties op het investeringsbudget :

- 1° de investeringsenveloppe waarop de transactie betrekking heeft;
- 2° de derde met wie de verbintenis wordt aangeaan;
- 3° het financiële boekjaar;
- 4° het volgnummer van de vastlegging van de verbintenis.

Art. 108. Een aanrekening van een transactie is de inschrijving van de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven in een budgettair dagboek van de aanrekeningen.

Alle aanrekeningen worden zonder uitstel, getrouw, volledig, naar tijdsorde en volgens doorlopende nummering ingeschreven in een budgettair dagboek van de aanrekeningen.

Het bestuur gebruikt daarvoor minimaal de volgende budgettaire dagboeken :

- 1° een budgettair dagboek van de aanrekening van transacties op het exploitatiebudget;
- 2° een budgettair dagboek van de aanrekening van transacties op het investeringsbudget;
- 3° een budgettair dagboek van de aanrekening van transacties op de transactiekredieten van het liquiditeitsbudget.

Met behoud van de toepassing van artikel 105 bevat elke inschrijving in een budgettair dagboek van de aanrekeningen :

- 1° de derde met wie de verbintenis wordt aangegaan;
- 2° het financiële boekjaar;
- 3° voor uitgaven, het volgnummer van de vastlegging van de transactie;
- 4° in voorkomend geval, het volgnummer van de vastlegging van de verbintenis;
- 5° in voorkomend geval, de investeringsenveloppe waarop de transactie betrekking heeft.

Art. 109. Een transactie wordt op hetzelfde moment aangerekend in een budgettair dagboek van de aanrekeningen als ze ingeschreven wordt in een dagboek van de algemene boekhouding.

HOOFDSTUK 3. — *De algemene boekhouding*

Art. 110. Alle transacties van het bestuur worden ingeschreven in een dagboek of een hulpdagboek van de algemene boekhouding.

Art. 111. Een boeking is de inschrijving van een transactie in een dagboek of een hulpdagboek van de algemene boekhouding.

De boekingen worden zonder uitstel, getrouw, volledig, naar tijdsorde en volgens doorlopende nummering ingeschreven in de dagboeken waarop ze betrekking hebben.

Elke boeking wordt gedaan aan de hand van een gedateerd, doorlopend genummerd bewijsstuk, waarnaar ze moet verwijzen. De bewijsstukken worden methodisch bewaard.

Art. 112. Elke boeking bevat minstens de volgende elementen :

- 1° een doorlopend volgnummer per dagboek of hulpdagboek;
- 2° de invoerdatum;
- 3° de te debiteren algemene rekeningen;
- 4° de te debiteren bedragen;
- 5° de te crediteren algemene rekeningen;
- 6° de te crediteren bedragen;
- 7° een verwijzing naar de budgettaire entiteit;
- 8° in voorkomend geval, een verwijzing naar een deelrapport;
- 9° een omschrijving van de verrichting;
- 10° het financiële boekjaar;
- 11° de boekhoudkundige periode, vermeld in artikel 113.

Het moment waarop de transactie plaatsvindt, bepaalt de boekhoudkundige periode.

Art. 113. Per financieel boekjaar wordt de algemene boekhouding ingedeeld in vier boekhoudkundige periodes van één kwartaal, een openingsperiode en een afsluitingsperiode, of in twaalf periodes van één maand, een openingsperiode en een afsluitingsperiode.

Art. 114. Boeking in een periode zijn alleen mogelijk als de periode niet is afgesloten. De niet-afgesloten periodes blijven beperkt tot de lopende periode en de daaraan voorafgaande periode.

De afsluitingsperiode mag evenwel geopend blijven tot de jaarrekening is vastgesteld en de openingsperiode mag geopend blijven tot de jaarrekening van het vorige financiële boekjaar is vastgesteld.

De afsluiting van een periode houdt in dat die periode in alle dagboeken en hulpdagboeken afgesloten is.

Art. 115. Compensatie tussen tegoeden en schulden, tussen rechten en verplichtingen, en tussen kosten en opbrengsten is verboden, behalve in de gevallen, vermeld in dit besluit of bepaald door de minister ter uitvoering van dit besluit.

HOOFDSTUK 4. — *De openings- en afsluitingsverrichtingen*

Art. 116. De openingsverrichtingen worden geboekt in de openingsperiode en de afsluitingsverrichtingen in de afsluitingsperiode.

Art. 117. Een financieel boekjaar kan niet afgesloten worden als niet alle periodes van dat boekjaar afgesloten zijn.

Art. 118. Het gedeelte van het transactiekrediet van een niet-afgesloten investeringsenveloppe waarvoor op het einde van een financieel boekjaar geen aanrekeningen zijn geboekt, wordt overgedragen naar het volgende financiële boekjaar binnen dezelfde investeringsenveloppe.

Op het einde van het financiële boekjaar vervalt het gedeelte van alle andere transactiekredieten waarvoor geen aanrekeningen werden geboekt.

HOOFDSTUK 5. — *De uitgavencyclus*

Art. 119. Voor een verbintenis wordt aangegaan of, in voorkomend geval, voor de voorgenomen verbintenis aan de financieel beheerder ter visering wordt voorgelegd, wordt :

1° nagegaan of er voor het lopende financiële boekjaar voldoende transactiekredieten beschikbaar zijn en of de verbintenis mogelijk is binnen het meerjarenplan;

2° in geval van investeringsuitgaven nagegaan of er voldoende verbinteniskredieten beschikbaar zijn;

3° de uitgave voor het financiële boekjaar vastgelegd op het transactiekrediet;

4° in geval van investeringsuitgaven de totale uitgave vastgelegd op het verbinteniskrediet.

Art. 120. In het begin van het financiële boekjaar worden de vastleggingen geregistreerd van de uitgaven die in de loop van het financiële boekjaar gedaan zullen worden als gevolg van verbintenissen uit vorige financiële boekjaren.

Art. 121. De raad kan de volgende categorieën van verrichtingen niet uitsluiten van de visumverplichting :

1° de aanstelling van statutaire personeelsleden;

2° de aanstelling van contractuele personeelsleden voor onbepaalde duur;

3° de aanstelling van contractuele personeelsleden voor een periode van één jaar of meer;

4° de verbintenissen waarvan het bedrag hoger is dan het bedrag, bepaald door de minister;

5° de verbintenissen die een contractuele looptijd hebben van meer dan één jaar en waarvan het jaarlijkse bedrag hoger is dan het bedrag, bepaald door de minister;

6° de investeringssubsidies.

Bij opeenvolgende contracten voor de aanstelling van contractuele personeelsleden voor dezelfde functie moet de totale duur worden aangenomen voor de toepassing van deze bepaling.

In afwijking van het eerste lid, 3°, kunnen de aanstellingen van één jaar of meer in de volgende gevallen door de raad voor maatschappelijk welzijn wel uitgesloten worden van de visumverplichting :

1° een tewerkstelling met toepassing van artikel 60, § 7, van de organieke wet van 8 juli 1976 betreffende de openbare centra voor maatschappelijk welzijn;

2° een tewerkstelling ter uitvoering van andere werkgelegenheidsmaatregelen van hogere overheden dan deze vermeld in 1°, voor maximum vier jaar, in het kader van de opdracht van het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn, vermeld in hoofdstuk 4, afdeling 1, van de organieke wet van 8 juli 1976 betreffende de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, of in het kader van de opdracht van het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn, vermeld in artikel 8, 9 of 13, van de wet van 26 mei 2002 betreffende het recht op maatschappelijke integratie.

Art. 122. Na de goedkeuring van de te betalen bedragen worden, indien nodig, de vastlegging op de transactiekredieten en, in voorkomend geval, de vastlegging op de verbinteniskredieten aangepast.

Als de budgethouder de te betalen bedragen niet goedkeurt, neemt hij de gepaste maatregelen om het bestuur te vrijwaren in al zijn rechten.

Art. 123. Met uitzondering van de uitgaven die betaald worden via provisies, kan een uitgave alleen betaald worden na de vastlegging en de aanrekening ervan.

Een provisie kan pas aangezuiverd worden nadat de uitgaven die ermee betaald werden, vastgelegd en aangerekend zijn.

Art. 124. Voor de definitieve vaststelling van het budget mogen, door middel van voorlopige kredieten, uitgaven inzake exploitatie plaatsvinden.

Die voorlopige kredieten mogen per beleidsdomein niet meer bedragen dan een twaalfde van het overeenkomstige krediet in het exploitatiebudget van het vorige boekjaar, per verlopen of begonnen maand, tot maximaal drie twaalfden. Die beperking is niet van toepassing voor de afwijkingen daarvan waarvoor de minister toestemming heeft verleend.

Voor de definitieve vaststelling van het budget mogen, door middel van voorlopige kredieten, de periodieke aflossingen van lening- en leasingschulden plaatsvinden.

Art. 125. De betalingen aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid worden altijd verricht op een financiële rekening op naam van de vereniging.

Art. 126. § 1. De personen, vermeld in artikel 163, § 3, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005, artikel 159, § 3, van het Provinciedecreet van 9 december 2005, en artikel 165, § 3, van het OCMW-decreet van 19 december 2008, zijn de kredietinstellingen en de financiële instellingen die erkend zijn overeenkomstig de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen.

De opeisbare schulden die aangegaan zijn door het bestuur bij die personen, kunnen, als dat zo overeengekomen werd tussen het bestuur en die personen, in mindering gebracht worden op de rekeningen van het bestuur.

§ 2. De opeisbare schulden die voortvloeien uit verbintenissen uit leasingovereenkomsten, zijn opeisbare schulden als vermeld in artikel 163, § 3, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005, artikel 159, § 3, van het Provinciedecreet van 9 december 2005, en artikel 165, § 3, van het OCMW-decreet van 19 december 2008.

De opeisbare schulden die aldus aangegaan zijn door het bestuur, kunnen, als dat zo overeengekomen werd tussen het bestuur en de leasinggever, in mindering gebracht worden op de rekeningen van het bestuur.

HOOFDSTUK 6. — *De ontvangstencyclus*

Art. 127. De financieel beheerder boekt de vorderingen waarvan de invorderbaarheid twijfelachtig is, over naar een rekening dubieuze debiteuren.

De financieel beheerder boekt als oninvorderbare vorderingen de bedragen die betaald moeten worden door schuldenaren van wie de insolventie is bewezen door om het even welke bewijsstukken.

Art. 128. Het is niet toegestaan om gegevens van uitgaande facturen die al zijn ingeboekt, te wijzigen of om uitgaande facturen geheel of gedeeltelijk te annuleren. Annulaties of wijzigingen worden doorgevoerd met een creditnota of een bijkomende factuur.

HOOFDSTUK 7. — *Vereisten voor de boekhoudsoftware*

Art. 129. De boekhoudsoftware biedt niet de mogelijkheid om de verplichte gegevens van inschrijvingen in de dagboeken te wijzigen of te verwijderen.

De boekhoudsoftware is zo ingesteld dat, na de afsluiting van een periode, de periode niet meer heropend kan worden en dat er in afgesloten perioden niet meer geboekt kan worden.

Art. 130. Bij elke boeking voert de boekhoudsoftware de volgende controles uit :

- 1° debet is gelijk aan credit;
- 2° de gebruikte algemene rekening komt voor in het algemeen rekeningenstelsel van het bestuur;
- 3° er worden geen negatieve bedragen gebruikt;
- 4° de gebruikte boekhoudperiode is nog niet afgesloten;
- 5° de datum van het verantwoordingsstuk valt niet na de invoerdatum.

Art. 131. De boekhoudsoftware voert de volgende controles uit op de dagboeken :

- 1° de chronologische volgorde van de inschrijvingen wordt niet verstoord;
- 2° debet en credit zijn gelijk voor elk dagboek en voor elke periode;
- 3° het totaal van de bewegingen op het debet en het totaal van de bewegingen op het credit van de rekeningenbalans zijn gelijk;
- 4° de totalen van de dagboeken en van de algemene rekeningen zijn gelijk;
- 5° de totalen van debet en credit van de rekeningen van klasse 0 zijn gelijk;
- 6° de totalen van debet en credit van de rekeningen van klasse 1 tot en met 7 zijn gelijk.

Art. 132. De boekhoudsoftware levert alle beleids- en beheersrapporten aan.

Elk gegenereerd rapport dat betrekking heeft op volledig afgesloten periodes, kan op een later tijdstip op identieke wijze opnieuw worden gegenereerd.

Art. 133. De boekhoudsoftware voorziet in de mogelijkheid om voor het bestuur of voor derden digitale rapportering op te maken, gebaseerd op open standaarden, zoals bepaald door de minister.

De boekhoudsoftware voorziet in de mogelijkheid om digitale gegevens van derden te verwerken die gebaseerd zijn op open standaarden, zoals bepaald door de minister.

De boekhoudsoftware voorziet in de mogelijkheid om digitale documenten te ondertekenen met een elektronische handtekening, overeenkomstig de wet van 9 juli 2001 houdende vaststelling van bepaalde regels in verband met het juridisch kader voor elektronische handtekeningen en certificatediensten.

Art. 134. De leverancier van de boekhoudsoftware ontwerpt een procedure om veiligheidskopieën te nemen van alle bestanden die nodig zijn om het boekhoudsysteem te herstellen, en brengt het bestuur daarvan op de hoogte.

De leverancier van de boekhoudsoftware ontwerpt een procedure om vanuit de veiligheidskopie het boekhoudsysteem te herstellen, en brengt het bestuur daarvan op de hoogte.

Art. 135. De leverancier van de boekhoudsoftware ontwerpt een procedure die de gebruiker moet volgen bij de archivering van een financieel boekjaar, en brengt het bestuur daarvan op de hoogte.

De leverancier zorgt ervoor dat het bestuur de gearchiveerde gegevens kan raadplegen zolang de bewaartermijn van de opgeslagen gegevens niet overschreden is.

Art. 136. Het boekhoudsysteem is voldoende beveiligd tegen misbruiken en ongeoorloofde manipulatie van de opgeslagen gegevens, en tegen de schade die slecht werkende hard- of software kan veroorzaken.

Art. 137. De boekhoudsoftware voorziet in de identificatie van elke gebruiker van het systeem, en in de identificatie van iedereen die rechtstreekse toegang krijgt tot de databanken waarvan het boekhoudsysteem gebruikmaakt.

Het systeem biedt de mogelijkheid om de toegang tot bepaalde gegevens of functies te beperken voor bepaalde gebruikers, overeenkomstig het internecontrolesysteem van het bestuur.

De databanken worden alleen rechtstreeks bewerkt om de nodige herstel- en onderhoudswerken uit te voeren, en is alleen mogelijk met het uitdrukkelijke akkoord van de persoon die aangewezen is via het internecontrolesysteem, of van zijn gemachtigde.

Art. 138. Telkens als gegevens verwerkt worden, wordt de volgende informatie geregistreerd in een bestand :

- 1° de identificatie van de auteur van de verwerking;
- 2° de datum en het tijdstip van de verwerking;
- 3° de soort verwerking.

Er wordt een gelijkaardig bestand bijgehouden van elke rechtstreekse toegang tot en elke verwerking van de onderliggende databanken. Dat bestand kan alleen verwijderd worden met het akkoord van twee personeelsleden die aangewezen zijn via het internecontrolesysteem van het bestuur.

Art. 139. De leverancier van de boekhoudsoftware zorgt voor de nodige documentatie en opleiding bij zijn software.

HOOFDSTUK 8. — *De waarderingsregels**Afdeling 1. — Algemene principes*

Art. 140. § 1. Het college van burgemeester en schepenen, de deputatie of de raad voor maatschappelijk welzijn bepaalt, met naleving van de bepalingen van dit besluit, de regels die gelden voor :

- 1° de waardering van de inventaris van al de bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen van het bestuur van welke aard ook;

2° de vorming en de aanpassing van afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen voor risico's en kosten;

3° de herwaarderingen.

In de toelichting bij de jaarrekening worden die waarderingsregels zo samengevat dat een voldoende nauwkeurig inzicht wordt verkregen in de toegepaste waarderingsmethoden.

§ 2. Bij de vaststelling en toepassing van de waarderingsregels wordt ervan uitgegaan dat het bestuur zijn activiteiten zal voortzetten. Als dat voor bepaalde activiteiten niet het geval is, worden de waarderingsregels dienovereenkomstig aangepast en geldt in het bijzonder het volgende :

1° voor de vlottende en de vaste activa wordt zo nodig tot aanvullende afschrijvingen of waardeverminderingen overgegaan om de boekhoudkundige waarde terug te brengen tot de vermoedelijke realisatiewaarde;

2° een voorziening wordt gevormd voor de kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de werkzaamheden, in het bijzonder voor de vergoedingen die uitgekeerd moeten worden aan het personeel.

Art. 141. De waarderingsregels, vermeld in artikel 140, § 1, eerste lid, zijn van het ene financiële boekjaar op het andere identiek en worden stelselmatig toegepast.

In afwijking van het eerste lid worden ze gewijzigd als, onder meer op grond van belangrijke veranderingen in de activiteiten van het bestuur, de vroeger gevolgde waarderingsregels niet langer zorgen voor een waar en getrouw beeld.

Een wijziging, als vermeld in het tweede lid, wordt in de toelichting bij de jaarrekening vermeld en verantwoord.

De geraamde invloed van de wijziging, vermeld in het tweede lid, op het vermogen, op de financiële toestand en op de staat van opbrengsten en kosten wordt vermeld in de toelichting bij de jaarrekening over het financiële boekjaar waarin de afwijkende waarderingsregel voor het eerst wordt toegepast.

Art. 142. Elk bestanddeel van het vermogen wordt afzonderlijk gewaardeerd.

Art. 143. Bij de waardering wordt rekening gehouden met alle voorzienbare risico's, mogelijke verliezen en ontwaardingen die ontstaan zijn tijdens het financiële boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft of tijdens voorgaande boekjaren, zelfs als die risico's, verliezen of ontwaardingen alleen bekend zijn tussen de balansdatum en het ogenblik waarop het ontwerp van de jaarrekening wordt vastgesteld.

In de gevallen waarin, bij gebrek aan objectieve beoordelingscriteria, de waardering van de voorzienbare risico's, de mogelijke verliezen en de ontwaardingen onvermijdelijk aleatoir is, wordt daarvan melding gemaakt in de toelichting bij de jaarrekening, als de bedragen in kwestie belangrijk zijn, rekening houdend met het ware en getrouwe beeld.

Art. 144. Schattingswijzigingen zijn aanpassingen van de boekhoudkundige waarde van een actief of van een verplichting, of van het bedrag van het periodieke gebruik of verbruik van een actief, die voortvloeien uit de beoordeling van de balans en de verwachte toekomstige voordelen en verplichtingen.

Schattingswijzigingen worden verwerkt in de periode waarin de wijziging zich voordoet en in de daaropvolgende perioden.

Art. 145. Gebeurtenissen na balansdatum zijn gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de balansdatum en de datum waarop de jaarrekening voor vaststelling aan de raad wordt voorgelegd.

Gebeurtenissen na balansdatum die nadere informatie geven over de feitelijke situatie op de balansdatum, worden verwerkt in de jaarrekening en worden opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening. Gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op de balansdatum, worden niet verwerkt in de jaarrekening.

Art. 146. De kosten en de opbrengsten die betrekking hebben op het financiële boekjaar of op voorgaande boekjaren, worden verwerkt in het financiële boekjaar, ongeacht de dag waarop die kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd, behalve als de effectieve inning van de opbrengsten onzeker is.

Ten laste van het financiële boekjaar worden in het bijzonder de bezoldigingen, uitkeringen en andere sociale voordelen geboekt die in de loop van een volgend financieel boekjaar zullen worden betaald voor diensten die tijdens het financiële boekjaar of tijdens vorige boekjaren zijn verricht.

Als de opbrengsten of de kosten in belangrijke mate worden beïnvloed door opbrengsten of kosten die aan een ander financieel boekjaar moeten worden toegerekend, wordt daarvan melding gemaakt in de toelichting bij de jaarrekening.

Art. 147. Ontvangsten en uitgaven uit transacties in vreemde valuta worden omgerekend tegen de contante wisselkoers op de datum van de transactie.

Art. 148. Met behoud van de toepassing van artikel 140, § 2, artikel 155, artikel 158 tot en met 161, artikel 168, 183 en 184 wordt elk actiefbestanddeel gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans opgenomen, na aftrek van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen.

Afdeling 2. — Aanschaffingswaarde

Onderafdeling 1. — Algemene principes

Art. 149. Onder aanschaffingswaarde wordt een van de volgende waarden verstaan :

1° de aanschaffingsprijs, vermeld in artikel 150;

2° de ruilwaarde, vermeld in artikel 151;

3° de vervaardigingsprijs, vermeld in artikel 152;

4° de schenkingswaarde, vermeld in artikel 153;

5° de inbrengwaarde, vermeld in artikel 156.

Art. 150. § 1. De aanschaffingsprijs omvat, naast de aankoopprijs, de bijkomende kosten zoals niet-terugvorderbare belastingen, vervoerkosten en studiekosten.

§ 2. Voor de actiefbestanddelen die worden verkregen tegen betaling van een lijfrente, is de aanschaffingsprijs het kapitaal dat op het ogenblik van de aanschaffing nodig is om de rente te betalen, in voorkomend geval verhoogd met het bedrag dat bij de aanschaffing werd betaald, en met de kosten.

Er wordt een voorziening gevormd ten bedrage van het kapitaal, vermeld in het eerste lid. Die voorziening wordt jaarlijks aangepast.

Art. 151. De aanschaffingswaarde van een door ruil verkregen actiefbestanddeel is de marktwaarde van de in ruil daarvoor overgedragen actiefbestanddelen. Als die waarde moeilijk vastgesteld kan worden, is de aanschaffingsprijs de marktwaarde van het door ruil verkregen actiefbestanddeel. Die waarden worden geschat op de datum van de ruil.

Art. 152. De vervaardigingsprijs omvat, naast de aanschaffingskosten van de grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen, de productiekosten die rechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toegerekend kunnen worden, als die kosten op de normale productieperiode betrekking hebben. De productiekosten die niet rechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toegerekend kunnen worden, maken geen deel uit van de vervaardigingsprijs.

Art. 153. Met behoud van toepassing van artikel 165 is de schenkingswaarde de marktwaarde van de goederen die aan het bestuur geschonken worden of die in nalatenschap toegewezen worden, op het moment van de schenking of op de datum van het openvallen van de nalatenschap, alsook de daarmee samenhangende belastingen en kosten.

Het eerste lid is ook van toepassing op goederen die het bestuur verkrijgt door verjaring.

Art. 154. In de aanschaffingswaarde van materiële en immateriële vaste activa mag de rente op vreemd vermogen dat wordt gebruikt voor de financiering ervan, worden opgenomen als die rente betrekking heeft op de periode die het gebruik van deze vaste activa voorafgaat.

De opname van de rente op vreemd vermogen in de aanschaffingswaarde van materiële of immateriële vaste activa wordt bij de waarderingsregels in de toelichting bij de jaarrekening vermeld.

Art. 155. In afwijking van artikel 142 en 148 mogen het meubilair, de kantooruitrusting, het klein materieel, alsook de grond- en hulpstoffen die bestendig worden hernieuwd en waarvan de aanschaffingswaarde te verwaarlozen is in verhouding tot het balans totaal, op het actief worden opgenomen voor een vast bedrag als de hoeveelheid, de waarde en de samenstelling ervan niet aanmerkelijk veranderd zijn in een financieel boekjaar. In dat geval wordt de prijs voor de hernieuwing van de bestanddelen opgenomen onder de operationele kosten.

Art. 156. De inbrengwaarde stemt overeen met de bedongen waarde van de inbreng.

In geval van bestemming voor of inbreng in een entiteit die geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft, moet onder de inbrengwaarde de waarde van de goederen bij de inbreng of de bestemming worden verstaan. De inbrengwaarde mag niet hoger zijn dan de prijs die op het ogenblik van de inbreng of de bestemming voor de aankoop van de goederen in kwestie op de markt zou moeten worden betaald.

De belastingen en kosten met betrekking tot de inbreng zijn niet begrepen in de inbrengwaarde. Ze worden volledig ten laste gebracht van de staat van opbrengsten en kosten van het financiële boekjaar in de loop waarvan de inbreng heeft plaatsgevonden.

Art. 157. Bij de inbreng van een entiteit of een algemeenheid van goederen worden de ingebrachte activa, passiva, rechten en verplichtingen opgenomen in de boekhouding van het bestuur tegen de waarde waarvoor ze op het tijdstip van de inbreng in de boekhouding van de inbrengende entiteit waren opgenomen.

Onderafdeling 2. — Bijzondere regels

Art. 158. De liquide middelen en de geldbeleggingen worden, met uitzondering van de vastrentende effecten, gewaardeerd tegen nominale waarde.

Art. 159. De bijkomende kosten met betrekking tot de aanschaffing van geldbeleggingen worden ten laste genomen van de staat van opbrengsten en kosten van het financiële boekjaar in de loop waarvan ze werden aangegaan.

Art. 160. Vorderingen worden in de balans opgenomen voor de nominale waarde ervan, met behoud van de toepassing van artikel 177, 184 en 185.

Art. 161. § 1. Met behoud van de toepassing van het derde lid worden de voorraden die verworven zijn door ruiltransacties, gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde of tegen de marktwaarde op de balansdatum als die lager is.

De waardering tegen de lagere marktwaarde, met toepassing van het eerste lid, mag niet worden gehandhaafd als de marktwaarde achteraf hoger is dan de lagere waarde waartegen de voorraad werd gewaardeerd.

De voorraden van goederen die verworven zijn door 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, worden gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde. Als de huidige vervangingswaarde echter lager is dan de aanschaffingswaarde, worden ze gewaardeerd tegen de huidige vervangingswaarde.

§ 2. De voorraden die verworven zijn door niet-ruiltransacties, worden gewaardeerd tegen de marktwaarde op de datum van de verwerving.

De voorraden van goederen die verworven zijn door niet-ruiltransacties en 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, worden niet gewaardeerd.

§ 3. Met behoud van de toepassing van paragraaf 1 wordt de aanschaffingswaarde van activa met identieke technische of juridische kenmerken, die opgenomen zijn onder de voorraden, bepaald door individualisering van elk bestanddeel of volgens de FIFO-methode.

Als de waarderingmethode wordt gewijzigd, mag de aanschaffingswaarde van de goederen die geacht worden eerst te zijn ingekomen, niet lager zijn dan de waarde waarvoor ze, voor de toepassing van de desbetreffende waardeverminderingen, opgenomen waren in de inventaris bij de afsluiting van het vorige financiële boekjaar.

§ 4. De aanschaffingswaarde van de grond- en hulpstoffen, het gereed product, de handelsgoederen en de voor verkoop bestemde gebouwen is de aanschaffingsprijs.

De aanschaffingswaarde van goederen in bewerking wordt, met behoud van de toepassing van artikel 178, bepaald door de vervaardigingsprijs.

Art. 162. De bestellingen in uitvoering worden gewaardeerd tegen de vervaardigingsprijs en :

1° vermeerderd, naarmate de productie of de werkzaamheden vorderen, met het verschil tussen de in de overeenkomst bepaalde prijs en de vervaardigingsprijs, als dat verschil met voldoende zekerheid als verworven mag worden beschouwd;

2° verminderd met de ontvangen vooruitbetalingen.

In afwijking van het eerste lid kan, met behoud van de toepassing van artikel 140, ook als regel aangenomen worden dat de bestellingen in uitvoering of bepaalde soorten daarvan op de balans geboekt worden tegen hun vervaardigingsprijs, verminderd met de ontvangen vooruitbetalingen.

In de toelichting bij de jaarrekening worden onder de waarderingsregels de methoden en criteria vermeld die voor de waardering van bestellingen in uitvoering zijn toegepast.

Art. 163. De aanschaffingswaarde van belangen of aandelen, ontvangen als vergoeding voor inbrengen die niet bestaan in contanten of die voortkomen uit de omzetting van vorderingen, stemt overeen met de conventionele waarde van de ingebrachte goederen en waarden of van de omgezette vorderingen. Als die conventionele waarde echter lager is dan de marktwaarde van de ingebrachte goederen en waarden of van de omgezette vorderingen, stemt de aanschaffingswaarde overeen met de hogere marktwaarde.

Art. 164. De bijkomende kosten voor de aanschaffing van financiële vaste activa worden ten laste genomen van de staat van opbrengsten en kosten van het financiële boekjaar in de loop waarvan ze werden aangegaan.

Art. 165. Als een activum dat behoort tot het erfgoed, verkregen werd door schenking of als de aanschaffingswaarde ervan niet bepaald kan worden, bedraagt de aanschaffingswaarde één euro.

Art. 166. De gebruiksrechten voor materiële vaste activa waarover het bestuur beschikt op grond van leasing of gelijkaardige overeenkomsten, worden met behoud van de toepassing van artikel 169, 171, 172 en 180, § 1, onder de activa opgenomen voor het gedeelte van de volgens de overeenkomst te storten termijnen, dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft.

De overeenkomstige verplichtingen aan de passiefzijde worden ieder jaar gewaardeerd ten bedrage van het gedeelte van de in de volgende boekjaren te storten termijnen, dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft.

Art. 167. Andere immateriële vaste activa dan die welke van derden verworven zijn, worden slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt, als die niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstige rendement of nut voor het bestuur van die vaste activa.

Art. 168. Artikel 160 en artikel 184 tot en met 186 zijn van overeenkomstige toepassing op de schulden met een overeenstemmende aard en looptijd.

Afdeling 3. — Afschrijvingen en waardeverminderingen

Onderafdeling 1. — Algemene principes

Art. 169. Afschrijvingen zijn de bedragen die ten laste genomen zijn van de staat van opbrengsten en kosten, met betrekking tot de materiële en immateriële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, om het bedrag van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van die vaste activa te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur, of om die kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop ze worden aangegaan.

Art. 170. Het af te schrijven bedrag van een actief wordt per financieel boekjaar bepaald door het verschil tussen de boekhoudkundige waarde en de restwaarde te delen door de resterende gebruiksduur, uitgedrukt in jaren.

De restwaarde en de gebruiksduur van een actief moeten ten minste aan het einde van elk financieel boekjaar worden herzien.

Art. 171. Waardeverminderingen zijn correcties op de aanschaffingswaarde van andere actiefbestanddelen, dan de actiefbestanddelen, vermeld in artikel 169, om rekening te houden met al dan niet als definitief aan te merken ontwaardingen bij de afsluiting van het financiële boekjaar.

Art. 172. De gecumuleerde afschrijvingen en waardeverminderingen worden afgetrokken van de rubrieken van het actief waarop ze betrekking hebben.

Art. 173. De afschrijvingen en waardeverminderingen zijn specifiek voor de actiefbestanddelen waarop ze betrekking hebben. Voor actiefbestanddelen met volkomen identieke technische of juridische kenmerken mogen echter globale afschrijvingen of waardeverminderingen gehanteerd worden.

Art. 174. De afschrijvingen en de waardeverminderingen worden stelselmatig gevormd volgens de overeenkomstig artikel 140 vastgelegde waarderingsregels. Ze mogen niet afhangen van het overschot of het tekort van het financiële boekjaar.

Art. 175. De waardeverminderingen mogen niet worden gehandhaafd als de boekhoudkundige waarde van het betreffende activum daardoor op het einde van het financiële boekjaar lager is dan de gebruikswaarde ervan.

De gebruikswaarde van een activum stemt overeen met de toekomstige economische voordelen die of het dienstverleningspotentieel dat het activum voor het bestuur zal opleveren.

Onderafdeling 2. — Bijzondere regels

Art. 176. Op liquide middelen en geldbeleggingen worden waardeverminderingen toegepast als de realisatie-waarde op de datum van de jaarafsluiting lager is dan de aanschaffingswaarde.

Er worden aanvullende waardeverminderingen geboekt om rekening te houden met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde of met de risico's die inherent zijn aan de aard van de producten in kwestie of van de uitgevoerde activiteit.

Art. 177. Op de vorderingen worden waardeverminderingen toegepast als er voor het geheel of een gedeelte van de vordering onzekerheid bestaat over de betaling ervan op de vervaldag.

Op de vorderingen mogen ook waardeverminderingen worden toegepast als hun realisatiewaarde op de datum van de jaarafsluiting lager is dan hun boekhoudkundige waarde.

Art. 178. Ten aanzien van de activa, vermeld in artikel 56, eerste lid, 2°, of artikel 57, worden waardeverminderingen toegepast als hun vervaardigingsprijs, vermeerderd met het geraamde bedrag van de nog te maken kosten, hoger is dan respectievelijk de nettoverkoopprijs op de datum van de jaarafsluiting of de in de overeenkomst bedongen prijs.

Er worden aanvullende waardeverminderingen geboekt op de activa, vermeld in artikel 56, eerste lid, 1° tot en met 5°, en op de activa vermeld in artikel 57, om rekening te houden met de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, of met de risico's die inherent zijn aan de aard van de producten in kwestie of van de uitgevoerde activiteit.

Voor de risico's en kosten die verbonden zijn aan de verdere uitvoering van de bestellingen, worden, overeenkomstig de desbetreffende bepalingen, voorzieningen gevormd als de risico's niet gedekt zijn door waardeverminderingen geboekt met toepassing van het eerste en het tweede lid.

Art. 179. Met behoud van de toepassing van artikel 183, § 5, wordt voor de belangen en de aandelen die onder de financiële vaste activa zijn opgenomen, tot waardevermindering overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding, verantwoord door de toestand, de rentabiliteit of de vooruitzichten van de entiteit waarin de belangen of de aandelen worden aangehouden.

Op de vorderingen, inclusief de vastrentende effecten, die in de financiële vaste activa zijn opgenomen, worden waardeverminderingen toegepast als er voor het geheel of een gedeelte van de vordering onzekerheid bestaat over de betaling ervan op de vervaldag.

Art. 180. § 1. Met behoud van de toepassing van artikel 169 en 170 worden voor de activa die behoren tot de gemeenschapsgoederen, waardeverminderingen geboekt als hun boekhoudkundige waarde hoger is dan hun gebruikswaarde.

Als de gebruikswaarde van een activum dat behoort tot het erfgoed, niet bepaald kan worden, bedraagt ze één euro.

§ 2. Met behoud van de toepassing van artikel 169, 170 en 183, § 5, worden voor de bedrijfsmatige materiële vaste activa en de overige materiële vaste activa waardeverminderingen geboekt als hun boekhoudkundige waarde hoger is dan de realiseerbare waarde.

De realiseerbare waarde is de hoogste waarde van de bedrijfswaarde en de reële waarde, verminderd met de verkoopskosten.

De bedrijfswaarde is de contante waarde van de ontvangsten en uitgaven waarvan verwacht wordt dat ze voortvloeien uit een actief.

De reële waarde is het bedrag waarvoor een activum verhandeld zou kunnen worden tussen onafhankelijke partijen die ter zake goed geïnformeerd zijn, en die tot een transactie bereid zijn.

Art. 181. Als in uitzonderlijke gevallen de afschrijving van kosten voor onderzoek en ontwikkeling over meer dan vijf jaar gespreid wordt, moet dat worden verantwoord in de toelichting bij de jaarrekening.

Art. 182. De ontvangen investeringssubsidies en schenkingen worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar de rubriek financiële opbrengsten van de staat van opbrengsten en kosten volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen of de waardeverminderingen op de vaste activa voor de verwerving waarvoor ze werden verkregen of, in voorkomend geval, ten bedrage van het saldo, bij realisatie of buitengebruikstelling van de vaste activa in kwestie.

Afdeling 4. — Herwaarderingen

Art. 183. § 1. Na hun opname als een actief worden de financiële vaste activa en de overige materiële vaste activa, waarvan de reële waarde betrouwbaar kan worden bepaald, geboekt tegen de geherwaardeerde waarde. Dat is de reële waarde op het moment van de herwaardering, verminderd met eventuele latere geaccumuleerde afschrijvingen en latere geaccumuleerde waardeverminderingen.

De geherwaardeerde waarde die voor de vaste activa, vermeld in het eerste lid, in aanmerking wordt genomen, wordt verantwoord in de toelichting bij de jaarrekening waarin de herwaardering voor het eerst werd toegepast.

De herwaardering wordt voldoende regelmatig uitgevoerd om ervoor te zorgen dat de boekhoudkundige waarde niet beduidend verschilt van de reële waarde op de balansdatum.

§ 2. Bij de toepassing van paragraaf 1 moet de volledige categorie van activa waartoe dat actief behoort, worden geherwaardeerd.

§ 3. De herwaarderingen zijn specifiek voor de actiefbestanddelen waarop ze betrekking hebben. Voor actiefbestanddelen met volkomen identieke technische of juridische kenmerken mogen echter globale herwaarderingen geboekt worden.

§ 4. Als de geherwaardeerde waarde groter blijkt dan de boekwaarde, wordt het verschil rechtstreeks geboekt op het nettoactief, tenzij het een verbetering betreft van vroeger in de staat van opbrengsten en kosten geboekte waardeverminderingen, en wordt het verschil daar behouden zolang de goederen waarop de herwaardering betrekking heeft, niet werden gerealiseerd. De herwaarderingen worden bij latere waardeverminderingen afgeboekt ten bedrage van het nog niet afgeschreven gedeelte van de meerwaarde.

Als de geherwaardeerde waarde kleiner blijkt dan de boekwaarde, wordt het verschil in de staat van opbrengsten en kosten ten laste gelegd, tenzij er vroeger al herwaarderingsmeerwaarden werden geboekt op het nettoactief, die dan eerst zullen worden tegengeboekt.

§ 5. Als de herwaardering betrekking heeft op overige materiële vaste activa met een beperkte gebruiksduur, wordt op basis van de geherwaardeerde waarde afgeschreven volgens een overeenkomstig artikel 140, § 1, opgemaakt plan dat ertoe strekt de toerekening van de geherwaardeerde waarde te spreiden over de vermoedelijke residuele gebruiksduur van de activa in kwestie.

Afdeling 5. — Overige waarderingsregels

Art. 184. Als het actuariële rendement van de vastrentende effecten, berekend bij de aankoop met inachtneming van hun terugbetalingswaarde op de vervaldag, verschilt van het nominale rendement, wordt het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de terugbetalingswaarde pro rata temporis voor de resterende looptijd van de effecten

opgenomen in de opbrengsten als bestanddeel van de renteopbrengst van die effecten en, naargelang van het geval, toegevoegd aan of afgetrokken van de aanschaffingswaarde van de effecten.

De opname in de opbrengsten van het verschil gebeurt op lineaire basis of op geactualiseerde basis, uitgaande van het actuariële rendement bij de aankoop.

In afwijking van het eerste en tweede lid mogen de vastrentende effecten voor hun aanschaffingswaarde in de balans behouden blijven als de weerslag van het actuariële rendement van de effecten ten opzichte van het louter nominale rendement te verwaarlozen is.

Het eerste en het tweede lid zijn van toepassing op effecten met een rendement dat, volgens de uitgiftevoorwaarden, uitsluitend voortkomt uit het verschil tussen de uitgifteprijs en de terugbetalingswaarde.

Art. 185. Bij de boeking van een vordering in de balans voor haar nominale waarde worden de volgende bedragen in voorkomend geval in de overlopende rekeningen van het passief geboekt en pro rata temporis in de staat van opbrengsten en kosten opgenomen op grond van de samengestelde interesten :

1° de rente die op basis van de overeenkomst tussen partijen in de nominale waarde van de vordering begrepen is;

2° het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de nominale waarde van de vordering;

3° het disconto op renteloze of abnormaal laagrentende vorderingen, als die vorderingen voldoen aan de volgende vereisten :

a) ze zijn terugbetaalbaar na meer dan één jaar, te rekenen vanaf het ogenblik waarop ze in het vermogen zijn opgenomen;

b) ze hebben betrekking op als opbrengst geboekte bedragen, of op de prijs van de overdracht van vaste activa of van een activiteitsbranche.

Het disconto, vermeld in het eerste lid, 3°, wordt berekend op basis van de voor dergelijke vorderingen geldende marktrente op het ogenblik waarop de vordering werd opgenomen in het vermogen van het bestuur.

Art. 186. Bij vorderingen die in termijnen worden betaald of afbetaald en waarvan de rente of het lastenpercentage gedurende de gehele contractduur wordt toegepast op het oorspronkelijke bedrag van de financiering of van de lening, worden de respectieve bedragen van de gelopen rente en het lastenpercentage die in resultaat moeten worden genomen, en van de niet-gelopen rente en het lastenpercentage die moeten worden overgedragen naar een volgend financieel boekjaar, bepaald door de toepassing van de reële rente op het bij het begin van elke periode uitstaande saldo.

De reële rente wordt berekend met inachtneming van de spreiding en de periodiciteit van de betalingen. Een andere methode mag alleen worden toegepast op voorwaarde dat ze, per financieel boekjaar, een gelijkwaardig resultaat oplevert.

Het bedrag van de rente of het lastenpercentage mag niet worden gecompenseerd met de kosten en provisies in verband met de verrichtingen.

Art. 187. De meer- of minderwaarde die wordt vastgesteld bij de overdracht van een afschrijfbaar materieel vast actief, waarbij de leasinggever een leasingovereenkomst afsluit die op hetzelfde goed slaat, wordt opgenomen in de overlopende rekeningen en wordt elk jaar in resultaat genomen naar verhouding van de afschrijving van het geleasede vast actief voor het financiële boekjaar in kwestie.

Art. 188. De voorzieningen voor risico's en kosten worden stelselmatig gevormd volgens de vastgelegde waarderingsregels, met behoud van de toepassing van artikel 140. Ze mogen niet afhangen van het overschot of het tekort van het financiële boekjaar.

De voorzieningen voor risico's en kosten worden niet gehandhaafd als ze op het einde van het financiële boekjaar hoger zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling van de risico's en kosten waarvoor ze werden gevormd.

Voorzieningen worden niet gebruikt voor waardecorrecties op activa.

TITEL 5. — Districten

Art. 189. De bepalingen van dit besluit, met uitzondering van artikel 30, 3°, en titel 6, zijn van toepassing op de planning en het financieel beheer van de districten, met dien verstande dat :

1° « het college van burgemeester en schepenen » wordt gelezen als « het districtscollege »;

2° « de gemeentesecretaris » wordt gelezen als « de districtssecretaris ».

Art. 190. De beleidsdoelstellingen van de districten mogen niet in strijd zijn met de beleidsdoelstellingen van de gemeente.

TITEL 6. — Autonome gemeente- en provinciebedrijven

HOOFDSTUK 1. — *Autonome gemeente- en provinciebedrijven die niet onderworpen zijn aan de bepalingen van het wetboek van vennootschappen*

Art. 191. Dit hoofdstuk is alleen van toepassing op de autonome gemeentebedrijven die voor hun boekhouding en hun beleidsrapporten onderworpen zijn aan artikel 243, eerste lid, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005, en op de autonome provinciebedrijven die voor hun boekhouding en hun beleidsrapporten onderworpen zijn aan artikel 236, eerste lid, van het Provinciedecreet van 9 december 2005.

Art. 192. De volgende bepalingen van dit besluit zijn niet van toepassing :

1° titel 2, hoofdstuk 2;

2° titel 2, hoofdstuk 5;

3° titel 5;

4° artikel 4, vierde lid, artikel 16, 4° tot en met 6°, artikel 17, artikel 22, tweede lid, artikel 25, 27, 28, 29, 37, tweede lid, artikel 46, tweede lid, artikel 105, 4° en 5°, artikel 106, 119, 121, 124 en 127.

De overige bepalingen van dit besluit zijn van toepassing, met dien verstande dat :

1° « het bestuur » wordt gelezen als « het autonome gemeentebedrijf » of « het autonome provinciebedrijf »;

2° « de raad » wordt gelezen als « de raad van bestuur »;

3° « de raadsleden » wordt gelezen als « de leden van de raad van bestuur »;

4° « het college van burgemeester en schepenen » of « de deputatie » wordt gelezen als « de raad van bestuur » of, in voorkomend geval, « het directiecomité » of « de gedelegeerd bestuurder »;

5° « de gemeentesecretaris » of « de provinciegriffier » wordt gelezen als « de voorzitter van de raad van bestuur » of, in voorkomend geval, « de gedelegeerd bestuurder ».

Art. 193. § 1. Alle verwachte ontvangsten en uitgaven inzake exploitatie die opgenomen zijn in het budget of een budgetwijziging, zijn ingeschreven in een budgettair dagboek van de transactiekredieten voor exploitatie.

§ 2. Alle verwachte ontvangsten en uitgaven die verband houden met investeringen en desinvesteringen en die opgenomen zijn in het budget of een budgetwijziging, zijn, per financieel boekjaar, ingeschreven in een budgettair dagboek van de transactiekredieten voor investeringen.

Met behoud van de toepassing van artikel 105 bevat elke inschrijving het financiële boekjaar en de investeringsenveloppe waarvan de verwachte ontvangst of uitgave deel uitmaakt.

§ 3. Alle verwachte ontvangsten en uitgaven die niet behoren tot de ontvangsten en uitgaven vermeld in paragraaf 1 en paragraaf 2, en die opgenomen zijn in het budget of een budgetwijziging, zijn ingeschreven in een budgettair dagboek van de andere transactiekredieten.

§ 4. Elk budget of elke budgetwijziging vermeldt het volgnummer van de laatste inschrijving in elk van de dagboeken, vermeld in dit artikel, die verwerkt is in het respectieve rapport.

Art. 194. Voor een verbintenis wordt aangegaan, wordt :

1° nagegaan of er voor het lopende financiële boekjaar voldoende transactiekredieten beschikbaar zijn;

2° in het geval van investeringsuitgaven nagegaan of er voldoende verbintenskredieten beschikbaar zijn;

3° de uitgave voor het financiële boekjaar vastgelegd op het transactiekrediet;

4° in het geval van investeringsuitgaven de totale uitgave vastgelegd op het verbintenskrediet.

HOOFDSTUK 2. — *Autonome gemeente- en provinciebedrijven die onderworpen zijn aan de bepalingen van het wetboek van vennootschappen*

Art. 195. Dit hoofdstuk is alleen van toepassing op de autonome gemeentebedrijven die voor hun boekhouding en beleidsrapporten onderworpen zijn aan artikel 243, tweede en derde lid, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005, en op de autonome provinciebedrijven die voor hun boekhouding en beleidsrapporten onderworpen zijn aan artikel 236, tweede en derde lid, van het Provinciedecreet van 8 december 2005.

Art. 196. De volgende bepalingen van dit besluit zijn niet van toepassing :

1° titel 2, hoofdstuk 2;

2° titel 2, hoofdstuk 5;

3° titel 4;

4° titel 5;

5° artikel 4, vierde lid, artikel 16, 4° tot en met 6°, artikel 17, 22, tweede lid, artikel 25, 27, 28, 29, artikel 30, 3°, artikel 40 tot en met 45, artikel 46, tweede lid, artikel 52 tot en met 61, artikel 75, artikel 77 tot en met 84, artikel 86 tot en met 102.

De overige bepalingen van dit besluit zijn van toepassing, met dien verstande dat :

1° « het bestuur » wordt gelezen als « het autonome gemeentebedrijf » of « het autonome provinciebedrijf »;

2° « de raad » wordt gelezen als « de raad van bestuur »;

3° « de raadsleden » wordt gelezen als « de leden van de raad van bestuur »;

4° « het college van burgemeester en schepenen » of « de deputatie » wordt gelezen als « de raad van bestuur » of, in voorkomend geval, « het directiecomité » of « de gedelegeerd bestuurder »;

5° « de gemeentesecretaris » of « de provinciegriffier » wordt gelezen als « de voorzitter van de raad van bestuur » of, in voorkomend geval, « de gedelegeerd bestuurder ».

TITEL 7. — Slotbepalingen

HOOFDSTUK 1. — *Opheffingsbepalingen*

Afdeling 1. — De gemeenten

Art. 197. Artikel 2 van het besluit van de Vlaamse Regering van 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 en ter uitvoering van artikel 160 en 179 van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 wordt opgeheven.

Art. 198. Het ministerieel besluit van 30 oktober 1990 tot uitvoering van artikel 44 van het koninklijk besluit van 2 augustus 1990 over het algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit wordt opgeheven.

Afdeling 2. — De provincies

Art. 199. Artikel 2 van het besluit van de Vlaamse Regering van 24 november 2006 betreffende de inwerkingtreding sommige bepalingen van het Provinciedecreet van 9 december 2005 en ter uitvoering van artikel 156, 175 en 264 van het Provinciedecreet van 9 december 2005 wordt opgeheven.

Art. 200. Het ministerieel besluit van 15 februari 2001 tot uitvoering van artikel 18 en 21, § 1, van het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding wordt opgeheven.

Art. 201. Het ministerieel besluit van 15 februari 2001 tot uitvoering van artikel 41 van het koninklijk besluit van 2 juni 1999 houdende de algemene regeling van de provinciale boekhouding wordt opgeheven.

HOOFDSTUK 2. — *Overgangsbepalingen*

Art. 202. Op de eerste jaarrekening die is opgesteld volgens de regels van dit besluit, zijn de volgende bepalingen niet van toepassing :

1° artikel 41;

2° artikel 42.

In de eerste jaarrekening die is opgesteld volgens de regels van dit besluit, geeft de balans een overzicht van het vermogen van het bestuur op het begin en op het einde van het financiële boekjaar en vermeldt de staat van opbrengsten en kosten de opbrengsten en kosten van het financiële boekjaar.

Art. 203. Zolang artikel 76, § 1, eerste lid, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 niet in werking is getreden en artikel 23 van de Nieuwe Gemeentewet niet is opgeheven, wordt voor de gemeenten « financieel beheerder » in dit besluit gelezen als « ontvanger ».

Zolang artikel 75, § 1, van het OCMW-decreet van 19 december 2008 niet in werking is getreden en artikel 41, § 1, van de OCMW-wet niet is opgeheven, wordt voor de openbare centra voor maatschappelijk welzijn « financieel beheerder » in dit besluit gelezen als « ontvanger ».

HOOFDSTUK 3. — *Inwerkingtredingsbepalingen*

Afdeling 1. — De gemeenten

Art. 204. De volgende artikelen van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 treden in werking :

1° artikel 146 en 147;

2° artikel 151;

3° artikel 164;

4° artikel 172, § 1, eerste lid;

5° artikel 173, met uitzondering van de verwijzing naar het verslag van de externe auditcommissie;

6° artikel 176 en 177;

7° artikel 243, eerste lid, de eerste en de tweede zin;

8° artikel 295, § 1;

9° artikel 302, 92°;

10° artikel 302, 127°, wat betreft de gemeentebedrijven;

11° artikel 302, 129°, wat betreft artikel 139, eerste lid, van de Nieuwe Gemeentewet;

12° artikel 302, 142°;

13° artikel 302, 143°;

14° artikel 302, 144°, wat betreft het tweede en het derde lid;

15° artikel 302, 147°;

16° artikel 302, 151°, wat betreft paragraaf 2;

17° artikel 302, 154°;

18° artikel 302, 155°;

19° artikel 302, 156°;

20° artikel 302, 158°;

21° artikel 302, 159°;

22° artikel 302, 160°;

23° artikel 302, 164°, wat betreft artikel 263^{novies} van de Nieuwe Gemeentewet;

24° artikel 303, 5°;

25° artikel 303, 11°, behalve wat betreft artikel 85 tot en met 90 van het algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit.

Afdeling 2. — De provincies

Art. 205. De volgende artikelen van het Provinciedecreet van 9 december 2005 treden in werking :

1° artikel 141 tot en met 143;

2° artikel 144, eerste tot en met derde lid;

3° artikel 146 en 147;

4° artikel 160;

5° artikel 168, § 1, eerste lid;

6° artikel 169, § 1, met uitzondering van het eerste lid, tweede zin;

7° artikel 172 en 173;

8° artikel 236, eerste lid, eerste en tweede zin;

9° artikel 261, 31° tot en met 34°;

10° artikel 261, 67°;

11° artikel 261, 70°, wat betreft artikel 114^{duodecies} van de Provinciewet;

12° artikel 262, 6°, behalve wat betreft artikel 82 tot en met 84 van de algemene regeling van de provinciale boekhouding.

Afdeling 3. — De openbare centra voor maatschappelijk welzijn

Art. 206. De volgende artikelen van het OCMW-decreet van 19 december 2008 treden in werking :

1° artikel 146, § 1, tweede lid, wat betreft de woorden « start in het tweede jaar dat volgt op de Gemeenteraadsverkiezingen en », en § 2 en § 3;

2° artikel 173, § 1, eerste lid;

3° artikel 174, met uitzondering van de verwijzing naar het verslag van de externe auditcommissie;

4° artikel 177 en 178;

5° artikel 180, tweede lid;

6° artikel 217, § 2;

7° artikel 218, § 1, derde lid;

8° artikel 276, 80°, wat betreft artikel 87, § 1, tweede lid, van de organieke wet van 8 juli 1976 betreffende de openbare centra voor maatschappelijk welzijn;

9° artikel 276, 83°, wat betreft artikel 89, § 1, tweede tot en met vierde lid, van de organieke wet van 8 juli 1976 betreffende de openbare centra voor maatschappelijk welzijn;

10° artikel 276, 85°, wat betreft artikel 91, tweede lid, van de organieke wet van 8 juli 1976 betreffende de openbare centra voor maatschappelijk welzijn;

11° artikel 277, 8° en 9°.

Afdeling 4. — Algemene bepaling

Art. 207. Met behoud van de toepassing van artikel 310, § 1, van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 en van artikel 266, § 1, van het Provinciedecreet van 9 december 2005, treedt dit besluit in werking op 1 januari 2014 met behoud van de toepassing van de bepalingen :

1° in het kader van de beslissingen tot de vaststelling van het meerjarenplan en het budget, alsook het bestuurlijk toezicht daarop die genomen zijn voor de inwerkingtreding van dit besluit, maar die betrekking hebben op het jaar van de inwerkingtreding ervan;

2° die het besluit wijzigen of opheffen inzake boekhoudkundige transacties die volgen op de inwerkingtreding van dit besluit, maar die betrekking hebben op een van de voorafgaande dienstjaren.

In afwijking van het eerste lid kan de minister voor welbepaalde besturen een vroegere of latere datum van inwerkingtreding van dit besluit bepalen.

HOOFDSTUK 4. — Uitvoeringsbepaling

Art. 208. De Vlaamse minister, bevoegd voor de binnenlandse aangelegenheden, is belast met de uitvoering van dit besluit.

Brussel, 25 juni 2010.

De minister-president van de Vlaamse Regering,
K. PEETERS

De Vlaamse minister van Bestuurszaken, Binnenlands Bestuur, Inburgering, Toerisme en Vlaamse Rand,
G. BOURGEOIS

 TRADUCTION

AUTORITE FLAMANDE

F. 2010 — 3376

[C – 2010/35682]

25 JUIN 2010. — Arrêté du Gouvernement flamand relatif au cycle de politique et de gestion des communes, des provinces et des centres publics d'action sociale

Le Gouvernement flamand,

Vu la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, article 20;

Vu le Décret communal du 15 juillet 2005, article 152, articles 155 et 160, § 2, alinéa trois, modifié par le décret du 23 janvier 2009, article 163, § 3, inséré dans le décret du 23 janvier 2009, article 179, articles 224, § 1^{er} et § 2 et 243, alinéas premier et deux, modifiés par le décret du 23 janvier 2009, article 290 et article 313, § 1, modifié par le décret du 23 janvier 2009;

Vu le Décret provincial du 9 décembre 2005, articles 148, 151 et 156, § 2, alinéa trois, modifié par le décret du 30 avril 2009, article 159, § 3, inséré dans le décret du 30 avril 2009, article 175, articles 218, § 1^{er} et § 2 et 236, alinéas premier et deux, modifiés par le décret du 30 avril 2009, et article 268, § 1^{er}, modifié par les décrets du 2 juin 2006 et du 30 avril 2009;

Vu le décret du 19 décembre 2008 relatif à l'organisation des centres publics d'action sociale, articles 154, 157, 162, § 2, alinéa trois, article 165, § 3, articles 180, 217, § 1^{er} et § 2 et 285, § 1^{er};

Vu l'arrêté du Gouvernement flamand du 24 novembre 2006 concernant l'entrée en vigueur de certaines dispositions du Décret communal du 15 juillet 2005 et portant exécution des articles 160 et 179 du Décret communal du 15 juillet 2005;

Vu l'arrêté du Gouvernement flamand du 24 novembre 2006 concernant l'entrée en vigueur de certaines dispositions du Décret provincial du 9 décembre 2005 et portant exécution des articles 156, 175 et 264 du Décret provincial du 9 décembre 2005;

Vu l'arrêté ministériel du 30 octobre 1990 portant exécution de l'article 44 de l'arrêté royal du 2 août 1990 portant le règlement général de la comptabilité communale;

Vu l'arrêté ministériel du 15 février 2001 portant exécution des articles 18 et 21, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 2 juin 1999 portant le règlement général de la comptabilité provinciale;

Vu l'arrêté ministériel du 15 février 2001 portant exécution de l'article 41 de l'arrêté royal du 2 juin 1999 portant le règlement général de la comptabilité provinciale;

Vu l'avis de l'Inspection des Finances, donné le 19 avril 2010;

Vu l'avis du Conseil consultatif flamand des Affaires administratives, donné le 29 avril 2010;

Vu l'avis 48.267/3 du Conseil d'Etat, donné le 1^{er} juin 2010, en application de l'article 84, § 1^{er}, alinéa premier, 1^o, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973;

Sur la proposition du Ministre flamand des Affaires administratives, de l'Administration intérieure, de l'Intégration civique, du Tourisme et de la Périphérie flamande (de Bruxelles);

Après en avoir délibéré,

Arrête :

TITRE 1^{er}. — Définitions

Article 1^{er}. Dans le présent arrêté, on entend par :

- 1° plan d'action : un ensemble d'actions qui doivent être exécutées dans des délais déterminés;
- 2° financement général : les recettes et les dépenses y relatives qui ne sont pas directement liées à une prestation de service ou à un investissement spécifique;
- 3° marge d'autofinancement; le solde entre d'une part, la partie des recettes et dépenses issues de l'exploitation pouvant être utilisée pour la liquidation des dépenses périodiques nettes liées aux emprunts et d'autre part, les dépenses périodiques nettes liées aux emprunts;
- 4° rapport de gestion : un budget de gestion, une adaptation de crédit interne ou un compte de gestion;
- 5° domaine politique : une série de champs politiques constituant un ensemble reconnaissable et cohérent;
- 6° rapport politique : le plan pluriannuel, l'adaptation du plan pluriannuel, le budget, la modification budgétaire ou le compte annuel;
- 7° champ politique : une série de produits, d'activités et de moyens constituant un tout reconnaissable et cohérent, tant du point de vue politique que social;
- 8° fonds destinés : fonds du budget réservé par le conseil pour une destination spécifique au cours des prochains exercices financiers;
- 9° administration : la commune, la province, le centre public d'action sociale ou le district;
- 10° entité budgétaire : les services non autonomisés ou une agence autonomisée interne;
- 11° rapport partiel : document qu'une administration rédige pour une autorité subsidiaire ou d'agrément;
- 12° exploitation : la totalité des produits et charges, à l'exception des produits et charges fixés par le ministre;
- 13° résultat budgétaire cumulé : le résultat budgétaire de l'exercice comptable, majoré du résultat budgétaire cumulé de l'exercice comptable précédant. Par résultat budgétaire de l'exercice comptable, on entend le solde entre les recettes et dépenses de l'exercice comptable financier;
- 14° ministre : le Ministre flamand chargé des Affaires intérieures;
- 15° services non autonomisés : la totalité des services de l'administration, à l'exception de ceux qui font partie d'une agence autonomisée interne;
- 16° décret CPAS : le décret du 19 décembre 2008 relatif à l'organisation des centres publics d'action sociale;
- 17° recette : une transaction qui engendre, ou engendrera à court terme, une augmentation des fonds disponibles et réalisables;
- 18° autres politiques : politiques dont les rapports politiques ne font pas explicitement état;
- 19° objectif politique prioritaire : objectif politique dont les rapports politiques font explicitement état;
- 20° conseil : le conseil municipal, le conseil provincial, le conseil d'action sociale, le conseil de district;
- 21° conseillers : membres du conseil municipal, membres du conseil provincial, membres du conseil d'action sociale, membres du conseil de district;
- 22° résultat sur base de caisse : le résultat budgétaire cumulé minoré des fonds destinés;
- 23° transaction : l'incidence financière d'un flux économique, d'un événement ou d'une autre circonstance;
- 24° crédit lié aux transactions : le crédit pour les recettes et dépenses au sein d'un exercice financier qui est octroyé par une rubrique de la note financière du budget ou par un crédit provisoire;
- 25° dépense : une transaction qui engendre, ou engendrera à court terme, une diminution des fonds disponibles et réalisables;
- 26° crédit d'engagement : le total des crédits de transaction d'une rubrique d'une enveloppe d'investissement.

TITRE 2. — Les rapports politiques et rapports de gestion

CHAPITRE 1^{er}. — Dispositions générales

Art. 2. Chaque rapport politique mentionne :

- 1° le type de rapport politique;
- 2° le nom, le code INS et l'adresse de l'administration;
- 3° la période de rapportage;
- 4° le nom du secrétaire communal, du greffier provincial ou du secrétaire du centre public d'action sociale;
- 5° le nom du gestionnaire financier.

Art. 3. Chaque page d'un rapport politique mentionne :

- 1° le type de rapport politique;
- 2° le nom de l'administration;
- 3° la période de rapportage.

Art. 4. Le plan pluriannuel, le budget et l'exercice comptable sont respectivement précisés dans les développements accompagnant le plan pluriannuel, le budget et le compte annuel.

En dehors des éléments mentionnés dans le présent arrêté, ou découlant de l'application de cet arrêté, les développements contiennent toutes les informations qui sont pertinentes pour les membres du conseil et qui sont liées aux transactions incluses dans le rapport politique.

Les développements sont remis, avec le projet du rapport politique, aux membres du conseil.

Les développements sont envoyés, avec le rapport politique concerné, ainsi qu'une copie de l'arrêté concerné du conseil, à l'autorité de tutelle.

Art. 5. Les rapports politiques font usage d'un système de classification par domaine politique, comme établi par le conseil. Les rapports politiques concernant le même exercice financier sont répertoriés selon les mêmes domaines politiques.

Chaque classification en domaines politiques comporte le domaine politique financement général, comme déterminé par le ministre. Les désinvestissements, les subventions d'investissement et les donations qui ne sont pas directement liées à des investissements font partie du domaine politique financement général.

Si la composition des domaines politiques diffère de celle des domaines politiques de l'exercice financier précédent, les différences sont indiquées et leurs raisons exposées dans les développements accompagnant le plan pluriannuel ou dans l'adaptation du plan pluriannuel.

Chaque domaine politique comprend différents champs politiques. Chaque champ politique relève d'un seul domaine politique.

Les champs politiques peuvent être ultérieurement subdivisés en thèmes politiques par le collège des bourgmestre et échevins, la députation ou le conseil d'action sociale. Chaque thème politique fait partie d'un seul champ politique.

Art. 6. Chaque objectif politique comprend :

1° une description spécifique du résultat escompté ou éventuellement de l'effet escompté que le conseil souhaite réaliser dans le cadre de la politique externe ou interne à mener. Dans la mesure du possible et de l'utile, ce résultat ou cet effet est rendu mesurable;

2° un ou plusieurs plans d'action qui seront entrepris en vue de réaliser l'objectif politique. Chaque plan d'action mentionne un délai de réalisation;

3° l'estimation des recettes et dépenses annuelles auxquelles se rapporte l'objectif politique.

Art. 7. Le collège des bourgmestre et échevins, la députation ou le conseil d'action sociale met en permanence un aperçu de tous les objectifs politiques à la disposition des membres du conseil et du personnel. Cet aperçu contient au moins les libellés des objectifs politiques et des plans d'action, mentionnés à l'article 6, 1° et 2°.

Art. 8. Le ministre fixe les modalités quant à la forme et au contenu des différentes parties des rapports politiques, ainsi qu'à leurs développements respectifs.

Art. 9. Les rapports politiques et leurs développements sont conservés pour une durée illimitée.

Les rapports de gestion, les pièces justificatives, les journaux et les journaux auxiliaires sont conservés au moins dix ans.

Art. 10. Immédiatement après l'envoi à l'autorité de tutelle du plan pluriannuel, de son adaptation, du budget et du compte annuel, l'administration transmet les données concernant le rapport politique établi au Gouvernement flamand.

Le ministre détermine quelles données sont fournies par les administrations et de quelle façon la transmission numérique a lieu. Chaque année, il publie ces données.

À défaut d'un compte annuel établi le 30 juin de l'année suivant l'exercice financier en question, les données relatives au projet du compte annuel seront transmises par l'administration au Gouvernement flamand sous forme de fichier numérique.

CHAPITRE 2. — *La planification stratégique pluriannuelle*

Section 1^{re}. — Le contenu du plan pluriannuel

Sous-section 1^{re}. — La note stratégique

Art. 11. La note stratégique décrit les objectifs politiques prioritaires conformément à l'article 6.

Sous-section 2. — La note financière

Art. 12. La note financière du plan pluriannuel comporte :

- 1° le plan des objectifs financiers;
- 2° l'état de l'équilibre financier.

Art. 13. Le plan des objectifs financiers comprend, par domaine politique et pour chaque année à laquelle le plan pluriannuel se réfère :

- 1° la totalité des recettes et dépenses escomptées de tous les objectifs politiques prioritaires. Ces estimations sont reprises de la note stratégique;
- 2° la totalité des recettes et dépenses escomptées pour les autres politiques.

Art. 14. L'état de l'équilibre financier comprend au moins, par exercice financier :

- 1° l'estimation du résultat sur base de caisse;
- 2° l'estimation de la marge d'autofinancement.

Le plan pluriannuel et ses adaptations sont financièrement en équilibre lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- 1° le résultat sur base de caisse est, par exercice financier, supérieur ou égal à zéro;
- 2° la marge d'autofinancement du dernier exercice financier auquel la note financière du plan pluriannuel se réfère est supérieure ou égale à zéro;
- 3° pour les centres publics d'action sociale, la somme des marges d'autofinancement est supérieure ou égale à zéro, et ce, pour toute la durée de la note financière.

L'équilibre financier du plan pluriannuel peut seulement être démontré lorsque le compte annuel de l'exercice financier préalable à la période de six ans pour laquelle le conseil a été élu a été établi par le conseil et inclus dans le plan pluriannuel. Le ministre peut accorder une dérogation en la matière.

Section 2. — Les adaptations du plan pluriannuel

Art. 15. Une adaptation du plan pluriannuel comprend au moins :

- 1° le cas échéant, les modifications de la note stratégique;
- 2° le plan des objectifs financiers;
- 3° l'état de l'équilibre financier;
- 4° une justification des modifications.

L'équilibre financier ne peut être démontré que lorsque le compte annuel de l'avant-dernier exercice financier préalable à l'exercice financier auquel le budget de la commune mentionné à l'article 147, § 1^{er} du décret communal du 15 juillet 2005, le budget de la province, mentionné à l'article 143 du décret provincial du 9 décembre 2005, ou le budget du centre public d'action sociale, mentionné à l'article 149, § 1^{er} du décret CPAS du 19 décembre 2008 se réfère, est établi par le conseil et inclus dans le plan pluriannuel. Le ministre peut accorder une dérogation en la matière.

CHAPITRE 3. — *Le budget*

Section 1^{re}. — Le contenu du budget

Sous-section 1^{re}. — La note de politique générale

Art. 16. La note de politique générale du budget comprend :

- 1° la note des objectifs;
- 2° le budget des objectifs;
- 3° la situation financière;
- 4° la liste des marchés de travaux, fournitures et services mentionnés à :
 - a) l'article 43, § 2, 11°, b) et à l'article 57, § 3, 6° du décret communal du 15 juillet 2005;
 - b) l'article 43, § 2, 11°, b) et à l'article 57, § 3, 6° du décret provincial du 9 décembre 2005;
 - c) l'article 52, alinéa deux, 12°, du décret CPAS du 19 décembre 2008;
- 5° la liste des actes de disposition mentionnée à :
 - a) l'article 43, § 2, 12° et à l'article 57, § 3, 8°, b) du décret communal du 15 juillet 2005;
 - b) l'article 43, § 2, 12°, et à l'article 57, § 3, 8°, b) du décret provincial du 9 décembre 2005;
 - c) l'article 52, alinéa deux, 18° du décret CPAS du 19 décembre 2008;
- 6° la liste des subventions allouées de façon nominative.

Art. 17. La note des objectifs est liée à la note stratégique du plan pluriannuel. Le budget des objectifs est lié au plan des objectifs financiers du plan pluriannuel.

Art. 18. La note des objectifs comprend au moins :

- 1° les objectifs politiques prioritaires qui se rapportent à l'exercice financier et qui sont repris de la note stratégique du plan pluriannuel;
- 2° par objectif politique prioritaire, comme mentionné au point 1°, les plans d'action que l'administration va exécuter pour les réaliser et qui se rapportent à l'exercice financier. Ces plans d'action sont repris de la note stratégique du plan pluriannuel;
- 3° par plan d'action, comme mentionné à 2°, un aperçu des actions que l'administration exécutera en vue de sa réalisation;
- 4° par plan d'action, comme mentionné au point 2°, l'estimation des recettes et dépenses pour l'exercice financier en question.

Art. 19. Le budget des objectifs comprend, par domaine politique, pour l'exercice financier auquel il se rapporte :

- 1° la totalité des recettes et dépenses escomptées de tous les objectifs politiques prioritaires. Ces estimations sont reprises de la note des objectifs;
- 2° la totalité des recettes et dépenses escomptées pour les autres politiques. Ces estimations sont liées aux estimations de la note financière du plan pluriannuel.

Art. 20. La situation financière comprend au moins :

- 1° une comparaison du résultat sur base de caisse du budget avec le résultat sur base de caisse de l'exercice financier en question dans le plan pluriannuel;
- 2° une comparaison de la marge d'autofinancement au sein du budget avec la marge d'autofinancement de l'exercice financier en question dans le plan pluriannuel.

Art. 21. L'alignement de la note de politique générale avec la note financière est démontré par la concordance entre les rubriques correspondantes du budget des objectifs et du budget des liquidités.

Sous-section 2. — La note financière

Art. 22. Le budget d'exploitation comprend, pour chaque domaine politique, les crédits de transaction destinés à l'exploitation.

Lorsque des agences autonomisées font partie de l'administration, le budget d'exploitation comprend :

- 1° le budget total d'exploitation;
- 2° le budget d'exploitation des services non autonomisés;
- 3° le budget d'exploitation de chaque agence autonomisée interne.

Art. 23. Le budget d'investissement comprend :

1° les nouvelles enveloppes d'investissement;

2° un aperçu, par domaine politique, des crédits de transaction pour l'exercice financier en question de toutes les enveloppes d'investissement.

Au moins une enveloppe d'investissement séparée est constituée pour :

- 1° les transactions liées aux investissements pour la réalisation d'un objectif politique prioritaire;
- 2° les transactions liées aux investissements faisant partie des autres politiques;
- 3° les désinvestissements et les subventions d'investissement et donations à recevoir qui font partie du domaine politique financement général.

Les enveloppes d'investissement, mentionnées dans l'alinéa deux, 1° et 2°, comprennent les crédits de transaction pour chaque exercice financier, ainsi que les crédits d'engagement pour :

- 1° les investissements;
- 2° les désinvestissements et les subventions d'investissement et donations à recevoir, qui sont directement liées aux investissements mentionnés au point 1°;

L'enveloppe d'investissement, mentionnée à l'alinéa deux, 3°, comprend les crédits de transaction pour chaque exercice financier et les crédits d'engagement pour les désinvestissements, les subventions d'investissement et les donations qui ne sont pas directement liées aux investissements.

Lorsque des agences autonomisées internes font partie de l'administration, l'aperçu mentionné à l'alinéa premier, 2°, comprend :

- 1° l'encours global des crédits de transactions;
- 2° l'encours des crédits de transaction des services non autonomisés;
- 3° l'encours des crédits de transaction de chaque agence autonomisée interne.

Art. 24. Le budget des liquidités donne le résultat sur base de caisse de l'exercice financier à l'aide :

- 1° des recettes et dépenses escomptées selon le budget d'exploitation;
- 2° les recettes et dépenses escomptées selon le budget d'investissement;
- 3° les crédits de transaction pour d'autres transactions que celles qui sont comprises dans le budget d'exploitation ou d'investissement;
- 4° le résultat budgétaire cumulé de l'exercice financier précédent;
- 5° les fonds affectés.

Les fonds affectés peuvent être uniquement utilisés pour la destination spécifique qui leur a été attribuée par le conseil.

Art. 25. Le résultat sur base de caisse du budget de la première année de la période de six ans pour laquelle le conseil a été élu peut seulement être démontré lorsque le compte annuel de l'avant-dernier exercice financier précédant la période de six ans pour laquelle le conseil a été élu a été établi par ce dernier et inclus dans le budget.

Art. 26. Un engagement peut uniquement être conclu sur la base du crédit alloué à une rubrique de la note financière du budget ou sur la base d'un crédit provisoire.

Les crédits de dépenses sont limités et peuvent uniquement être utilisés pour la destination prévue par le budget.

Section 2. — Alignement du budget avec le plan pluriannuel

Art. 27. Le budget, modifications budgétaires incluses, s'inscrit dans le plan pluriannuel lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- 1° la note des objectifs du budget comprend, pour l'exercice financier, les objectifs politiques et les plans d'action qui sont également inclus dans la note stratégique du plan pluriannuel;
- 2° le résultat sur base de caisse de l'exercice financier est supérieur ou égal à zéro;
- 3° la marge d'autofinancement de l'exercice financier dans le budget est supérieure ou égale à celle du même exercice financier dans le plan pluriannuel;

Section 3. — Modifications budgétaires et adaptations internes de crédit

Art. 28. Le budget ne peut pas être modifié à l'aide d'une modification interne de crédit dans les cas suivants :

- 1° modifications en raison desquelles le budget ne s'inscrit plus dans le plan pluriannuel conformément à l'article 27;
- 2° modifications du budget d'exploitation d'une entité budgétaire, y compris la dernière modification budgétaire, qui engendrent, par domaine politique, une diminution du solde entre les recettes et les dépenses;
- 3° modifications d'un crédit d'engagement d'une enveloppe d'investissement;
- 4° modifications par domaine politique de la totalité des crédits de transaction mentionnés à l'article 23, alinéa premier, 2°, d'une entité budgétaire;

5° modifications du budget des liquidités en ce qui concerne les crédits de transaction mentionnés à l'article 24, alinéa premier, 3°.

À la suite d'une modification budgétaire, le nouveau crédit ne peut pas être inférieur aux engagements ou transactions fixés conformément à l'article 107, § 1^{er}.

Art. 29. La note explicative d'une modification au budget comprend au moins :

1° une justification des modifications budgétaires;

2° la révision des parties de la note de politique générale mentionnées à l'article 16, 2° et 3°;

3° le cas échéant, la modification des parties de la note de politique générale mentionnées à l'article 16, 1° et 4° à 6° inclus.

La note financière d'une modification budgétaire comprend toutes les parties de la note financière du budget sur lesquelles la modification a une répercussion. Dans ces parties sont mentionnés le crédit déjà établi, la modification de crédit et le nouveau crédit.

CHAPITRE 4. — *Le compte annuel*

Section 1^{re}. — Le contenu du compte annuel

Sous-section 1^{re}. — Dispositions générales

Art. 30. Le compte annuel comprend :

1° la note de politique générale;

2° la note financière;

3° le résumé des comptes généraux.

Art. 31. Chaque partie de la note de politique générale et de la note financière comprend, en dehors des recettes et dépenses réalisées, les recettes et dépenses du budget initial et du budget après la dernière modification budgétaire.

Sous-section 2. — La note de politique générale

Art. 32. La note de politique générale du compte annuel comprend :

1° la réalisation des objectifs;

2° le compte des objectifs;

3° la situation financière.

Art. 33. La réalisation des objectifs traduit la politique menée par l'administration au cours de l'exercice financier. La réalisation des objectifs comprend au moins :

1° par objectif politique prioritaire inclus dans le budget, une description du taux de réalisation du résultat escompté ou éventuellement de l'effet attendu;

2° par objectif politique prioritaire, comme mentionné au point 1°, le degré de réalisation des plans d'action;

3° par plan d'action, comme mentionné au point 2°, le taux de réalisation des actions;

4° par plan d'action, comme mentionné au point 2°, un aperçu des recettes et dépenses de l'exercice financier en question.

Art. 34. Le compte des objectifs comprend, par domaine politique et pour l'exercice financier auquel le compte annuel se réfère :

1° la totalité des recettes et dépenses de tous les objectifs politiques prioritaires;

2° la totalité des recettes et dépenses pour les autres politiques.

Art. 35. La situation financière comprend au moins :

1° une comparaison entre le résultat sur base de caisse dans le compte annuel et le résultat sur base de caisse dans le budget;

2° une comparaison de la marge d'autofinancement dans le compte annuel avec la marge d'autofinancement dans le budget.

L'alignement de la note de politique générale avec la note financière est démontré par la concordance entre les rubriques correspondantes du compte des objectifs et du compte des liquidités.

Sous-section 3. — La note financière

Art. 36. La note financière du compte annuel comprend :

1° le compte d'exploitation;

2° le compte d'investissement;

3° le compte des liquidités.

Art. 37. Le compte d'exploitation comprend, pour chaque domaine politique, les recettes et dépenses au niveau de l'exploitation.

Lorsque des agences autonomisées internes font partie de l'administration, le compte d'exploitation comprend :

1° le compte global d'exploitation;

2° le compte d'exploitation des services non autonomisés;

3° le compte d'exploitation de chaque agence autonomisée interne.

Art. 38. Le compte d'investissement comprend :

1° un aperçu, par domaine politique, de toutes les recettes et dépenses de l'exercice financier en question en matière d'investissements, de désinvestissements, de subventions d'investissement et de donations;

2° par enveloppe d'investissement clôturée au cours de l'exercice financier en question, le compte de l'enveloppe d'investissement concernée.

Lorsque des agences autonomisées internes font partie de l'administration, l'aperçu mentionné à l'alinéa premier, 1°, comprend :

- 1° l'aperçu global des recettes et dépenses;
- 2° l'aperçu des recettes et dépenses des services non autonomisés;
- 3° l'aperçu des recettes et dépenses de chaque agence autonomisée interne.

Le compte d'une enveloppe d'investissement clôturée comprend les recettes et dépenses pour les investissements, les désinvestissements, les subventions d'investissement et les donations.

Art. 39. Le compte des liquidités donne le résultat sur base de caisse de l'exercice financier à l'aide :

- 1° les recettes et dépenses selon le compte d'exploitation;
- 2° les recettes et dépenses selon le compte d'investissement;
- 3° les recettes et dépenses qui ne sont pas incluses dans le compte d'exploitation ou d'investissement;
- 4° le résultat budgétaire cumulé de l'exercice financier précédent;
- 5° les fonds affectés.

Sous-section 4. — Le résumé des comptes généraux

Art. 40. Le résumé des comptes généraux comprend :

- 1° le bilan, qui est constitué d'un côté actif et d'un côté passif;
- 2° l'état des produits et charges.

Art. 41. Le bilan donne un aperçu des avoirs de l'administration à la fin de l'exercice financier, ainsi que de ses avoirs à la fin du précédent exercice financier.

Art. 42. L'état des produits et charges mentionne à côté des produits et charges de l'exercice financier, les produits et charges de l'exercice financier précédent.

Art. 43. Les actifs sont les moyens dont dispose l'administration et qui sont susceptibles de générer pour elle des avantages économiques futurs ou un potentiel de prestation de services.

Les actifs sont subdivisés en actifs circulants et en immobilisations.

Les actifs circulants comprennent les éléments d'actif répondant au moins à l'un des critères suivants :

- 1° on s'attend à ce que l'élément d'actif soit réalisé ou qu'il soit destiné à la vente ou à la consommation dans le cadre du cycle normal d'exploitation;
- 2° on s'attend à ce que l'élément d'actif soit réalisé dans un délai de douze mois à compter de la date de clôture du bilan;
- 3° l'élément d'actif est principalement détenu aux fins d'être négocié;
- 4° l'élément d'actif est une valeur disponible ou un placement de trésorerie, sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture du bilan.

Tous les autres éléments d'actif font partie des immobilisations.

Art. 44. Les passifs sont les sources de financement des actifs.

Les passifs sont subdivisés en :

1° dettes, c'est-à-dire les engagements actuels de l'administration visant l'obtention d'avantages économiques ou d'un potentiel de prestation de services découlant d'événements du passé et dont on s'attend à ce qu'ils engendrent un flux de fonds pour l'administration;

2° l'actif net, c'est-à-dire le solde des actifs après déduction de toutes les dettes.

Les dettes sont subdivisées en dettes à court terme et en dettes à long terme.

Parmi les dettes à court terme, on compte celles qui répondent aux critères suivants :

- 1° on s'attend à ce que la dette soit réglée au cours du cycle normal d'exploitation;
- 2° la dette est réglée dans les douze mois à compter de la date de clôture du bilan;
- 3° la dette est principalement détenue aux fins d'être négociée;
- 4° l'administration ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement de la dette pour au moins douze mois à compter de la date de clôture du bilan.

Toutes les autres dettes font partie des dettes à long terme.

Art. 45. L'état des produits et charges comprend :

- 1° les produits;
- 2° les charges;
- 3° l'excédent ou le déficit de l'exercice financier.

Un produit est une transaction engendrant une augmentation des avantages économiques ou du potentiel de prestation de services au cours de l'exercice financier, lorsque les entrées résultent dans une augmentation de l'actif net.

Une charge est une transaction engendrant une diminution des avantages économiques ou du potentiel de prestation de services, sous l'une des formes suivantes :

- 1° une sortie ou consommation d'actifs;
- 2° la naissance de dettes qui engendrent une diminution de l'actif net.

L'excédent ou le déficit de l'exercice financier est le solde entre le total des produits et le total des charges.

Section 2. — Dispositions diverses

Art. 46. Après l'établissement par le conseil d'un compte annuel, les résultats de ce dernier seront traités dans la prochaine adaptation du plan pluriannuel, ainsi que dans la prochaine modification budgétaire, ou à défaut de cela, dans le prochain plan pluriannuel et dans le prochain budget.

Le cas échéant, le conseil prendra les mesures nécessaires pour inscrire, conformément à l'article 27, le budget dans le plan pluriannuel ou afin d'éviter un résultat négatif sur base de caisse la première année de la période de six ans pour laquelle le conseil a été élu.

Art. 47. Les erreurs figurant dans le compte annuel d'une période antérieure seront corrigées dans le premier compte annuel présenté au conseil pour acceptation après la découverte de l'erreur.

Les erreurs qui pourraient influencer les décisions du conseil sont expliquées dans les développements accompagnant le compte annuel.

CHAPITRE 5. — Les rapports de gestion

Art. 48. Chaque gestionnaire du budget nommé conformément à l'article 159, § 2 à § 4 inclus, et l'article 224, § 3; alinéa deux, du décret communal du 15 juillet 2005, l'article 155, § 2 et § 3, et l'article 218, § 3, alinéa deux du décret provincial du 9 décembre 2005, l'article 161, § 2 et § 3, et l'article 217, § 3, alinéa deux, du décret CPAS du 19 décembre 2008, dispose, par exercice financier, d'un budget de gestion incluant au moins les tâches qui lui ont été confiées et les crédits qui lui ont été alloués.

Art. 49. Un compte de gestion comprenant au moins l'évaluation de la tâche qui lui a été confiée, ainsi que les crédits qui lui ont été alloués, est établi, par exercice financier, pour chaque gestionnaire du budget, mentionné à l'article 48.

TITRE 3. — Rubriques des rapports de politique et de gestion*CHAPITRE 1^{er}. — Dispositions générales*

Art. 50. Les rubriques des rapports de politique et de gestion sont exprimées en unités d'euro.

Art. 51. Lorsque des éléments d'actif, des éléments de passif, des produits ou des charges peuvent être attribués à plus d'une rubrique d'un rapport politique, ils seront inscrits dans la rubrique qui se rapproche le plus de l'image véridique et fidèle.

CHAPITRE 2. — Les actifs

Art. 52. Les actifs circulants sont constitués par :

- 1° les valeurs disponibles et placements de trésorerie;
- 2° les créances à court terme;
- 3° les stocks et commandes en cours d'exécution;
- 4° les comptes de régularisation de l'actif;
- 5° les créances à long terme qui échoient dans l'année.

Art. 53. Les valeurs disponibles comprennent les encaisses, les valeurs échues à l'encaissement et les avoirs à vue sur des établissements de crédit.

Art. 54. Les placements de trésorerie incluent les créances sur des établissements de crédit, issues de dépôts à échéance, ainsi que les titres acquis dans un but de placement qui ne sont pas des immobilisations financières.

Les intérêts et créances des entités mentionnées dans la rubrique immobilisations financières, ne peuvent pas être considérés comme des placements de trésorerie, sauf dans les cas suivants :

- 1° lorsqu'il s'agit de titres acquis ou souscrits en vue de leur rétrocession;
- 2° s'ils sont destinés, en vertu d'une décision de l'administration, à être réalisés dans les douze mois.

Art. 55. § 1^{er}. Sous les créances à court terme sont classées les créances dont la durée initiale est de 1 an maximum.

Sous les rubriques correspondantes des créances sont également classés, en dehors des créances dont le titre juridique est né, les produits à recevoir, nés au cours de l'exercice financier ou d'un exercice financier antérieur, qui n'ont pas encore donné naissance à un titre juridique de créance, à condition toutefois que le débiteur soit déterminé et que le montant soit déterminé ou susceptible d'être estimé avec précision.

Les créances mentionnées aux alinéas premier et deux seront classées, selon leur nature, sous les créances issues d'opérations de troc ou sous les créances issues d'opérations monétaires.

§ 2. Sous créances issues d'opérations de troc figurent les créances nées à la suite d'opérations de troc pour lesquelles l'administration offre une valeur économique équivalente en échange.

§ 3. Sous créances issues d'opérations monétaires figurent les créances nées à la suite d'opérations de troc pour lesquelles l'administration donne en échange une valeur économique équivalente, comme :

- 1° les impôts à recouvrer;
- 2° les subventions à percevoir;
- 3° les cautions en espèces d'une durée de maximum un (1) an.

Art. 56. Les montants suivants sont repris sous la rubrique des stocks :

- 1° les matières premières et auxiliaires;
- 2° les marchandises en cours de traitement;
- 3° le produit fini;
- 4° les biens destinés à la revente;
- 5° les biens immobiliers destinés à la vente;
- 6° les paiements anticipés (acomptes et avances).

La rubrique matières premières et auxiliaires inclut également les livraisons de matières premières et auxiliaires.

Sous marchandises en cours de traitement, figurent les frais de production des biens produits par l'administration elle-même, mais qui ne sont pas terminés à la date du rapportage et qui ne peuvent pas être imputés à commandes en cours d'exécution.

Sous produit fini figurent les frais de production des biens produits par l'administration et que cette dernière a encore en stock à la date du rapportage.

Les biens destinés à la revente regroupent les marchandises achetées en vue de les revendre sans leur avoir fait subir de transformation ou après une très légère transformation.

Sous biens immobiliers destinés à la vente figurent les biens immobiliers acquis ou obtenus par l'administration et destinés à être immédiatement revendus.

Les paiements anticipés comprennent les acomptes et avances versés pour acquérir des stocks.

Art. 57. Sous commandes en cours d'exécution, figurent les montants suivants :

- 1° les travaux en cours effectués pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore réceptionnés;
- 2° les marchandises en cours de fabrication exécutées pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrées, sauf s'il s'agit de produits qui sont fabriqués en série de façon standardisée;
- 3° les services en cours de prestation, exécutés pour compte de tiers, mais non encore été fournis, sauf s'il s'agit de services qui sont prestés en série de façon standardisée.

Art. 58. En dehors des montants mentionnés aux articles 186 et 187, les comptes de régularisation de l'actif comprennent :

- 1° les charges à reporter, c'est-à-dire les prorata de charges exposées au cours de l'exercice financier ou d'un exercice financier antérieur, mais qui sont à rattacher à un ou plusieurs exercices ultérieurs;
- 2° les produits acquis, c'est-à-dire les prorata des produits qui ne seront recouverts qu'au cours d'un exercice financier ultérieur, mais qui se rapportent à un exercice financier expiré.

Art. 59. Les créances à long terme qui échoient dans l'année regroupent les créances ou les parties de créances qui ont été initialement consenties pour plus d'un an, mais qui échoient dans un délai de douze mois.

Art. 60. Les immobilisations sont constituées par :

- 1° les créances à long terme;
- 2° les immobilisations financières;
- 3° les immobilisations corporelles;
- 4° les immobilisations incorporelles.

Art. 61. § 1^{er}. Les créances à long terme regroupent les créances faisant partie des immobilisations mentionnées à l'article 43. Les créances ou la partie de créances ayant une durée de plus d'un an qui échoient dans un délai de douze mois seront reportées à l'état des créances à court terme, sous les actifs circulants.

Sous les rubriques correspondantes des créances sont également classés, en dehors des créances dont le titre juridique est né, les produits à recevoir, nés au cours de l'exercice financier ou d'un exercice financier antérieur et qui n'ont pas encore donné naissance à un titre juridique de créance, à condition toutefois que le débiteur soit déterminé et que le montant soit déterminé ou susceptible d'être estimé avec précision.

Les créances mentionnées aux alinéas premier et deux seront reprises, selon leur nature, sous les créances issues d'opérations de troc ou sous les créances issues d'opérations monétaires.

§ 2. Sous créances issues d'opérations de troc figurent les créances nées à la suite d'opérations de troc pour lesquelles l'administration donne en échange une valeur économique équivalente.

§ 3. Sous créances issues d'opérations monétaires figurent, entre autres, les montants suivants :

- 1° les subventions à percevoir;
- 2° les cautions en espèces de plus d'un (1) an.

Art. 62. § 1^{er}. Les immobilisations financières sont constituées par :

- 1° les agences autonomisées externes;
- 2° les partenariats intercommunaux, les intercommunales et autres partenariats similaires;
- 3° les partenariats publics-privés;
- 4° les sociétés ou associations de droit privé, comme mentionnées sous le titre 8 du décret CPAS du 19 décembre 2008;
- 5° les autres immobilisations financières.

§ 2. Des entités mentionnées au paragraphe 1^{er}, 1° à 4° y compris, seuls les intérêts que l'administration y possède et les créances qu'elle détient SUR elles sont inclus.

Par intérêts, comme mentionnés à l'alinéa premier, on entend les droits sociaux que l'administration possède dans ces entités.

Par créances, comme mentionnées à l'alinéa premier, on entend les créances que l'administration détient sur ces entités, et qui visent à soutenir durablement l'activité des entités, quelles qu'en soient la durée contractuelle, l'origine ou la forme.

§ 3. Les autres immobilisations financières comprennent les actions, les créances et les cautions en espèces.

Les actions regroupent les droits sociaux dans d'autres entités que celles qui sont mentionnées au paragraphe 1^{er}, 1° à 4° y compris, qui tendent à promouvoir la politique de l'administration en créant un lien particulier et durable avec cette entité.

Les créances regroupent les créances nées à la suite de l'octroi de fonds recouvrables à d'autres entités que celles qui sont mentionnées au paragraphe 1^{er}, 1° à 4° y compris, et qui ont pour objectif de soutenir durablement le fonctionnement de cette entité.

Les cautions en espèces regroupent les cautions incluses qui ont été versées en espèces en tant que garantie permanente.

§ 4. Les montants non appelés sur participations et sur actions et parts sont mentionnés distinctement dans les développements accompagnant le compte annuel et ventilés selon les rubriques dans lesquelles les participations, actions et parts restant à libérer sont portées.

Art. 63. Les immobilisations corporelles sont constituées par :

- 1° les biens communs;
- 2° les immobilisations corporelles commerciales;
- 3° les autres immobilisations corporelles.

Les biens communs et les immobilisations corporelles commerciales sont des actifs utilisés pour assurer l'aide sociale.

Art. 64. Les biens communs sont des immobilisations corporelles dans le cadre desquelles l'accomplissement de l'aide sociale génère moins de recettes que les dépenses qui s'avèrent nécessaires pour obtenir ces actifs et pour réaliser cette prestation de service.

Art. 65. Les biens communs sont constitués par :

- 1° les terrains et bâtiments;
- 2° les routes et autres infrastructures;
- 3° les installations, machines et outillage;
- 4° le mobilier, les fournitures de bureau et le matériel roulant;
- 5° le crédit-bail et les droits similaires;
- 6° le patrimoine.

Art. 66. Les immobilisations corporelles commerciales sont des immobilisations corporelles dans le cadre desquelles l'accomplissement de l'aide sociale génère suffisamment de recettes pour compenser les dépenses qui s'avèrent nécessaires pour obtenir ces actifs et pour réaliser cette prestation de service.

Art. 67. Les immobilisations corporelles commerciales sont constituées par :

- 1° les terrains et bâtiments;
- 2° les installations, les machines et l'outillage;
- 3° le mobilier, les fournitures de bureau et le matériel roulant;
- 4° le crédit-bail et les droits similaires.

Art. 68. Les autres immobilisations corporelles sont des immobilisations corporelles utilisées pour réaliser des recettes locatives, une plus-value foncière ou les deux et qui ne peuvent pas être utilisées pour assurer l'aide sociale.

Les autres immobilisations corporelles sont constituées par :

- 1° les terrains et bâtiments;
- 2° les biens mobiliers.

Les autres immobilisations corporelles incluent, entre autres, les montants suivants :

- 1° les biens mobiliers ou immobiliers qui ne font pas partie des biens communs ou des immobilisations corporelles commerciales et qui sont utilisés comme réserve mobilière ou immobilière;
- 2° les immobilisations corporelles mises hors d'usage ou hors d'exploitation;
- 3° les biens mobiliers en immobiliers qui ont été donnés en bail emphytéotique, en bail de superficie, en location, en bail commercial ou en bail de terrain, sauf si les créances découlant de ces contrats sont inscrites sous les créances des actifs circulants ou des immobilisations.

Les biens immobiliers, qui ont été achetés ou construits en vue d'être immédiatement revendus, ne figurent pas dans cette rubrique, mais ils sont mentionnés séparément sous stocks.

Art. 69. Les montants suivants sont repris sous terrains et bâtiments :

- 1° les terrains bâtis et non bâtis, les constructions édifiées, ainsi que leurs agencements, que l'administration détient en propriété;
- 2° les autres droits réels que l'administration détient sur un bien immobilier, lorsque les redevances ont été payées par anticipation au début du contrat.

Art. 70. Font partie des routes, les chemins ruraux et les voies d'eau. Font, entre autres, partie des chemins ruraux, les assises, les travaux de terrassement, les accessoires de voirie, comme la signalisation routière.

Font, entre autres, partie des autres infrastructures, les égouts et les conduites pour les équipements d'utilité publique, les ouvrages d'art et leurs fondations.

Art. 71. Sous installations, machines et outillage, figurent les montants suivants :

1° les éléments corporels, à l'exception du mobilier, des fournitures de bureau et du matériel roulant, qui constituent l'agencement d'un bâtiment parce qu'ils sont nécessaires au fonctionnement, s'ils ne sont pas immeubles par destination;

2° les petits outils qui ne font pas partie des fournitures de bureau, s'ils n'ont pas été immédiatement imputés à l'état des produits et charges.

Art. 72. Sous crédit-bail et droits similaires, figurent les droits d'usage à long terme que l'administration détient sur la base d'un crédit-bail, d'un bail emphytéotique, d'un droit de superficie ou d'autres conventions similaires.

Le crédit-bail est une convention dans le cadre de laquelle le bailleur transfère au preneur, contre paiement ou contre une série de paiements, le droit d'utiliser un bien pendant une période déterminée, et où pour ainsi dire tous les avantages et désavantages liés à la propriété sont transmis au preneur.

Art. 73. Font partie du patrimoine, les actifs dotés d'une valeur historique, artistique, scientifique, technologique ou géophysique et les actifs qui s'avèrent importants pour la préservation de l'environnement. Ces actifs sont principalement détenus pour leur contribution à la culture et à la culture générale et pas uniquement en fonction de l'intérêt communal ou provincial qu'ils présentent.

Art. 74. § 1^{er}. Sous immobilisations incorporelles figurent les montants suivants :

1° les frais de recherche et de développement;

2° les concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires;

3° le goodwill;

4° les paiements anticipés des immobilisations incorporelles;

5° les plans et études relatifs à la préparation de nouveaux projets qui ne font pas partie d'une immobilisation corporelle.

§ 2. Par frais de recherche et développement, comme mentionnés au paragraphe 1^{er}, 1°, il faut entendre les frais de recherche, de fabrication et de mise au point de prototypes, de produits, d'inventions et de savoir-faire, qui sont utiles au développement des activités futures de l'administration.

Le montant des frais de recherche et développement repris sous immobilisations incorporelles figure dans les développements accompagnant le compte annuel.

§ 3. Par concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires, il y a lieu d'entendre d'une part les brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires qui sont la propriété de l'administration, et d'autre part, les droits d'exploitation de biens immobiliers, de brevets, licences, marques et droits similaires appartenant à des tiers, ainsi que la valeur d'acquisition du droit de l'administration d'obtenir de tiers des prestations de services de savoir-faire, lorsque ces droits ont été acquis à titre onéreux par l'administration.

§ 4. Par goodwill, comme mentionné au paragraphe 1^{er}, 3°, il faut entendre le prix qui a été payé pour l'acquisition d'une autre entité ou d'une partie d'une autre entité, lorsqu'il est supérieur à la valeur nette de l'actif, moins les éléments de passif de l'entité ou de la partie de l'entité acquise.

§ 5. Sous la rubrique des paiements anticipés d'immobilisations incorporelles, comme mentionnés au paragraphe 1^{er}, 4°, figurent les avances et acomptes versés en vue d'acquérir des immobilisations incorporelles.

CHAPITRE 3. — *Les passifs*

Art. 75. § 1^{er}. Les dettes à court terme comprennent :

1° les dettes financières;

2° les dettes issues d'opérations de troc;

3° les dettes issues d'opérations monétaires;

4° les provisions pour risques et charges;

5° les comptes de régularisation du passif;

6° les dettes à long terme qui échoient dans l'année.

Les dettes issues d'opérations de troc comprennent :

1° les dettes relatives aux rémunérations et les autres dettes sociales;

2° les dettes commerciales;

3° les autres dettes nées d'opérations de troc.

Les dettes issues d'opérations monétaires comprennent :

1° les dettes liées aux impôts;

2° les autres dettes nées d'opérations monétaires.

§ 2. Les dettes à long terme comprennent :

- 1° les dettes financières;
- 2° les dettes issues d'opérations de troc;
- 3° les dettes issues d'opérations monétaires;
- 4° les provisions pour risques et charges.

§ 3. Sont également inscrites sous les rubriques correspondantes mentionnées aux paragraphes 1^{er} et 2, à l'exception du paragraphe 1^{er}, alinéa 5, 5°, et au paragraphe 2, 4°, outre les dettes dont le titre juridique est né, les frais à payer qui ont été faits au cours de l'exercice financier ou au cours d'un exercice financier antérieur et qui n'ont pas encore donné naissance à un titre juridique, mais dont le créancier est déterminé et dont le montant est déterminé ou susceptible d'être estimé avec précision.

Art. 76. Sous dettes financières, figurent entre autres les dettes auprès d'établissements de crédit, les autres emprunts et les obligations qui découlent de prêts obligataires, de crédits-bails ou d'autres conventions similaires, lors même qu'elles seraient contractées vis-à-vis de fournisseurs ou qu'elles seraient représentées par un titre commercial.

Art. 77. § 2. Sous dettes issues d'opérations de troc figurent les dettes nées à la suite d'opérations de troc pour lesquelles l'administration reçoit en échange une valeur économique équivalente.

Art. 78. Sous dettes relatives aux rémunérations et dettes sociales figurent, entre autres, les montants suivants :

- 1° les rémunérations nettes;
- 2° les précomptes retenus;
- 3° les cotisations dans le cadre de la sécurité sociale.

Art. 79. Sous dettes issues d'opérations monétaires figurent les dettes nées à la suite d'opérations pour lesquelles l'administration reçoit en échange une valeur économique équivalente.

Art. 80. § 1^{er}. Sous provisions pour risques et charges figurent les dettes clairement définies par nature, qui sont certaines à la date de clôture du bilan et dont le montant n'est pas déterminé, mais qui sont susceptibles d'être estimées de façon fiable. Il s'agit de dettes découlant d'événements passés, dont le règlement est censé résulter en une sortie de ressources.

Les provisions pour risques et charges sont constituées par :

- 1° les pensions et obligations similaires;
- 2° les autres risques et charges.

§ 2. Sous pensions et obligations similaires, figurent les provisions constituées par l'administration en vue de répondre aux obligations en matière de pensions de retraite et de survie, de prépensions et d'autres pensions et rentes que l'administration a contractées pour ses actuels ou anciens bourgmestres, échevins, membres de la députation permanente, présidents et vice-présidents du conseil d'action sociale ou membres du personnel.

§ 3. Sous autres risques et charges, figurent, entre autres, les provisions constituées par l'administration pour les risques et charges découlant :

- 1° des sûretés personnelles ou réelles constituées en garantie des dettes ou des engagements de tiers;
- 2° des engagements d'achat ou de vente d'immobilisations;
- 3° de l'exécution de commandes passées ou reçues;
- 4° des positions ou conventions à terme en devises ou sur biens concernés;
- 5° des garanties techniques liées aux ventes ou services déjà effectués par l'administration;
- 6° des litiges en cours;
- 7° de legs.

§ 4. Les provisions pour risques et charges sont individualisées en fonction des risques et charges de même nature qu'elles sont appelées à couvrir.

Sous risques et charges de même nature, on entend les sortes de risques et charges mentionnées aux paragraphes 2 et 3.

Art. 81. En dehors des montants mentionnés aux articles 168, 185 et 187, les comptes de régularisation du passif comprennent :

1° les charges à imputer, c'est-à-dire les prorata des charges qui ne seront payées qu'au cours d'un exercice financier ultérieur, mais qui se rapportent à un exercice financier écoulé;

2° les produits à reporter sont les prorata des produits perçus au cours de l'exercice financier ou au cours d'un exercice financier antérieur, mais qui se rapportent à un exercice financier ultérieur.

Art. 82. Sous dettes à long terme qui échoient dans l'année figurent les dettes ou les parties des dettes à plus d'un an qui échoient dans un délai de douze mois.

Art. 83. Sous actif net figurent les montants suivants :

- 1° l'excédent ou le déficit cumulé;
- 2° les subventions d'investissement et les donations;
- 3° les réserves de réévaluation;
- 4° les autres actifs nets.

Art. 84. L'excédent ou le déficit cumulé est la somme de l'excédent ou déficit cumulé des exercices comptables précédents et de l'excédent ou déficit de l'exercice financier actuel mentionné à l'article 45, alinéa quatre.

Art. 85. Les subventions d'investissement comprennent les subventions mandatées par une autorité publique pour investir dans des immobilisations.

Sous donations figurent les dons, legs et droits similaires que l'administration acquiert sous forme d'immobilisations ou pour investir dans des immobilisations.

Art. 86. Sous réserves de réévaluation figurent les plus-values non réalisées sur les immobilisations mentionnées à l'article 183 et inscrites dans les comptes généraux

Art. 87. Le solde entre le total des actifs d'une part, et le total des dettes et des autres rubriques de l'actif net d'autre part, constitue les autres actifs nets.

CHAPITRE 4. — *Les produits*

Art. 88. Les produits opérationnels sont constitués par :

- 1° les produits issus du fonctionnement;
- 2° les produits fiscaux et amendes;
- 3° les subventions de fonctionnement;
- 4° la récupération de charges spécifiques du service social des centres publics d'action sociale;
- 5° les autres produits opérationnels.

Art. 89. Sous produits issus du fonctionnement, mentionnés à l'article 88, 1°, on entend le montant de la vente de biens et de la fourniture de services à des tiers par l'administration dans le cadre de l'aide sociale, après déduction des réductions consenties sur le prix. Ces montants ne comprennent ni la taxe sur la valeur ajoutée, ni aucune autre taxe liée aux produits issus du fonctionnement.

Art. 90. Les subventions, les donations et les legs qui ne dépendent pas, lors de leur obtention, d'un investissement dans des immobilisations sont inscrits dans la rubrique subventions de fonctionnement.

Les subventions de fonctionnement sont constituées par :

- 1° les subventions générales de fonctionnement;
- 2° les subventions spécifiques de fonctionnement.

Sous subventions générales de fonctionnement figurent les subventions de fonctionnement destinées au financement général du fonctionnement de l'administration.

Sous subventions spécifiques de fonctionnement figurent les subventions de fonctionnement qui ne sont pas destinées au financement général du fonctionnement de l'administration.

Art. 91. Sous autres produits opérationnels figurent les produits qui ne relèvent pas de la disposition de l'article 88, 1° à 3° inclus, et qui ne peuvent pas être identifiés en tant que produits financiers ou produits exceptionnels.

Cette rubrique inclut particulièrement la reprise des réductions de valeur sur les immobilisations financières, corporelles et incorporelles.

Art. 92. Sous produits financiers figurent les montants suivants :

- 1° les produits issus d'immobilisations financières;
- 2° les produits issus d'actifs inscrits sous les rubriques valeurs disponibles et placements de trésorerie, créances à court terme et créances à long terme;
- 3° les autres produits financiers, comme :
 - a) les plus-values lors de la réalisation de valeurs disponibles et de placements de trésorerie, ainsi que la plus-value d'autres créances que les créances de fonctionnement;
 - b) les subventions d'investissement et d'intérêt qui sont inscrites comme « produits »;
 - c) les différences de change et les écarts de conversion des devises, sauf s'ils sont spécifiquement liés à une autre rubrique de l'état des produits et charges;
 - d) tous les produits de nature financière, qui ne se rattachent pas à des éléments déterminés de l'actif.

Sous créances de fonctionnement, comme mentionnées à l'alinéa premier, 3°, a), on entend les créances qui se rapportent aux produits opérationnels.

Art. 93. Les produits exceptionnels sont constitués par les plus-values sur la réalisation d'immobilisations financières, corporelles et incorporelles.

CHAPITRE 5. — *Les charges*

Art. 94. Les produits opérationnels sont constitués par :

- 1° des biens et services;
- 2° les rémunérations, charges sociales et pensions;
- 3° les amortissements, réductions de valeur et provisions;
- 4° les charges spécifiques du service social des centres publics d'action sociale;
- 5° les subventions de fonctionnement consenties;
- 6° autres charges opérationnelles;

Art. 95. Biens et services comprennent, après déduction des réductions commerciales consenties et de la taxe sur la valeur ajoutée, si elle est recouvrable :

1° les biens et services directement liés à la mise en place de l'aide sociale par l'administration :

- a) les achats de marchandises, de matières premières et auxiliaires;
- b) les services, travaux et études achetés;
- c) la prestation de services de l'administration, exécutée par des tiers;
- d) les achats de biens immobiliers destinés à la vente;
- e) les modifications de stock;

2° les biens et services qui ne sont pas directement liés à la mise en place de l'aide sociale par l'administration, sauf si les frais doivent être inscrits sous rémunérations, charges sociales et pensions.

Cette rubrique comprend également les frais de personnel intérimaire et des personnes mises à la disposition de l'administration.

Art. 96. Sous amortissements, réductions de valeur et provisions, figurent les montants suivants :

1° les amortissements et les réductions de valeur qui sont actés sur les immobilisations financières, corporelles et incorporelles;

2° les réductions de valeur actées sur les stocks, les commandes en exécution ou les créances de fonctionnement;

3° les reprises des réductions de valeur actées sur les stocks ou les créances de fonctionnement. Pour les stocks, la reprise n'a pas lieu si l'application d'un des systèmes d'évaluation mentionnés à l'article 161, § 3, mène à la prise en compte des réductions de valeur actées au cours d'exercices précédents lors de la valorisation des sorties de stocks.

4° Les provisions constituées pour les risques et charges opérationnels;

5° les utilisations de provisions pour risques et charges opérationnels constituées antérieurement, dans la mesure où ces risques et charges ont donné lieu à des frais;

6° les reprises de provisions pour risques et charges opérationnels constituées au cours d'un exercice financier antérieur et qui se sont avérées excédentaires.

Art. 97. Les subventions de fonctionnement consenties incluent également les interventions dans le fonctionnement d'autres entités.

Art. 98. Sous autres charges opérationnelles figurent les charges qui ne relèvent pas de la disposition de l'article 94, 1° à 4° inclus, et qui ne peuvent pas être identifiées en tant que charges financières ou charges exceptionnelles.

Cette rubrique inclut plus particulièrement les montants suivants :

1° les taxes qui doivent être identifiées en tant que charges opérationnelles;

2° les moins-values actées lors de la réalisation des créances de fonctionnement, sauf si ces moins-values sont égales au montant de l'escompte. Le montant de l'escompte est inscrit sous autres charges financières.

Art. 99. Sous charges financières figurent les montants suivants :

1° les charges des dettes;

2° les réductions de valeur, et leurs reprises, sur :

- a) les valeurs disponibles et placements de trésorerie;
- b) les autres créances que les créances de fonctionnement;
- 3° les autres charges financières.

Art. 100. Sous charges des dettes figurent les montants suivants :

1° les intérêts, commissions et frais afférents aux dettes;

2° l'amortissement des frais d'émission d'emprunts et des primes de remboursement.

Les intérêts portés à l'actif sont déduits du montant des charges portées sous cette rubrique.

Art. 101. Les autres charges financières incluent toutes les charges de nature financière qui ne relèvent pas des dispositions mentionnées à l'article 99, 1° à 2°. Les montants suivants sont notamment inclus :

1° les moins-values sur réalisation de valeurs disponibles et de placements de trésorerie, ainsi que de créances autres que les créances de fonctionnement;

2° le montant de l'escompte à charge de l'administration sur la négociation de créances;

3° les différences de change et les écarts de conversion des devises, sauf s'ils sont spécifiquement liés à une autre rubrique de l'état des produits et charges;

4° les commissions;

5° les provisions constituées pour les risques et charges financiers;

6° les utilisations de provisions pour risques et charges financiers constituées antérieurement, dans la mesure où ces risques et obligations ont donné lieu à des frais;

7° les reprises de provisions pour risques et charges financiers constituées au cours d'un exercice financier antérieur et qui se sont avérées excédentaires.

8° les charges liées à des opérations financières en capital autres que des dettes.

Art. 102. Les charges exceptionnelles comprennent :

1° les moins-values sur la réalisation d'immobilisations financières, corporelles et incorporelles;

2° les subventions d'investissement consenties.

TITRE 4. — La comptabilité

CHAPITRE 1^{er}. — Dispositions générales

Art. 103. La comptabilité de l'administration est tenue en euros, au moyen d'un système de journaux et de comptes;

Art. 104. Le ministre détermine le plan comptable minimum normalisé des comptes généraux.

Le plan comptable doit être ainsi établi qu'au moins la note financière du budget, la note financière du compte annuel et le résumé des comptes généraux découlent, sans addition ni omission, des soldes des comptes généraux concernés.

Le ministre détermine le plan comptable normalisé des domaines politiques.

Le ministre détermine le plan comptable normalisé des codes secteur économique. Ces codes indiquent à quel secteur économique appartient celui avec qui une transaction a ou aura lieu.

Les plans comptables normalisés des comptes généraux, des champs politiques et des codes secteur économique permettent l'établissement de rapports dans le cadre du Règlement CE n° 2223/96 du Conseil de l'Union européenne du 25 juin 1996.

Le ministre détermine le plan comptable minimum normalisé des codes des rapports partiels.

CHAPITRE 2. — Les opérations budgétaires

Art. 105. Chaque inscription dans un livre-journal ou un livre-journal auxiliaire, mentionnée dans le présent chapitre comprend au moins les éléments suivants :

1° un numéro d'ordre continu, par livre-journal ou livre-journal auxiliaire;

2° la date d'enregistrement;

3° le compte général;

4° une référence à l'entité budgétaire;

5° une référence au gestionnaire du budget compétent;

6° une référence au domaine politique;

7° le cas échéant, une référence au plan d'action;

8° une référence au code secteur économique;

9° le cas échéant, une référence à un rapport partiel;

10° le montant;

11° le libellé de l'opération.

Art. 106. § 1^{er}. Toutes les recettes et dépenses escomptées en matière d'exploitation qui sont contenues dans le plan pluriannuel, une adaptation du plan pluriannuel, le budget, une modification budgétaire, un budget de gestion ou une adaptation de crédit interne sont enregistrées, par exercice financier, dans un livre-journal budgétaire des crédits de transaction destinés à l'exploitation.

Sans préjudice de l'application de l'article 105, chaque enregistrement comprend l'exercice financier dont la recette ou dépense escomptée fait partie.

§ 2. Toutes les recettes et dépenses escomptées qui sont liées aux investissements et aux désinvestissements et qui sont contenues dans le plan pluriannuel, une adaptation du plan pluriannuel, le budget, une modification budgétaire, un budget de gestion ou une adaptation de crédit interne sont enregistrées, par exercice financier, dans un livre-journal budgétaire des crédits de transaction destinés aux investissements.

Sans préjudice de l'application de l'article 105, chaque enregistrement comprend également l'exercice financier et l'enveloppe d'investissement dont la recette ou dépense escomptée fait partie.

§ 2. Toutes les recettes et dépenses escomptées qui ne font pas partie des recettes et dépenses mentionnées aux paragraphes 1 et 2, et qui sont contenues dans le plan pluriannuel, une adaptation du plan pluriannuel, le budget, une modification budgétaire, un budget de gestion ou une adaptation de crédit interne sont enregistrées, par exercice financier, dans un livre-journal budgétaire des autres crédits de transaction.

Sans préjudice de l'application de l'article 105, chaque enregistrement comprend également l'exercice financier dont la recette ou dépense escomptée fait partie.

§ 4. Chaque rapport politique, à l'exception du compte annuel, mentionne le numéro d'ordre du dernier enregistrement fait dans chacun des livres journaux mentionnés dans le présent article et qui est inclus dans le rapport respectif.

Art. 107. § 1^{er}. L'engagement d'une obligation est l'inscription, dans un livre-journal budgétaire des engagements, de la totalité des dépenses escomptées à la suite d'une obligation projetée avec un tiers déterminé.

§ 1^{er}. Un engagement de transaction est l'inscription, dans un livre-journal budgétaire des engagements, de la totalité des dépenses escomptées pour un (1) exercice financier, à la suite d'une obligation projetée ou déjà contractée avec un tiers précisément désigné.

§ 2. Tous les engagements sont inscrits sans délai, de manière fidèle et complète, par ordre de date et selon un système de numérotation continue, dans un livre-journal budgétaire des engagements.

L'administration utilise dans ce dessein, au moins les livres-journaux budgétaires suivants :

- 1° un livre-journal budgétaire d'engagement des transactions imputables au budget d'exploitation;
- 2° un livre-journal budgétaire d'engagement des obligations imputables au budget d'investissement;
- 3° un livre-journal budgétaire d'engagement des transactions imputables au budget d'investissement;
- 4° un livre-journal budgétaire d'engagement des transactions imputables au budget d'investissement.

§ 3. Sans préjudice de l'application de l'article 105, chaque inscription dans un livre-journal budgétaire d'engagement des transactions imputables au budget d'exploitation fait état de l'exercice financier et de la tierce personne avec qui l'obligation est contractée.

Sans préjudice de l'application de l'article 105, chaque inscription dans un livre-journal budgétaire d'engagement des obligations imputables au budget d'investissement comprend :

- 1° l'enveloppe d'investissement à laquelle se rapporte l'obligation;
- 2° la tierce personne avec qui l'obligation est contractée.

Sans préjudice de l'application de l'article 105, chaque inscription dans un livre-journal budgétaire d'engagement des transactions imputables au budget d'investissement comprend :

- 1° l'enveloppe d'investissement à laquelle se rapporte la transaction;
- 2° la tierce personne avec qui l'obligation est contractée.
- 3° l'exercice financier;
- 4° le numéro d'ordre de l'engagement de l'obligation.

Art. 108. L'imputation d'une transaction est l'inscription des recettes et dépenses réalisées dans un livre-journal budgétaire des imputations.

Toutes les imputations sont inscrites sans délai, de manière fidèle et complète, par ordre de date et selon un système de numérotation continue, dans un livre-journal budgétaire des imputations.

L'administration utilise dans ce dessein, au moins les livres-journaux budgétaires suivants :

- 1° un livre-journal budgétaire d'imputation des transactions au budget d'exploitation;
- 2° un livre-journal budgétaire d'imputation des transactions au budget d'investissement;
- 3° un livre-journal budgétaire d'imputation des transactions aux crédits de transaction du budget des liquidités.

Sans préjudice de l'application de l'article 105, chaque inscription dans un livre-journal budgétaire des imputations fait état de :

- 1° la tierce personne avec qui l'obligation est contractée;
- 2° l'exercice financier;
- 3° pour les dépenses, du numéro d'ordre de l'engagement de la transaction;
- 4° le cas échéant, le numéro d'ordre de l'engagement de l'obligation;
- 5° le cas échéant, l'enveloppe d'investissement à laquelle se rapporte la transaction.

Art. 109. Une transaction est simultanément imputée dans un livre-journal budgétaire des imputations, lorsqu'elle est inscrite dans un livre-journal de la comptabilité générale.

CHAPITRE 3. — *La comptabilité générale*

Art. 110. Toutes les transactions de l'administration sont inscrites dans un livre-journal ou un livre-journal auxiliaire de la comptabilité générale.

Art. 111. Une comptabilisation est l'inscription d'une transaction dans un livre-journal ou un livre-journal auxiliaire de la comptabilité générale.

Les comptabilisations sont inscrites sans délai, de manière fidèle et complète, par ordre de date et selon un système de numérotation continue, dans les livres-journaux auxquelles elles se rapportent.

Toute comptabilisation se fait à l'aide d'une pièce justificative datée et numérotée de façon continue, à laquelle elle doit référer. Les pièces justificatives sont conservées de façon méthodique.

Art. 112. Chaque comptabilisation comprend au moins les éléments suivants :

- 1° un numéro d'ordre continu par livre-journal ou livre-journal auxiliaire;
- 2° la date d'enregistrement;
- 3° les comptes généraux à débiter;
- 4° les montants à débiter;
- 5° les comptes généraux à créditer;
- 6° les montants à créditer;
- 7° une référence à l'entité budgétaire;
- 8° le cas échéant, une référence à un rapport partiel;
- 9° un libellé de l'opération;
- 10° l'exercice financier;
- 11° la période comptable mentionnée à l'article 113.

Le moment où la transaction a lieu détermine la période comptable.

Art. 113. La comptabilité générale est, par exercice financier, subdivisée en quatre périodes comptables d'un trimestre, une période d'ouverture et une période de clôture, ou en douze périodes d'un mois, une période d'ouverture et une période de clôture.

Art. 114. Les comptabilisations peuvent uniquement avoir lieu dans une période non clôturée. Les périodes non clôturées demeurent limitées à la période en cours et à celle qui lui précède.

La période de clôture peut néanmoins rester ouverte jusqu'à l'établissement du compte annuel et la période d'ouverture peut demeurer ouverte jusqu'à l'établissement du compte annuel du précédent exercice financier.

La clôture d'une période implique que cette période est clôturée dans tous les livres-journaux et livres-journaux auxiliaires.

Art. 115. La compensation entre avoirs et dettes, entre droits et obligations et entre charges et produits est interdite, sauf aux cas prévus par le présent arrêté ou déterminés par le ministre en exécution du présent arrêté.

CHAPITRE 4. — *Les opérations d'ouverture et de clôture*

Art. 116. Les opérations d'ouverture sont comptabilisées dans la période d'ouverture et les opérations de clôture, dans la période de clôture.

Art. 117. Un exercice financier ne peut pas être clôturé si toutes les périodes de cet exercice comptable ne sont pas clôturées.

Art. 118. La partie du crédit de transaction d'une enveloppe d'investissement non clôturée, pour laquelle aucune imputation n'a été comptabilisée à la fin d'un exercice financier, est reportée à l'exercice financier suivant au sein de la même enveloppe d'investissement.

La partie de tous les autres crédits de transaction, pour laquelle aucune imputation n'a été comptabilisée, échoit à la fin de l'exercice financier.

CHAPITRE 5. — *Le cycle des dépenses*

Art. 119. Avant de contracter une obligation, ou le cas échéant, avant de soumettre l'obligation envisagée au visa du gestionnaire financier, il est nécessaire :

- 1° de vérifier s'il y a suffisamment de crédits de transaction disponibles pour l'exercice financier en cours et si l'obligation est possible dans le cadre du plan pluriannuel;
- 2° de vérifier, en cas de dépenses d'investissement, s'il y a suffisamment de crédits d'obligation disponibles;
- 3° d'engager la dépense pour l'exercice financier sur le crédit de transaction;
- 4° d'engager, en cas de dépenses d'investissement, la totalité de la dépense sur le crédit d'engagement.

Art. 120. Les engagements des dépenses prévues durant l'exercice financier en cours à la suite d'obligations provenant d'exercices financiers antérieurs ont lieu au début de l'exercice financier.

Art. 121. Le conseil ne peut pas exempter les catégories suivantes de l'obligation de visa :

- 1° la nomination de membres du personnel statutaire;
- 2° la nomination de membres du personnel contractuel pour une durée illimitée;
- 3° la nomination de membres du personnel contractuel pour une période d'un an ou plus;
- 4° les engagements dont le montant est supérieur au montant fixé par le ministre;
- 5° les engagements ayant une durée contractuelle de plus d'un an et dont le montant annuel est supérieur au montant fixé par le ministre;
- 6° les subventions d'investissement.

En cas de contrats consécutifs impliquant la nomination de contractuels pour la même fonction, la durée totale doit être prise en compte pour l'application de la présente disposition.

Par dérogation à l'alinéa premier, 3°, les nominations d'un an ou plus peuvent être exemptées par le conseil d'action sociale de l'obligation de visa dans les cas suivants :

1° un emploi en application de l'article 60, § 7, de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'action sociale;

2° un emploi en exécution d'autres mesures en faveur de l'emploi émanant d'autorités supérieures que celles qui sont visées au point 1°, pour 4 ans maximum, dans le cadre de la mission du centre public d'action sociale, visée au chapitre 4, section 1^{re}, de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'action sociale ou dans le cadre de la mission du centre public d'action sociale, visée à l'article 8, 9 ou 13, de la loi du 26 mai 2002 concernant le droit à l'intégration sociale.

Art. 122. Après l'approbation des montants à payer, l'engagement sur les crédits de transaction et, le cas échéant, l'engagement sur les crédits d'obligation sont, si cela s'avère nécessaire, adaptés.

Si le gestionnaire de budget n'approuve pas les montants à payer, ce dernier prend les mesures appropriées pour sauvegarder tous les droits de l'administration.

Art. 123. À l'exception des dépenses payées par le biais des provisions, une dépense ne peut être payée qu'après avoir été engagée et imputée.

Une provision ne peut être apurée qu'à l'issue de l'engagement et de l'imputation des dépenses couvertes par elle.

Art. 124. Avant l'engagement définitif du budget, des dépenses en matière d'exploitation peuvent avoir lieu par le biais de crédits provisoires.

Par domaine politique, ces crédits provisoires ne peuvent pas s'élever à plus d'un douzième du crédit correspondant dans le budget d'exploitation de l'exercice comptable précédent, par mois écoulé ou entamé, jusqu'à trois douzièmes maximum. Cette limitation ne s'applique pas aux dérogations autorisées par le ministre.

Avant l'engagement définitif du budget, les amortissements périodiques de dettes d'emprunt et de crédit-bail peuvent avoir lieu par le biais de crédits provisoires.

Art. 125. Les paiements aux associations sans personnalité juridique sont toujours effectués sur un compte financier au nom de l'association.

Art. 126. § 1^{er}. Les personnes visées à l'article 163, § 3, du Décret communal du 15 juillet 2005, à l'article 159, § 3, du Décret provincial du 9 décembre 2005 et à l'article 165, § 3, du décret CPAS du 19 décembre 2008 sont les établissements de crédit et les établissements financiers agréés conformément à la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit.

Les dettes exigibles contractées par l'administration auprès de ces personnes peuvent, s'il en a été convenu ainsi par les deux parties concernées, être déduites des comptes de l'administration.

§ 2. Les dettes exigibles provenant d'obligations nées de contrats de crédit-bail sont des dettes exigibles telles que visées à l'article 163, § 3, du Décret communal du 15 juillet 2005, à l'article 159, § 3, du Décret provincial du 9 décembre 2005, et à l'article 165, § 3, du Décret CPAS du 19 décembre 2008.

Les dettes exigibles ainsi contractées par l'administration peuvent, si l'administration et le bailleur l'ont convenu ainsi, être déduites des comptes de l'administration.

CHAPITRE 6. — *Le cycle des recettes*

Art. 127. Le gestionnaire financier transfère les créances dont l'exigibilité est douteuse vers un compte débiteurs douteux.

Le gestionnaire financier inscrit comme créances inexigibles les montants que doivent acquitter des débiteurs dont l'insolvabilité a été prouvée par des pièces justificatives quelconques.

Art. 128. Il est interdit de modifier les données des factures sortantes déjà inscrites ou d'annuler les factures sortantes en tout ou en partie. Les annulations ou modifications font l'objet d'une note de crédit ou d'une facture additionnelle.

CHAPITRE 7. — *Exigences par rapport au logiciel de comptabilité*

Art. 129. Le logiciel de comptabilité ne permet pas de modifier ou de supprimer les données obligatoires des inscriptions dans les livres-journaux.

Le logiciel de comptabilité est ainsi conçu qu'une période clôturée ne peut pas être rouverte et qu'aucune inscription ne peut plus y être effectuée.

Art. 130. Pour chaque inscription effectuée, le logiciel de comptabilité procède aux contrôles suivants :

- 1° le débit est égal au crédit;
- 2° le compte général utilisé figure dans le plan comptable général de l'administration;
- 3° il ne peut pas y avoir de montants négatifs;

- 4° la période comptable utilisée n'a pas encore été clôturée;
- 5° la date de la pièce justificative n'est pas ultérieure à la date de saisie.

Art. 131. Le logiciel de comptabilité effectue les contrôles suivants sur les livres-journaux :

- 1° l'ordre chronologique des inscriptions est respecté;
- 2° le débit est égal au crédit, dans chaque livre-journal et pour chaque période;
- 3° le total des mouvements débit correspond au total des mouvements crédit de la balance des comptes;
- 4° les totaux des livres-journaux et des comptes généraux sont égaux;
- 5° les totaux de débit et de crédit des comptes de classe 0 sont égaux;
- 6° les totaux de débit et de crédit des comptes des classes 1 à 7 incluses sont égaux.

Art. 132. Le logiciel de comptabilité fournit tous les rapports politiques et les rapports de gestion.

Chaque rapport généré qui se rapporte à des périodes entièrement clôturées peut être généré à nouveau et de façon identique à un moment ultérieur.

Art. 133. Le logiciel de comptabilité permet d'établir, pour l'administration ou pour des tiers, des rapports numériques basés sur des standards ouverts, comme déterminés par le ministre.

Le logiciel de comptabilité permet d'établir, pour l'administration ou pour des tiers, des rapports numériques basés sur des standards ouverts, comme déterminés par le ministre.

Le logiciel de comptabilité permet de valider des documents numériques par l'apposition d'une signature électronique, conformément à la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification.

Art. 134. Le fournisseur du logiciel de comptabilité élabore une procédure pour effectuer des copies de sécurité de tous les fichiers nécessaires à la réparation du système de comptabilité, et il en informe l'administration.

Le fournisseur du logiciel de comptabilité élabore une procédure pour réparer le système de comptabilité à partir des copies de sécurité, et il en informe l'administration.

Art. 135. Le fournisseur du logiciel de comptabilité élabore une procédure que l'utilisateur doit suivre lors de l'archivage d'un exercice financier, et il en informe l'administration.

Le fournisseur fait en sorte que l'administration puisse consulter les données archivées, tant que le délai de conservation des données stockées n'est pas dépassé.

Art. 136. Le système de comptabilité est suffisamment sécurisé pour protéger les données stockées contre les abus et les manipulations illicites, ainsi que contre les préjudices susceptibles d'être causés par un matériel ou logiciel défectueux.

Art. 137. Le logiciel de comptabilité permet l'identification de chaque usager du système, ainsi que celle de toute personne ayant directement accès aux bases de données utilisées par le système de comptabilité.

Le système permet de limiter l'accès à certaines données et fonctions pour certains usagers, et ce, conformément au système de contrôle interne de l'administration.

Seuls les travaux d'entretien et de réparation permettent d'éditer directement les bases de données. Dans ce dessein, l'accord explicite de la personne désignée par le système de contrôle interne, ou de son mandataire est requis.

Art. 138. Chaque traitement de données implique l'enregistrement dans un fichier des informations suivantes :

- 1° l'identification de l'auteur du traitement;
- 2° la date et l'heure du traitement;
- 3° le type de traitement effectué.

Un fichier similaire est maintenu à jour pour chaque accès direct à, et chaque traitement des bases de données sous-jacentes. Pour supprimer un tel fichier, l'accord de deux membres du personnel désignés par le biais du système de contrôle interne de l'administration est requis.

Art. 139. Le fournisseur du logiciel de comptabilité veille à procurer une documentation détaillée et à offrir les formations nécessaires pour une utilisation optimale.

CHAPITRE 8. — *Les règles d'évaluation*

Section 1^{re}. — Principes généraux

Art. 140. § 1^{er}. Le collège des bourgmestre et échevins, la députation ou le conseil d'action sociale détermine, dans le respect des dispositions du présent arrêté, les règles qui s'appliquent à :

- 1° l'évaluation de l'inventaire de toutes les possessions, créances, dettes et charges de l'administration, de quelque nature qu'elles soient;
- 2° l'établissement et la modification des amortissements, réductions de valeur et provisions pour risques et charges;
- 3° les réévaluations.

Dans les développements accompagnant le compte annuel le résumé de ces règles d'évaluation s'avère suffisamment précis pour permettre d'apprécier les méthodes d'évaluation adoptées.

§ 2. Les règles d'évaluation sont établies et appliquées dans une perspective de continuité des activités de l'administration. Si ce n'est pas le cas pour certaines activités, les règles d'évaluation sont adaptées en conséquence et, notamment :

- 1° les immobilisations et les actifs circulants font, le cas échéant, l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur additionnels pour en ramener la valeur comptable à la valeur probable de réalisation;
- 2° des provisions sont formées pour faire face aux charges inhérentes à la cessation des activités, notamment au coût des indemnités à verser au personnel.

Art. 141. Les règles d'évaluation, visées à l'article 140, § 1^{er}, alinéa premier, sont identiques d'un exercice à l'autre et elles sont appliquées de manière systématique.

Par dérogation à l'alinéa premier, elles sont toutefois modifiées au cas où, notamment à la suite d'importants changements survenus dans les activités de l'administration, les règles d'évaluation suivies antérieurement ne donnent plus une image réelle et fidèle de la situation.

Une modification, comme visée à l'alinéa deux, doit être mentionnée et justifiée dans les développements qui accompagnent le compte annuel.

L'estimation de l'influence de la modification, visée à l'alinéa deux, sur le patrimoine, la situation financière et l'état des produits et charges est indiquée dans les développements accompagnant le compte annuel relatif à l'exercice financier au cours duquel la règle d'évaluation dérogatoire est appliquée pour la première fois.

Art. 142. Chaque élément du patrimoine est évalué séparément.

Art. 143. Il est tenu compte de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice financier auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle le projet des comptes annuels est établi.

Dans les cas où, à défaut de critères objectifs d'appréciation, l'estimation des risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations est inévitablement aléatoire, il en est fait mention dans les développements accompagnant le compte annuel, si les montants en cause sont importants au regard de l'image réelle et fidèle de la situation.

Art. 144. Les changements d'estimation comptable sont des ajustements de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de l'utilisation ou consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation du bilan, ainsi que des obligations et avantages futurs attendus.

Les changements d'estimation sont comptabilisés dans la période où le changement se produit et dans les périodes suivantes.

Art. 145. Les événements postérieurs à la date de clôture du bilan sont les événements qui se produisent entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle le compte annuel est soumis au conseil pour adoption.

Les événements postérieurs à la date de clôture du bilan qui donnent des informations détaillées sur la situation de fait après la date de clôture du bilan sont comptabilisés dans le compte annuel et inclus dans les développements qui l'accompagnent. Les événements postérieurs à la date de clôture du bilan qui procurent des informations détaillées sur la situation de fait après la date de clôture du bilan sont comptabilisés dans le compte annuel et inclus dans les développements qui l'accompagnent.

Art. 146. Les charges et produits afférents à l'exercice financier ou aux exercices financiers antérieurs sont comptabilisés dans l'exercice financier, quelle que soit la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain.

À charge de l'exercice financier, doivent être inscrites notamment, les rémunérations, les allocations et autres avantages sociaux qui seront payés au cours d'un exercice suivant, pour des prestations effectuées pendant l'exercice financier ou pendant des exercices financiers antérieurs.

Si les produits ou les charges sont influencés de façon importante par les produits ou les charges imputables à un autre exercice, il en est fait mention dans les développements accompagnant le compte annuel.

Art. 147. Les recettes et dépenses provenant de transactions en monnaie étrangère sont converties au taux de change au comptant en vigueur à la date de la transaction.

Art. 148. Sans préjudice de l'application de l'article 140, § 2, de l'article 155, des articles 158 à 161 inclus, des articles 168, 183 et 184, chaque élément de l'actif est évalué à sa valeur d'acquisition et il est porté au bilan pour cette même valeur, après déduction des amortissements et réductions de valeur y afférents.

Section 2. — Valeur d'acquisition

Sous-section 1^{re}. — Principes généraux

Art. 149. Par valeur d'acquisition, il convient d'entendre les valeurs suivantes :

- 1° le prix d'acquisition, visé à l'article 150;
- 2° la valeur d'échange, visée à l'article 151;
- 3° le coût de revient, visé à l'article 152;
- 4° la valeur de donation, visée à l'article 153;
- 5° la valeur d'apport, visée à l'article 156.

Art. 150. § 1^{er}. Le prix d'acquisition comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires, comme les impôts non recouvrables, les frais de transport et les frais d'étude.

§ 2. Pour les éléments d'actifs acquis contre paiement d'une rente viagère, le prix d'acquisition s'entend comme le capital nécessaire au moment de l'acquisition pour payer la rente majorée, le cas échéant, du montant payé au comptant et des frais.

Une provision est constituée à concurrence dudit capital nécessaire mentionné à l'alinéa premier. Cette provision est ajustée annuellement.

Art. 151. La valeur d'acquisition d'un élément d'actif obtenu par voie d'échange est la valeur de marché du ou des éléments d'actif cédés en échange. Si cette valeur n'est pas aisément déterminable, le prix d'acquisition est la valeur de marché de l'élément d'actif obtenu par voie d'échange. Ces valeurs sont estimées à la date de l'échange.

Art. 152. Le coût de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des biens de consommation et des matières auxiliaires, les coûts de fabrication directement imputables au produit individuel ou au groupe de produits considéré, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication. Les coûts de fabrication qui ne sont pas directement imputables au produit individuel ou au groupe de produits considéré ne font pas partie du coût de revient.

Art. 153. Sans préjudice de l'application de l'article 165, la valeur de donation est la valeur de marché des biens cédés par don ou attribués par héritage à l'administration, au moment de la donation ou à la date de l'ouverture de la succession, ainsi que les taxes et frais y afférents.

L'alinéa premier est également applicable aux biens que l'administration acquiert par prescription.

Art. 154. La valeur d'acquisition des immobilisations incorporelles et corporelles peut inclure les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer, mais uniquement pour autant que ces charges concernent la période qui précède l'utilisation de ces immobilisations.

L'inclusion des charges d'intérêt dans la valeur d'acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles est mentionnée parmi les règles d'évaluation dans les développements accompagnant le compte annuel.

Art. 155. Par dérogation aux articles 142 et 148, le mobilier, les fournitures de bureau et le petit outillage, ainsi que les matières premières et auxiliaires, qui sont continuellement renouvelés et dont la valeur d'acquisition est négligeable par rapport à l'ensemble du bilan, peuvent être portés à l'actif pour une valeur fixe, si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement d'un exercice financier à l'autre. Dans ce cas, le prix du renouvellement de ces éléments est porté sous les charges d'exploitation.

Art. 156. La valeur d'apport correspond à la valeur conventionnelle des apports.

En cas d'affectation ou d'apport à une entité sans personnalité juridique propre, il y a lieu d'entendre par valeur d'apport, la valeur attribuée à ces biens lors de leur apport ou de leur affectation. La valeur d'apport ne peut excéder la valeur de marché à l'achat des biens en cause, au moment où l'apport ou l'affectation ont eu lieu.

La valeur d'apport ne comprend pas les impôts et les frais relatifs aux apports. Ils sont entièrement portés à charge de l'état des produits et charges de l'exercice financier au cours duquel l'apport a été effectué.

Art. 157. En cas d'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens, les actifs, passifs, droits et engagements apportés sont intégrés dans la comptabilité de l'administration, et ce, à la valeur pour laquelle ils étaient inscrits, à la date de l'apport, dans les écritures comptables de l'entité apporteuse.

Sous-section 2. — Règles particulières

Art. 158. Les valeurs disponibles et les placements de trésorerie, à l'exception des titres à revenu fixe, sont évalués à leur valeur nominale.

Art. 159. Les frais supplémentaires relatifs à l'acquisition de placements de trésorerie sont portés à charge de l'état des produits et charges de l'exercice financier au cours duquel ils ont été exposés.

Art. 160. Sans préjudice de l'application des articles 177, 184 et 185, les créances sont portées au bilan à leur valeur nominale.

Art. 161. § 1^{er}. Sans préjudice de l'application de l'alinéa trois, les stocks acquis à la suite d'opérations de troc sont évalués à leur valeur d'acquisition, ou à leur valeur de marché à la date de clôture du bilan, si cette dernière est inférieure.

L'évaluation à la valeur inférieure de marché, opérée en application de l'alinéa premier, ne peut être maintenue si ultérieurement la valeur de marché excède la valeur inférieure retenue pour l'évaluation des stocks.

Les stocks de marchandises acquis à la suite d'opérations de troc qui sont distribués pour un coût nul ou symbolique et les stocks de marchandises consommées dans le processus de production de biens destinés à être distribués pour un coût nul ou symbolique sont évalués à leur valeur d'acquisition. Si leur valeur actuelle de remplacement s'avère toutefois inférieure à leur valeur d'acquisition, ils seront évalués à leur valeur actuelle de remplacement.

§ 2. Les stocks acquis à la suite d'opérations monétaires sont évalués à leur valeur de marché à la date de leur acquisition.

Les stocks de marchandises acquis à la suite d'opérations monétaires et qui sont distribués pour un coût nul ou symbolique ainsi que les stocks de marchandises consommées dans le processus de production de biens destinés à être distribués pour un coût nul ou symbolique ne sont pas évalués.

§ 3. Sans préjudice de l'application du paragraphe 1, la valeur d'acquisition des avoirs, dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont identiques et qui sont inclus dans les stocks, est établie par une individualisation de chaque élément ou par application de la méthode « Fifo » (sortie en premier lieu des avoirs les plus anciens).

En cas de modification de méthode d'évaluation, la valeur d'acquisition des biens censés être entrés en premier lieu ne peut être inférieure à la valeur pour laquelle ces biens étaient portés, avant réductions de valeur y afférentes, à l'inventaire établi au terme de l'exercice financier précédent.

§ 4. La valeur d'acquisition des matières premières et auxiliaires, du produit fini, des marchandises et des bâtiments destinés à la vente constitue le prix d'acquisition.

La valeur d'acquisition des en-cours de fabrication est déterminée, sans préjudice de l'application de l'article 178, par leur coût de revient.

Art. 162. Les commandes en cours d'exécution sont évaluées à leur coût de revient et :

1° majorées, compte tenu du degré d'avancement de la production ou des travaux, de l'excédent du prix stipulé au contrat par rapport au coût de revient, lorsque cet excédent peut être considéré comme raisonnablement certain;

2° diminuées des paiements anticipés reçus.

Par dérogation à l'alinéa premier et sans préjudice de l'application de l'article 140, on peut adopter pour règle d'inscrire les commandes en cours d'exécution ou certains types de commande en exécution dans le bilan, et ce, à leur coût de revient, diminué des avances et acomptes déjà perçus.

Dans les développements accompagnant le compte annuel, il est fait mention, sous règles d'évaluation, des méthodes et critères adoptés pour l'évaluation des commandes en cours d'exécution.

Art. 163. La valeur d'acquisition des participations, actions ou parts reçues en rémunération d'apports ne consistant pas en numéraire ou qui résulte de la conversion de créances, correspond à la valeur conventionnelle des biens et des valeurs apportés ou des créances converties. Toutefois, si cette valeur conventionnelle est inférieure à la valeur de marché des valeurs et des biens apportés ou des créances converties, la valeur d'acquisition correspond à cette valeur supérieure de marché.

Art. 164. Les frais supplémentaires relatifs à l'acquisition d'immobilisations financières sont portés à charge de l'état des produits et charges de l'exercice financier au cours duquel ils ont été exposés.

Art. 165. Lorsqu'un actif faisant partie du patrimoine a été acquis par le biais d'une donation ou s'il s'avère impossible d'en déterminer la valeur d'acquisition, cette dernière sera fixée à un (1) euro.

Art. 166. Les droits d'usage sur des immobilisations corporelles, dont l'administration dispose en vertu d'un crédit-bail ou de contrats similaires sont, sans préjudice de l'application des articles 169, 171, 172 et 180, § 1^{er}, portés à l'actif, à concurrence de la partie des versements échelonnés prévus au contrat, représentant la reconstitution en capital de la valeur du bien, objet du contrat.

Les engagements corrélatifs portés au passif sont évalués chaque année à la fraction des versements échelonnés afférents aux exercices ultérieurs, représentant la reconstitution en capital de la valeur du bien, objet du contrat.

Art. 167. Les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'usage de ces immobilisations ou du rendement ou bénéfice futur pour l'administration.

Art. 168. L'article 160 et les articles 184 à 186 inclus sont d'application analogue aux dettes de nature et de durée correspondantes.

Section 3. — Amortissements et réductions de valeur

Sous-section 1^{re}. — Principes généraux

Art. 169. Par amortissements, on entend les montants pris en charge par l'état des produits et des charges, concernant les immobilisations corporelles et incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue soit de répartir le montant du coût d'acquisition, éventuellement réévalué, de ces immobilisations sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable, soit de prendre en charge ces coûts au moment où ils sont exposés.

Art. 170. Le montant amortissable d'un actif par exercice financier s'obtient en divisant la différence entre la valeur comptable et la valeur résiduelle par la durée d'utilisation restante exprimée en années.

La valeur résiduelle et la durée d'utilisation d'un actif seront au moins réexaminées à la fin de chaque exercice financier.

Art. 171. Par réductions de valeur, on entend les abattements apportés au prix d'acquisition des éléments de l'actif autres que ceux visés à l'article 169, et destinés à tenir compte de la dépréciation, définitive ou non, desdits actifs à la date de clôture de l'exercice financier.

Art. 172. Les amortissements et réductions de valeur cumulés sont déduits des postes de l'actif auxquels ils se rapportent.

Art. 173. Les amortissements et réductions de valeur sont spécifiques aux éléments de l'actif auxquels ils se rapportent. Les éléments de l'actif dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont entièrement identiques peuvent toutefois faire globalement l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur.

Art. 174. Les amortissements et réductions de valeur sont constitués systématiquement selon les règles d'évaluation fixées conformément à l'article 140. Ils ne peuvent pas dépendre de l'excédent ou du déficit de l'exercice financier.

Art. 175. Les réductions de valeur ne peuvent pas être maintenues s'il apparaît qu'elles sont la cause du fait qu'à la fin de l'exercice financier, la valeur comptable de l'actif concerné est inférieure à sa valeur d'usage.

La valeur d'usage d'un actif correspond aux avantages économiques futurs ou au potentiel de prestation de services que l'actif représente pour l'administration.

Sous-section 2. — Règles particulières

Art. 176. Les valeurs disponibles et les placements de trésorerie font l'objet de réductions de valeur lorsque leur valeur de réalisation à la date de clôture de l'exercice est inférieure à leur valeur d'acquisition.

Des réductions de valeur complémentaires sont actées pour tenir compte soit de l'évolution de leur valeur de réalisation ou de marché, soit des risques inhérents à la nature des produits financiers en cause ou de l'activité exercée.

Art. 177. Les créances font l'objet de réductions de valeur si leur remboursement à l'échéance est en tout ou en partie incertain ou compromis.

Les créances font également l'objet de réductions de valeur lorsque leur valeur de réalisation est inférieure à leur valeur comptable à la date de clôture de l'exercice.

Art. 178. Les actifs mentionnés à l'article 56, alinéa deux, 2°, ou à l'article 57, font l'objet de réductions de valeur si leur coût de revient, majoré du montant estimé y afférents qui doivent encore être exposés, dépasse respectivement leur prix de vente net à la date de clôture de l'exercice ou le prix négocié dans le contrat conclu.

Des réductions de valeur complémentaires sont actées sur les actifs mentionnés à l'article 56, alinéa premier, 1° à 5° inclus, et sur les actifs mentionnés à l'article 57, pour tenir compte soit de l'évolution de leur valeur de réalisation ou de marché, soit des risques inhérents à la nature des produits en cause ou de l'activité exercée.

Pour ce qui est des risques et charges liés à l'exécution ultérieure des commandes, des provisions sont constituées, conformément aux dispositions y afférentes, lorsque les risques ne sont pas couverts par les réductions de valeur actées en application des alinéas premier et deux.

Art. 179. Sans préjudice de l'application de l'article 183, § 5, les participations et les actions portées sous immobilisations financières font l'objet de réductions de valeur en cas de moins-value ou de dépréciation durable, qui sont justifiées par la situation, la rentabilité ou les perspectives de l'entité dans laquelle les participations ou les actions sont détenues.

Les créances, y compris les titres à revenu fixe, portées sous immobilisations financières font l'objet de réductions de valeur, si leur remboursement à l'échéance est en tout ou en partie incertain ou compromis.

Art. 180. § 1^{er}. Sans préjudice de l'application des articles 169 et 170, les actifs faisant partie des biens communs font l'objet de réductions de valeur si leur valeur comptable est supérieure à leur valeur d'usage.

Si la valeur d'usage d'un actif faisant partie du patrimoine ne peut pas être déterminée, elle sera fixée à un (1) euro.

§ 2. Sans préjudice de l'application des articles 169, 170 et 183, § 5, les immobilisations corporelles commerciales et autres immobilisations corporelles font l'objet de réductions de valeur si leur valeur comptable est supérieure à la valeur réalisée.

La valeur réalisable est la valeur la plus élevée entre la valeur intrinsèque et la juste valeur, moins les frais de vente.

La valeur intrinsèque est la valeur actuelle des recettes et dépenses susceptibles de découler d'un actif.

La valeur réelle est le montant pour lequel l'actif pourrait être négocié entre des parties indépendantes dûment informées en la matière et disposées à procéder à une transaction.

Art. 181. Si dans des cas exceptionnels, l'amortissement des frais de R&D est réparti sur une durée de plus cinq ans, une justification doit en être donnée dans les développements accompagnant le compte annuel.

Art. 182. Les subventions d'investissement et donations reçues font l'objet d'une réduction échelonnée par imputation à la rubrique produits financiers de l'état des produits et recettes, et ce, au même rythme que les amortissements ou les réductions de valeur afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus ou le cas échéant, à concurrence du solde, lors de la réalisation ou la mise hors service des immobilisations en cause.

Section 4. — Réévaluations

Art. 183. § 1^{er}. Après leur comptabilisation en tant qu'actif, les immobilisations financières et autres immobilisations corporelles, dont la valeur réelle peut être estimée de façon fiable, sont actées à la valeur réévaluée. Il s'agit de la valeur réelle au moment de la réévaluation, moins les éventuels amortissements et réductions de valeur ultérieurement cumulés.

La valeur réévaluée retenue pour les immobilisations visées à l'alinéa premier est justifiée dans les développements du compte annuel où la réévaluation a été appliquée pour la première fois.

La réévaluation est effectuée de manière suffisamment régulière pour faire en sorte que la valeur comptable de diffère pas significativement de la valeur réelle à la date de clôture du bilan.

§ 2. Lors de l'application du paragraphe 1, la catégorie des actifs à laquelle l'actif concerné appartient doit être réévaluée dans sa totalité.

§ 3. Les réévaluations sont spécifiques aux éléments de l'actif auxquels elles se rapportent. Les éléments de l'actif dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont entièrement identiques peuvent toutefois faire globalement l'objet de réévaluations.

§ 4. Lorsque la valeur réévaluée se révèle supérieure à la valeur comptable, la différence est directement portée à l'actif net, sauf s'il s'agit d'une correction apportée aux réductions de valeur antérieurement actées dans l'état des produits et charges. Cette différence y est maintenue tant que les biens auxquels se rapporte la réévaluation n'ont pas été réalisés. Lors de réductions de valeur ultérieures, les réévaluations sont imputées à hauteur de la partie de la plus-value qui n'a pas encore été amortie.

Lorsque la valeur réévaluée s'avère inférieure à la valeur comptable, la différence est portée à charge de l'état des produits et charges, sauf si des plus-values de réévaluation ont déjà été comptabilisées antérieurement dans l'actif net, qui dans ce cas devront d'abord être contre-passées.

§ 5. Si la réévaluation porte sur d'autres immobilisations corporelles d'une durée d'usage limitée, la valeur réévaluée fait l'objet d'amortissements calculés selon un plan établi conformément à l'article 140, § 1^{er}, visant à répartir l'imputation de la valeur réévaluée sur la durée résiduelle d'utilisation probable de l'actif en cause.

Section 5. — Autres règles d'évaluation

Art. 184. Lorsque le rendement actuariel des titres à revenus fixes qui est calculé à l'achat en tenant compte de leur valeur de remboursement à l'échéance, diffère de leur rendement facial, la différence entre la valeur d'acquisition et la valeur de remboursement est comptabilisée en produits, pro rata temporis, pour la durée restant à courir des titres, comme élément constitutif des intérêts produits par ces titres et est portée, selon le cas, en majoration ou en réduction de la valeur d'acquisition des titres.

La comptabilisation de la différence dans les produits a lieu sur une base linéaire ou sur une base actualisée, en partant du rendement actuariel lors de l'achat.

Par dérogation aux alinéas premier et deux, les titres à revenus fixes peuvent être maintenus au bilan à leur valeur d'acquisition, lorsque la répercussion du rendement actuariel des titres n'aurait qu'en effet négligeable par rapport au seul rendement facial.

Les alinéas premier et deux sont applicables aux titres dont le rendement est constitué exclusivement, d'après les conditions d'émission, par la différence entre le prix d'émission et la valeur de remboursement.

Art. 185. L'inscription au bilan des créances à leur valeur nominale s'accompagne de l'inscription des montants suivants en comptes de régularisation du passif et de leur comptabilisation, pro rata temporis, dans l'état des produits et charges, sur la base des intérêts composés :

- 1° les intérêts inclus conventionnellement dans la valeur nominale des créances;
- 2° la différence entre la valeur d'acquisition et la valeur nominale des créances;
- 3° l'escompte de créances qui ne sont pas productives d'intérêt ou qui sont assorties d'un intérêt anormalement faible, lorsque ces créances répondent aux conditions suivantes :
 - a) elles sont remboursables à une date éloignée de plus d'un an, à compter de leur entrée dans le patrimoine;
 - b) elles sont afférentes soit à des montants actés en tant que produits, soit au prix de cession d'immobilisations ou d'une branche d'activités.

L'escompte visé à l'alinéa premier, 3°, est calculé au taux du marché applicable à de telles créances au moment de leur entrée dans le patrimoine de l'administration.

Art. 186. Pour les créances payables ou remboursables par versements échelonnés, dont le taux d'intérêts ou de chargement s'applique durant toute la durée du contrat sur le montant initial du financement ou du prêt, les montants respectifs des intérêts et chargements courus à prendre en résultats et des intérêts et chargements non courus à reporter à un exercice financier suivant sont déterminés par application du taux réel au solde restant dû en début de chaque période.

Ce taux réel est calculé compte tenu de l'échelonnement et de la périodicité des versements. Une autre méthode ne peut être appliquée que pour autant qu'elle donne, par exercice financier, des résultats équivalents.

Les intérêts et chargements ne peuvent être compensés avec les frais, charges et commissions exposés à l'occasion de ces opérations.

Art. 187. La plus-value ou la moins-value constatée lors de la cession d'une immobilisation corporelle amortissable assortie de la conclusion par le bailleur d'un contrat de crédit-bail portant sur le même bien est inscrite en comptes de régularisation et est portée chaque année au compte de résultats, proportionnellement à l'amortissement de l'immobilisation détenue en crédit-bail afférent à l'exercice financier considéré.

Art. 188. Les provisions pour risques et charges sont systématiquement constituées conformément aux règles d'évaluation établies, et ce, sans préjudice de l'application de l'article 140. Elles ne peuvent pas dépendre de l'excédent ou du déficit de l'exercice financier.

Les provisions pour risques et charges ne peuvent être maintenues dans la mesure où elles excèdent en fin d'exercice une appréciation actuelle, selon les critères en vigueur, des charges et risques en considération desquels elles ont été constituées.

Les provisions ne peuvent être utilisées pour corriger la valeur d'éléments portés à l'actif.

TITRE 5. — Districts

Art. 189. Les dispositions du présent arrêté, à l'exception de l'article 30, 3°, et du titre 6, sont d'application à la planification et à la gestion comptable des districts, à condition toutefois que :

- 1° « le collège des bourgmestre et échevins » soit lu comme « le collège des districts »;
- 2° « le secrétaire communal » soit lu comme « le secrétaire de district ».

Art. 190. Les objectifs politiques des districts ne peuvent pas être contraires aux objectifs politiques de la commune.

TITRE 6. — Régies communales et provinciales autonomes

CHAPITRE 1^{er}. — *Les régies communales et provinciales autonomes qui ne sont pas soumises aux dispositions du Code des sociétés*

Art. 191. Le présent chapitre est uniquement d'application aux régies communales autonomes soumises, pour leur comptabilité et leurs rapports politiques, à l'article 243, alinéa premier, du Décret communal du 15 juillet 2005, et aux régies provinciales autonomes soumises, pour leur comptabilité et leurs rapports politiques, à l'article 236, alinéa premier, du Décret provincial du 9 décembre 2005.

Art. 192. Les dispositions suivantes du présent arrêté ne sont pas d'application :

- 1° titre 2, chapitre 2;
- 2° titre 2, chapitre 5;
- 3° titre 5;
- 4° article 4, alinéa quatre, article 16, 4° à 6° inclus, article 17, article 22, alinéa deux, articles 25, 27, 28, 29, 37, alinéa deux, article 46, alinéa deux, article 105, 4° et 5°, articles 106, 119, 121, 124 et 127.

Les autres dispositions du présent arrêté sont d'application, à condition toutefois que :

- 1° le terme « l'administration » soit lu comme « la régie communale autonome » ou « la régie provinciale autonome »;
- 2° le terme « le conseil » soit lu comme « le conseil d'administration »;
- 3° le terme « les membres du conseil » soit lu comme « les membres du conseil d'administration »;
- 4° le terme « le collège des bourgmestre et échevins » ou le terme « la députation » soit lu comme « le conseil d'administration » ou, le cas échéant, « le comité de direction » ou encore « l'administrateur délégué »;
- 5° le terme « de secrétaire communal » ou le terme « le greffier provincial » soit lu comme « le président du conseil d'administration » ou, le cas échéant, « l'administrateur délégué ».

Art. 193. § 1^{er}. Toutes les recettes et dépenses escomptées en matière d'exploitation qui sont incluses dans le budget ou dans une modification budgétaire sont inscrites dans un livre-journal budgétaire des crédits de transaction destinés à l'exploitation.

§ 2. Toutes les recettes et dépenses escomptées liées aux investissements et aux désinvestissements qui sont incluses dans le budget ou une modification budgétaire sont inscrites, par exercice financier, dans un livre-journal budgétaire des crédits de transaction destinés aux investissements.

Sans préjudice de l'application de l'article 105, chaque enregistrement comprend également l'exercice financier et l'enveloppe d'investissement dont la recette ou dépense escomptée fait partie.

§ 3. Toutes les recettes et dépenses escomptées qui ne font pas partie des recettes et dépenses mentionnées aux paragraphes 1^{er} et 2, et qui sont incluses dans le budget ou une modification budgétaire sont inscrites dans un livre journal budgétaire des autres crédits de transaction.

§ 4. Chaque budget ou modification budgétaire mentionne le numéro d'ordre de la dernière inscription faite dans chacun des livres journaux mentionnés dans le présent article et qui est incluse dans le rapport respectif.

Art. 194. Avant de conclure un engagement, il est nécessaire :

- 1° de vérifier s'il y a suffisamment de crédits de transaction disponibles pour l'exercice financier en cours;
- 2° de vérifier, en cas de dépenses d'investissement, s'il y a suffisamment de crédits d'engagement disponibles;
- 3° d'engager la dépense pour l'exercice financier sur le crédit de transaction;
- 4° d'engager, en cas de dépenses d'investissement, la totalité de la dépense sur le crédit d'engagement.

CHAPITRE 2. — *Les régies communales et provinciales autonomes qui sont soumises aux dispositions du Code des sociétés*

Art. 195. Le présent chapitre est uniquement d'application aux régies communales autonomes soumises, pour leur comptabilité et leurs rapports politiques, à l'article 243, alinéas deux et trois, du Décret communal du 15 juillet 2005, et aux régies provinciales autonomes soumises, pour leur comptabilité et leurs rapports politiques, à l'article 236, alinéas deux et trois, du Décret provincial du 8 décembre 2005.

Art. 196. Les dispositions suivantes du présent arrêté ne sont pas d'application :

1° titre 2, chapitre 2;

2° titre 2, chapitre 5;

3° titre 4;

4° titre 5;

5° article 4, alinéa quatre, article 16, 4° à 6° inclus, article 17, article 22, alinéa deux, articles 25, 27, 28, 29, 30, 3°, article 40 à 45 inclus, article 46, alinéa deux, articles 52 à 61 inclus, article 75, articles 77 à 84 inclus, articles 86 à 102 inclus.

Les autres dispositions du présent arrêté sont d'application, à condition toutefois que :

1° le terme « l'administration » soit lu comme « la régie communale autonome » ou « la régie provinciale autonome »;

2° le terme « le conseil » soit lu comme « le conseil d'administration »;

3° le terme « les membres du conseil » soit lu comme « les membres du conseil d'administration »;

4° le terme « le collège des bourgmestre et échevins » ou « la députation » soit lu comme « le conseil d'administration » ou, le cas échéant, « le comité de direction » ou encore « l'administrateur délégué »;

5° le terme « le secrétaire communal » ou le terme « le greffier provincial » soit lu comme « le président du conseil d'administration » ou, le cas échéant, « l'administrateur délégué ».

TITRE 7. — Dispositions finales

CHAPITRE 1^{er}. — *Dispositions abrogatoires*

Section 1^{re}. — Les communes

Art. 197. L'article 2 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 24 novembre 2006 concernant l'entrée en vigueur de certaines dispositions du Décret communal du 15 juillet 2005 et portant exécution des articles 160 et 179 du Décret communal du 15 juillet 2005 est abrogé.

Art. 198. L'arrêté ministériel du 30 octobre 1990 portant exécution de l'article 44 de l'arrêté royal du 2 août 1990 portant le règlement général de la comptabilité communale est abrogé.

Section 2. — Les provinces

Art. 199. L'article 2 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 24 novembre 2006 concernant l'entrée en vigueur de certaines dispositions du Décret provincial du 9 décembre 2005 et portant exécution des articles 156, 175 et 264 du Décret provincial du 9 décembre 2005 est abrogé.

Art. 200. L'arrêté ministériel du 15 février 2001 portant exécution des articles 18 et 21, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 2 juin 1999 portant le règlement général de la comptabilité provinciale est abrogé.

Art. 201. L'arrêté ministériel du 15 février 2001 portant exécution de l'article 41 de l'arrêté royal du 2 juin 1999 portant le règlement général de la comptabilité provinciale est abrogé.

CHAPITRE 2. — *Dispositions transitoires*

Art. 202. Les dispositions suivantes ne s'appliquent pas au premier compte annuel établi suivant les règles du présent arrêté :

1° article 41;

2° article 42.

Dans le premier compte annuel établi suivant les règles du présent arrêté, le bilan donne, au commencement et à la fin de l'exercice financier, un aperçu des avoirs de l'administration, tandis que l'état des produits et charges mentionne les produits et charges de l'exercice financier.

Art. 203. Tant que l'article 76, § 1^{er}, alinéa premier, du Décret communal du 15 juillet 2005 n'est pas entré en vigueur et que l'article 23 de la nouvelle Loi communale n'est pas abrogé, il y a lieu, pour les communes, de lire « gestionnaire financier » comme « receveur » dans le présent arrêté.

Tant que l'article 75, § 1^{er}, du décret CPAS du 19 décembre 2008 n'est pas entré en vigueur et que l'article 41, § 1^{er}, de la loi-CPAS n'est pas abrogé, il y a lieu pour les centres publics d'action sociale de lire « gestionnaire financier » comme « receveur » dans le présent arrêté.

CHAPITRE 3. — *Dispositions d'entrée en vigueur*

Section 1^{re}. — Les communes

Art. 204. Les articles suivants du Décret communal du 15 juillet 2005 entrent en vigueur :

1° article 146 et 147;

2° article 151;

3° article 164;

4° article 172, § 1^{er}, alinéa premier;

5° article 173, à l'exception de la référence au rapport de la commission externe d'audit;

6° articles 176 et 177;

- 7° article 243, alinéa premier, première et deuxième phrase;
- 8° article 295, § 1^{er};
- 9° article 302, 92°;
- 10° article 302, 127°, en ce qui concerne les régies communales;
- 11° article 302, 129°, en ce qui concerne l'article 139, alinéa premier, de la nouvelle Loi communale;
- 12° article 302, 142°;
- 13° article 302, 143°;
- 14° article 302, 144°, en ce qui concerne les alinéas premier et troisième;
- 15° article 302, 147°;
- 16° article 302, 151°, en ce qui concerne le paragraphe 2;
- 17° article 302, 154°;
- 18° article 302, 155°;
- 19° article 302, 156°;
- 20° article 302, 158°;
- 21° article 302, 159°;
- 22° article 302, 160°;
- 23° article 302, 164°, en ce qui concerne l'article 263^{novies}, de la nouvelle Loi communale;
- 24° article 303, 5°;
- 25° article 303, 11°, sauf en ce qui concerne les articles 85 à 90 inclus du règlement général sur la comptabilité communale.

Section 2. — Les provinces

Art. 205. Les articles suivants du Décret provincial du 9 décembre 2005 entrent en vigueur :

- 1° articles 141 à 143 inclus;
- 2° article 144, du premier au troisième alinéa inclus;
- 3° articles 146 et 147;
- 4° article 160;
- 5° article 168, § 1^{er}, alinéa premier;
- 6° article 169, § 1^{er}, à l'exception de l'alinéa premier, deuxième phrase;
- 7° articles 172 et 173;
- 8° article 236, alinéa premier, première et deuxième phrase;
- 9° article 261, 31° à 34° inclus;
- 10° article 261, 67°;
- 11° article 261, 70°, en ce qui concerne l'article 114^{duodecies} de la Loi provinciale;
- 12° article 262, 6°, sauf en ce qui concerne les articles 82 à 84 inclus du règlement général de la comptabilité provinciale.

Section 3. — Les centres publics d'action sociale

Art. 206. Les articles suivants du Décret provincial du 19 décembre 2008 entrent en vigueur :

- 1° article 146, § 1^{er}, alinéa deux, en ce qui concerne les mots « démarre la deuxième année qui suit les élections du Conseil communal et », et § 2 et § 3;
- 2° article 173, § 1^{er}, alinéa premier;
- 3° article 174, à l'exception de la référence au rapport de la commission externe d'audit;
- 4° articles 177 et 178;
- 5° article 180, alinéa deux;
- 6° article 217, § 2;
- 7° article 218, § 1^{er}, alinéa trois;
- 8° article 276, 80°, en ce qui concerne l'article 87, § 1^{er}, alinéa deux de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'action sociale;
- 9° article 276, 83°, en ce qui concerne l'article 89, § 1^{er}, alinéas deux à quatre inclus, de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'action sociale;
- 10° article 276, 85°, en ce qui concerne l'article 91, alinéa deux, de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'action sociale;
- 11° article 277, 8° et 9°.

Section 4. — Disposition générale

Art. 207. Sans préjudice de l'application de l'article 310, § 1^{er}, du Décret communal du 15 juillet 2005 et de l'article 266, § 1^{er}, du Décret provincial du 9 décembre 2005, le présent arrêté entre en vigueur le 1^{er} janvier 2014, sans préjudice de l'application des dispositions :

- 1° qui, dans le cadre des décisions portant établissement du plan pluriannuel et du budget, ainsi que du contrôle administratif de ces derniers, sont prises avant l'entrée en vigueur du présent arrêté, mais qui se rapportent à l'année de son entrée en vigueur;

2° qui modifient ou abrogent l'arrêté pour ce qui est des transactions comptables qui font suite à l'entrée en vigueur du présent arrêté, mais qui se rapportent à l'une des années de services antérieures.

Par dérogation à l'alinéa premier, le ministre peut, pour certaines administrations particulières, déterminer une date antérieure ou ultérieure d'entrée en vigueur du présent arrêté.

CHAPITRE 4. — *Disposition d'exécution*

Art. 208. Le Ministre flamand ayant les affaires intérieures dans ses attributions est chargé de l'exécution du présent arrêté.

Bruxelles, le 25 juin 2010.

Le Ministre-Président du Gouvernement flamand,
K. PEETERS

Le Ministre flamand des Affaires administratives, de l'Administration intérieure, de l'Intégration civique,
du Tourisme et de la Périphérie flamande (de Bruxelles),
G. BOURGEOIS