

De modernisering van de boekhouding van de Federale Overheid: algemene opzet

Luc BUFFEL

Adviseur-generaal van Financiën
Studie- en Documentatiedienst van de
FOD Financiën

ABSTRACT ABSTRACT

The traditional cash based accounting of the Federal Public Services (FPS) will be gradually replaced by a transaction based accounting system. An integrated accounting system will be put in place consisting of double-entry accounting combined with both a balance sheet and a profit and loss account. In 2008 it was decided to implement this within the FEDCOM project, which establishes a modern accounting platform. The generalized double-entry accounting entails full application of the federal public accounting Law of 22 May 2003. On January 1, 2009 FEDCOM was implemented fully in 5 pilot FPSS; as from 2012, this will be so in all federal departments, although some units are excluded. A general accounting plan, applicable to the federal government and communities and regions, is also foreseen. So, the modernising of the public accounting will provide a better tool for internal auditing, effectiveness analysis and detailed reporting.

Keywords: Budget Systems, public accounting

JEL Classification Code: H61, M41

Tekst afgesloten op 30 april 2009.

Algemene inleiding

Deze tekst vormt een eerste onderdeel van bijdragen over de modernisering van de boekhouding van de Belgische overheden, die het thema vormen van dit nummer van het Documentatieblad. De in deze bijdrage geschetste toelichting van de modernisering van de boekhouding van de federale Staat is immers project dat los staat van een algemene modernisering van de overheidsboekhouding. Er is immers een Koninklijk besluit in voorbereiding tot vaststelling van het boekhoudplan van toepassing op de federale Staat en op de gemeenschappen, de gewesten en de gemeenschappelijke gemeenschapscommissie, alsook tot inrichting van de Commissie van de openbare comptabiliteit.

Dit nummer bevat zowel algemene bijdragen als specifieke bijdragen over bepaalde overheden. “L’apport d’une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations: avantages et difficultés » van S. Desille en « Le nouveau système comptable fédéral : Valeur ajoutée de la comptabilité générale » van prof. F. Krouz plaatsen de huidige modernisering in een ruimer kader, geven achtergrondinformatie over de motivatie ervoor en geven een waardeoordeel erover. « Transparence des relations comptables et financières entre pouvoirs publics et entreprises publiques : analyse des mécanismes de délocalisation de la dette » van prof. F. Krouz geeft zowel algemene beschouwingen over het ESR95 als de implicaties ervan op specifieke montages van beheers- en financieringsmechanismen, met name het Fonds voor Spoorweginfrastructuur voor de NMBS en het filiaal Citeo van de STIB« Begroting- en boekhoudingsstelsel in de Vlaamse Gemeenschap » van G. Cock, “Le projet de réforme de la comptabilité de la dette de l’Etat fédéral” van C. Legrain, “Brussels Hoofdstedelijk Gewest, De financiële hervorming: de interne boekhoudkundige controle” van D. Gruson alsmede “De boekhouding van de lokale besturen in België: tussen traditie en modernisering” van A. Dessoy beschrijven de werking(sregels) van het boekhoudstelsel van bepaalde overheden.

Onderhavige tekst biedt een eerste oriëntering in de nieuwe boekhouding van de diensten van algemeen bestuur van de Federale overheid. In dit deel wordt de algemene opzet en de achterliggende filosofie geschetst, eerder dan een gedetailleerde technische beschrijving van de verschillende werkprocessen die nodig zijn bij de implementatie ervan. Verdere informatie en informatie over punctuele aangelegenheden kunnen verkregen worden door raadpleging van de Dienst Federale Accountant (FEDCOM) van de Federale Overheidsdienst (FOD) Budget en Beheerscontrole (http://www.begroting.be/portal/page/portal/INTERNET_pagegroup/INTERNET_FEDCOM). De dienst Federale Accountant staat hoofdzakelijk in voor het functionele onderhoud van de FEDCOM-applicatie (cf. infra) en voor de boekhoudkundige rapportering voor het Algemeen bestuur en consolidatie van de boekhouding op het niveau van de federale Staat.

1 Recente historische aanloop en wettelijke basis

1.1 Ver verleden

De huidige modernisering van de overheidsboekhouding gaat tamelijk ver in de tijd terug en vindt in belangrijke mate zijn oorsprong in de wet van 15 maart 1991 houdende hervorming van de algemene rijkscomptabiliteit en van de provinciale comptabiliteit, die het voeren van een algemene boekhouding op basis van een stelsel van genormaliseerde rekeningen beoogde. Die wet van 1991 beperkte zich tot de algemene architectuur van het boekhoudplan. Krachtens die wet werd ook de Commissie voor de normalisatie van de openbare comptabiliteit (CNOC) opgericht die hoofdzakelijk belast was met de uitwerking van het algemeen rekeningstelsel dat het geheel van de begrotings-, financiële en vermogenswijzigingen integreert en van ontwerpen tot aanpassing van de toen van kracht zijnde teksten. Tot op het ogenblik van de hervorming van de rijkscomptabiliteit ⁽¹⁾ met de publicatie van drie wetten in 2003 ⁽²⁾ was de boekhouding zoals die in de hoofdbesturen van de overheidsadministraties werd toegepast een begrotingscomptabiliteit op kasbasis gebleven – wat als ontoereikend werd ervaren – ⁽³⁾. Achteraf werden dan correcties toegepast om de overgang te maken naar een begrotingscijfers op transactiebasis volgens het ESR95 om tegemoet te komen aan de Europese budgettaire rapporteringsverplichtingen. Bij de beoordeling van de stabiliteitsprogramma's van de EU-lidstaten is immers het vorderingentekort van de gezamenlijke overheid een sleutelvariabele. In tegenstelling tot het kas- of ordonnanceringsbegrip netto te financieren saldo bevat het vorderingensaldo niet de kredietverleningen en deelnemingen, maar houdt het wel rekening met debudgetteringen en de verrichtingen van de instellingen van openbaar nut. Op het einde van Hoofdstuk I: "Het begrotingsbeleid" van het Eerste deel: "Het regeringsbeleid" van de Algemene Toelichting bij de initiële of aangepaste Staatsbegroting, zijn in bijlage de "Overgang van de begrotingscijfers naar het vorderingensaldo" (afzonderlijk voor de Federale overheid en voor de Sociale Zekerheid) opgenomen met opgave van de ver-

(1) Die wordt nog altijd geregeld door de bij koninklijk besluit van 17 juli 1991 gecoördineerde wetten op de rijkscomptabiliteit.

(2) Wet van 16 mei 2003 tot vaststelling van de algemene bepalingen die gelden voor de begrotingen, de controle op de subsidies en voor de boekhouding van de gemeenschappen en de gewesten, alsook voor de organisatie van de controle door het Rekenhof (gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad (BS) van 25 juni 2003). Deze wet is in werking getreden op 1 januari 2007 voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, op 1 januari 2008 voor de Duitstalige Gemeenschap, op 1 januari 2009 voor de Franse Gemeenschap en het Waals Gewest en zal op 1 januari 2010 in werking treden voor de Vlaamse Gemeenschap.

Wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat (BS van 3 juli 2003).

Wet van 22 mei 2003 tot wijziging van de wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof (BS van 3 juli 2003).

(3) Verslag Colloquium Een dubbele boekhouding voor de federale overheid, dinsdag 16/01/2007, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, bijdrage van Ph. Roland, blz. 7.

schillende soorten correcties, zoals die welke verband houden met de perimeter van de overheidssector en verschillen in boekingsmoment.

1.2 De wetten van 16 en 22 mei 2003

1.2.1 Hoofdbeginselen

Drie wetten van mei 2003 (zie voetnoot 2) geven een volledig beeld van de hervorming van de rijkscomptabiliteit. De drie hoofdprincipes betreffende de comptabiliteit en de jaarrekening zijn de volgende:

- ▶ de gelijktijdige aanrekening in de algemene- en de begrotingsboekhouding; Het voeren van een algemene boekhouding gebaseerd op de principes van het dubbel boekhouding is een vernieuwing.
- ▶ een analytische boekhouding (nieuw) die de analyse van de uitgaven per kostencentrum opvolgt;
- ▶ een begrotingsboekhouding op transactiebasis: uitgaven en ontvangsten worden geboekt op het ogenblik dat het recht wordt vastgesteld en niet op het ogenblik van betaling of inning. De begrotingsboekhouding volgt de uitvoering van de staatsbegroting op, terwijl de algemene boekhouding gedeeltelijk vergelijkbaar is met die van de private sector, die de evolutie van het patrimonium (balans) en de federale resultaten opvolgt (resultatenrekening die de herkomst en de mate van de wijzigingen van het patrimonium weergeeft).

1.2.2 Belangrijkste voorschriften van de organieke begrotingswet van 22 mei 2003

Het door de vermelde organieke begrotingswet van 22 mei 2003 (Belgisch Staatsblad van 25 juni 2003) (hierna de vermelde wet van 22 mei 2003 genoemd) ingevoerde nieuw begrotingsstelsel heeft een ingrijpende weerslag op de opmaak en de uitvoering van de algemene uitgavenbegroting (vanaf die betreffende 2009) en heeft onder meer betrekking op de soorten kredieten, het systeem van de kredietoverdrachten en de vereffening van de nog uitstaande vastleggingen (het “encours”). De belangrijkste regels van het

nieuwe begrotingsstelsel van voornoemde wet van 22 mei 2003 zijn de volgende ⁽⁴⁾:

Aanrekening van de vastgestelde rechten

De ramingen van de ontvangsten zullen worden uitgedrukt in termen van vastgestelde rechten en niet meer in termen van bedragen die ten voordele van de staat zullen worden gestort tijdens het begrotingsjaar.

Conform artikel 8 van de vermelde wet van 22 mei 2003 moet een vastgesteld recht aan de volgende vier voorwaarden voldoen:

- ▶ het bedrag moet exact bepaald worden
- ▶ de schuldenaar en de schuldeiser zijn bepaalbaar
- ▶ de verplichting tot betalen bestaat
- ▶ de betrokken dienst heeft een verantwoordingsstuk in zijn bezit.

De ten voordele van de diensten vastgestelde rechten vervallen zodra ze betaald, geannuleerd of verjaard zijn.

De ramingen van de uitgaven zullen worden uitgedrukt in termen van aangegane verbintenissen en van vastgestelde rechten. Vandaar dat voor de uitgavenkredieten voortaan een onderscheid wordt gemaakt tussen (gesplitste) vastleggingskredieten (voor de aangegane verbintenissen) en vereffeningskredieten (voor de vastgestelde rechten, deze laatste in de plaats van de vroegere ordonnanceringskredieten).

Kredietsoorten

Terwijl de ordonnanceringskredieten werden aangerekend op het ogenblik van de opdracht tot betalen van een factuur, worden de vereffeningskredieten inzake levering van goederen en diensten aangerekend op het moment van de goedkeuring van de levering. De **vastleggingskredieten** bepalen de bedragen die kunnen worden vastgelegd uit hoofde van verbintenissen die ontstaan of worden gesloten tijdens het begrotingsjaar. De **vereffeningskre-**

(4) Tekst grotendeels gebaseerd op "Toelichting: 1. Algemene inleiding, 1.1. Voorstelling van de algemene uitgavenbegroting", in: Ontwerp van Algemene Uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2009, Eerste deel, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, DOC 52 1528/001, 7 november 2008, blz. 5-8.

dieten bepalen de bedragen die in de loop van het begrotingsjaar kunnen worden vereffend uit hoofde van de vastgestelde rechten voortvloeiend uit verbintenissen die vooraf zijn vastgelegd, zowel in de loop van het begrotingsjaar als tijdens vorige jaren⁽⁵⁾.

De niet-gesplitste kredieten, zowel lopend jaar als voor schuldvorderingen van vorige jaren, die voorheen zowel de vastleggingsakten als de ordonnanceringsverrichtingen dekten, **verdwijnen**.

Het systeem van de kredietoverdrachten en de vereffening van de nog uitstaande vastleggingen

De opheffing van de niet-gesplitste kredieten heeft tot gevolg dat de overdracht van kredieten verdwijnt⁽⁶⁾. De op het einde van het begrotingsjaar beschikbare vastleggingskredieten en vereffeningskredieten (uitgezonderd Organieke Fondsen) vervallen dus, zodat vanaf de begroting 2009 geen getransporteerde kredieten meer voorkomen. Daaruit volgt dat de uitstaande vastleggingen op het einde van een afgelopen begrotingsjaar kunnen worden vereffend ten laste van vereffeningskredieten van het volgende begrotingsjaar. Zo worden de uitstaande vastleggingen eind 2008 (zowel op de afgeschafte niet-gesplitste kredieten als op de vastleggingskredieten) « aan-gezuiverd » ten laste van de vereffeningskredieten van de begroting 2009. Onder « uitstaande » vastleggingen verstaat men het verschil tussen het vastgelegde bedrag en het onder verwijzing naar die vastlegging vereffende (thans, geordonnanceerde) bedrag.

Varia

Onverminderd andere begrotingsclassificaties, zoals de programmastructuur voor het algemeen bestuur, zullen alle betrokken federale diensten de **economische classificatie** van de begrotingsontvangsten en -uitgaven moeten toepassen.

Wat de **presentatie van de begroting** betreft, worden in de begrotingstabellen enkel nog gesplitste kredieten en variabele kredieten vermeld. De gesplitste kredieten zijn samengesteld uit enerzijds vastleggingskredieten en anderzijds vereffeningskredieten. Ook de structuur van de basisallocaties

(5) Te noteren echter dat de departementen die dit jaar nog niet in het FEDCOM-systeem stappen hun uitgaven niet zullen vereffenen uit hoofde van de vastgestelde rechten, maar wel blijven ordonnanceren ten laste van met ordonnanceringskredieten gelijkgestelde vereffeningskredieten.

(6) Verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting uitgebracht door de heer Luk Van Biesen betreffende de ontwerpen van initiële staatsbegrotingen 2009, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, DOC 52 1527/007, 12 december 2009, blz. 127.

werd aangepast om rekening te houden met de vier posities van de economische classificatie. Voor de begroting van de vijf piloot-FOD's die reeds vanaf 2009 de vermelde wet van 22 mei 2003 toepassen en waarvan begin januari het nieuwe boekhoudplatform live is gegaan (cf. infra: hoofdstuk 2.5), omvatten de nieuwe basisallocaties zes posities : de eerste vier stemmen overeen met de economische code en de twee volgende zijn een volgnummer om de basisallocaties te klasseren binnen de programma's en/of de activiteiten. Inzake de basisallocaties met betrekking tot personeelsuitgaven komt het onderscheid op basis van de laatste twee posities van de economische code niet in het ontwerp van initiële Algemene Uitgavenbegroting 2009 voor.

Het huidige systeem van **herverdeling van de basisallocaties** wordt grondig gewijzigd : Bij de vastleggingskredieten kunnen basisallocaties enkel herverdeeld worden, net als nu, binnen eenzelfde programma. Bij de vereffeningskredieten daarentegen kunnen de basisallocaties niet alleen herverdeeld worden binnen eenzelfde programma maar ook tussen alle programma's van eenzelfde sectie (departementale begroting) van de Algemene Uitgavenbegroting. Net zoals in het huidige systeem mag er evenmin vermenging zijn tussen vastleggingskredieten en vereffeningskredieten. Gelet op de nieuwe regels wordt voor de piloot-FOD's in het FEDCOM-project, de aanrekening van de wedde voor de maand december 2008 in 2009 gereguleerd. Dat gebeurt via een bijblad ad hoc.

Het verlaten van de budgettaire kasoptiek neemt niet weg dat de begrotingsdocumenten een raming van de in het betrokken jaar verwachte **inningen en betalingen**, dus van de ontvangsten en uitgaven op kasbasis, **ter informatie** vermelden. Die cijfergegevens moeten evenwel niet in de begrotingstabel zelf voorkomen ⁽⁷⁾ omdat ze niet het voorwerp zijn van een parlementaire machtiging. Op basis van die gegevens kan een beter beeld verkregen worden van het netto te financieren saldo ⁽⁸⁾, dat immers meer dan het vorderingensaldo de evolutie van de overheidsschuld bepaalt. Aldus wordt toch nog gerapporteerd over de kasevolutie omdat de werkelijk geïnde ontvangsten en de betaalde uitgaven worden geregistreerd in de begrotingscomptabiliteit, met name in de toelichting bij de uitvoeringsrekening van de begroting van algemeen bestuur. Vermits de rekening wordt opgemaakt per begrotingsartikel dat de ESR-code bevat, ontstaat meteen de link tussen de aanrekening in ESR en de kasevolutie. Daarnaast blijft de opmaak van de maandelijkse en jaarlijkse schatkisttoestand behouden.

(7) JONET, M. en MAUDENS, L., Een becommentarieerde lezing van de wet van 22 mei 2003 houdende de organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat", in: Documentatieblad 2004/1, FOD Financiën, blz. 38 en 47, verwijzend naar art. 49 en 64 van de vermelde wet van 22 mei 2003. Zie tevens art. 74 van de vermelde wet van 22 mei 2003 over de concrete inhoud van de toelichting bij de rekening van uitvoering van de begroting van het algemeen bestuur wat de ontvangsten en de uitgaven betreft.

(8) Wetsontwerp houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat, Memorie van toelichting, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, 1870/001, 18 juni 2002, blz. 113.

Samen met de afschaffing van het voorafgaand visum van het Rekenhof wordt ook een einde gesteld aan het systeem van de kredietopeningen en de geldvoorschotten. Uitzonderlijk kunnen evenwel door de minister van Financiën voorschotten toegekend worden aan een rekenplichtige om een thesaurieprobleem op te vangen voor federale overheidsdiensten die dringend betalingen moeten doen voor noodzakelijke uitgaven, zoals bijvoorbeeld voor bepaalde operaties in het buitenland van het Ministerie van Defensie.

1.3 Het oorspronkelijke FEDCOM - project (FEDCOM light)

In 2004 werd door de Ministerraad beslist het project FEDCOM, dat voorzag in de implementatie van een ERP⁽⁹⁾-systeem, te beperken tot een modernisering van de boekhouding en het algemeen rekeningstelsel. Aldus werd de scope van FEDCOM gewijzigd door te voorzien in een beperkte algemene boekhouding, zonder openingsbalans en zonder rapportering van een balans, resultatenrekening en uitvoeringsrekening van de begroting en in het opstellen van de algemene rekening van de Staat met de uitvoeringsrekening van de begroting, een Thesaurierekening en de Rekening van de vermogenswijzigingen. Aldus beoogde het “FEDCOM light” project enkel de invoering van een budgettaire boekhouding op transactiebasis waarvan het aanrekeningsmoment geïnspireerd is op de ESR-normen, van een rapportering conform de internationale ESR95- en COFOG98-normen, van een beheer van schulden en vorderingen en van een analytische kostencomponent. Het geselecteerde ERP-pakket van het oorspronkelijk FEDCOM-systeem bood wel reeds de mogelijkheid om het systeem verder uit te breiden naar een volwaardige dubbele boekhouding⁽¹⁰⁾. Aldus diende het gehele project niet opnieuw heronderhandeld en heropgestart, maar kon voortgebouwd worden aan wat reeds in ontwikkeling was. De installatie van de bijkomende functionaliteiten aan de basisfunctionaliteit reeds voorzien in FEDCOM light en van de technische analyses wordt geraamd op een meerkost van 2,2 miljoen euro⁽¹¹⁾. De bijkomende nuttige en onmisbare informatie van een volledige implementatie van de vermelde wet van 22 mei 2003, die door de toenmalige regering gering werd geacht, scheen voor de toenmalige regering de meerkost niet te rechtvaardigen⁽¹²⁾.

(9) Enterprise Resource Planning-systeem beoogt de integratie van alle informatiesystemen van de onderneming door de creatie van een unieke gegevensbank die verbonden is met alle toepassingen van de onderneming. Met dat systeem kunnen de resources van de onderneming zoals geld, voorraden, mensen en machines gepland en beheerd worden.

(10) Rekenhof, 164e boek, Volume I, blz. 550-552.

(11) Rekenhof, 165e Boek, Volume I, blz. 455.

(12) Toen werden de kosten van consultancyopdrachten op twee jaar voor een dubbele boekhouding op ongeveer 100 miljoen euro geraamd. Zie Verslag Colloquium Een dubbele boekhouding voor de federale overheid, dinsdag 16/01/2007, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, bijdrage van Van de Lanotte J., blz. 14.

2 Het huidige FEDCOM-project (FEDCOM met volledig algemene boekhouding)

2.1 Inleiding

Op 25 juli 2008 heeft de Ministerraad evenwel beslist om binnen het FEDCOM project een volledige dubbele boekhouding te implementeren, zodat aldus de wet van 22 mei 2003 die voorzag in een geïntegreerde algemene en budgettaire boekhouding en een analytische boekhouding (zie schema 2 hierna), volledig wordt uitgevoerd. Met die scopewijziging werd dus afgestapt van FEDCOM light. Tevens wordt voorzien dat de officiële rapportering zal bestaan uit een balans, een resultaatrekening, een samenvattende rekening van de uitvoering van de begroting volgens de economische classificatie, een toelichting bij de balans en resultaatrekening, een jaarverslag en een uitvoeringsrekening van de begroting. De scopewijziging hield ook in dat de initieel voorgestelde roll out kalender werd herzien (zie verderop in de tekst).

Schema 1 hier juist onder geeft een overzichtelijk beeld van een vergelijking van de huidige toestand (bij de niet-piloot FOD's), de toestand bij FEDCOM light en de toestand bij de scopeverbreiding tot FEDCOM met volledig algemene boekhouding (VAB).

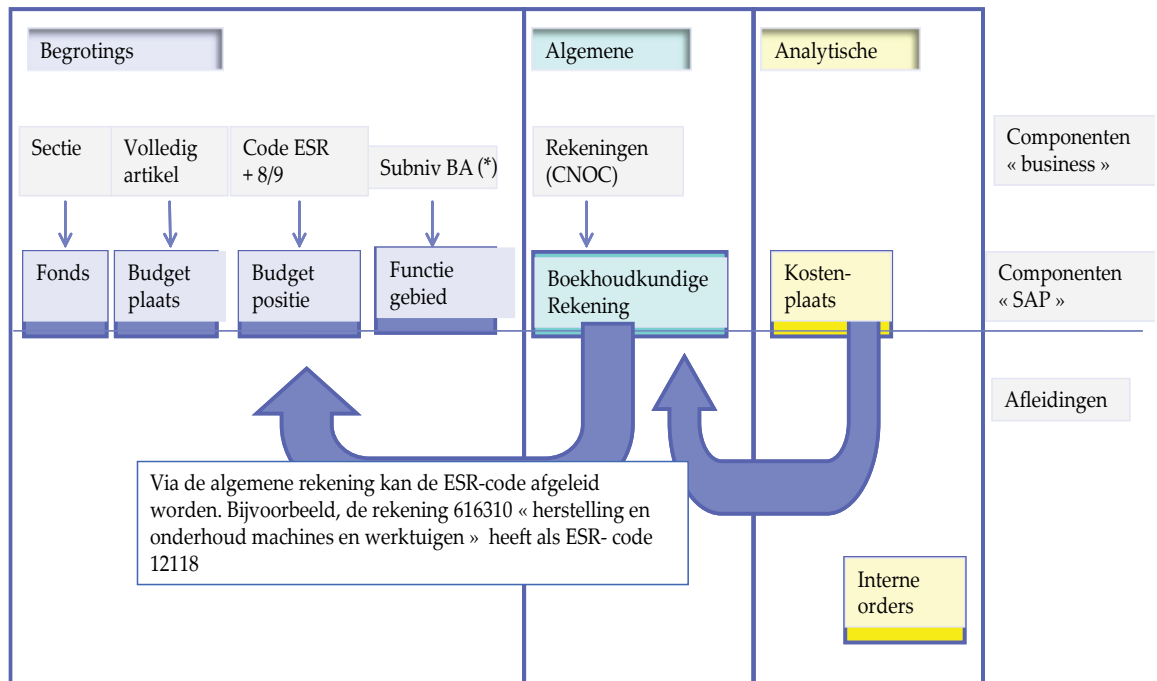
Schema 1: Vergelijking "vóór FEDCOM" - "FEDCOM light" en "FEDCOM VAB"

	VOOR FEDCOM	FEDCOM light	FEDCOM Project met VAB
Boekhouding op kas- en ordonnanceringsbasis (in- en uitgaande geldstromen)	●	○	○
Boekhouding op transactiebasis (alle relevante transacties worden geregistreerd volgens principes van VAB)	◐	●	●
Uniform gebruik van gegevens (vergelijkbare gegevens over alle entiteiten; bv. grootboekrekeningen)	◐	●	●
Centraal systeem (met mogelijkheid tot onmiddellijke consultatie van gegevens)	○	●	●
Debet en Credit (alle transacties reeds verwerkt met debet en credit boekingen)	◐	●	●
Journalen en Grootboekrekeningen (gelijktijdige boekingen op rekeningen en journalen)	◐	●	●
Ingebouwde Interne Controle (IC mechanismen worden zoveel mogelijk ingebouwd)	○	●	●
Rapportering op Transactie- en Kasbasis (beide vormen van rapportering blijven noodzakelijk)	○	◐	●
Doorgedreven gebruik van provisies	○	◐	●
Principes van afschrijvingen, waarderingen,	○	○	●

○ : niet afgedekt ● : volledig afgedekt ◐ : zeer beperkt afgedekt (bv. in bepaalde FOD's) ◑ : gedeeltelijk afgedekt ◒ : vrijwel volledig afgedekt

Bron: FOD Budget en Beheerscontrole

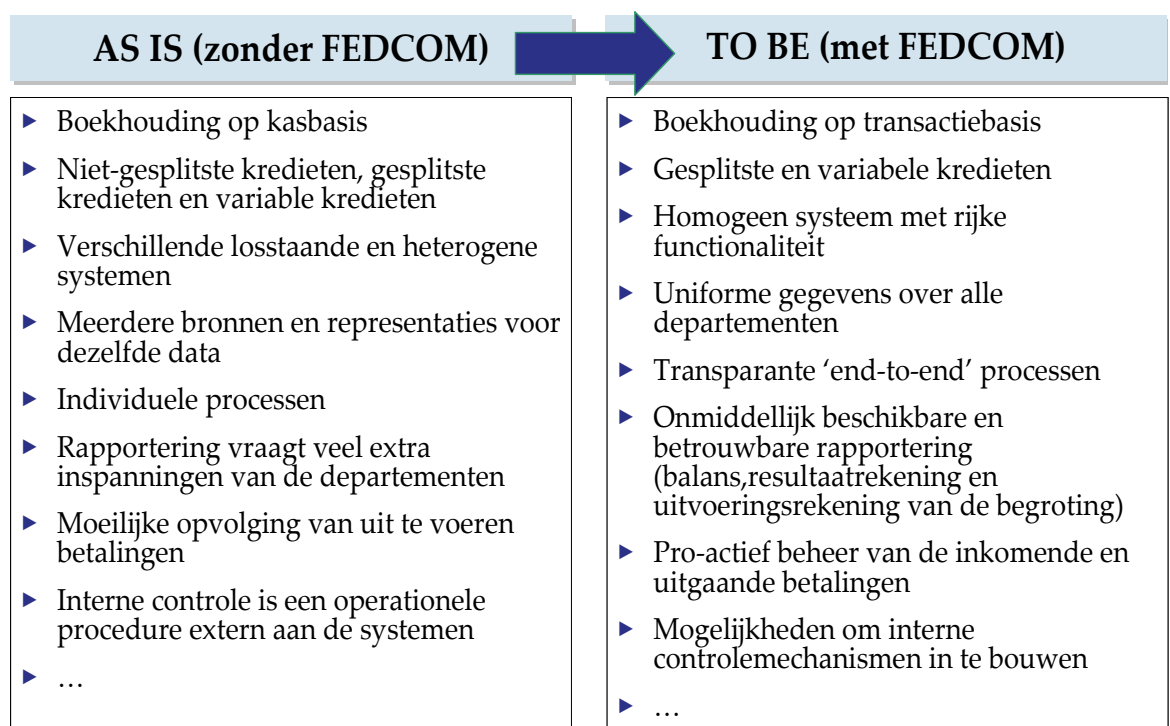
Schema 2: Structuur van de verschillende boekhoudingen en hun onderling verband



(*) BA = basisallocatie ; Bron: FOD Budget en Beheerscontrole

In het juist hierna volgende schema 3 wordt bij wijze van bondige samenvatting aangegeven welke grote veranderingen op verschillende domeinen de overschakeling op FEDCOM tot stand brengt

Schema 3: Vergelijking vóór en na FEDCOM



Bron: FOD Budget en Beheerscontrole

2.2 Juridische grondslag over de timing van de eerste fase van de uitvoering van de begrotingswet van 22 mei 2003

De inwerkingtreding van de **vermelde organieke begrotingswet van 22 mei 2003** ⁽¹³⁾ werd herhaaldelijk uitgesteld en door de Programmawet van 22 december 2008 uitgesteld tot 1 januari 2012. “*TITEL II – BEGROTING, Hoofdstuk 1* de inwerkingtreding van de vermelde wet van 22 mei 2003” regelt de inwerkingtreding van die wet. Die wet en het pilootproject FEDCOM is voor vijf federale overheidsdiensten reeds in werking getreden op 1 januari 2009. Het zijn de vier horizontale FOD’s (FOD Kanselarij Eerste Minister, FOD Budget en Beheerscontrole, FOD Personeel en Organisatie en de FOD Informatie- en Communicatietechnologie (FEDICT)) en de FOD Volksgezondheid, Veiligheid van de Voedselketen en Leefmilieu alsmede de Administratie van de The-saurie (Centrale betaaldienst).

De piloot-FOD’s die onder de FEDCOM-perimeter vallen, zijn vanaf 1 januari 2009 niet meer onderworpen aan het voorafgaand visum van het Rekenhof voor geldvoorschotten en kredietopeningen (art. 7 en 8). Die afschaffing werd evenwel mogelijk gemaakt door de gelijktijdige (in art. 61, 3^e lid van de vermelde wet van 22 mei 2003 voorziene) uitbreiding van de informatie- en interventiemogelijkheden van het Rekenhof alsmede de versterking van de interne controle binnen de overheidsdiensten door de inbouw van heel wat automatische controles. Aldus zal met het wegvallen van zijn a priori (ex ante) controles het Rekenhof enkel nog a posteriori (ex post) controles verrichten. In dat kader kan ze de wettelijkheid en de regelmatigheid van de uitgaven en van de ontvangsten onderzoeken en kan ze tevens doelmatigheidsanalyses verrichten om na te gaan of de rijks gelden goed zijn besteed door de naleving bij de overheidsuitgaven van de beginselen van zuinigheid, efficiëntie of doelmatigheid en de effectiviteit of de doeltreffendheid. Voorts kan het Rekenhof ook de betrouwbaarheid van de interne controle van de departementen onderzoeken en behoudt het zijn traditionele controle op het bestaan van kredietoverschrijvingen en –overschrijdingen.

Het statuut en de functie van de controleurs van de vastleggingen ⁽¹⁴⁾, zoals geregeld in het KB van 31 mei 1966 houdende regeling van de controle op de vastlegging van de uitgaven in de diensten van algemeen bestuur van de Staat, blijft vooralsnog ongewijzigd, zoals dat expliciet is voorgeschreven in art. 14 van de Programmawet van 22 december 2008. Aldus blijven ze inzake administratieve sancties justitiabele van het Rekenhof.

(13) JONET, M. & MAUDENS, L. op.cit. , blz. 3-85.

(14) De controleurs van de vastleggingen zien erop toe dat de uitgaven juist worden aangerekend, zowel in de algemene boekhouding als op de basisallocaties, en dat deze laatste niet worden overschreden.

2.3 Algemene inhoudelijke toelichting bij het FEDCOM-project

Het project FEDCOM, het nieuwe informaticasysteem voor het boekhoudkundig beheer, beoogt de invoering van een nieuwe federale overheidsboekhouding en de ontwikkeling van een hieraan aangepast geïntegreerd boekhoudpakket. Het softwarepakket dat FEDCOM als nieuw comptabiliteitsplatform gebruikt, maakt het mogelijk een dubbele boekhouding te voeren. Voortaan wordt er geboekt (in de algemene boekhouding) en aangerekend (in de budgettaire boekhouding) op transactiebasis, volgens de regels van het ESR95⁽¹⁵⁾. De boeking in de algemene boekhouding van te innen of te vereffenen vastgestelde rechten geven, wanneer het om begrotingsverrichtingen gaat, aanleiding tot een gelijktijdige aanrekening in de begrotingsboekhouding.

Na de goedkeuring van de begroting, waarvan de opmaak buiten het systeem valt, wordt de begroting in FEDCOM opgeladen en wordt de opvolging en uitvoering ervan mogelijk gemaakt, die voor alle departementen uiteindelijk gelijk zal zijn. Meer concreet informatiseert het nieuwe FEDCOM-systeem 3 “end-to-end” processen (processen van het begin tot het einde): Van Vastgesteld Recht tot Kasbeheer (VRK), Van Begroting tot Rapportering BtR) en Van Bestelling tot Betaling (BtB). Alle stappen in het uitgavenproces van de departementen, vanaf het ogenblik van de opmaking van de bestelaanvraag tot en met de bevestiging van de betaling, (zoals automatisch nazicht of er voldoende krediet is, opstelling betalingsuitnodiging met gestructureerde mededeling ter vervanging van papieren ordonnantie) alsmede die betreffende de niet-fiscale ontvangsten (zoals de automatische reconciliatie ontvangst op bankrekening met openstaand vastgesteld recht) worden volledig door FEDCOM ondersteund⁽¹⁶⁾. Bij het invoeren van de facturen door de FOD's in het SAP-systeem⁽¹⁷⁾, wordt de betaaldatum of memodatum onmiddellijk ook ingebracht. Deze is afhankelijk van de voorwaarden bepaald in het contract of op de factuur. Deze betaaldatum wordt door de Centraliserend rekenplichtige in acht genomen. De betaling mag hoogstens 30 of 50 dagen na ontvangst van de factuur geschieden. FEDCOM zal op de uiterste betaaldatum de betaling uitvoeren. Aldus maakt het FEDCOM-systeem een geïntegreerd opvolgingssysteem per factuur mogelijk en biedt het tevens het voordeel van de centralisatie van alle informatie met daarbij uitgebreide opzoekings- en rapporteringsmogelijkheden.

De onmiddellijke aanrekening van de ontvangsten op basis van de vastgestelde rechten heeft tot gevolg dat inzake de ontvangsten geen ex post ESR-overgangscorrecties op basis van gemiddelde verschillen in aanrekenings-

(15) Rekenhof, 165e Boek, Volume I, blz. 457.

(16) Antwoord door de staatssecretaris van Begroting op Vraag nr. 8 van de heer Hagen Goyvaerts van 17 april 2008 (N.) betreffende de implementatie van de nieuwe comptabiliteitswetgeving, QRVA 52 021, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, DO 2007200802807, 9-6-2008, blz. 4787-88.

(17) De van oorsprong Duitse onderneming 'Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung' levert de beheerstoepassing voor het FEDCOM-project.

moment meer moeten gemaakt worden. In de plaats van te werken met globale verschuivingen met 1 of 2 maanden ⁽¹⁸⁾ per fiscale ontvangstensoort zal een veel preciezere aanrekening verkregen worden.

Aangezien in principe alle verrichtingen onmiddellijk op het passende begrotingsartikel moeten worden aangerekend indien het om begrotingsverrichtingen gaat, worden de thesaurierekeningen en orderrekeningen in theorie overbodig. In de praktijk werden de orderrekeningen (met name de rekeningen voor derdengelden) van de 5 piloot-departementen door B&B echter behouden en in het FEDCOM-systeem opgeladen als een "speciale begroting". De toekomst van de derdengeldenrekeningen is nog onzeker. De thesaurierekeningen werden echter niet opgeladen: het gaat hier om boekhoudkundige rekeningen waarop de centralisatiebewegingen van de ontvangsten van de rekenplichtigen naar de centraliserend rekenplichtige werden opgevolgd. Ze zijn overbodig geworden vermits alle financiële rekeningen in één systeem zitten en de bewegingen opgevolgd worden op de grootboekrekeningen.

2.4 De nieuwe begrotingsstructuur

In schema 4 worden de basisprincipes van de nieuwe begrotingsstructuur samengevat. Het basisprincipe is dat minstens het huidige detailniveau behouden blijft en dat daarnaast een specifieke eigenschap per FOD vaak noodzakelijk is naast de ESR-code. De concordantie tussen de algemene en budgettaire boekhouding wordt verzekerd dankzij het ESR. De ESR-code wordt automatisch afgeleid uit de grootboekrekening waarop een verrichting (zoals bijvoorbeeld de vastlegging van een bestelling) wordt geregistreerd. De overige budgetgegevens (organisatie-afdeling, programma...) worden door de gebruiker zelf bijgevoegd. Dit proces van overgang wordt in schema 5 (begrotingsstructuur van aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers voor te leggen wetstabel) en schema 6 (begrotingsstructuur in het ERP-systeem van FEDCOM) concreet geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld, telkens zowel voor een uitgave (bovenaan bij de Algemene Uitgavenbegroting (AUB) als voor een ontvangst (onderaan bij de Rijksmiddelenbegroting (RMB)). Bij elk artikel van de wetstabel wordt aan elke afdeling en financieel centrum een begrotingsrekening met ESR-code en een functioneel domein toegekend. Bij de begrotingsstructuur in SAP kan de FOD ten opzichte van die in de wetstabel zelf subniveaus creëren. Daartoe heeft ze 4 extra cijfers ter beschikking.

(18) De ESR-overgangscorrecties voor de ontvangsten op 'transactionele' basis omvatten de boekingsvertragingen die overeenstemmen met de evolutie van de geïnde maar niet geboekte ontvangsten. Bij volgende soorten belastingen geldt een boekingsvertraging of verschuiving met 1 maand: verkeersbelasting, roerende voorheffing, bedrijfsvoorheffing en geïncasseerde en niet-uitgesplitste bewegingen, zuivere BTW en successierechten en een verschuiving met twee maanden: onroerende voorheffing, kohieren vennootschappen, kohieren natuurlijke personen en accijnzen tabak. Zie Antwoord door de vice-eerste minister en minister van Begroting over de correcties op transactionele basis in 'Verslag namens de Commissie voor de Financiën en Begroting uitgebracht namens de heer Luk Van Biesen over de Wetsontwerpen houdende aanpassing van de aangepaste Staatsbegrotingen 2009, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, DOC 51 2449/002, 14 juni 2006, blz. 150.

Schema 4: Basisprincipes van de nieuwe begrotingsstructuur

Het huidige detailniveau behouden
<i>Gevolg:</i> zich beperken tot de ESR-code volstaat niet;
– Een ESR-code moet meerdere keren kunnen gebruikt worden binnen eenzelfde FOD ;
→ een specifiek kenmerk per FOD is vaak noodzakelijk.
Dankzij de ESR is het mogelijk om de grootboekrekeningen af te leiden naar de begrotingsboekhouding ;
Beheer van de kredieten (herverdeling, beschikbaarheidcontrole, vastleggingen voorgaande jaren) volgens de kredietsoort ;
Voorstellen van de omschrijvingen van de artikels van de wetstabel in de invoerschermen ;
Rapporten voorzien die minstens overeenkomen met de huidige verplichtingen ;
Hergroeperingen maken: vergrijzing, investering, veiligheid, enz.
 Bron: FOD Budget en Beheerscontrole

Schema 5: Begrotingsstructuur - wetstabel

					Kredietsoort
AUB	Sectie	OA – P-A	EC	VN	Gesplitst
	2 digits	OA = <i>Organisatieafdeling</i> P = <i>Programma</i> A : <i>activiteit</i> 4 digits	economische code ESR 4 digits	Volgnummer 2 digits	Variabel
RMB	Hoofdstuk	Titel	EC	VN	Geaffecteerd
	2 digits	Sectie Paragraaf Titel : 1 2 3 Sectie 1 2 Parag 0 à 6 3 digits	economische code ESR 4 digits	Volgnummer 2 digits	Niet-geaffecteerd
AUB : voorbeeld met BA 18 40 021201 à wordt in de tabel van de wet : 18 4002 1211 01					
RMB : voorbeeld met artikel : hoofdstuk 18, titel 1, sectie 2, paragraaf 1, art 1602					
→ wordt in FEDCOM : hoofdstuk 18, titel 1, sectie 2, paragraaf 1, art 1613 02					
Bron: FOD Budget en Beheerscontrole					

Schema 6: Begrotingsstructuur - SAP

	Sectie / Hoofdstuk	Volledige basisallocatie/ Artikel	ESR code	Krediet soort / volgnummer / sub niv	
AUB	Sectie	S O A P A E C V N*	EC.8	S.VN.YYYY V.VN.YYYY	S → gesplitst V → Variabel
BA (*)	18	18 4002 1211 01	12118	S.01.0000	Wettelijke omschrijving Gestemde kredieten
RMB	Hoofdst	Hoofdst - '0'+Titel – Sect – Paragr EC VN	EC.9	A.VN.LSYY N.VN.LSYY	A → geaffecteerd N → Niet-geaffect.
Art	18	18 01 21 1613 02	16139	A.02.LS00	Wettelijk omschrijving Gestemd bedrag
	Afgeleid van BP (*)	In te voeren	Afgeleid van algemene rekening	In te voeren	

(*) BA = basisallocatie, BP = begrotingsprogramma

Bron: FOD Budget en Beheerscontrole

2.5 De verschillende fasen van de implementatie van FEDCOM

FEDCOM wordt in fasen geïmplementeerd bij de federale en programmatische overheidsdiensten. Daarbij zal het principe gelden dat deze fasen worden afgelijnd op het begrip begrotingsjaar, met telkens twee momenten van opstart. Parallel aan de stapsgewijze implementatie van de FEDCOM-toepassing in de verschillende diensten van algemeen bestuur van de federale Staat, worden die diensten ook gradueel onderworpen aan de vermelde wet van 22 mei 2003.

1e fase Pilotproject (9/2007-01/2009)

Vanaf worden de bepalingen van de vermelde wet van 22 mei 2003 integraal toegepast voor de vier horizontale FOD's (FOD Kanselarij Eerste Minister, FOD Budget en Beheerscontrole, FOD Personeel en Organisatie en de FOD Informatie- en Communicatietechnologie (FEDICT)) en de FOD Volksgezondheid, Veiligheid van de Voedselketen en Leefmilieu alsmede de Administratie van de Thesaurie (Centrale betaaldienst). Het gaat met andere woorden om de FOD's die reeds in 2009 overgestapt zijn op het FEDCOM-systeem. Dit nieuwe computersysteem werd in twee fasen operationeel bij de piloot FOD's : op 1 december 2008 voor de vastleggingen op de begroting 2009 en begin januari 2009 voor alle functionaliteiten. Vanaf begin januari dit jaar gebeuren dan dus al hun begrotingsverrichtingen en de boekhoudkundige verwerking ervan binnen het nieuwe informaticasysteem

De andere FOD's en POD's zullen in drie opeenvolgende uitrolgolven van telkens een jaar de overstap maken het FEDCOM-systeem. Voor hen beperken de juridische veranderingen op het vlak van de rijkscomptabiliteit zich voorlopig tot de veralgemening van de gesplitste kredieten en de daaraan verbonden regels van overdracht naar de volgende jaren en herverdeling (zie verderop in dit hoofdstuk). Uiteindelijk zal dan vanaf het begrotingsjaar 2012 alle FOD's en POD's een gemoderniseerde wetgeving toepassen op een nieuw informaticaplatform.

Hierna volgt de kalender van de drie volgende implementatiefasen (roll out of uitrolgolven):

Samenstelling van de Roll-outs:

- ▶ Roll out 1 : 01/01 – 31/12/2009: FOD Sociale Zekerheid; FOD Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overlag; FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie; FOD Buitenlandse Zaken, Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking; POD Maatschappelijke Integratie, Armoedebestrijding, Sociale Economie en Grootstedenbeleid.
- ▶ Roll out 2: 01/01 – 31/12/2010: FOD Financiën; FOD Justitie; FOD Mobiliteit en Vervoer.
- ▶ Roll-out 3: 01/01 – 31/12/2011: FOD Binnenlandse Zaken; POD Wetenschapsbeleid; Ministerie van Defensie; Federale Politie

Voor de federale overheidsdiensten en departementen die geen piloot zijn in het FEDCOM-project geldt volgend **overgangssysteem** ⁽¹⁹⁾.

Enkel de artikelen 19 (inhoud van de begroting), 21 (annulering van beschikbare kredieten op 31 december) en 26 (annulering van boekhoudkundige vastleggingen) van Titel II en van Hoofdstuk I van Titel III betreffende de in artikel 2, 1° van dezelfde wet bedoelde diensten, en van Titel VI van de wet van 22 mei 2003 zijn van toepassing op die FOD's/Departementen vanaf 1 januari 2009:

- ▶ Deze blijven werken met ordonnanceringskredieten die met het oog op de leesbaarheid met vereffeningskredieten worden gelijkgesteld.

(19) Tekstdeel grotendeels gebaseerd op "Toelichting: 1. Algemene inleiding 1.1. Voorstelling van de algemene uitgavenbegroting", in: Ontwerp van Algemene Uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2009, Eerste deel, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, DOC 52 1528/001, 7 november 2008, blz. 5-8.

- ▶ Op vlak van begroting zijn de wijzigingen beperkt tot de veralgemeende gesplitste kredieten, de regels inzake uitstaande vastleggingen van de wet van 22 mei 2003 en de nieuwe systemen voor de herverdeling van basisallocaties.

- ▶ Wegens het limitatieve karakter van deze lijst blijven de niet-piloot-FOD's (de FOD's en de POD's buiten de FEDCOM-perimeter) krachtens de Programmawet van 22 december 2008, voor al wat niet expliciet verband houdt met de wet van 22 mei 2003, onder toepassing vallen van de op 17 juli 1991 gecoördineerde wetten op de Rijkscomptabiliteit. Meer bepaald zijn op de niet-piloten de gecoördineerde wetten onder meer van toepassing wat betreft de aanrekeningsregels, de rol van de controleurs van de vastleggingen en de rekenplichtigen en de rekening van uitvoering van de begroting. Dit houdt dus onder meer in dat die departementen tot hun instap in FEDCOM nog steeds uitgavenordonnanties opstellen die worden ingelezen in de databank van de Thesaurie en die worden onderworpen aan het voorafgaand visum van het Rekenhof ⁽²⁰⁾. Bovendien dekken voor de niet-piloot-FOD's de vereffeningskredieten de sommen die kunnen worden geordonnan- ceerd in de loop van het begrotingsjaar ter uitvoering van vooraf aangegane verbintenissen.

- ▶ De Staatsbedrijven en de Staatsdiensten met afzonderlijk beheer enerzijds, en de Instellingen van Openbaar Nut anderzijds blijven respectievelijk onderworpen aan de wetten op de Rijkscomptabiliteit, gecoördineerd op 17 juli 1991 en aan de wet van 16 maart 1954 betreffende de controle op sommige instellingen van openbaar nut.

- ▶ Inzake de geldvoorschotten en de kredietopeningen blijven de artikelen 14 en 15 van de wet op het Rekenhof van toepassing, wat dus het voorafgaande visum van het Rekenhof impliceert. Voor die FOD's/Departementen zijn de laatste twee posities van de economische code automatisch gelijk aan 00. Die twee posities zullen nader worden ingevuld naargelang de betrokken FOD's/Departementen overstappen naar het FEDCOM-systeem.

(20) Rekenhof, 165^e Boek, Volume I, blz. 459.

2.6 Out of scope

2.6.1 Opsomming

Behoren niet tot de FEDCOM-perimeter:

- ▶ De fiscale ontvangsten;
- ▶ De door de FOD Financiën geïnde niet-fiscale ontvangsten (voor de begrotingsontvangsten neemt FEDCOM dus enkel de registratie en de inning van de niet-fiscale ontvangsten van de diverse FOD's en POD's exclusief de FOD Financiën op);
- ▶ De uitgaven (wedden, pensioenen en kinderbijslag van het overheids-personeel) verricht door de Centrale Dienst der Vaste Uitgaven (CDVU) van de Administratie van de Thesaurie. De CDVU blijft dus zoals vroeger de individuele (wedden...) dossiers beheren en betalen. De CDVU blijft instaan voor het beheer van de niet-uitgevoerde betalingen en terugvordering van niet-verschuldigde bedragen.
- ▶ De verrichtingen met betrekking tot de door het Agentschap van de schuld beheerde leningen zijn het voorwerp van het TRADIX-systeem.
- ▶ De verrichtingen van het Ministerie van Defensie.

Al die verrichtingen worden door een geëigend boekhoudplatform (volgens een eigen systeem) behandeld (zoals STIMER voor de fiscale ontvangsten). In FEDCOM worden dan geaggregeerde gegevens ingelezen en geboekt op basis van een interfacebestand dat aangeleverd wordt door die diensten. In dit bestand zijn de totalen van de in FEDCOM te boeken bedragen opgenomen per begrotingsartikel, grootboekrekening en kostenplaats.

In dit verband dient erop gewezen dat mettertijd de Thesaurie enkel nog zal instaan voor de centralisatie en het beheer van de betalingen terwijl haar huidige taak van boekhouder zal worden overgenomen door de binnen de FOD Budget en beheerscontrole opgerichte nieuwe dienst Federal Accountant. De aparte dienst aanrekening van de Thesaurie wordt door de automatische en onmiddellijke boeking van de transacties immers overbodig.

De dienst Federal Accountant staat in voor het onderhoud van de nieuwe computerprogrammatuur, voor de boekhoudkundige rapportering voor de

diensten van algemeen bestuur en voor de consolidering van de boekhouding van de ontvangsten op het vlak van de federale Staat.

2.6.2 STIMER

STIMER (Systèmes de Traitement Intégré Multi-entités Recouvrement) is het ICT-project van de FOD Financiën dat alle functionaliteiten van de inning, invordering en de boekhouding met betrekking tot alle fiscale en niet-fiscale heffingen en schuldvorderingen integreert in één transversaal systeem. Het sleutelement is de harmonisering van het boekhoudossier van de inning en de invordering, wat leidt tot de creatie van een balans van schulden en schuldvorderingen (tegoeden) per debiteur. Aldus wordt een totaalbeeld geboden van de individuele situatie van iedere belastingplichtige. De betalingen (inkomsten) worden boekhoudkundig ingevoerd op lopende rekeningen (rekening-courant) per debiteur. Een enkele databank zal alle debiteurs omvatten.

De eerste fase die in 2009 in gebruik wordt genomen, levert de basismodules voor de geïntegreerde verwerking van de volgende heffingen: roerende voorheffing, strafrechtelijke boetes, alimentatievorderingen en voorafbetalingen⁽²¹⁾. In aansluiting met de gefaseerde implementatie van STIMER zal ook de organisatiestructuur van de FOD Financiën gefaseerd worden aangepast, onder meer door de oprichting van het Nationaal Inningcentrum en het Nationaal Invorderingscentrum.

Omdat de ontheffingen en de vernietigingen in feite een vermindering zijn van het vastgesteld recht en niet een reële ontvangst, worden in de middelenbegroting enkel fiscale netto-ontvangsten geboekt, dus de bruto ontvangsten verminderd met de terug te betalen onterecht geïnde ontvangsten.

De inning van derdengelden wordt in tegenstelling tot de andere vastgestelde rechten niet in de begrotingsboekhouding opgenomen maar enkel in de algemene dubbele boekhouding. Bij een pas na de ontvangst bepaalde herverdelingsleutel van het vastgestelde recht zal het volledige bedrag eerst worden geboekt op een wachtrekening. De verdeling zal pas gebeuren na de ontvangst van de gelden en de bepaling van de verdeelsleutel.

Tenslotte kan nog vermeld worden dat als gevolg van de implementatie van STIMER enkele belangrijke wijzigingen zullen optreden. Aldus zal bijvoorbeeld de notie 'ontvangen maar nog niet uitgesplitste ontvangsten', een

(21) Zie: Coperfin Moderniseringsplan 2009, Federale Overheidsdienst Financiën, februari 2009.

correctie op de totale aangerekende ontvangsten, vervallen en vervangen worden door “gereserveerde ontvangsten” en/of een algemeen of specifiek “wachtregister”. Voorts zal in tegenstelling tot nu het onbetaalde terug te vinden zijn en zullen de ingekohierde ontvangsten twee maanden vroeger aangerekend worden.

3 Het nieuwe boekhoudplan

Het ontwerp van KB met het boekhoudplan dat van toepassing is op de federale staat, de gemeenschappen, de gewesten en de gemeenschappelijke gemeenschapscommissie is goedgekeurd door de ministerraad van 5 december 2008 ⁽²²⁾. Het ontwerp richt ook de Commissie van de openbare comptabiliteit in als vervanging van de Commissie voor de normalisatie van de openbare comptabiliteit, dat de uitwerking van het boekhoudplan en het genormaliseerd rekeningenstelsel heeft afgewerkt.

De gewesten, de gemeenschappen en de diensten die onder de bevoegdheid van de federale overheid vallen, moeten een algemene boekhouding voeren en een jaarrekening opstellen op basis van een genormaliseerd boekhoudplan. Hierbij dient erop gewezen dat op de Interministeriële conferentie voor financiën en begroting van 12 december 2008 de Vlaamse Gemeenschap en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest dat boekhoudplan voorlopig niet goedkeurden. Een zelfde boekhoudplan voor alle geledingen van de centrale overheid is immers onontbeerlijk voor de consolidatie van de boekhoudkundige gegevens op dat niveau ⁽²³⁾; dat neemt echter niet weg dat de voorstelling van de uitvoeringsrekening van de begroting en de voorstelling van de begroting onder de exclusieve bevoegdheid vallen van de diverse betrokken overheden. Dat boekhoudplan omvat een genormaliseerd rekeningstelsel en de basisregels voor de waardering van de activa en de passiva, de opmaak van de jaarrekening en de boeking en de aanrekening van de verrichtingen. De nieuwe Commissie van de openbare comptabiliteit, dat zal samengesteld zijn uit vertegenwoordigers van de Federale overheid, de gewesten en de gemeenschappen, zal in de toekomst advies geven over de toepassing en eventuele aanpassingen van het boekhoudplan, zodat men het op eenvoudige wijze kan toepassen in overeenstemming met de geldende internationale voorschriften.

Het boekhoudplan is gebaseerd op de principes over de comptabiliteit en de jaarrekening van de wetten van 16 en 22 mei 2003:

- ▶ De begrotingsboekhouding wordt vervangen door een boekhoudkundige aanpak met de invoering van een dubbele boekhouding. In dit verband valt op te merken dat de Duitstalige Gemeenschap en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest thans reeds een volledige dubbele boekhouding voeren.

(22) Persbericht van de ministerraad van 5 december 2008 "Boekhoudplan en oprichting van de Commissie voor de openbare comptabiliteit". Dit tekstdeel is grotendeels gebaseerd op dit persbericht.

(23) Verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting uitgebracht door de heer Peter Vanhoutte en Dirk Pieters, Wetsontwerp houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat..., Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, DOC 50 1870/004, 13 maart 2003, blz. 9.

- ▶ De aanrekening in de begroting zal voor ontvangsten en uitgaven plaatsvinden op het moment dat ze in de boekhouding worden geregistreerd, namelijk op het moment waarop het recht ten gunste of ten laste (op het moment van de ontvangst van de factuur) van de overheid ontstaat. Tot op heden wordt het overgrote deel van de ontvangsten op het tijdstip van de inning en het overgrote deel van de uitgaven op het moment van hun ordonnancering budgettair in rekening genomen. Wanneer een verrichting die in de algemene boekhouding wordt geboekt ook een budgettair karakter heeft ⁽²⁴⁾, wordt die automatisch, dus door middel van een informaticaproces zonder bijkomende manuele tussenkomst ook in de rekeningen van de begrotingscomptabiliteit aangerekend.
- ▶ Het is gebaseerd op het Europees systeem van Nationale en regionale rekeningen dat de lidstaten van de EU een eenvormige opmaak van rekeningen oplegt.
- ▶ Het is geïnspireerd op de wettelijke voorschriften die gelden voor de ondernemingen, voornamelijk wat de balansrekeningen betreft (wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen). Het specifieke karakter van de openbare sector heeft echter significante aanpassingen noodzakelijk gemaakt met betrekking tot de resultatenrekening.

De **jaarrekening**, ten laatste op 31 augustus van het daarop volgende jaar voor te leggen, omvat de balans op 31 december en de resultatenrekeningen opgesteld op basis van de kosten en opbrengsten van het afgelopen boekjaar, alsook de samenvattende rekening van de begrotingsverrichtingen van het jaar overeenkomstig de economische classificatie, zowel wat de ontvangsten als de uitgaven betreft alsmede een toelichting, dat onder meer een bijkomende staat bevat met de stand van de Rijksschuld. De bijlage bij de jaarrekening bevat heel wat bijlagen waaronder een verslag over de verhouding tussen de begrotingsboekhouding en de algemene boekhouding.

Het genormaliseerd **boekhoudplan** omvat derhalve een genormaliseerd rekeningstelsel en basisregels voor de waardering van de activa en de passiva en voor de opmaak van de jaarrekening, alsook voor de boeking en de aanrekening van de verrichtingen. De bijzondere waarderingregels en de afschrijvingsmodaliteiten zullen worden uitgewerkt in de schoot van de nieuwe op te richten Commissie van de openbare comptabiliteit en worden vastgesteld door de Minister van Financiën, na eensluidend advies van de Interministeriële Conferentie voor de financiën en Begroting.

(24) Zuiver financiële verrichtingen of vermogensverrichtingen (zogenaamde code 8-verrichtingen) zoals ontleningen of terugbetalingen van leningen, bepaalde schatkistvoorschotten en afschrijvingen vallen daar dus buiten.

4 Praktische richtlijnen van de Omzendbrief van 2 maart 2009

De **Omzendbrief** van de Federal Accountant “Toelichting in het kader van het boekhoudsysteem welke via het project FEDCOM wordt aangeboden ter uitvoering van de bestaande wettelijke en reglementaire bepalingen dienaangaande” van **2 maart 2009** vermeldt in afwachting van de nodige Koninklijke besluiten de voor de bevoegde diensten van de 5 piloot-FOD’s (cf. hoofdstuk 2.2 en 2.5) de nodige op te volgen reglementaire bepalingen inzake het boekhoudplan, de betrokken actoren bij de uitvoering van de vermelde wet van 22 mei 2003 alsmede andere diverse bepalingen. Deze omzendbrief omvat alle elementen die de diensten in staat moeten stellen om op een effectieve, efficiënte en zuinige manier binnen de budgettaire mogelijkheden, hun boekhoudkundige- en begrotingsverrichtingen uit te voeren en op te volgen. Meer concreet beoogt deze omzendbrief uitvoering te geven aan de wettelijke bepalingen op het vlak van het genormaliseerd boekhoudplan. Deze omzendbrief behandelt evenwel niet de voorstelling van de uitvoeringsrekening van de begroting die, evenals de voorstelling van de begroting, onder de exclusieve bevoegdheid vallen van de federale Staat en van elke gemeenschap en gewest.

In de vermelde Omzendbrief worden de reglementaire bepalingen vermeld betreffende de structuur van het genormaliseerd boekhoudplan (a), de inventaris en de waarderingsregels (b), de jaarrekening, de boekings- en de aanrekeningsregels (c) alsmede de richtlijnen betreffende de betrokken actoren (d). In hetgeen hierna volgt wordt kort ingegaan op de belangrijkste voorschriften ervan.

Ad (a)

Het genormaliseerde boekhoudplan omvat de balansklassen (klassen 1 tot 5), de klassen voor de kosten en de opbrengsten (klassen 6 en 7) en de klasse van de economische en budgettaire rekeningen voor orde en van de rekeningen van de rechten en verplichtingen buiten balans (klasse 0).

Ad (b)

Elk actiefbestanddeel wordt opgenomen in de boekhouding tegen zijn aanschaffingswaarde (aanschaffingsprijs of vervaardigingskost) en in de balans opgenomen tegen zijn aanschaffingswaarde onder aftrek van de gecumuleerde afschrijvingen en waardeverminderingen die erop betrekking hebben.

De terreinen en de gebouwen worden jaarlijks geherwaardeerd tegen hun marktwaarde. De andere onroerende goederen en de werken van burgerlijke bouwkunde worden jaarlijks geherwaardeerd tegen hun vervangingswaarde. De immateriële activa worden jaarlijks geherwaardeerd op basis van de geactualiseerde waarde van hun toekomstige baten. De immateriële en materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur maken het voorwerp uit van jaarlijkse afschrijvingen. De ingevolge de toepassing van afschrijvingspercentages op jaarlijks geherwaardeerde waarden geboekte inhaalafschrijvingen worden als kapitaalverliezen geregistreerd in de kostenrekeningen.

De financiële deelnemingen worden jaarlijks geherwaardeerd. De deelnemingen in internationale instellingen die niet de vorm van een vennootschap hebben aangenomen blijven echter behouden tegen aanschaffingswaarde. De vorderingen en schulden, al dan niet in de vorm van effecten, worden in de rekeningen en in de balans geboekt tegen hun nominale waarde. De transacties verricht in vreemde munt worden omgezet in euro tegen de wisselkoers op de dag van de verrichting; de kosten en opbrengsten van intresten worden evenwel in euro omgezet tegen de gemiddelde wisselkoers van de periode gedurende dewelke zij hebben gelopen. Intresten en uitgifteverschillen, waaronder ook die welke fungeren als intrest op nulcouponleningen, worden in het resultaat opgenomen *pro rata temporis*. Dit is nu reeds het geval met de aanrekening ervan in de Rijksschuldbegroting op economische basis. De afgeleide financiële instrumenten worden jaarlijks geherwaardeerd op basis van hun marktwaarde. De afgeleide financiële instrumenten worden evenwel niet geherwaardeerd indien ze betrekking hebben op renteswaps die slaan op bestaande schulden of vorderingen uitgedrukt in dezelfde munteenheid. Voorzieningen worden aangelegd om het hoofd te bieden aan waarschijnlijke of zekere verlies- en kostenrisico's met betrekking tot duidelijke omschreven verbintenissen buiten balans, uitzonderd die inzake pensioenen van het repartitiestelsel.

Ad (c)

Voor de fiscale ontvangsten is het aanrekeningsmoment de datum van het bepalen van het invorderingsrecht; wanneer evenwel de storting de bepaling van het invorderingsrecht voorafgaat, wordt de datum van de ontvangst van de sommen in aanmerking genomen.

Voor de fiscale ontlastingen en terugvorderingen geldt voor de aanrekening de datum van het bepalen van het bedrag. Er moet rekening worden gehouden met de kosten en de opbrengsten eigen aan het boekjaar of aan de vorige boekjaren, ongeacht de datum van betaling of inning. De uiterlijk op 31 december vastgestelde rechten die evenwel niet vóór 1 februari van het daaropvolgende jaar zijn geboekt, behoren tot een volgend boekjaar.

De intresten, de huurvergoedingen en andere burgerlijke vruchten, alsok de vergoedingen voor in de tijd gespreide prestaties, ten voordele of ten laste van de boekhoudkundige entiteit worden in de algemene boekhouding *pro rata temporis* geboekt.

Worden met interesten gelijkgesteld:

- ▶ de uitgifteverschillen en de vooraf vastgestelde terugbetalingspremies op leningen en de verschillen bij inschrijving op of aanschaffing van vastrentende effecten.

- ▶ de verschillen, krachtens een verbintenis of een wederinkoopoptie, tussen de prijs van afstand en de aanschaffingsprijs van een financieel instrument.

Ad (d)

De controleur van de vastleggingen blijft tot nader order bestaan (zie hoofdstuk 2.2). De primaire ordonnateur is de Minister; hij kan evenwel zijn bevoegdheid delegeren naar de hoofdordonnateur binnen zijn organisatie(s). Alle uitgaven worden gedaan door tussenkomst van de Minister van Financiën; alle betalingen met uitzondering van de betalingen in specimen lopen via de centraliserend rekenplichtige. De vastlegger staat in voor de nodige wettigheidscontrole; de vereffenaar staat daarentegen in voor de controle van de regelmatigheid en de werkelijkheid van de schuld uit hoofde van de rechten vastgesteld in uitvoering van de voorafgaande vastgelegde verbintenissen.

5 Conclusie

De progressieve invoering van een nieuw boekhoudplatform en de ermee gepaard gaande gemoderniseerde wetgeving dragen er in een belangrijke mate toe bij dat in de toekomst de overheidsboekhouding een beter intern instrument wordt voor interne controle, doelmatigheidsanalyse van de kosten en een meer gedetailleerde verslaggeving. De invoering van een dubbele boekhouding met balansen en resultatenrekeningen zal op termijn ook zorgen voor een beter zicht op de evolutie van het vermogen van de overheid en van de herkomst van de wijzigingen ervan. De aldus verzekerde betere informatie en toegenomen transparantie betreffende de activa, schulden, rechten en verbintenissen van de overheid kunnen leiden tot meer budgettaire orthodoxie en minder gebruikmaking van eenmalige maatregelen, one shots in het geëigende jargon.

Het boeken in een dubbele boekhouding van kosten en opbrengsten die niet onmiddellijk resulteren in kasstromen (afschrijvingen en provisies, bv) en de invoering van een analytische boekhouding zullen toelaten om tot een betere kostprijsberekening en –vergelijking te komen. Dit draagt bij tot een beter beheer van de overheidsfinanciën en een efficiënter inzet van de middelen doordat de heroverweging van uitgaven en daardoor het realiseren van besparingen gemakkelijker gemaakt kan worden. Bij STIMER zou de meer doorgedreven automatisering van de routinetaken door de geïntegreerde inning en invordering het mogelijk kunnen maken dat de beschikbare personeelsmiddelen meer kunnen aangewend worden voor de taken met hoge toegevoegde waarde.

Het FEDCOM project zal de berekening of de bepaling van een recht niet beïnvloeden, dus de invoering en uitbreiding van de toepassing ervan heeft geen weerslag op het ESR-vorderingensaldo, afgezien van de per definitie tijdelijke aanloop- en implementatiekosten ervoor. De budgettaire aanrekeningsregels (overeenkomstig het ESR95) veranderen immers niet, wel de concrete werkingsmethodiek.