

Begrotings- en boekhoudsysteem in de Vlaamse Gemeenschap

Gonda COCK
Administrateur-generaal van het Intern Verzelf-
standigd Agentschap Centrale Accounting

ABSTRACT

The accounting system of the Flemish Community is being standardized with special attention being paid to the characteristics of the sector. The monitoring and compliance with budget limits remain paramount. The financial management is organized in a modern and transparent way and is automated to the utmost. The reporting according to the SEC methodology providing among other things the overall budget balance must be made available automatically.

Keywords: public sector accounting, Flemish Community, Belgium

JEL Classification Code: H83

1 Situering

Reeds in 1999 werden door de Vlaamse Regering stappen gezet om de Vlaamse Overheid te transformeren naar één van de modernste overheden binnen de OESO-regio. Deze stappen resulteerden in een ingrijpend veranderingsproces, beter gekend als 'Beter Bestuurlijk Beleid' of 'BBB'. Het belangrijkste objectief achter de oefening was het tot stand brengen van een meer klantgerichte en transparante, efficiënte en effectieve overheid en administratie. Om deze doelstellingen waar te maken was er ook nood aan het transformeren naar een meer modern financieel management en ondersteunend IT-systeem. De mogelijkheid tot het snel aanleveren van managementondersteunende informatie op basis van financiële gegevens is hierbij een cruciaal aspect.

De Vlaamse regering heeft ervoor geopteerd om het financiële luik van de administratieve hervorming 'Beter Bestuurlijk Beleid' in eerste fase in het bestaande boekhoudsysteem te implementeren. In 2007 werd bij wijze van overgangsjaar een tijdelijke rapportering voorzien, zodat de begroting en de boekhouding volgens de nieuwe organisatiestructuur kon verlopen. In de loop van 2007 werden de nodige aanpassingen aan het bestaande financieel systeem OraFin doorgevoerd zodat vanaf 2008 de begroting en de boekhouding volledig volgens de nieuwe organisatiestructuur verlopen.

Het veranderingsproject waarbij het financieel systeem in lijn gebracht wordt met de organisatiestructuur van BBB heeft toegelaten om tegelijkertijd de financiële administratie, binnen de grenzen van de Rijkscomptabiliteit, te moderniseren en te standaardiseren. Bij de oorspronkelijke implementatie van OraFin in 2001 was de dubbele boekhouding reeds gebruikt als basis van het financieel verwerkingsproces. De begrotingsboekhouding was volledig geïntegreerd met de economische en de analytische boekhouding. Via ingrijpend maatwerk werd het systeem in 2001 aangepast aan de bestaande administratieve processen.

In het project OraFin-BBB is een belangrijke stap gezet om de beschikbare standaardfunctionaliteiten van het systeem te gebruiken en de financiële administratie te moderniseren. De dubbele (economische) boekhouding, die reeds vanaf 2001 in gebruik is, krijgt de nodige aandacht zodat naast de wettelijk verplichte rapportering over de begrotingsuitvoering ook de klassieke boekhoudrapportering zoals balans en resultatenrekening kan gemaakt worden.

Intussen dringt een technische upgrade van de software zich op. In de tweede helft van 2008 is het upgrade project **OraFin 2010** opgestart om in januari 2010 de vernieuwde financiële toepassing beschikbaar te hebben. In dit lopende

project wordt eens te meer aandacht besteed aan standaardisering van de processen, zodat minimaal maatwerk in het softwaresysteem moet gebruikt worden. De financiële administratie moet daarbij kunnen uitgroeien tot een modern, transparant, efficiënt en flexibel instrument.

2 OraFin 2010

2.1 Algemene aanpak

De basis van OraFin 2010 blijft het geïntegreerde systeem van budgettaire, economische en analytische boekhouding waarbij de software optimaal ingezet wordt. Vlaanderen blijft verder werken met een dubbele boekhouding met een analytisch luik en met daarboven het budgettaire luik. Naar aanleiding van de upgrade worden belangrijke vereenvoudigingen en verdere standaardisering doorgevoerd. Zo wordt ervoor gekozen om **twee rekeningenplannen** te gebruiken. Dit is een algemeen gebruikte techniek voor instellingen of ondernemingen die volgens twee standaarden moeten rapporteren. Ideaal om economische en ESR-rapportering vanuit dezelfde omgeving geautomatiseerd en auditeerbaar te laten verlopen. Dit heeft als belangrijk gevolg dat een eenvoudig economisch rekeningenplan, zoals b.v. voorzien in het BVR van 21 mei 1997 voor de 'Vlaamse Openbare Instellingen', gekoppeld aan het ESR-rekeningenplan alle noodzakelijke rapporten kan leveren.

Budgetbewaking blijft een belangrijk aandachtspunt. Het is dan ook noodzakelijk dat elke budgetaanwending zo snel mogelijk in het systeem geregistreerd kan worden. Daarom zal de toegang tot het systeem uitgebreid worden en zullen de **inhoudelijk diensten** de **voorbereidende registratie rechtstreeks in OraFin** kunnen inbrengen. Hierbij aansluitend kan dan ook de **volledige goedkeuringsstroom** in het systeem voorzien worden. Deze budgetreservatie kan, ingeval van aankopen, gebruikt worden als **bestelbon** voor de leverancier. De leverancier kan dan het bestelbonnummer vermelden op de factuur wat de verdere verwerking in belangrijke mate vereenvoudigt. Bovendien is deze manier van aanpakken ook de voorbereiding voor de verdere **automatisering van het aankoopproces** waarbij de bestelling ook automatisch bij de leverancier terecht komt met **elektronische facturatie** achteraf. Daarnaast wordt een **"selfservice"** met goedkeuringsstroom voorzien voor het indienen van **kostennota's** door de werknemers op een gestructureerde manier.

De technische benadering van het budgettaire luik wordt grondig aangepast. Het principe van het gebruik van twee soorten kredieten nl. **vastleggings-** of verbintnissenkrediet en **ordonnancerings-** of betaal- of vereffeningskrediet wordt technisch opgevangen door een tijdsdimensie te voorzien in het krediet. Het verbintnissenkrediet wordt verdeeld in de tijd, in overeenstemming met de voorziene **betaalkalender**.

Welke controlestappen hierbij in het voortraject van de aankoop moeten opgenomen worden en welke controles achteraf steekproefsgewijs kunnen uitgevoerd worden, is momenteel nog een open vraag.

2.2 Het gebruik van twee rekeningenplannen: het algemeen rekeningenplan en het ESR-rekeningenplan

De technische kern van de boekhouding is het gebruikte rekeningenplan. De **dubbele boekhouding** is opgebouwd rond het onderscheid tussen resultaatsverrichtingen en vermogensverrichtingen. In het algemeen rekeningenplan komt dit tot uiting door te werken met **balansrekeningen en resultatenrekeningen**. Elke verrichting in de algemene boekhouding wordt “dubbel” geregistreerd zodat het evenwicht in de boekhouding steeds onder controle is. Het resultaat wordt periodiek (maandelijks/jaarlyks) bepaald en bij boekjaarafsluiting overgeboekt naar de balans. Zo geeft de balans jaarlijks de momentopname van de vermogenstoestand weer in activa (aanwending van het vermogen) en passiva (oorsprong van het vermogen).

Het opmaken van een resultatenrekening en balans kan best gebeuren op basis van een eenvoudig rekeningenplan dat de structuur van het minimum algemeen rekeningenstelsel van de bedrijfsboekhouding volgt. Er bestaat veel informatie over de analyse en de interpretatie van financiële gegevens van bedrijfsorganisaties. Er worden jaarlijks ruim 200.000 jaarrekeningen gepubliceerd in België. De toepassing van deze analysetechnieken op de boekhouding van de Vlaamse Gemeenschap zal interessante beleidsinformatie opleveren. Uiteraard moeten bij de interpretatie de juiste doelstellingen voor ogen gehouden worden. De overheid moet niet gewaardeerd worden volgens dezelfde criteria als een bedrijf. Er is echter geen enkele aanwijzing waarom de gekende technieken uit de bedrijfswereld niet gebruikt kunnen worden in een non-profit organisatie, mits correcte interpretatie. De financiële informatie van de Vlaamse Gemeenschap moet wel op de juiste wijze opgebouwd zijn nl. volgens het gestandaardiseerde rekeningenplan. De belangrijkste kengetallen, zowel de financiële ratio's, de resultaatsratio's en andere kengetallen moeten als een dash-board kunnen geraadpleegd worden door de managers die behoefte hebben aan die informatie. Uiteraard maakt ook de eenvoudige budgetopvolging hier deel van uit.

Onder de titel “techniek van de boekhouding” wordt de technische samenhang in de boekhouding verder toegelicht.

De overheidsboekhouding moet de financiële verrichtingen ook kunnen rapporteren volgens de Europese regelgeving nl. de ESR-regelgeving. De ESR-regelgeving voorziet o.m. in een specifiek rekeningenplan gericht op de op-

volging van ontvangsten en uitgaven van de overheid t.o.v. de jaarbegroting. Er zijn geen “balansrekeningen” voor de ESR-rapportering in gebruik, zodat er geen weergave van de vermogenstoestand kan gemaakt worden op basis van de ESR-rekeningen. De ESR-regelgeving voorziet ook in specifieke aanrekeningregels die verschillen van de kasboekhouding, maar wel aansluiten bij de economische boekhouding. Volgens de ESR moeten de stromen geregistreerd worden op transactiebasis d.w.z. op het moment dat de economische waarde of de aanspraken of verplichtingen tot stand komen. Zo worden uitgaven geregistreerd op het moment dat de verplichting ontstaat, niet op het moment van de betaling. Inkomsten worden geregistreerd op het moment van de vordering, niet op het moment van de betaling. Aangezien de rapportering volgens het ESR-rekeningenplan de basis is voor het opmaken van de nationale rekeningen, is de detaillering van het ESR-rekeningenplan anders gericht dan de detaillering van het economisch rekeningenplan.

Door beide rekeningenplannen samen (gekoppeld) te gebruiken is het mogelijk alle vereiste rapportering, zowel de ESR-rapportering als de economisch rapportering op te maken.

2.3 Budgetbewaking

De strikte budgetopvolging blijft een belangrijke rol spelen in de overheidsboekhouding. Bij de begrotingsopmaak worden de ontvangsten en uitgaven voor het komende jaar geraamd. Daarnaast worden ook kredieten voorzien op langere termijn. Aangezien de begroting moet voldoen aan de norm (ESR-vorderingensaldo), vooropgesteld door de Hoge Raad voor Financiën, moet de begroting opgemaakt worden t.o.v. het ESR-rekeningenplan, volgens de ESR-aanrekeningsregels. Tot nu toe was het gebruikelijk om de ESR-code van de betrokken ontvangsten of uitgaven op te nemen in het begrotingsartikel. Dit leidt evenwel tot een weinig flexibel gebruik van de ESR-codes en de betrokken rapportering.

Vanaf 2010 zal het begrotingsartikel in de boekhouding van de Vlaamse Gemeenschap opgesplitst worden in 3 elementen nl. de organisatorische entiteit, het programma en de ESR-code. De budgetbewaking gebeurt over de 3 elementen samen. Het grote voordeel van deze werkwijze is dat de werkelijke boekingen meer detailinformatie kunnen bevatten dan de limitatieve begroting, zodat de kwaliteit van de beschikbare informatie en van de rapportering toeneemt.

Door aanpassing van de processen van de financiële administratie zal de informatie sneller in het financieel systeem aanwezig zijn. Alle uitgaven worden voorafgaandelijk als budgetreservatie in het systeem ingebracht, bij de

inhoudelijke dienst. Door de goedkeuringsstroom in het systeem te organiseren is het niet meer nodig om een volledig parallelle stroom in papier op te zetten.

De belangrijkste wijziging in OraFin 2010 betreffende de budgetbewaking heeft te maken met de opvolging van de twee soorten kredieten in overheidsfinanciën. Om de opdracht tot het maken van een “jaar”begroting te koppelen aan jaaroverschrijdende activiteiten wordt bij de overheid gewerkt met ordonnancerings- of vereffeningskrediet en vastleggings- of verbintenis-krediet. Tot nu toe worden deze twee kredieten opgezet en worden ze elk afzonderlijk als limitatieve kredieten opgevolgd en gerapporteerd.

Hetzelfde resultaat wordt bekomen als voor **één krediet een betaalkalender** opgemaakt wordt. Het krediet van het lopende jaar laat toe verbintenissen aan te gaan en betalingen uit te voeren. De bedragen vermeld in de betaalkalender tijdens de komende jaren laten toe om verbintenissen aan te gaan. Op basis van de voorziene bedragen in de betaalkalenders kan dan een goede inschatting gemaakt worden van de noodzakelijke kredieten bij de volgende begrotingsopmaak. Naast dit grote voordeel voor de begrotingsopmaak heeft deze werkwijze ook een belangrijk technisch voordeel. Deze werkwijze kan volledig opgezet worden met de standaardfunctionaliteit van de software zodat hiervoor geen maatwerk nodig is. De noodzakelijke voorwaarde om vlot te kunnen werken op deze manier is een overzichtelijke rapporteringen over de budgetopbouw en de aanwending van de budgetten.

2.4 Techniek van de boekhouding

Het is de bedoeling om in dit hoofdstuk de belangrijkste elementen en items van de boekhouding te duiden en tevens de samenhang ertussen toe te lichten. Zo wordt achtereenvolgens uitgelegd wat de jaarrekening, de balans en de resultatenrekening betekent. Aansluitend bij de eerder gegeven toelichting over het gebruik van twee rekeningenplannen wordt dieper ingegaan op de codering van zowel het economisch rekeningenplan als van het ESR-rekeningenplan. Tot slot wordt aandacht besteed aan de betekenis en de berekening van de cash flow.

- ▶ De *jaarrekening* geeft een globaal beeld van de financiële toestand en de werking van een organisatie over een bepaalde periode, meestal een jaar. De jaarrekening bestaat uit de balans, de resultatenrekening en de toelichting.

- ▶ De *balans* is een inventaris van de bezittingen van de organisatie en de middelen die aangewend worden om deze te financieren. Het is steeds een momentopname. De passivazijde geeft de oorsprong van de middelen weer. De voornaamste rubrieken zijn: eigen vermogen en vreemd vermogen. De activazijde geeft weer hoe het beschikbare vermogen aangewend is. De activa worden ingedeeld in vaste en vlottende activa. Aangezien elk activabestanddeel op een of andere wijze gefinancierd is, moeten per definitie activa en passiva steeds aan elkaar gelijk zijn op elk ogenblik van een boekhoudkundige verwerking.
- ▶ Om de bewegingen in de verschillende items van de balans gemakkelijk op te volgen, worden de bewegingen niet in de balans zelf geregistreerd maar op afzonderlijke rekeningen. Telkens men een balans wenst, wordt dan het saldo van de rekening gemaakt en geglobaliseerd in rubrieken op de balans vermeld. Bij de registratie van de bewegingen worden volgende boekhoudregels toegepast:
 - ▷ een actiefrekening wordt voor een toename gedebiteerd,
 - ▷ een passiefrekening wordt voor een toename gecrediteerd,
 - ▷ een actiefrekening wordt voor een afname gecrediteerd,
 - ▷ een passiefrekening wordt voor een afname gedebiteerd.

Deze boekhoudregels worden zodanig toegepast dat zowel de beweging als het eindresultaat op juistheid gecontroleerd wordt. Bij iedere verrichting worden minstens twee rekeningen aangepast. Deze **gecontroleerde dubbele registratie** maakt van de boekhouding een technisch sluitend geheel.

- ▶ De *resultatenrekening*, het tweede grote luik van de jaarrekening, geeft een overzicht van alle opbrengsten en kosten die in de loop van het boekjaar door de onderneming stromen. Zij geeft een "getrouw beeld" van de activiteitsontwikkeling van de organisatie, met inbegrip van een behoorlijke vergelijkbaarheid over de verschillende jaren. Daarom is het noodzakelijk dat uitgaven en inkomsten die in een bepaald boekjaar gerealiseerd worden, maar die in werkelijkheid (gedeeltelijk) betrekking hebben op een andere periode zo goed mogelijk aangerekend worden aan de juiste periode (matching-principe). Daarom moeten investeringsuitgaven niet onmiddellijk als kosten ingebracht worden, maar via afschrijvingen over de verwachte levensduur van het investeringsgoed verdeeld worden. Ook hier worden de details op afzonderlijke rekeningen bijgehouden. De resultatenrekening is dan een globalisering in rubrieken van de saldi van de individuele rekeningen.

Aansluitend bij de eerder vermelde boekhoudregels worden opbrengsten en kosten als volgt geboekt:

- ▷ een kostenrekening wordt voor een toename gedebiteerd,
- ▷ een opbrengstenrekening wordt voor een toename gecrediteerd,
- ▷ een kostenrekening wordt voor een afname gecrediteerd.
- ▷ een opbrengstenrekening wordt voor een afname gedebiteerd.

▶ *Het rekeningenplan*

Alle verrichtingen, zowel verrichtingen in verband met het vermogen, balansverrichtingen, als resultaatsverrichtingen, worden op individuele rekeningen geboekt volgens de vermelde boekhoudregels. Dit laat toe testen in te bouwen die de technische consistentie van de boekhouding garanderen. Bovendien worden de rekeningen op een oordeelkundige wijze gecodeerd, het rekeningenplan, zodat het gebruik van dit schema een vlotte analyse van de boekhoudkundige gegevens toelaat.

Het **economisch rekeningenplan** is als volgt gestructureerd:

- ▷ De rekeningen die beginnen met code *1 t.e.m. 5* zijn *balansrekeningen*. In de volgende tabel wordt een overzicht gegeven van de opbouw van de balans. Ratioberekeningen tussen onderdelen van de activa en passiva geven een beeld over de financiële onafhankelijkheid en het financieel evenwicht van de organisatie. Om een volledig beeld te hebben dienen de ratio's van uit verschillende invalhoeken benaderd te worden.

ACTIVA		PASSIVA	
Rekening	Omschrijving	Rekening	Omschrijving
	Vaste activa		Eigen vermogen
20 – 28	Vaste activa	10 – 15	Eigen vermogen
	Vlottende activa		Vreemd vermogen LT
29	Vorderingen > 1 jaar	16	Voorzieningen
3	Vorraden	17	Schulden > 1 jaar
40 – 41	Vorderingen < 1 jaar		Vreemd vermogen KT
50 – 54	Beleggingen	42 – 48	Schulden < 1 jaar
55-58	Liquide middelen	493/5	Overlopende rekeningen
490/2	Overlopende rekeningen		

- ▷ De 6-rekeningen zijn kostenrekeningen met als bijkomende codering:

60 Handelsgoederen, grondstoffen, hulpstoffen
 61 Diensten en diverse goederen
 62 Personeelskosten
 63 Afschrijvingen en waardeverminderingen
 64 Inkomensoverdrachten
 65 Financiële kosten
 66 Uitzonderlijke kosten.

- ▷ De 7-rekeningen zijn opbrengstenrekeningen met als bijkomende codering:

70 Lopende opbrengsten
 73 Inkomensoverdrachten
 74 Andere operationele opbrengsten
 75 Financiële opbrengsten
 76 Uitzonderlijke opbrengsten.

- ▷ Alle 6- en 7-rekeningen samen vormen de resultatenrekening. Het resultaat wordt als volgt opgebouwd:

Werkingsopbrengsten (70 –74)	
- <u>Werkingskosten (60 – 64)</u>	
Werkingsresultaat	
+ Financiële opbrengsten	
- <u>Financiële kosten</u>	
Resultaat uit de gewone werking	
+ Uitzonderlijke opbrengsten	
- <u>Uitzonderlijke kosten</u>	
RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR	

Om in de tijd vergelijkbare cijfers te hebben is het belangrijk afspraken te maken betreffende de aanrekening van kosten en opbrengsten in een bepaald boekjaar. Het huidige Rijkscomptabiliteit bepaalt dat een kost ten laste van het boekjaar valt als de besteding goedgekeurd en geboekt is. De opbrengsten worden aangerekend bij betaling.

Bijvoorbeeld: het innen van huurgelden in één factuur voor de maanden augustus 2008 t.e.m. juli 2009 wordt in het wettelijk systeem volledig als opbrengst opgenomen in het jaar waarin het bedrag geïnd wordt. Bij aanrekening volgens het matchingprincipe zou de huur pro rata temporis moeten verdeeld worden over de twee boekjaren.

In de Rijkscomptabiliteit is er geen sprake van het toepassen van het matching-principe.

Het **esr rekeningenplan** is als volgt gestructureerd:

Het *eerste cijfer* duidt de hoofdgroep aan. De hoofdgroepen 1 tot en met 4 betreffen de *lopende verrichtingen*; de hoofdgroepen 5 tot en met 8 betreffen de *kapitaalverrichtingen*. Groep 9 bevat verrichtingen betreffende *overheidsschuld*. De codenummers die beginnen met 0 worden gebruikt om de posten te coderen die niet tot de hoofdgroepen 1 tot en met 9 kunnen worden gerekend of die pas later daartoe kunnen worden gerekend.

Het *tweede cijfer* duidt de groep aan. De codenummers met als tweede cijfer 1 tot en met 5 slaan op *uitgaven*; de nummers met als tweede cijfer 6 tot en met 9 slaan op *ontvangsten*. Het cijfer 0 is voorbehouden voor niet-gesplitste posten.

Het derde cijfer duidt de subgroep aan. In sommige gevallen blijkt het nodig een vierde cijfer in te voeren.

Het is mogelijk een rekening op te stellen voor elke hoofdgroep van de uitgaven en ontvangsten. Elke rekening geeft het saldo van deze verrichtingen.

In termen van de dubbele boekhouding worden deze rekeningen gebruikt als "resultatenrekening". M.a.w. *alleen de mutatie van het boekjaar wordt opgenomen*. Er is geen "resultaatsverwerking". Er worden geen vermogensrekeningen bijgehouden.

De meest gebruikte saldi bij de interpretatie van de financiële cijfers zijn de volgende:

- ▷ het saldo van de lopende verrichtingen (saldo van de hoofdgroepen 1 tot en met 4);
- ▷ het saldo van de kapitaalverrichtingen (saldo van de hoofdgroepen 5 tot en met 8);
- ▷ het netto te financieren saldo, dat de som is van de twee vorige. Het komt dus overeen met het verschil tussen de totale ontvangsten (zonder de leningen) en de totale uitgaven (zonder de aflossingen van de schuld);
- ▷ het primair saldo, dat het netto te financieren saldo is zonder rentelasten van de schuld;
- ▷ het bruto te financieren saldo, dat verkregen wordt door bij het netto te financieren saldo het bedrag van de aflossingen van de schuld te voegen;

- ▷ het vorderingensaldo (voorheen de financieringsbehoefte genoemd): het betreft het netto te financieren saldo, met aftrek van de netto kredietverleningen en deelnemingen. Conceptueel komt dit begrip overeen met de definitie die gebruikt wordt bij het Verdrag van Maastricht voor het saldo van de overheidsverrichtingen.

De stromen tijdens het boekjaar worden genoteerd op een rekening uit het economisch rekeningenplan en op een rekening uit het ESR-rekeningenplan. Zo kan elke verrichting voldoende gedetailleerd geregistreerd worden en is rapportering mogelijk in de jaarrekening voor de dubbele boekhouding en het ESR-vorderingensaldo voor de ESR-rekeningen.

► *De cashflow*

In een kasboekhouding geeft de resultatenrekening meteen de beweging in de kastoestand weer. Bij de aanrekening van kosten en opbrengsten sluit het resultaat niet aan bij de kastoestand. Om uitgaande van het nettoresultaat volgens de economische boekhouding de kastoestand te bepalen moeten volgende bewerkingen gemaakt worden:

Nettoresultaat van het boekjaar

+	niet-kaskosten	(afschrijvingen, waardeverminderingen; kosten die geen uitgaven zijn)
-	niet-kasopbrengsten	(in opbrengst nemen van subsidie; opbrengsten die geen inkomsten zijn)
+/-	mutaties in het bedrijfskapitaal	(toe- of afname van Vorderingen, schulden)
-	investeringen	
+	desinvesteringen	
+/-	nettoleningen	(+leningen - terugbetalingen)

Kasaangroei (-afname) van het boekjaar

Opvolging van de kengetallen en ratio's over de boekjaren, laat toe evoluties in de financiële toestand te detecteren en tijdig bij te sturen. De voorhanden zijnde kengetallen en ratio's kunnen uiteraard ook berekend worden op de begrotingscijfers (zowel jaarbegroting als meerjarenbegroting), zodat de invloed van bepaalde beslissingen vrij duidelijk kan weergegeven worden. Ook hier is de beschikbaarheid van ondersteunende software, die de dashboardgegevens

