

Synthese van de accrual-hervorming van de Belgische staat en de gewesten

Vergelijkende analyse van Study 14 van de IFAC, 3e editie januari 2011 en van het verslag van het Belgisch Rekenhof, 5 januari 2011

Raymond Ghysels, Pascale Phan en Christos Tsatsis
*Centre de recherche en comptabilité et contrôle de gestion,
Solvay Brussels School of Economics & Management van de ULB*

1. Inleiding

Dit artikel analyseert de hervorming van de boekhouding van de Belgische overheidssector en diens overschakeling van een besloten begrotingsboekhouding naar een geïntegreerd vermogens- en begrotingsboekhoudstelsel. De lokale overheden zijn in feite al overgestapt naar een vermogensboekhouding bovenop hun begrotingsboekhouding: de gemeenten in 1995, de ocmw's in 1997, de provincies in 2003 en de overheidsbedrijven vanaf 2005, afhankelijk van het gewest waartoe ze behoren. Nu is het de beurt aan de federale Staat¹ en de entiteiten die ervan afhankelijk zijn.²

Deze hervorming, die in werking treedt op 1 januari 2012³, wordt toegelicht door twee heel recente belangrijke teksten, de ene met internationale, de andere met nationale draagwijdte. Het opzet van dit onderzoek is dus een analyse te maken van de *accrual*-hervorming, door ze te toetsen aan *Study 14* van de IFAC⁴ en aan het verslag van

³ Rekenhof, "Voorbereiding van de administratieve openbare instellingen (AOI), de administratieve diensten met boekhoudkundige autonomie (ADBA) en de staatsbedrijven (SB) op de boekhoudkundige verplichtingen van de comptabiliteitswet van 22 mei 2003", inwerkingtreding op 1 januari-2012:

1. voor de Staat: door art. 133 van de Wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat, gewijzigd door art. 32 van de Wijzigingswet van 22 december 2008,
2. voor de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaamse Gewest, de Franse Gemeenschap en het Waalse Gewest: door art. 1 van het KB van 4 mei 2010.

⁴ IFAC, *International Federation of Accountants*, Cf. www.ifac.org. IFAC, *Study 14*, januari 2011, New York, 332 p. De tweede editie van *Study 14* dateert van december 2003.

¹ Wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat.

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.

het Rekenhof.⁵ Uit *Study 14* komt het wisselend belang naar voren van een internationale ervaring met hervormingen naar *accrual accounting* doorheen de wereld. De Belgische ontwikkelingen zullen ook worden vergeleken met de internationale standaarden, uitgevaardigd door de IPSAS Board (hierna IPSASB), die al zijn aangenomen door een 70-tal landen, de belangrijke internationale instellingen en de INTOSAI.⁶

De begroting is nooit een beheersinstrument geweest, maar vooral een *instrument voor de machtiging van uitgaven*. We kunnen Suzanne DESILLE⁷ dus bijvallen als ze schrijft: “de begrotingsboekhouding... is een overheidshandeling strekkende tot het voorzien en het toestaan van uitgaven, in het algemeen belang, met het oog op de voldoening van de behoeften of de herverdeling van de inkomsten” maar niet meer...

Hervorming van de boekhouding van de Belgische overheidssector: de federale staat en de entiteiten schakelen (eindelijk) over op een geïntegreerd vermogens- en begrotingsboekhoudstelsel

2. Voordelen van de vermogensboekhouding

2.1. Opmerkingen door de IPSASB

De IPSASB somt, zeer bondig, een tiental voordelen⁸ op die van belang zijn bij het vaststellen van de aansprakelijkheid en het vereenvoudigen van de investerings- en beheersbeslissingen, als de boekhouding op vermogensrechtelijke basis wordt opgemaakt:

1. betere rapportering, zowel op korte als op lange termijn, van:
 - a. de aanwendungen (gebruik, toewijzing of bestemming van de middelen) en
 - b. de middelen (in kapitaal door eigen vermogen of inbrengen, in ontvangen subsidies en in inkomsten uit arbeid door getarifeerde diensten);
2. nauwkeurige bepaling van het vermogen en de langetermijnevolutie ervan,
 - a. zowel wat betreft de vermogensmutaties (wijziging van de structuur van het vermogen zonder wijziging van de nettowaarde),
 - b. als wat betreft de schommelingen van het vermogen⁹ (wijziging van de bruto- of nettowaarde van het vermogen en van de structuur, die aanleiding geven tot een verrijking of een verarming);
3. betere waardering van de kaspositie en de financiële prestaties, alsook, dankzij de completere en duidelijkere financiële analyses, van de cashflow, in het bijzonder wat de talrijke balans- en resultatenratio's betreft;
4. hulpmiddel voor betere beslissingen over de middelen en bij de verschillende opportuiniteitskeuzen inzake de aanwendungen en een betere waardering op lange termijn van de
 - a. onderhouds- en herstellingskosten en van de toekomstige investeringen, of
 - b. van de exploitatiekosten of kosten van financiële verplichtingen;
5. weergave, via de financieringstabellen, van de oorsprong en de bestemming van de fondsen;
6. mogelijkheid tot het meten van het evenwicht tussen het bedrijfskapitaal, de behoefte aan bedrijfskapitaal en de kaspositie (en niet louter de liquide middelen)¹⁰;

⁵ De referenties worden verder in het artikel overgenomen.

⁶ INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions (de wereldwijde koepelorganisatie van nationale rekenkamers).

⁷ S. DESILLE, Eerste Auditeur bij het Rekenhof, “L’apport d’une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations: avantages et difficultés”, *Documentatieblad*, FOD Financiën, 69ste jaargang, nr. 1, p. 127-142, Brussel.

⁸ IFAC, *Study 14*, o.c., § 1.17-1.27.

⁹ Cf. ook het voorvermeld KB van 7 april 1954, art. 26, lid 1, 2°. Jammer genoeg geldt die bepaling enkel voor de ION's.

¹⁰ F. KHROUZ, *Comptabilité et gestion, Comptabilité générale, analyse financière et consolidation des comptes*, Solvay Brussels School of Economics & Management, Brussel, 2010, p. 345.

7. bevordering van de inschatting van de looptijd van de langetermijnfinanciering van de investeringen en van de exploitatiekosten of -uitgaven ten gevolge van die investeringen;
8. de vaststelling van de inventaris van niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen;
9. bevordering en verbetering van het aantonen van het verantwoorde beheer van de middelen; en
10. vereenvoudiging van de waardebepaling van de maatstaf van de kostprijswaardering.

Ideaal zou zijn: de integratie van de verschillende boekhoudprogramma's

2.2. Opmerkingen van het Belgisch Rekenhof

Het Rekenhof had in zijn 160e Boek¹¹ de essentie van de Belgische *accrual*-hervorming al zeer duidelijk samengevat in zes opmerkingen:

1. "daar waar de algemene rekening van de Staat thans bestaat uit:
 - a. de uitvoeringsrekening van de begroting,
 - b. de rekening van de vermogenswijzigingen, en
 - c. de thesaurierekening,bestaat zij volgens de nieuwe wet uit:
 - d. de jaarrekening, en
 - e. zover een wettelijke bepaling een dienst niet vrijstelt van het opmaken van een begroting, uit de rekening van uitvoering van de begroting, en
 - f. een toelichting bij deze rekening.
2. De jaarrekening zelf bestaat uit:
 - a. de balans,
 - b. de resultatenrekening,
 - c. de samenvattende rekening van de begrotingsverrichtingen overeenkomstig de economische classificatie, en
 - d. de toelichting die de noodzakelijke informatie bevat om de balans en de resultatenrekening te kunnen analyseren.

3. Bovendien zal door iedere dienst van het algemeen bestuur ook een jaarverslag dienen te worden opgemaakt. Dit jaarverslag moet de link leggen tussen:
 - a. de boekhoudkundige gegevens, en
 - b. de activiteiten van de dienst of instelling.
4. Op het vlak van de begroting en de begrotingscomptabiliteit voorziet de wet, wat de uitgaven betreft, in twee soorten kredieten:
 - a. enerzijds, de vastleggingskredieten ten belope waarvan bedragen kunnen worden vastgelegd uit hoofde van verbintenissen die ontstaan of worden gesloten tijdens het begrotingsjaar, en,
 - b. anderzijds, de vereffeningskredieten ten belope waarvan tijdens het begrotingsjaar bedragen kunnen worden vereffend uit hoofde van rechten vastgesteld in uitvoering van voorafgaandelijk vastgelegde verbintenissen.¹²
5. Er wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen gesplitste en niet-gesplitste kredieten, en
6. de op het einde van het begrotingsjaar beschikbare vastleggings- en vereffeningskredieten worden geannuleerd."

Aan deze zes opmerkingen moet nog worden toegevoegd dat het Verslag aan de Koning vóór de bekendmaking van het koninklijk besluit van 10 november 2009 tot vaststelling van het boekhoudplan van toepassing op de federale staat en op de gemeenschappen, de gewesten en de gemeenschappelijke gemeenschapscommissie duidelijk vermeldt dat: "... de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, met inbegrip van haar uitvoeringsbesluiten¹³, overeenkomstig de wil van de wetgever in 1991, eveneens een belangrijk referentiekader vormt voor de toekomstige patrimoniale boekhouding van de openbare sector. Wat de balansrekeningen betreft, vindt onderhavig besluit bijgevolg grotendeels zijn inspiratie in de bepalingen die van toepassing zijn op de ondernemingen. Het specifiek ka-

¹² Wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat, art. 8: "Een recht is vastgesteld wanneer aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

1° zijn bedrag is op nauwkeurige wijze vastgesteld;

2° de identiteit van de schuldenaar of van de schuldeiser is bepaalbaar;

3° de verplichting om te betalen bestaat;

4° een verantwoordingsstuk is in het bezit van de betrokken dienst."

De modaliteiten voor het vaststellen van de rechten moeten door de Koning in een bijzonder koninklijk besluit worden vastgelegd.

¹³ In het bijzonder het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen.

¹¹ Rekenhof, 160e Boek, zitting 2003-04, § 3.1.

rakter van de openbare sector heeft echter significante aanpassingen noodzakelijk gemaakt met betrekking tot de resultatenrekening, zoals die gedefinieerd wordt door voornoemde wet en besluiten.”

Niettegenstaande dat *Study 14* herhaaldelijk naar de IPSAS-standaarden verwijst, is daar, vreemd genoeg, niets van te bespeuren in de Belgische teksten: parlementaire stukken, verslagen, memories van toelichting, wetten, besluiten, enz. Nochtans staat het vast dat de invloed van deze standaarden de komende jaren nog zal toenemen, net zoals de IAS/IFRS dergelijke evolutie hebben doorgemaakt.

3. Beheer van de wijziging van de boekhoudstandaard

3.1. De valstrikken van de wijziging

Dit omschakelingsproces mag niet geïsoleerd plaatsvinden, afgesneden van de omgeving waarin de overheidsentiteiten evolueren¹⁴, noch beperkt blijven tot een louter boekhoudkundige verandering. De hervorming streeft ook naar de modernisering van het beheer van overheidsaangelegenheden en naar het aannemen van *good governance*-regels. Om succesvol te zijn, moet de omschakeling steunen op een *top down – bottom up*-aanpak en de onvoorwaardelijke betrokkenheid bij en steun van alle (politieke en administratieve) hogere overheden krijgen. Zo nodig moet voor de politieke mandatarissen die weinig vertrouwd zijn met de algemene boekhouding, de interne controle en de beheerscontrole een verplichte opleiding worden voorzien.

Met het oog op de invoering van een vermogensboekhouding moeten de bepalingen van de wetten, besluiten, decreten, ordonnanties en normen, vóór de inwerkingtreding ervan, duidelijk en volledig zijn, zodat de inspectie van Financiën en het Rekenhof hun respectieve taken ten volle kunnen opnemen. Om die reden heeft het Rekenhof, in zijn opmerkelijk, scherpzinnig maar streng verslag “Voorbereiding van de administratieve openbare instellingen (AOI)¹⁵, de

administratieve diensten met boekhoudkundige autonomie (ADBA)¹⁶ en de staatsbedrijven (SB)¹⁷ op de boekhoudkundige verplichtingen van de comptabiliteitswet van 22 mei 2003” de gevaren van deze *accrual*-hervorming toegelicht, die lopende voorbereidingen inhouden. Sommige entiteiten vrezden niet tijdig klaar te zijn. Ze “wijzen o.m. op een gebrek aan informatie over de draagwijdte van de nieuwe wet, het ontbreken van uitvoeringsbesluiten en informatie over de financiële staten en/of een gebrek aan middelen en kennis.” “Veelal rekent men op externe hulp van de FOD waaronder de instelling ressorteert of van een externe accountant”.¹⁸

Een niet-realistische spreiding van de implementatie van de hervorming is vaak de oorzaak van het mislukken ervan

Dat alles is nog beheersbaar, maar de onopgeloste vragen aangaande de compatibiliteit, het gebruiksgemak, de beschikbaarheid en de functionaliteit van de software waarin de algemene boekhouding, de begrotingsboekhouding en de analytische boekhouding zijn geïntegreerd, vergroten het gebrek aan voorbereiding en de onzekerheid.¹⁹

en de federale instellingen en de instellingen met een administratieve opdracht, zijnde de non-profitinstellingen. Economische en industriële activiteiten vallen dus niet onder dit begrip. Het is niet beperkt tot de instellingen van openbaar nut, ook de niet door de Wet van 1954 bedoelde instellingen worden beoogd.

¹⁶ Onder “administratieve diensten met boekhoudkundige autonomie” wordt verstaan de administraties waarvan het beheer en de boekhouding door een wet zijn afgezonderd van het beheer en de boekhouding van de diensten van het algemeen bestuur, zonder dat ze over rechtspersoonlijkheid beschikken.

¹⁷ Onder “staatsbedrijven” wordt verstaan, de entiteiten die worden geregeld door een bijzondere wet. Naar ons weten bestaat er slechts één enkele onderneming van dit type. Het betreft de Koninklijke Munt van België. Cf. Wet van 4 april 1995 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, art. 49 tot 63.

¹⁸ Rekenhof, Verslag van 5 januari 2011, p. 39.

¹⁹ Rekenhof, voormeld Verslag van 5 januari 2011, p. 29-36.

¹⁴ *Study 14*, § 2.1 tot 2.4.

¹⁵ Onder “administratieve openbare instelling” wordt verstaan de overheidsinstellingen met rechtspersoonlijkheid, met uitzondering van de openbare instellingen van sociale zekerheid van de categorie D van de Wet van 16 maart 1954 en van de openbare instellingen van sociale zekerheid bedoeld in het KB van 3 april 1997 houdende maatregelen met het oog op de responsabilisering van de openbare instellingen van sociale zekerheid. Deze definitie beoogt enkel de categorieën A, B en C

3.2. De stappen van de omschakeling

Tussen de verschillende entiteiten die bij de omschakeling betrokken zijn, zal *onvermijdelijk* een behoorlijke diversiteit worden vastgesteld.²⁰ Een brede schakering van benaderingen en combinaties daarvan behoort tot de mogelijkheden, afhankelijk van een veelheid aan historische, institutionele, economische en andere factoren. Bij deze overschakelingsfasen wijst de IPSASB op twee cruciale kwesties:

1. de *gap analysis* en
2. de spreiding van de overschakelingsmodaliteiten.

De *gap analysis*²¹ is het gevolg van de meest correcte inschatting van de kloof tussen het huidig eigen systeem van financiële verslaggeving en het systeem dat de *accrual accounting* voorstaat en dat op 1 januari 2012 in werking zou moeten treden. Het probleem voor de meeste entiteiten is dat nog niet alle uitvoeringsbesluiten tot vaststelling van het nieuw boekhoudkundig kader zijn genomen. Daardoor worden de noodzakelijke aanpassingen aan de software voor algemene, begrotings- en analytische boekhouding tegengehouden, te meer daar de ideale oplossing uiteraard de *integratie* van deze verschillende boekhoudprogramma's is. Met betrekking tot de *spreiding van de omschakelingsmodaliteiten*, adviseert de IPSASB de toepassing van een *step-by-step implementatie*.²² De IPSASB stelt vast dat dergelijke hervorming moet beginnen met de, eventueel stelselmatige, *recognition* van alle activa en passiva die aan dit erkenningscriterium beantwoorden, maar ook aan dat van de boekhoudomgeving. De board vestigt de aandacht op de volgende drie "snelheden":

1. de korte spreiding (over één tot drie jaar) komt voor wanneer de uitvoerende macht een beperkt aantal entiteiten krachtig ondersteunt;
2. de middellange spreiding (over vier tot zes jaar) is verkiezelijk wanneer de voorbereiding van de implementatiemaatregelen genormaliseerde boekhoudplannen, jaarrekeningschema's, waarderingsregels en wettelijke regels voor de openbaarmaking van de financiële verslaggeving van de overheidsentiteiten noodzaakt;
3. de lange spreiding (over meer dan zes jaar) wordt noodzakelijk wanneer, bovenop de sub punt 2 hiervoor ver-

melde elementen, eisen inzake de *integratie* van de algemene, begrotings- en analytische boekhoudingen, een serie testen en een gepaste opleiding van de nationale, gewestelijke en lokale boekhouders en de onwetende politieke mandatarissen nodig zijn. Die periode dreigt nog te worden verlengd door een zekere hervormingsmoeheid!

Een niet-realistische spreiding van de implementatie van de hervorming is vaak de oorzaak van het mislukken ervan.²³ In dat opzicht is de Belgische ervaring tot dusver geen succes. Het Rekenhof²⁴ moet jammer genoeg vaststellen dat:

1. na de invoering op 1 januari 2009 van de Wet van 22 mei 2003 bij vijf pilootdepartementen, deze wet, samen met het daarmee gepaard gaande IT-project Fedcom, op 1 januari 2010, hetzij zes jaar later, slechts bij vier departementen in werking getreden is;
2. sinds de opstart van Fedcom nog maar één uitvoeringsbesluit²⁵ definitief goedgekeurd en gepubliceerd is, terwijl er een twintigtal uitvoeringsbesluiten verwacht worden²⁶;
3. de onvolledige juridische omkadering ertoe leidt dat de departementen *ad hoc* oplossingen uitwerken. Die situatie vormt een risico voor het welslagen van het project;
4. in de SAP-toepassing nog een sluitende controle op de beschikbaarheid van de wettelijke programmakredieten ontbreekt, waardoor het risico op kredietoverschrijdingen blijft bestaan;
5. de invoering van de nieuwe boekhouding bovendien niet zorgt voor een toereikende financiële rapportering en een tijdige indiening van de algemene rekening, noch voor een versterking van de interne controle;
6. de Commissie voor de Openbare Comptabiliteit opgericht werd bij Wet van 18 januari 2010, maar tot dusver

²³ *Study 14, o.c., § 2.32.*

²⁴ Rekenhof, 167e Boek, zitting 2010-11, vol. 1, p. 22 e.v.

²⁵ Cf. KB van 10 november 2009 tot vaststelling van het boekhoudplan van toepassing op de federale staat en op de gemeenschappen, de gewesten en de gemeenschappelijke gemeenschapscommissie.

²⁶ Dienaangaande betreft S. DESILLE: "Dit besluit zal niet samen of meteen na de wetten worden genomen, zoals het koninklijk besluit van 7 april 1954 tot uitvoering van voormelde wet van 16 maart 1954. Dat is jammer, want daardoor wordt de indruk gewekt van een onvoltooid hervorming die niet dringend moest worden ingevoerd. Momenteel wachten we er steeds op" in "L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations: avantages et difficultés", o.c.

²⁰ *Study 14, o.c., § 2.18-2.50.*

²¹ *Study 14, o.c., § 2.19.*

²² *Study 14, o.c., § 2.25-2.32.*

het uitvoeringsbesluit dat de leden ervan aanwijst, ontbreekt.²⁷ Die Commissie moet haar werkzaamheden aanvatten, zodat zij onder meer de hiaten van het bestaande boekhoudplan kan verhelpen (deze Commissie heeft gelijkaardige bevoegdheden als de Commissie voor Boekhoudkundige Normen);

7. de dienst Federale Accountant, die een cruciale rol speelt op het vlak van het beheer van het systeem, de ondersteuning van de departementen, de wetgeving, de vorming en de rapportering, over onvoldoende capaciteit lijkt te beschikken om een gepast antwoord te bieden op alle uitdagingen die zich stellen over de implementatie van het nieuwe systeem; en
8. ook niet in staat lijkt om een gepast antwoord te bieden op de verwachtingen van de departementen die al met Fedcom werken.

3.3. De nood aan controle tijdens de overgangperiode

De IPSASB raadt, tijdens de overgangsfase, de volgende noodzakelijke controles aan²⁸:

1. de bestaande controles moeten, de hele duur van de overgangperiode, tot de volledige voltooiing van de hervorming, worden gehandhaafd. Die controles moeten parallel worden doorgevoerd;
2. die controles zullen bijdragen tot de nieuwe *compliance with the stated basis of accounting*²⁹;
3. de eerste nieuwe financiële rapporteringen moeten worden uitgegeven als *trial run*;
4. de entiteiten moeten de moed betonen om deze zogenaamde eerste financiële verslaggeving niet gecertificeerd te durven publiceren, *as an interim step and for a limited number of reporting periods* en

²⁷ Wet van 18 januari 2010 tot wijziging van de 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, art. 3, tot invoeging van de art. 16/1 tot 16/8.

²⁸ Study 14, o.c., § 2.33-2.36.

²⁹ Study 14, o.c., § 2.33. "The audit opinion will reflect that the financial statements are prepared in accordance with the specified policies, except if legislation requires use of the words "fairly presents".

5. vervolgens de latere staten publiceren. Die vormen, wat in de *accrual*-hervorming genoemd wordt, de algemene rekening³⁰ (bestaande uit de jaarrekening en de rekening van uitvoering van de begroting).

De IPSASB meldt dat de FEE (Fédération des experts-comptables européens) onlangs een studie heeft gepubliceerd over de impact van de *accrual*-hervorming op de overheidssector.³¹ Het doel van de hervorming is dat het *accrual boekhoudprincipe* het mogelijk maakt een *true and fair view of the net assets, financial position and results of operations in accordance with the relevant financial reporting framework* te verstrekken, wat een begroting, of zelfs een rekening van uitvoering van de begroting nooit zouden vermogen te doen. In meer dan de helft van de 13 lidstaten³² die het *accrual* gebaseerd systeem voor hun nationale rekeningen hebben aangenomen, werd een deel van de controles uitbesteed aan privékantoren en werd bijstand verleend door gespecialiseerde externe accountants. Het is verbazend dat alleen België en Frankrijk de uitbesteding van dergelijke professionele diensten verbieden.³³

Speciaal voor België preciseert de studie jammer genoeg dat:

1. "In Belgium the Court of Audit exerts external control on the budgetary, accounting and financial operations of the provinces but not of the municipalities which are controlled by the Provincial governments".³⁴
2. "In Belgium ... the audit offices of the local governments do not employ staff with a professional accountancy qualification".³⁵

³⁰ Wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale staat, art. 4.

³¹ Implementation of Accrual Accounting: The Impact on Public Sector Audit, December 2008.

³² Deze landen zijn Denemarken (2002), Spanje (in 1983), Italië (1997), Finland (1998), Frankrijk (2006), Letland (2003), Malta (2002), Nederland (1994), Portugal (in 1990), Zweden (in 1991), Roemenië (2006), het Verenigd Koninkrijk (2000), Slowakije (2008). België is uiteraard niet in de lijst opgenomen, want, noch op nationaal niveau, noch op gewestelijk niveau (met uitzondering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest) is er tot dusver een *accrual*-hervorming doorgevoerd. De inwerkingtreding van de hervorming is of was gepland voor 2013 in Oostenrijk, voor 2010 in Tsjechië en voor 2009 in Litouwen.

³³ Implementation of Accrual Accounting, o.c., § 4.2.2. Contracting of third parties.

³⁴ Implementation of Accrual Accounting, o.c., § 4.2.1. Responsibility for the audit.

³⁵ Implementation of Accrual Accounting, o.c., § 4.3.1. Education.

3. België antwoordde op de vragen in verband met de quality control, dat “no ... changes with regard to the audit were caused by the implementation of accrual accounting”.³⁶
4. België onderscheidt zich als één van de vier enige staten “where no professional qualified accountants are involved in the audit of the financial statements of local governments”.³⁷

3.4. Implementatieplannen

De IPSASB presenteert, in een bijlage bij *Study 14*, de kerngegevens voor de ontwikkeling van een implementatieplan, dat de vragen opsomt die tijdens de overgangsfase moeten worden behandeld. Binnen het beperkte bestek van deze bondige analyse is het echter niet mogelijk hier verder op in te gaan. De IPSASB acht de kans op welslagen het grootst als de volgende kenmerken aanwezig zijn: a) een duidelijk mandaat, b) het engagement van de politieke mandatarissen, c) het engagement van de hoge ambtenaren, d) gepaste human resources en financiële middelen, e) een efficiënte structuur van het projectbeheer, f) technologische capaciteiten en behoorlijke IT-systemen en g) de naleving van de wet.

3.4.1. Het engagement van de politieke mandatarissen

Het politiek engagement *from both the governing body... and the opposing party*³⁸ is vereist, zowel om de veranderingen voor te stellen als om de continuïteit van het project te verzekeren, want om deze boekhoudkundige vormverandering te doen slagen, moeten alle middelen worden ingezet. Het politiek engagement moet van bij de aanvang van het proces aanwezig zijn, zo niet loopt men het gevaar dat middelen worden verspild.

3.4.2. Het engagement van de hoge ambtenaren

Eén van de voornaamste redenen voor dit engagement is dat de hervorming wijzigingen in de machtsstructuur binnen de administratie kan teweegbrengen. Op dat vlak moeten de hoge ambtenaren de taak van “fixer” opnemen, als de zaken verkeerd lopen. Hoewel de rol van de sleutelfiguren van es-

sentieel belang is, is het belangrijk dat, wanneer een persoon onbeschikbaar is, hij door een andere kan worden opgevolgd. Zo niet kan het project, of een deel ervan, vastlopen. Dat geldt des te meer daar de *accrual*-hervorming een verandering in de administratieve cultuur zal teweegbrengen.

3.4.3. Gepaste human resources en financiële middelen

Dit project vergt uiteenlopende competenties om de hervorming te beheren. Het is dus belangrijk deze te identificeren, te verwerven en te behouden.³⁹ Een entiteit die bij de *accrual*-hervorming betrokken is, moet dus:

1. aandacht hebben voor de individuele competenties die nodig zijn voor het beheer van het project en het beheer van de wijziging;
2. aandacht hebben voor het inzicht en de ervaring “in accounting policy issues and systems requirements”;
3. ervoor zorgen dat de sleutelfiguren “the interrelationships between the different elements of the reform process” begrijpen;
4. ervoor zorgen dat het boekhoudkundig personeel alle aspecten (*upstream* en *downstream*) beheerst:
 - a. van het ingeven en registreren van de gegevens,
 - b. van de geïnformatiseerde verwerking ervan in het geïntegreerd boekhoudsysteem,
 - c. van de analyse ervan in de financiële verslaggeving;
5. eventueel overgaan tot de aanwerving van gekwalificeerd personeel en een beroep doen op gespecialiseerde externe accountants (*specialist skills*).

3.4.4. Een efficiënte structuur van het projectbeheer

Wegens de omvang en de diversiteit van de competenties die bij dergelijke hervorming moeten worden ingezet, moet het project worden gesplitst in verschillende componenten, namelijk:

1. een omstandig documentair kader:
 - a. dat een stevige basis vormt voor de communicatie van deze hervorming,
 - b. tot ondersteuning van het inzicht in de redenen voor de veranderingen en van de aanpak die wordt gevolgd om de volledige voltooiing van de wijzigingen te bereiken,
 - c. dat bevestigt dat de implementatie ermee in overeenstemming is;

³⁶ *Implementation of Accrual Accounting, o.c., § 4.5. Quality Control System.*

³⁷ *Implementation of Accrual Accounting, o.c., § 5.2. Results on the Local Level of Government.*

³⁸ *Study 14, o.c., § 2.40.*

³⁹ *Study 14, o.c., § 2.42.*

2. een formeel implementatieplan dat afhankelijk zal zijn van de omvang van de hervorming⁴⁰;
3. een duidelijke toewijzing van de verantwoordelijkheid voor elke taak en de respectieve rol ervan in het project;
4. de identificatie van de belangrijke fasen die moeten worden doorlopen en de sturing doorheen die verschillende fasen;
5. een gedetailleerd proces inzake de goedkeuring van de doorlopen fasen;
6. formele communicatie- en coördinatiemechanismen en -kanalen om de informatie te verspreiden en te ontvangen.

Na de invoering op 1 januari 2009 van de wet van 22 mei 2003 bij vijf pilootdepartementen, is deze wet, samen met het daarmee gepaard gaande IT-project Fedcom, op 1 januari 2010, hetzij zes jaar later, slechts bij vier departementen in werking getreden

3.4.5. Technologische capaciteiten en behoorlijke IT-systemen

De inwerkingtreding van dergelijke boekhoudkundige en financiële hervorming kan opmerkelijke veranderingen teweegbrengen “to a wide range of information systems”.⁴¹

Wat de boekhoudsoftware zelf betreft, is het hoogstwaarschijnlijk dat de evaluatie ervan, in een aanzienlijk aantal gevallen, zal uitwijzen dat ze de test van de omschakeling niet zal doorstaan. Het Rekenhof stelt vast dat “in de helft van de gevallen de entiteiten niet in staat zijn een begrotingsboekhouding te voeren, laat staan een boekhouding van de vastleggingen en vereffeningen”⁴², en zeker geen algemene boekhouding op basis van de principes van het dubbel boekhouden die, op basis van het beginsel van het simultaan boeken, zelf een begrotingsboekhouding en een analytische boekhouding integreert.

Een vaststelling van het Rekenhof maakt ons behoorlijk bang: “Ook blijkt uit sommige antwoorden dat de boekhoudsoftware enkel wordt gebruikt in het kader van de algemene boekhouding en dat de begrotingsboekhouding wordt gevoerd met behulp van Excel”.⁴³ Als we weten dat een rekenblad de onveranderlijkheid van de boekingen niet garandeert, kan dat aanleiding geven tot nog grotere gevaren. Het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten vestigt de aandacht op deze kwestie van primordiaal belang in een technische nota bestemd voor de leden.⁴⁴

Kortom, de vaststelling van het Rekenhof is vrij beangstigend: “De overgrote meerderheid van de entiteiten die hebben bevestigd dat ze met de huidige software niet in staat zijn om aan alle vereisten van de nieuwe wetgeving te voldoen, zijn vooralsnog niet van plan om nieuwe boekhoudsoftware aan te schaffen. Zij wijzen erop dat zolang niet alle vereisten gekend zijn waaraan het nieuwe boekhoudsysteem moet voldoen en ook alle onduidelijkheden van de wet niet zijn uitgeklaard, geen sluitend lastenboek voor de aanschaf van boekhoudsoftware kan worden opgesteld. Ook wordt erop gewezen dat eerst een voorafgaande analyse nodig is of dat voor de ingebruikname van nieuwe software volgens bij gespecialiseerde firma’s verkregen inlichtingen toch wel tweeënehalf à drie jaar moet worden gerekend” En het Hof besluit niet al te optimistisch: “... deze vaststellingen lijken op het eerste zicht weinig vertrouwenwekkend met het oog op een vlotte overgang naar het boekhoudsysteem van de wet van 2003”.

⁴⁰ Study 14 geeft in appendix B een vijftiental informatiebronnen over implementatieplannen. Wegens de beknoptheid van dit artikel is het onmogelijk deze bronnen, waaraan best een afzonderlijke studie kan worden gewijd, te behandelen.

⁴¹ Study 14, o.c., § 2.44-2.47.

⁴² Rekenhof, Verslag van 5 januari 2011, Hoofdstuk 6, Toekomstige boekhoudsoftware, p. 33-36.

⁴³ Rekenhof, Verslag van 5 januari 2011, p. 29.

⁴⁴ *Kwaliteitscriteria van de boekhoudsoftware, Technische nota van het IAB*, 30 april 2003, p. 16 e.v.

3.4.6. De wijze van wetgeven

Alvorens de wet af te kondigen, verdient het de voorkeur een ontwerp tekst voor te stellen en de schriftelijke reacties van de bij de hervorming betrokken entiteiten te ontvangen. Deze methode van wetgeven biedt het voordeel dat de instemming van de bij de geplande hervorming betrokken nationale en gewestelijke boekhouders kan worden verkregen. De uitwisseling van reacties vóór de ontwerp tekst door het parlement wordt aangenomen is “an opportunity to inform and educate other political parties and influential groups within government of the benefits of the changes”.⁴⁵

3.5. Goed gebruik van de middelen

De IPSASB stelt vast dat de entiteiten die bij dergelijke hervorming betrokken zijn, vaak over beperkte middelen beschikken. Ze moeten er dus spaarzaam mee omgaan volgens het materialiteitsbeginsel, dat “inhoudt dat, zolang de oordeels- en besluitvorming op basis van de verslaggeving niet beïnvloed wordt, de inwinning en de registratie van alle informatie kan vereenvoudigd worden”. Voorbeeld: het verzamelen van de informatie die nodig of nuttig is voor de openingsbalans kan heel wat tijd in beslag nemen. Het is nochtans een onontkoombare verplichting. Daarover zal de nationale of gewestelijke boekhouder zijn oordeel moeten uitbrengen, zodat de door de entiteit verstrekte financiële verslaggeving de “highest level of external scrutiny” kan doorstaan.⁴⁶

3.6. Accrual budgeting

Hoewel *Study 14* gericht is op de algemene boekhouding, wordt niet uit het oog verloren dat steeds meer entiteiten inmiddels begrotingen opstellen die gebaseerd zijn op transacties, en niet meer op kasinstromen en -uitstromen. Michel JONET⁴⁷ preciseerd dat “de ramingen van de ontvangsten uitgedrukt worden als vastgestelde rechten. De ramingen van de uitgaven worden uitgedrukt als gesloten verbintenissen of als vastgestelde rechten: vandaar het on-

derscheid in de uitgavenkredieten tussen vastleggingskredieten⁴⁸ en vereffeningskredieten.⁴⁹ Het nieuwe systeem maakt geen onderscheid meer tussen niet-gesplitste en gesplitste kredieten”. De boekhoudkundige aanrekeningsregels zijn neergelegd in artikel 20 van de Wet van 22 mei 2003. De reconciliatie van de verrichtingen van de algemene en de begrotingsboekhouding moet worden gemaakt.

Op de begrotingsartikelen worden enkel de vastgestelde rechten aangerekend voor zover daarvoor voldoende krediet is. De reconciliatie is ook aan de orde, niet alleen met het oog op de reconciliatie tussen de algemene en begrotingsrekeningen in de algemene boekhouding maar ook tussen de begrotingsrekeningen (waarop alle begrotingsverrichtingen worden aangerekend) en de begrotingsartikelen (waarop enkel wordt aangerekend voor zover er voldoende kredieten zijn).⁵⁰ De entiteiten die vandaag al verplicht zijn een begrotingsboekhouding te voeren, vormen een minderheid, aldus het Rekenhof.

3.7. Chart of accounts

De IPSASB bemerkt, in de van de Staten ontvangen antwoorden, dat de boekhoudplannen “economic, functional, administrative, and regional classifications as well as more detailed classifications for cost centers, programs, projects, outputs, and outcomes” bevatten.⁵¹ “In the same way that the chart of accounts is a systematic coding system for the classification and coding of transactions and events *within the accounting system*, a budget classification is a systematic coding system for the classification and coding of transactions and events *within the budget system*. If the chart of accounts incorporates the budget system, it will include all the accounts specified in the budget classification, *together with other accounts required for accounting and reporting purposes (for example, assets, liabilities and revenues)*”.⁵²

⁴⁸ Vastleggingskredieten: bedragen ten belope waarvan bedragen kunnen worden vastgelegd uit hoofde van verbintenissen die ontstaan of worden gesloten tijdens het begrotingsjaar.

⁴⁹ Vereffeningskredieten: bedragen ten belope waarvan tijdens het begrotingsjaar bedragen kunnen worden vereffend uit hoofde van de rechten vastgesteld in uitvoering van de voorafgaandelijk vastgelegde verbintenissen.

⁵⁰ Rekenhof, Verslag van 5 januari 2011, p. 21.

⁵¹ *Study 14, o.c., § 2.82.*

⁵² *Study 14, o.c., § 2.85.*

⁴⁵ *Study 14, o.c., § 2.48.*

⁴⁶ *Study 14, o.c., § 2.51-2.55, vnl. 2.52.*

⁴⁷ Documentatieblad, 2004, nr. 1, M. JONET en L. MAUDENS, “Een becommentarieerde lezing van de wet van 22 mei 2003 houdende de organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat”, p. 18 e.v.

Wanneer verscheidene entiteiten, al dan niet met rechts-persoonlijkheid, maar alle met boekhoudkundige persoonlijkheid, hun rekeningen moeten consolideren met de rekeningen van de hiërarchisch hogere entiteit, wordt ook de oprichting van een *central chart of accounts* aanbevolen. Deze *central chart of accounts* moet tegemoetkomen aan de behoeften van elke entiteit en een eenvormige structuur opleggen, maar flexibel genoeg blijven om bijzondere behoeften in te willigen. Terzijde wordt opgemerkt dat in Zwitserland, een federaal land, “*despite its strongly [con]federal structure, the core of the chart of accounts (being the first four digits) is mandatory for all entities*”.⁵³ In België zou uiteraard dezelfde oplossing toepasbaar moeten zijn!

Het Rekenhof merkt op: “De meeste [Belgische] entiteiten blijken wel te beschikken over een (al dan niet goedgekeurd) boekhoudplan. In de praktijk lijkt men echter ver af te staan van een geïntegreerde algemene en begrotingsboekhouding op basis van een boekhoudplan met algemene en begrotingsrekeningen, gelinkt aan de begrotingsartikelen. Tal van entiteiten geven aan dat zeker de koppeling met de eigenlijke begrotingsboekhouding niet gerealiseerd is”.⁵⁴

4. Begrip boekhouding, dubbel boekhouden en beginsel van het simultaan boeken

Het Rekenhof komt in zijn verslag van 5 januari 2011 geregeld terug op deze begrippen. Het bovenvermelde Verslag aan de Koning, van zijn kant, preciseert dienaangaande:

1. de boekhoudkundige organisatie en de opmaak van periodieke financiële staten beperken zich niet tot de eerbiediging van een nomenclatuur van rekeningen (in een boekhoudplan) die overeenstemmen met een classificatie van elementen van het patrimonium en van verrichtingen van de betrokken entiteiten in functie van vooraf

vastgestelde criteria, maar impliceren eveneens boekings- en aanrekeningsregels, alsook regels op het vlak van de opmaak van de jaarrekening;

2. dit boekhoudplan omvat ook 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;
3. door het feit dat alle begrotingsverrichtingen een tegenhanger hebben in de algemene boekhouding, streeft het voorliggende systeem ernaar dat elke verrichting aanvankelijk in de algemene boekhouding wordt geboekt, maar telkens zij ook een budgettair karakter heeft, tezelfdertijd in de rekeningen van de begrotingscomptabiliteit wordt aangerekend door middel van een informaticaproces dat geen enkele bijkomende tussenkomst vereist.

4.1. Centralisatie

In de Wet van 17 juli 1975, die van toepassing is op de ondernemingen, was bepaald: “Voor gezamenlijke mutaties die in de loop van de periode in het ongesplitste hulpdagboek of in de bijzondere hulpdagboeken zijn geregistreerd, wordt ten minste eens in de maand een samenvattende boeking verricht in een centraal dagboek. Die recapitulatie omvat:

1. hetzij het totaal van de boekingen in de gezamenlijke hulpdagboeken, uitgesplitst volgens de betrokken hoofd-rekeningen of posten die in het rekeningenstelsel van de onderneming voorkomen;
2. hetzij, de onderneming een boekhouding voert waarbij de aantekening *tegelijk* in de hulpdagboeken en op de betrokken rekeningen geschiedt, ten minste het totaal van de boekingen in elk van de hulpdagboeken”.⁵⁵

De verplichting om de verrichtingen in een dagboek te registreren, verzet zich ertegen dat ze alleen op de rekeningen worden geboekt.⁵⁶ Het concept van de centralisatie is onlosmakelijk verbonden met het beginsel van de onveranderlijkheid⁵⁷ van de boekingen en de boekhoudkundige periode.

⁵³ *Study 14, o.c.*, § 2.94.

⁵⁴ Rekenhof, Verslag van 5 januari 2011, p. 19. “Het verslag aan de Koning bij het boekhoudbesluit van 10 november 2009 geeft hierbij aan dat de wet van 17 juli 1975 een belangrijk referentiekader vormt en, dat, wat de balansrekeningen betreft, de inspiratie vooral in de bepalingen die van toepassing zijn op de ondernemingen werd gevonden, maar dat het specifiek karakter van de openbare sector significante aanpassingen noodzakelijk heeft gemaakt met betrekking tot de resultatenrekening”. “Sommige (sub)klassen van het actief in het MAR zijn bv. passief in het koninklijk besluit van 10 november 2009 en omgekeerd. (Sub)klassen van de kosten en opbrengsten in het nieuwe boekhoudplan kunnen dan weer een geheel andere draagwijdte hebben dan de rubrieken van het MAR”.

⁵⁵ Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding [...] van de ondernemingen, art. 4, lid 3 en 4. Deze bepaling moet worden geïnterpreteerd in het licht van art. 7, nieuw, van het KB van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van 17 juli 1975 (Cf. KB van 25 januari 2005, hierna).

⁵⁶ CBN-advies 174-1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding, Bulletin CBN, nr. 38, februari 1997, p. 2-32.

⁵⁷ Wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale staat, art. 15, lid 1; “De boeken en de dagboeken worden bijgehouden en bewaard op een wijze die hun

De centralisatie (of recapitulatie volgens de Wet van 1975) is de verrichting waarbij de mutaties en de debet- en creditsaldi van een gegeven periode (bijvoorbeeld: een maand) *ne varietur* worden afgesloten, in de wetenschap dat ze, wegens de centralisatie, achteraf niet meer kunnen worden veranderd. Maar zolang een periode nog niet is afgesloten, moet het mogelijk zijn in die periode boekingen te doen.

De Commissie voor de Openbare Comptabiliteit werd opgericht bij Wet van 18 januari 2010, maar tot dusver ontbreekt het uitvoeringsbesluit dat de leden ervan aanwijst

4.2. Geïntegreerde boekhouding

De Staat moet haar boekhouding dus voeren op basis van een gesloten duaal systeem, waarin de algemene boekhouding volgens de principes van het dubbel boekhouden de overhand heeft. De begrotingsboekhouding moet erin worden geïntegreerd en zorgen voor de *mapping*⁵⁸ ervan. Alle vastgestelde rechten, zowel de budgettaire als de niet budgettaire, worden in een rekening van het algemeen boekhoudplan opgenomen. Uiteraard komen alleen de budgettaire vastgestelde rechten (die trouwens slechts een deel van het totaal van de vastgestelde rechten uitmaken) in de begrotingsboekhouding voor. Daardoor wordt, vanuit boek-

houdtechnisch oogpunt, de primauteit van de algemene boekhouding bevestigd.⁵⁹

De primauteit van de algemene boekhouding op de begrotingsboekhouding houdt *in casu* in dat alle boekingen eerst in de algemene boekhouding worden ingevoerd, en vervolgens in de begrotingsboekhouding, als ze ook het budgettaire luik betreffen. Sommige verrichtingen, zoals afschrijvingen van vaste activa, herwaarderingen en waardeverminderingen, zijn voor die tweede boekhouding niet van belang.

In verband met het begrip *geïntegreerde boekhouding* dat in de tekst van de wetten, besluiten en decreten steeds vaker terugkomt, dient nog één opmerking te worden gemaakt. Naar aanleiding van door de Senaat georganiseerde studiedagen⁶⁰, hadden senator Coormans en consorten al op 4 juli 1990 een wetsvoorstel ingediend tot hervorming van de algemene Rijks- en provinciale boekhouding.⁶¹ Het essentieel punt van dit wetsvoorstel was de invoering in de Rijkscomptabiliteit van een systeem van genormaliseerde rekeningen waarin alle budgettaire, financiële en vermogensverrichtingen zouden worden geïntegreerd en op basis waarvan de Rijkscomptabiliteit zou moeten worden gehouden. De memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel wees op twee voordelen daarvan: “Dergelijk systeem zou het mogelijk maken om alle budgettaire, financiële en patrimoniale verrichtingen op samenhangende wijze te integreren en zou bovendien een permanent middel vormen met het oog op de controle ervan”.⁶²

4.3. Het beginsel van het simultaan boeken

“De verrichtingen worden methodisch geboekt in de rekeningen van de algemene boekhouding en, voor zover ze ook een begrotingsverrichting uitmaken, *simultaan* in de rekeningen van de begrotingsklassen”.⁶³

materiële continuïteit, hun regelmatigheid en de onveranderlijkheid van de boekingen verzekert”. De Koning moet de modaliteiten van de materiële continuïteit, de regelmatigheid en de onveranderlijkheid van de boekingen nog vastleggen in een bijzonder koninklijk besluit.

⁵⁸ Term uit het jargon van de Angelsaksische accountants en alhier overgenomen. Het komt neer op de aanmaak van een oorsprongstabel en van een tabel houdende de overeenstemming tussen afzonderlijke boekhoudplannen die in dezelfde entiteit worden gebruikt voor algemene, budgettaire of analytische doeleinden.

⁵⁹ M. JONET, *Une lecture commentée de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l’Etat fédéral*, 3 juli 2003, p. 15.

⁶⁰ *Parl.St.* Senaat, nr. 1010 (1989-90).

⁶¹ *Parl.St.* Senaat, nr. 1020-1 (1989-90).

⁶² *Parl.St.* Kamer, nr. 1870/001 (2001-02), p. 9.

⁶³ Wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat, art. 13, lid 1.

Het Rekenhof, dat jammer genoeg soms in de woestijn preekt, vestigde 7 jaar geleden, in zijn 160e Boek, al de aandacht op de begrippen dual systeem en simultaan boeken⁶⁴:

1. “De boekhouding van de federale Staat zal in de toekomst worden gevoerd op basis van een *gesloten dual systeem waarin de basisboekhouding de algemene dubbele boekhouding is, die het mogelijk moet maken de concordantie te verzekeren met de begrotingscomptabiliteit die zich erin integreert*. Voor zover de verrichting ook een begrotingsverrichting is, moet de boeking en de aanrekening simultaan gebeuren in de beide (algemene en budgettaire) boekhoudingen.” Aangezien de commentaar van het Rekenhof voornamelijk de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de boekhouding van de federale staat betreft, levert het Hof geen commentaar op de analytische boekhouding, maar niemand twijfelt eraan dat die opmerkingen ook gelden voor het beginsel van de samenhang van de organisatie van die boekhoudingen.
2. “Een tweede belangrijke wijziging is *het verlaten van de kasboekhouding en de vervanging ervan door een boekhouding op transactiebasis*. Dit houdt in dat de verrichtingen zowel in de algemene boekhouding als in de budgettaire boekhouding, en dit zowel voor uitgaven als voor ontvangsten, zullen worden geboekt op het moment van de vaststelling van een recht”.⁶⁵

Het simultaan boeken brengt ook de volgende gevolgen teweeg voor de regelmatigheid van het gebruikte algemeen boekhoudprogramma. De software moet garanderen dat elke in het dagboek geboekte verrichting gelijktijdig geboekt wordt in het grootboek van de algemene rekeningen en, zo nodig, in de bijzondere rekeningen, zodat, te allen tijde en onder alle omstandigheden, een rekenkundige controle mogelijk is op de mutaties en op de wederzijds saldo's.

⁶⁴ Rekenhof, 160e Boek, zitting 2003-04. De belangrijkste woorden van deze twee uittreksels worden cursief weergegeven.

⁶⁵ Dienaangaande leze men ook M. JONET, o.c., § 3.1. “Wanneer de aan de algemene boekhouding aan te rekenen verrichting ook een budgettaire verrichting is, moeten de boeking en de aanrekening, bij de vaststelling van het recht, simultaan in de twee boekhoudingen worden gedaan”, p. 15: “Elk vastgesteld budgettair recht moet gelijktijdig in de algemene boekhouding en in de begrotingscomptabiliteit van hetzelfde jaar worden opgenomen, wat de aanwezigheid van genoeg beschikbaar vereffeningskrediet voor het desbetreffend budgettair artikel veronderstelt”, p. 20.

Er is meer
overeenstemming
nodig, niet alleen
tussen de algemene en
begrotingsrekeningen
in de algemene
boekhouding maar
ook tussen de
begrotingsrekeningen en
de begrotingsartikelen

5. Besluit

De nota bepaalt met name het volgende:

“Onder functie die strijdig is met de wettelijke of reglementaire voorschriften moet inzonderheid, zij het niet limitatief, worden verstaan elke functie die het mogelijk zou maken:

- boekingen in te voeren die niet in evenwicht zijn, onder andere, boekingslijnen zonder tegenpost;
- de gecentraliseerde inhoud van de boekhoudbestanden rechtstreeks te wijzigen, met uitzondering van de extra-boekhoudkundige gegevens, zoals de vervaldatum of een omschrijving;
- gecentraliseerde boekingen te wijzigen of uit te wissen in schending van het beginsel van de onveranderlijkheid van de boekingen;
- debet- of credittotalen, overdrachten, rekeningensaldi rechtstreeks te wijzigen;
- reeds afgesloten periodes opnieuw te boeken;
- een rekening die in de loop van het boekjaar werd gebruikt of waaraan het saldo niet gelijk is aan nul te verwijderen;
- enz.

Tot besluit moet de integriteit van de algemene, de begrotings- en de analytische boekhouding, inzonderheid, beantwoorden aan de desbetreffende regels, aanbevolen door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten.⁶⁶ ●

⁶⁶ Kwaliteitscriteria van de boekhoudsoftware, Technische nota van het IAB, 30 april 2003, p. 19 e.v.