

BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DBFM-OVEREENKOMSTEN

Situering problematiek

De Vlaamse lokale en provinciale besturen maken steeds meer gebruik van publiek-private samenwerkingsverbanden (PPS) voor de realisatie van belangrijke investeringsprojecten. PPS-projecten kunnen verschillende vormen aannemen, maar in de praktijk opteren heel wat besturen voor een DBFM-overeenkomst. Daarbij staat de private partner in voor het ontwerp (Design), de uitvoering (Build), de financiering (Finance) en het onderhoud (Maintain) van de infrastructuur.

Onder druk van de Europese begrotingsnormen is de afgelopen jaren veel aandacht besteed aan de juridische aspecten en de kwalificatie van die overeenkomsten voor de opmaak van de statistische gegevens volgens ESR 2010¹. De boekhoudkundige behandeling in BBC werd tot op heden veel minder belicht. Nochtans is ook de vraag of dergelijke investeringen en de ermee samenhangende financiering moeten worden opgenomen op de balans van de lokale besturen belangrijk. Deze nota gaat daarom dieper in op de boekhoudkundige verwerking van die overeenkomsten binnen het kader van de BBC-boekhouding. Bij de ontwikkeling van de boekhoudkundige voorschriften in BBC is rekening gehouden met de bepalingen van IPSAS. In geval van twijfel over de toepassing van de regels van BBC gelden de IPSAS ook als toetssteen.

De boekhoudkundige verwerking in BBC

Algemeen

Bij een DBFM-overeenkomst moet men in eerste instantie nagaan of de component financiering (finance) en de component onderhoud (maintenance) duidelijk van elkaar kunnen worden onderscheiden. Als dat het geval is, moet men volgens BBC en IPSAS 13, §26 die 2 componenten bij de boekhoudkundige verwerking van elkaar onderscheiden².

De vergoedingen die het lokale of provinciale bestuur betaalt voor de onderhoudscomponent worden aangerekend op de exploitatie en vallen ten laste van de staat van opbrengsten en kosten in de periode waarop ze betrekking hebben. Ze worden in BBC geboekt op de algemene rekening 6100/2 'Huur, huurlasten en andere vergoedingen voor het gebruik van onroerende goederen.

¹ Het Europees stelsel van nationale en regionale rekeningen, de nieuwe Europese standaard voor de opstelling van de nationale rekeningen.

² Als de onderhouds- en de financieringscomponent niet van elkaar kunnen worden onderscheiden, moet de overeenkomst in zijn geheel verwerkt worden conform de financieringsvorm.

De boekhoudkundige verwerking van de financieringscomponent is afhankelijk van de financieringsvorm. Als een bestuur (in het kader van een DBFM-operatie) een overeenkomst afsluit met een derde waarbij deze laatste (leasinggever), tegen betaling of een reeks van betalingen, aan het bestuur (leasingnemer) het gebruiksrecht van een actief voor een overeengekomen periode overdraagt, dan zal, met het oog op de correcte boekhoudkundige behandeling, moeten worden nagegaan worden of het een operationele dan wel een financiële leasing betreft.

Financiële lease

BBC stelt dat een bestuur een overeenkomst als een financiële lease moet boeken als nagenoeg alle voor- en nadelen die aan de eigendom zijn verbonden, worden overgedragen aan het bestuur. Dat blijkt uit artikel 52 van het BBC-besluit³:

Art. 52.

Onder leasing en soortgelijke rechten worden de gebruiksrechten op lange termijn opgenomen waarover het bestuur beschikt op grond van leasing, erfpacht, recht van opstal of soortgelijke overeenkomsten. Leasing is de overeenkomst waarbij de leasinggever aan de leasingnemer het recht overdraagt om een goed te gebruiken voor een welbepaalde periode, tegen betaling of een reeks van betalingen, en waarbij nagenoeg alle voor- en nadelen die aan de eigendom zijn verbonden, worden overgedragen aan de leasingnemer.

Die bepaling volgt IPSAS 13, § 13 die stelt dat een leaseovereenkomst als een financiële lease moet worden ingedeeld als ze nagenoeg alle aan de eigendom verbonden risico's en voordelen overdraagt. Conform IPSAS 13, § 12 omvatten de risico's de mogelijkheid van verlies door ongebruikte capaciteit of technologische veroudering of door wijziging in waarde vanwege gewijzigde economische omstandigheden. De voordelen kunnen bestaan uit de verwachting van een bepaald dienstenpotentieel of winstgevende exploitatie gedurende de economische levensduur van het actief of uit de waardestijging van het actief of de realisatie van een restwaarde van het actief.

Als de overeenkomst de kenmerken heeft van een financiële leasing moet het lokale bestuur de gebruiksrechten waarover het op basis van die overeenkomst beschikt op zijn balans opnemen onder de activa (vaste activa in leasing of op grond van een soortgelijk recht) voor het gedeelte van de volgens de overeenkomst te storten termijnen, dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft. Op het passief van de balans moet men voor hetzelfde bedrag een schuld op lange

³ Het besluit van de Vlaamse Regering van 30 maart 2018 over de beleids- en beheerscyclus van de lokale en de provinciale besturen

termijn (leasingschulden en soortgelijke schulden) uitdrukken. Dat volgt uit de toepassing van artikel 142 van het BBC-besluit. De boekingswijze van een financiële leasing wordt ook geïllustreerd in de boekhoudfiches 6301 en 6302⁴.

Art. 142.

De gebruiksrechten voor materiële activa waarover het bestuur beschikt op grond van leasing of gelijkaardige overeenkomsten, worden met behoud van de toepassing van artikel 145, 147, 148 en 156 onder de activa opgenomen voor het gedeelte van de volgens de overeenkomst te storten termijnen, dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft.

De overeenkomstige verplichtingen aan de passiefzijde worden ieder jaar gewaardeerd ten bedrage van het gedeelte van de in de volgende boekjaren te storten termijnen, dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft.

Operationele lease

Een leaseovereenkomst wordt ingedeeld als een operationele lease indien ze niet nagenoeg alle aan de eigendom verbonden risico's en voordelen overdraagt. Bij operationele leasing zal het lokale bestuur de leasebetalingen (huur) in kosten nemen in de periode waarop ze betrekking hebben. In het geval van operationele leasing is er geen activering, noch uitdrukking van schulden op de balans, maar worden de periodieke vergoedingen in de resultatenrekening opgenomen via de algemene rekening 6100/2 (Huur, huurlasten en andere vergoedingen voor het gebruik van onroerende goederen).

Dit soort leasing leunt meer aan bij huur, waar het pure gebruik primeert en het investeringsrisico meestal verdeeld wordt tussen investeerder en de huurder. Het financiële gedeelte wordt bijna altijd gecombineerd met een bijkomende dienstverlening in de vorm van aan het materieel gekoppelde verzekeringen, onderhoud, pechbijstand, enz. Gewoonlijk is er in het contract geen aankoopmogelijkheid opgenomen en gaat het om langetermijnverhuur.

Criteria voor onderscheid tussen financiële en operationele lease volgens BBC en IPSAS

Omdat de overeenkomsten die de lokale besturen kunnen afsluiten heel wat verschillende vormen kunnen aannemen, is het in de praktijk nodig om elke overeenkomst op zich te toetsen en te beoordelen om uit te maken of ze in BBC als een financiële, dan wel als een operationele leasing, moet worden geboekt. Bij die analyse geldt als uitgangspunt dat de

⁴ Beide boekhoudfiches zijn te raadplegen op de website van ABB.

economische realiteit van de transactie bepalend is, en niet de vorm van het contract ('substance over form'). De volgende situaties en indicatoren⁵ zouden individueel of in combinatie normaliter moeten leiden tot de classificatie van een leaseovereenkomst als een financiële lease:

- (a) de leaseovereenkomst draagt de eigendom van het actief aan het eind van de leaseperiode over aan het lokale bestuur;
- (b) het lokale bestuur heeft een optie om het actief te kopen tegen een prijs die naar verwachting beduidend lager is dan de reële waarde op het moment dat de optie voor het eerst kan worden uitgeoefend, zodanig dat het op het tijdstip van het aangaan van de leaseovereenkomst redelijk zeker is dat de optie zal worden uitgeoefend;
- (c) de leaseperiode omvat het grootste gedeelte van de economische levensduur van het actief, zelfs indien de eigendom niet wordt overgedragen;
- (d) op het tijdstip van het aangaan van de leaseovereenkomst is de contante waarde van de minimale leasebetalingen ten minste gelijk of nagenoeg gelijk aan de reële waarde van het geleasede actief;
- (e) de aard van de geleasede activa is zodanig specifiek dat alleen het lokale bestuur ze kan gebruiken zonder belangrijke aanpassingen;
- (f) de geleasede activa kunnen niet zomaar vervangen worden door een ander actief;
- (g) als het lokale bestuur de leaseovereenkomst kan opzeggen, worden de aan de opzegging gerelateerde verliezen voor de leasinggever gedragen door het lokale bestuur;
- (h) winsten of verliezen ten gevolge van veranderingen in de reële waarde van de restwaarde komen toe aan het lokale bestuur (bijvoorbeeld in de vorm van een korting op de leasebetalingen die gelijk is aan het grootste gedeelte van de verkoopopbrengst aan het eind van de leaseovereenkomst);
- (i) het lokale bestuur kan de leaseovereenkomst voortzetten gedurende een vervolgperiode tegen een leaseprijs die beduidend lager is dan de marktconforme leaseprijs.

Zodra de overeenkomst beantwoordt aan één of meerdere van de bovenstaande kenmerken en er geen andere voorwaarden zijn waaruit zou blijken dat niet nagenoeg alle aan de eigendom verbonden risico's en voordelen worden overgedragen aan het lokale bestuur moet de overeenkomst in BBC geregistreerd worden als een financiële leasing.

⁵ Zie IPSAS 13, §§ 15 en 16.

Deze voorbeelden en indicaties zijn op zich niet altijd afdoende. Indien uit andere kenmerken duidelijk is dat de leaseovereenkomst niet nagenoeg alle aan de eigendom verbonden risico's en voordelen overdraagt, wordt de leaseovereenkomst aangemerkt als een operationele lease. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn als de eigendom van het actief aan het eind van de overeenkomst wordt overgedragen tegen een bedrag dat gelijk is aan de op dat moment geldende reële waarde van het actief, of indien er sprake is van voorwaardelijke leasebetalingen waardoor het lokale bestuur niet nagenoeg alle risico's draagt en voordelen heeft.

Conclusie

Om te kunnen uitmaken hoe men een DBFM-overeenkomst in BBC moet boeken, moet men elke overeenkomst op zich beoordelen en toetsten aan de criteria die toelaten het onderscheid te maken tussen een financiële en een operationele lease. In de praktijk moeten de meeste overeenkomsten gekwalificeerd worden als financiële leasings.

Meer informatie

Meer informatie over de boekhoudkundige en statistische verwerking van bepaalde soorten PPS vindt u ook terug in de 2 onderstaande rapporten op de website van ABB⁶:

1. [Boekhoudkundige verwerking conform BBC, IPSAS en ESR 95 van bepaalde soorten PPS met Vlaamse lokale en provinciale besturen](#);
2. [Eindrapport over de vergelijking van IPSAS en ESR 2010](#).

⁶ Beide (externe) rapporten zijn geschreven op basis van de toenmalige 'BBC 2014-regelgeving' maar de principes die erin vervat zijn, gelden nog. Zie [website ABB](#).