Financiële consolidatie bij lokale besturen

Johan Christiaens, Christophe Vanhee, Geert Bouckaert & Mattias Stepman

D/2019/10106/002

Vlaanderen
is vernieuwend bestuur

STEUNPUNT
BESTUURLIJKE
VERNIEUWING

Het Steunpunt Bestuurlijke Vernieuwing is een consortium van:

KU LEUVEN
INSTITUUT VOOR DE OVERHEID

Parkstraat 45 bus 3609
B-3000 Leuven
Tel: 0032 16 32 32 70

Prof. dr. Geert Bouckaert
Promotor-coördinator
geert.bouckaert@kuleuven.be

Prof. dr. Annie Hondeghem
Verantwoordelijke KU Leuven
annie.hondeghem@kuleuven.be

M&B
Management & Bestuur
Universiteit Antwerpen

Sint-Jacobstraat 2
B-2000 Antwerpen
Tel: 0032 3 265 53 87

Prof. dr. Wouter Van Dooren
Verantwoordelijke UAntwerpen
wouter.vandooren@uantwerpen.be

200 JAAR
UNIVERSITEIT
GENT

Campus Mercator G
Henleykaai 84
B-9000 Gent
Tel: 0032 9 243 29 04

Prof. dr. Joris Voets
Verantwoordelijke UGent
joris.voets@ugent.be

UHASSELT

Martelarenlaan 42
B-3500 Hasselt
Tel: 0032 11 26 81 11

Prof. dr. Johan Ackaert
Verantwoordelijke UHasselt
johan.ackaert@uhasselt.be

Steunpunt Bestuurlijke Vernieuwing
Parkstraat 45 bus 3606 - 3000 Leuven - België
Tel: 0032 16 32 36 10 - E-mail: sbv@kuleuven.be - URL: https://steunpuntbestuurlijkevernieuwing.be/

© Steunpunt Bestuurlijke Vernieuwing
Niets uit deze uitgave mag, zelfs gedeeltelijk, openbaar gemaakt worden, gereproduceerd, vertaald of aangepast, onder enige vorm ook, hierin begrepen fotokopie, microfilm, bandopname behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever.
Dit rapport vermeldt de mening van de auteur en niet deze van de Vlaamse overheid.
De Vlaamse overheid kan niet aansprakelijk worden gesteld voor het gebruik dat wordt gemaakt van de in deze bekendmaking opgenomen gegevens.

//

STEUNPUNT
BESTUURLIJKE
VERNIEUWING

Eindrapport

DEELPROJECT: FINANCIËLE CONSOLIDATIE BIJ LOKALE BESTUREN

28.03.2019

Prof. dr. J. Christiaens
Dhr. C. Vanhee
Universiteit Gent
Faculteit Economie en Bedrijfskunde
Vakgroep Accountancy,
Bedrijfsfinanciering en Fiscaliteit
Sint-Pietersplein 7
9000 Gent

E Johan.Christiaens@UGent.be
T +32 9 264 35 40
E Christophe.Vanhee@UGent.be
T +32 243 29 06

Prof. dr. G. Bouckaert
Dhr. M. Stepman
KU Leuven
Instituut voor de Overheid
Parkstraat 45, bus 3609
3000 Leuven

E Geert.Bouckaert@kuleuven.be
T +32 16 32 32 70
E Mattias.Stepman@kuleuven.be
T +32 16 37 91 46

INHOUDSOPGAVE

KADER VAN HET ONDERZOEK 8

Context en centrale onderzoeksproblematiek 8
Structuur rapport 10

GEHANTEERDE METHODIEK 11

1 HET HOE EN HET WAAROM VAN FINANCIËLE CONSOLIDATIE 13

2 INTERNATIONALE STANDAARDEN EN ESR2010 16

2.1 Inleiding 16
2.2 IPSAS 20 – Informatieverschaffing over verbonden partijen 16
2.3 IPSAS 22 – Openbaarmaking van financiële informatie over de gehele overheidssector 17
2.4 IPSAS 35 – De geconsolideerde jaarrekening 17
2.5 IPSAS 38 – Informatieverschaffing over betrokkenheid bij andere entiteiten 18
2.6 RPG 1: Rapportering omtrent de financiële gezondheid van overheidsinstellingen op lange termijn 18
2.7 RPG 2: Bespreking en financiële analyse van de jaarrekening 19
2.8 ESR 2010 19
2.9 Leerpunten 20

3 DE CONSOLIDATIEKRING: CONCEPTUEEL KADER 21

3.1 Verschillende concepten 21
3.2 Controle concept 21
3.2.1 IFRS/IPSAS 21
3.2.2 ESR2010 22
3.2.3 Wetboek van Vennootschappen 23
3.2.4 Vzw-wetgeving 25
3.2.5 Beleids- en beheerscyclus 26
3.3 Legal entity concept 26
3.4 Economic entity concept 26
3.5 Political accountability concept 27
3.6 Budgettaire concept 27
3.7 Risico-concept 27
3.8 Uitsluiting uit consolidatiekring 27
3.9 Leerpunten 28

4 CONSOLIDATIE IN ANDERE LANDEN EN BIJ SUPRANATIONALE INSTELLINGEN 29

4.1 Nederland 29
4.2 Frankrijk 30
4.3 Duitsland 31
4.4 Verenigd Koninkrijk 31
4.5 Zweden 32

4.6 Italië 32
4.7 Portugal en Spanje 32
4.8 Europese Commissie 33
4.9 Leerpunten 34

5 GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE INFORMATIEBEHOEFTEN BIJ VLAAMSE LOKALE BESTUREN 35

5.1 Aanpak 35
5.2 Types geconsolideerde financiële informatiebehoeften 35
5.3 Geconsolideerde financiële kasstromen 36
5.3.1 Vaststellingen en analyse 36
5.3.2 Voorstel 38
5.4 Informatie omtrent verbonden partijen 40
5.4.1 Vaststellingen en analyse 40
5.4.2 Voorstel 41
5.5 Geconsolideerde financiële gezondheid/toestand 42
5.5.1 Vaststellingen en analyse 42
5.5.2 Voorstel 43
5.6 Geconsolideerde materiële financiële risico's 45
5.6.1 Vaststellingen en analyse 45
5.6.2 Voorstel 47
5.6.3 Risico's m.b.t. schulden 47
5.6.4 Risico's m.b.t. exploitatieontvangsten 48
5.6.5 Risico's m.b.t. exploitatie-uitgaven 48
5.6.6 Risico's m.b.t. toegestane leningen 49
5.6.7 Risico's m.b.t. verbonden partijen 49
5.6.8 Risico's m.b.t. beleggingen 49
5.6.9 Risico's m.b.t. aangegane engagementen 50
5.6.10 Overige risico's 50

6 AFBAKENING CONSOLIDATIEPERIMETER VLAAMSE LOKALE BESTUREN 51

6.1 Overzicht lokaal bestuursniveau 51
6.2 Consolidatieperimeter i.f.v. de informatiebehoeften 58
6.3 Consolidatiekring voor geconsolideerde financiële kasstromen en informatie omtrent verbonden partijen 58
6.3.1 Controle en economic entity concept 58
6.3.2 Toepassing op Vlaamse lokale besturen 60
6.4 Consolidatiekring voor geconsolideerde financiële gezondheid/toestand en geconsolideerde financiële risico's 62
6.4.1 Controle en risico-concept 62
6.4.2 Toepassing op Vlaamse lokale besturen 63
6.5 Uitsluitingscriteria 65
6.6 Samenvattende tabellen 65

7 DATACOLLECTIE EN CONSOLIDATIEMETHODE 69

7.1 Datacollectie 69
7.1.1 Overzicht (financiële) registratiesystemen 69
7.1.2 Overzicht (financiële) rapporteringsverplichtingen 72
7.1.3 Geconsolideerde financiële kasstromen 74
A. Geconsolideerde kasstromenoverzicht naar economische aard 74
B. Verklaring materiële verschillen in het geconsolideerde kasstromenoverzicht naar economische aard 76
C. Overzicht werkings- en investeringssubsidies 76
7.1.4 Informatie omtrent verbonden partijen 76
7.1.5 Geconsolideerde financiële gezondheid/toestand 76
7.1.6 Geconsolideerde materiële financiële risico's 77
7.1.7 Conclusie 81
7.2 Consolidatiemethode 82

8 GOVERNANCE 84

8.1 Inleiding 84
8.2 Overzicht governance-modellen 84
8.3 Governance bij Vlaamse lokale besturen 86
8.4 Governance-aspecten m.b.t. de financiële consolidatie 88
8.4.1 Componenten 88
8.4.2 Wie is verantwoordelijk voor de geconsolideerde rapportering? 89
8.4.3 Wie stuurt het consolidatieproces aan? 90
8.4.4 Hoe kunnen de noodzakelijke data worden verzameld? 91
8.4.5 Wie staat in voor het toezicht op de rapportering? 92
8.4.6 Potentiële bottlenecks 92
8.5 Voorstellen 94
8.5.1 Overzicht 94
8.5.2 Overkoepelend managementteam 95
8.5.3 Bevestigingsbrief 96
8.5.4 Vergroten autonomie gemeenteraad 97
8.5.5 Versterken managementteam 99

9 SCENARIO'S 100

9.1 Gefaseerde aanpak 100
9.2 Consolidatiekringen 101
9.2.1 Overzicht 101
9.2.2 Consolidatiekring 1 101
9.2.3 Consolidatiekring 2 101
9.2.4 Consolidatiekring 3 102
9.2.5 Consolidatiekring 4 102
9.2.6 Consolidatiekring 5 102

9.2.7 Consolidatiekring 6 103

ALGEMENE CONCLUSIE 104

BIJLAGEN 106

Bijlage 1 - Geconsolideerd kasstromenoverzicht naar economische aard 107
Bijlage 2 - Verklaring materiële verschillen in het geconsolideerde kasstromenoverzicht naar economische aard 114
Bijlage 3 - Overzicht werkings- en investeringssubsidies 119
Bijlage 4 - Informatie omtrent verbonden partijen 121
Bijlage 5 - Geconsolideerde financiële schulden 122
Bijlage 6 - Geconsolideerd financieel evenwicht 124
Bijlage 7 - Geconsolideerde netto-kaspositie 125
Bijlage 8 - Geconsolideerde ratio's 126
Bijlage 9 - Geconsolideerde materiële financiële risico's 127

LIJST VAN BEVRAAGDE EXPERTEN 129

REFERENTIES 130

KADER VAN HET ONDERZOEK

CONTEXT EN CENTRALE ONDERZOEKSPROBLEMATIEK

Een van de karakteristieken van het New Public Management (NPM) gedachtegoed (Hood, 1995) was de opsplitsing van grote overheidsinstellingen in gedecentraliseerde eenheden, gebaseerd op "producten" en de privatisering ("vermarkten") van overheidstaken. Dit o.a. om het hoofd te kunnen bieden aan de steeds complexere maatschappelijke vraagstukken. We stellen dan ook vast dat de afgelopen decennia diverse taken door overheden, al dan niet vrijwillig of verplicht en om diverse redenen, worden overgedragen naar andere instellingen of verder samen met de private sector worden uitgevoerd in zogenaamde publiek-private samenwerkingsverbanden.

Deze zogenaamde "satellietisering" brengt evenwel ook een aantal gevaren met zich mee. In plaats van een coherent beleid te ontwikkelen omtrent de manier waarop hiermee wordt omgegaan, bestaat namelijk het risico dat dit leidt tot een wildgroei aan vaak ongecontroleerde aparte entiteiten waarin de beleids- en beheersmogelijkheden van zowel het politieke als het ambtelijk apparaat van de moederentiteit zeer beperkt worden. Aanbeveling 42 van de bijdrage van het Steunpunt Bestuurlijke Organisatie Vlaanderen (SBOV) aan het regeerprogramma van de aantredende Vlaamse Regering 2014-2019 wees er in dit kader reeds op dat verzelfstandiging van delen van de gemeentelijke organisatie niet om oneigenlijke redenen mogen gebeuren en dat de proliferatie van externe verzelfstandiging dient te worden ingedijkt.

Om het totaalbeeld over het geheel van de groep te behouden en de beleids- en beheersmogelijkheden vanuit de gemeente te vrijwaren, evenals om te voorzien in de democratische controle en het 'goed bestuur', is er nood aan transparantie en verantwoording ('*accountability*') ten aanzien van de groep. Financiële consolidatie wordt hierbij, net zoals in de ondernemingswereld, aanzien als een belangrijk instrument om een zicht te geven op de financiële structuur, positie, risico's en operaties van de groep van gelieerde entiteiten. Zowel uit een bevraging van de Vlaamse Vereniging van Steden en Gemeenten (VVSG) als uit de evaluatie van de regels van de beleids- en beheerscyclus met het oog op de besturing ervan, bleek er in het werkveld een draagvlak te bestaan voor een consolidatie van bepaalde financiële gegevens.

De centrale onderzoeksvraag in voorliggend onderzoek is aan welke geconsolideerde financiële informatie er bij de beleids- (raden) en beleidsverantwoordelijken (managementteam) van lokale besturen behoefte is om een antwoord te bieden op het vastgestelde fenomeen van satellietisering. Deze onderzoeksvraag mondt uit in de volgende vijf beleidsrelevante vragen:

1. Aan welke geconsolideerde financiële informatie is er behoefte?
2. Hoe ziet de consolidatiekring (perimeter) eruit of m.a.w. welke entiteiten moeten worden opgenomen in de consolidatie?
3. Hoe kan de te consolideren financiële informatie worden verzameld, welke problemen stellen er zich bij de informatieverzameling en wat zijn mogelijke oplossingen hiervoor?
4. Welke scenario's zijn er mogelijk om tot de financiële consolidatie te komen?
5. Hoe moet de "governance" van deze consolidatieoefening eruitzien?

Consolidatie wordt in dit onderzoek dus benaderd vanuit een 'accounting'-invalshoek en minder vanuit een bestuurskundige invalshoek.

Dit onderzoek heeft niet tot doel om stringente consolidatieverplichtingen aan de lokale besturen op te leggen, maar om binnen de sfeer van de BBC een algemeen kader (handleiding) aan te bieden aan de hand waarvan de besturen kunnen komen tot een geconsolideerde financiële rapportering ten behoeve van de beleids- en beheersverantwoordelijken. Dit belet evenwel niet dat de wetgever op basis van dit rapport een aantal wetgevende initiatieven kan voorbereiden om de consolidatieoefening voor de besturen verder te faciliteren.

Tot slot dient te worden benadrukt dat financiële consolidatie niet los kan en mag gezien worden van beleidsmatige consolidatie en er eigenlijk een onderdeel van vormt. Desalniettemin werd ervoor geopteerd om vanwege de (technische) specificiteit, het financiële luik als een afzonderlijk deelproject op te nemen. Echter, voor een aantal aspecten (o.a. diegene die verband houden met de "governance") zullen de bevindingen uit dit rapport samen moeten gelezen worden met de resultaten uit het vervolgonderzoek naar de ruimere beleidsmatige aspecten met betrekking tot dit thema.

STRUCTUUR RAPPORT

Dit onderzoeksrapport bestaat uit 9 delen. Delen 1 t.e.m. 4 geven een overzicht van de reeds bestaande inzichten en praktijken m.b.t. financiële consolidatie en dit zowel vanuit een wetenschappelijke invalshoek als vanuit de praktijk. Hieruit werden telkens de belangrijkste leerpunten gedestilleerd om deze verder mee te nemen bij de concrete uitwerking van de 5 onderzoeksvragen in delen 5 t.e.m. 9.

Deel 1 schetst het begrippenkader (wat is financiële consolidatie?), het waarom ervan en de manieren waarop men hiervoor te werk kan gaan.

In deel 2 wordt vervolgens kort ingegaan op verschillende internationale standaarden, richtlijnen en regelgevingen die reeds bepaalde aspecten die verband houden met het consolidatievraagstuk bij overheden voorschrijven.

In deel 3 komt een eerste belangrijke problematiek in het kader van consolidatie aan bod namelijk de afbakening van de consolidatiekring (perimeter). Hiervoor bestaan verschillende mogelijke benaderingen (concepten) die in dit deel verder worden toegelicht.

Het 4de deel van dit rapport geeft een overzicht van de consolidatiepraktijken bij lokale besturen in een aantal Europese lidstaten en supranationale instellingen.

Deel 5 gaat dieper in op de eerste onderzoeksvraag 'Aan welke geconsolideerde financiële informatie is er behoefte?'. Op basis van de bestaande wettelijke rapporteringsverplichtingen voor Vlaamse lokale besturen, praktijken in het buitenland en gesprekken met diverse stakeholders werd een typologie in de informatiebehoeften aangebracht en werden een aantal voorstellen uitgewerkt omtrent de manier waarop vorm kan worden gegeven aan de geconsolideerde financiële informatiebehoeften.

Terwijl in deel 5 de informatiebehoeften centraal staan, wordt in deel 6 dieper ingegaan op de vraag welke entiteiten deel zouden moeten uitmaken van de consolidatieperimeter. Op basis van een inventarisatie van het lokale bestuurlijke landschap en uitgaande van een aantal conceptuele uitgangspunten, wordt een kader aangereikt zodat lokale besturen kunnen bepalen welke entiteiten deel uitmaken van de consolidatie.

In deel 7 wordt het consolidatievraagstuk vanuit een eerder technische invalshoek bestudeerd. In dit deel wordt namelijk de vraag beantwoord welke consolidatiemethode het meest aangewezen is en hoe de gegevens die voor de consolidatie noodzakelijke zijn, kunnen worden verzameld en welke problemen zich hierbij kunnen stellen.

In deel 8 wordt dieper ingegaan op de manier waarop de financiële consolidatie moet worden aangestuurd ("governance"). Daarbij wordt vooreerst het bestaande wettelijke kader geschetst om vervolgens enkele potentiële knelpunten (bottlenecks) in kaart te brengen. Op basis hiervan worden tot slot enkele voorstellen uitgewerkt om de governance m.b.t. het financiële consolidatieproces te versterken.

In het 9de en laatste deel worden tot slot enkele scenario's voor een gefaseerde implementatie van de financiële consolidatie toegelicht. Afhankelijk van bepaalde factoren zal het namelijk gemakkelijker of moeilijker zijn om bepaalde entiteiten in de consolidatie op te nemen.

GEHANTEERDE METHODIEK

Gezien de doelstellingen en onderzoeksvragen, werd in dit onderzoek geopteerd voor een kwalitatieve onderzoeksopzet waarbij gebruik werd gemaakt van een 'multi-method'-aanpak, gericht op verschillende dataverzamelingstechnieken en –bronnen. Voorts werd een iteratief proces gevolgd waarbij dataverzameling en –analyse elkaar voortdurend afwisselden. Zo konden bepaalde initiële data, analyses en inzichten, indien nodig, verder uitgespit en bijgestuurd worden. Uiteindelijk werd het onderzoek uitgevoerd aan de hand van enerzijds documentanalyses en semigestructureerde experten-interviews en anderzijds een casestudie.

De documentanalyses betreffen het screenen en analyseren van relevante (inter)nationale (wetenschappelijke) literatuur en diverse (inter)nationale wetgevende en regelgevende initiatieven rond consolidatie. Een overzicht van de geraadpleegde wetenschappelijke literatuur is opgenomen in de referentielijst op het eind van dit rapport. Overige bronnen zijn in het rapport zelf verwerkt.

Gebaseerd op het zogenaamde "*user need conceptual framework*" werd voorts gebruik gemaakt van semigestructureerde experten-interviews om de informatiebehoeften van bepaalde stakeholdersgroepen in kaart te brengen. Hierbij hebben we zowel gesproken met mensen die een zeker "helikopterbeeld" over de thematiek hebben en die op strategisch beleidsniveau met de thematiek in contact komen als met personen die expert zijn in de thematiek. De interviews werden tot op zekere hoogte 'gestandaardiseerd' rond de vijf beleidsrelevante onderzoeksvragen. Op basis van deze gestandaardiseerde vragen werd waar nodig en afhankelijk van de expertise van de bevraagde dieper ingegaan op bepaalde thema's. De lijst van de bevraagde experten is opgenomen aan het eind van dit rapport.

Met het oog op de validatie van de uitgewerkte voorstellen en de identificatie van mogelijke (praktische) hinderpalen werd tot slot een casestudie uitgewerkt. Dit gebeurde in nauw overleg en samenwerking met een lokaal bestuur. Er werd voor geopteerd om de bevindingen uit deze casestudie niet als een afzonderlijk deel in dit rapport op te nemen maar om ze te integreren in de verschillende onderdelen van dit rapport.

Tijdens het onderzoek werd de ethische gedragscode van een kwalitatief onderzoek gevolg. Dit houdt in dat medewerking aan het onderzoek op vrijwillige basis gebeurde en dat de inhoud van de gesprekken met de diverse bevraagden anoniem werden verwerkt. Vertrouwelijkheid werd gegarandeerd om zo open en eerlijk mogelijke antwoorden te krijgen op de gestelde vragen. Het risico op negatieve of gratuite en ongefundeerde uitspraken werd tegengegaan door kritische vraagstelling (bv. doorvragen naar voorbeelden) en toetsing met andere informatiebronnen.

Het hiernavolgend onderzoeksrapport is uiteindelijk een constructie van de onderzoekers waarbij op basis van zowel beschrijvende als geïnterpreteerde gegevens en vanuit de expertise van de onderzoekers een reeks inzichten en aanbevelingen werden uitgewerkt. Hoewel dergelijk onderzoek in zeker zin 'subjectief' kan genoemd worden, werd waar dit in onze ogen nuttig of nodig was, verwezen naar de mate waarin respondenten of bronnen bepaalde uitspraken ondersteunen. Daarenboven werd om de kwaliteit van het onderzoek te bewaken werd het onderzoeksproject van nabij opgevolgd door een stuurgroep bestaande uit:

- Mevr. M. Vandersteegen, adjunct-kabinetschef Geert Bourgeois
- Dhr. F. Delos, raadgever 'Binnenlands Bestuur' kabinet Liesbeth Homans

- Dhr. R. Hellebosch, adviseur, Agentschap Binnenlands Bestuur, Afdeling Lokale Financiën
- Dhr. B. Van Dooren, adviseur, Agentschap Binnenlands Bestuur, Afdeling Lokale Financiën
- Dhr. G. Mertens, adviseur, Agentschap Binnenlands Bestuur, Afdeling Lokale Financiën
- Dhr. J-P. Loncke, adviseur, Agentschap Binnenlands Bestuur, Afdeling Lokale Financiën

Deze stuurgroep kwam op frequente basis samen om de interim-resultaten en de voortgang van het onderzoek te bespreken en waar nodig bij te sturen.

Langs deze weg wensen de onderzoekers de stuurgroepleden en de bevraagde experten te danken voor hun gewaardeerde input die dit onderzoek versterkt en vervolledigd hebben.

1 HET HOE EN HET WAAROM VAN FINANCIËLE CONSOLIDATIE

Financiële consolidatie is een boekhoudtechniek om de financiële gegevens van verschillende entiteiten bij elkaar te voegen alsof ze één economische entiteit zijn. Dit gebeurt veelal wanneer entiteiten op één of andere manier nauw met elkaar verbonden zijn om zodoende een totaalbeeld te krijgen over de financiële situatie en prestaties van de groep. Het concept financiële consolidatie is afkomstig uit de ondernemingswereld waar de geconsolideerde jaarrekening een belangrijk instrument vormt voor het verwerven van een inzicht in de financiële structuur (liquiditeit, solvabiliteit en rentabiliteit) en de activiteiten van de groep. Ingevolge de Europese verordening 1606/2002 werden Europese beursgenoteerde ondernemingen zelfs verplicht om vanaf 1 januari 2005 een geconsolideerde jaarrekening op te stellen conform de standaarden en interpretaties van de International Accounting Standards Board (IASB).

Ook in de publieke sector ontstaat meer en meer een vraag naar geconsolideerde financiële informatie en dit zowel bij de beleidsverantwoordelijken (politici) als bij het management (administratie). Deze behoefte is er gekomen naar aanleiding van het vastgestelde fenomeen van satellietisering, door sommigen ook aangeduid als "bestuurlijke verrommeling" en de soms eruit voortvloeiende praktijken van '*creative accounting*'. Satellietisering houdt in dat om diverse redenen (bv. uit fiscale overwegingen, versterking bestuurskracht, beperkte financiële ruimte, …) en al dan niet op vrijwillige basis, (lokale) overheden aparte entiteiten oprichten om bepaalde activiteiten in onder te brengen. Het gevolg is echter dat de beheersmogelijkheden vanuit de leiding van die overheid afnemen. Daarenboven hebben de beleidsverantwoordelijken zelf vaak ook geen zicht meer op de financiële situatie en de financiële risico's die de overheid loopt door deze satellietisering. Dit wordt mede in de hand gewerkt door de mogelijkheden die deze satellietisering biedt voor '*creative accounting*' (creatief boekhouden). 'Creative accounting' betekent het gebruik van boekhoudtechnieken (bv. toepassen van bepaalde waarderingsregels) of de opzet van (financiële) structuren om de financiële rapportering zodanig te sturen om bepaalde belanghebbenden een beperkt of een ander zicht te geven op de financiële situatie en performantie van de betrokken overheid (Healy and Whalen, 1999, p. 368; impression management, zie Hooghiemstra, 2000; Diouf and Boiral, 2017, p. 647). Samen met een onafhankelijke financiële audit is consolidatie dus een noodzakelijke voorwaarden om het misbruik van boekhoudkundige cijfers te voorkomen (Anthony, 1985).

Financiële consolidatie moet dus een middel zijn om (1) de transparantie en verantwoording van de financiële positie en prestaties van een groep van nauw gelieerde entiteiten naar interne en externe gebruikers te vergroten; (2) om de effecten van creatief boekhouden te minimaliseren; en (3) om een financieel beleid op groepsniveau te voeren (bv. thesauriebeleid op groepsniveau). Financiële consolidatie mag dus geen doel op zich zijn omdat dit veelal leidt tot het zogenaamde fenomeen van '*decoupling*' (ter Bogt, 2006). Dit verwijst naar de situatie waarbij nieuwe methodes en/of technieken niet werkelijk geïmplementeerd worden, maar eens formalistisch geïntroduceerd, ze enkel omwille van legitimiteit in stand gehouden worden maar niet geïnstitutionaliseerd en geïntegreerd worden in het management en de operationele activiteiten van de organisatie.

Financiële consolidatie is meer dan alleen maar het samentellen van cijfers van verschillende entiteiten. Het houdt ook in dat onderlinge vorderingen, schulden, kosten en opbrengsten uit zogenaamde intragroepstransacties worden geëlimineerd en dat de diverse entiteiten uniforme boekhoudkundige en

rapporteringspraktijken toegepassen (o.a. uniforme waarderingsregels). Conform internationale standaarden en praktijken zijn volgende methoden voorhanden:

- **integrale of volledige consolidatie**
  Bij toepassing van deze methode worden alle activa, passiva, kosten en opbrengsten, rechten en verplichtingen van de verschillende entiteiten integraal opgenomen met eliminatie van de intragroepssaldi en –transacties. Deze methode wordt gebruikt wanneer de moederentiteit de exclusieve controle heeft over de gelieerde entiteiten, bv. dochterondernemingen waarvan de moederonderneming min. 50% van de aandelen heeft.
- **proportionele of evenredige methode**
  In tegenstelling tot bij de integrale consolidatie worden de cijfers alleen voor het evenredige deel van het belangenpercentage opgenomen met eliminatie van intragroepssaldi en –transacties voor datzelfde evenredige deel. Het belangenpercentage geeft het financiële belang weer van een entiteit in een andere entiteit. Het geeft de verdeling aan van de belangen met betrekking tot de geconsolideerde gegevens. Bij de onrechtstreekse deelneming wordt het belangenpercentage verkregen door vermenigvuldiging van de opeenvolgende deelnemingspercentages. Deze methode wordt gebruikt in het geval van een gemeenschappelijke dochtervennootschap, zijnde een vennootschap die door twee moederondernemingen o.a. via contractuele bepalingen gezamenlijk wordt gecontroleerd.
- **equity of vermogensmutatiemethode**
  Bij deze methode wordt een entiteit als financieel vast actief gewaardeerd naar rata van het groepsbelang in het eigen vermogen met opname van het aandeel van de groep in het resultaat van de entiteit in de groepsresultatenrekening. Anders dan de integrale consolidatiemethode en de proportionele consolidatiemethode is de vermogensmutatiemethode eerder een waarderingsmethode dan een consolidatiemethode. Deze methode wordt veelal toegepast op geassocieerde entiteiten. Dit zijn entiteiten waarin de moederentiteit een invloed van betekenis uitoefent op de oriëntatie van het beleid. Dit is de macht om deel te nemen aan de financiële en operationele beleidsbeslissingen van de deelneming, maar houdt geen zeggenschap of gezamenlijke zeggenschap over het desbetreffende beleid in. In het Belgisch boekhoudrecht wordt dit verondersteld, behoudens tegenbewijs, bij het bezit van 20% of meer van het totaalaantal stemrechten.
- **presentatie van geaggregeerde cijfers**
  In tegenstelling tot de voorgaande methoden, die zich tot doel stelden een geconsolideerde jaarrekening op te stellen, ligt de nadruk bij deze methode op de presentatie van enkele specifieke geaggregeerde (vaak budgettaire) cijfers. Hierbij kunnen eventuele intragroepssaldi en –transacties worden geëlimineerd en kunnen gegevens maar voor een bepaald belangenpercentage worden opgenomen.

Hoewel er in het algemeen een grote consensus bestaat over het nut en de nood aan geconsolideerde informatie in de publieke sector en dit ook reeds op de politieke agenda is gekomen in vele landen, stellen we vast (zie ook deel 4) dat nog maar een beperkt aantal overheden, veelal Angelsaksiche, consolidatie toepassen op basis van dwingende wetgeving of standaarden (Grossi and Pepe, 2009). Veel aangehaalde redenen hiervoor zijn (Cîrstea, 2014):

- gebrek aan boekhoudkundige uniformiteit bij de verschillende entiteiten uit de consolidatiekring;
- gebrek aan expertise en knowhow m.b.t. consolidatie;

- personeelstekort;
- geen verplichting om te consolideren;
- moeilijkheden om tijdig over de benodigde data en documenten te beschikken;
- beperkte transparantie van de jaarrekening van sommige entiteiten;
- geen geschikte software beschikbaar;
- gebrek aan politiek draagvlak en interesse; en
- hoge implementatiekosten.

Ook tussen de overheden onderling die reeds vertrouwd zijn met financiële consolidatie, stellen we grote verschillen vast tussen het wetgevend kader of de standaarden en de manier waarop ze in de praktijk worden toegepast.

2 INTERNATIONALE STANDAARDEN EN ESR2010

2.1 INLEIDING

Op internationaal vlak is er de afgelopen jaren een harmoniseringsproces op gang gekomen op het gebied van financiële rapportering in de publieke sector. Dit kwam er op initiatief van de *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), een subcommissie van de *Internationale Federation of Accountants* (IFAC). Geïnspireerd door de internationale boekhoudstandaarden voor ondernemingen(de zogenaamde *International Financial Reporting Standards* of IFRSs), heeft de IPSASB accounting standaarden ontwikkeld voor de publieke sector. Het is de bedoeling om de kwaliteit en transparantie van het boekhouden, de financiële rapportering en het financieel management van overheidsorganisaties te verbeteren en te convergeren. Bepaalde standaarden houden verband met het consolidatievraagstuk bij overheden. Daarnaast is er het Europees Stelsel van Rekeningen (ESR) waarnaar de Belgische overheid zich moet schikken conform EU Verordening nr. 549 van de Raad en het Europees Parlement van 21 mei 2013 betreffende het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen in de Europese Unie (ESR2010). Ook dit wettelijke kader heeft aandacht voor diverse aspecten die verband houden met de consolidatieproblematiek. In hetgeen volgt wordt een korte toelichting geven bij enkele standaarden (*International Public Sector Accounting Standards*, afgekort IPSAS) en praktische richtlijnen (*Recommended Practice Guidelines*, RPG) van de IPSASB en paragrafen uit ESR2010 die nauw verband houden met de in dit rapport gestelde onderzoeksvragen.

2.2 IPSAS 20 – INFORMATIEVERSCHAFFING OVER VERBONDEN PARTIJEN

Conform IPSAS 20 moet de jaarrekening van een entiteit informatie verstrekken omtrent bestaande relaties met verbonden partijen en over de transacties met deze verbonden partijen. Deze informatie is noodzakelijk ter verantwoording en laat toe een betere inschatting te maken van de invloed ervan op de financiële positie en prestaties van de entiteit. Partijen worden verondersteld verbonden te zijn indien één partij de mogelijkheid heeft om een andere partij (gezamenlijk) te controleren of een invloed van betekenis heeft in de financiële en operationele beslissingen van de andere partij. Invloed van betekenis kan zich op verschillende manieren manifesteren. Voorbeelden hiervan zijn: vertegenwoordiging in het bestuursorgaan, deelname in het beslissingsproces (bv. goedkeuring begroting), belangrijke transacties tussen beide partijen, uitwisseling/ter beschikking stellen van managementpersoneel, …). Dit kan zowel voortvloeien uit aandelenbezit, de statuten, een (beheers)overeenkomst. De verbonden partijen van een entiteit kunnen dus zijn:

- partijen die direct of indirect de entiteit controleren of door de entiteit gecontroleerd worden;
- geassocieerde deelnemingen;
- natuurlijke personen of nauwe verwanten van de natuurlijke persoon die een invloed van betekenis uitoefenen in de entiteit; en
- managers behorende tot sleutelposities in de entiteit.

De vereiste informatieverschaffing omtrent de relatie met verbonden partijen betreft:

- identificatie van de verbonden partijen, ongeacht of er al dan niet transacties hebben plaatsgevonden met deze partijen;

- in het geval er transacties hebben plaatsgevonden met de verbonden partijen, andere dan diegene die voortvloeien uit een normale handelstransactie aan marktvoorwaarden, moet volgende informatie openbaar gemaakt worden:
  - beschrijving van de aard van de relaties met de verbonden partijen;
  - de type transacties die hebben plaatsgevonden; en
  - bepaalde aspecten van de transacties noodzakelijk om het belang van de transacties te verduidelijken voor de operationele werking van de entiteit en om relevante en betrouwbare informatie te verschaffen met het oog op het nemen van beslissingen en ter verantwoording van bepaalde beslissingen.
- vergoedingen van en leningen aan het management op sleutelposities (inclusief een analyse per type vergoeding).

2.3 IPSAS 22 – OPENBAARMAKING VAN FINANCIËLE INFORMATIE OVER DE GEHELE OVERHEIDSSECTOR

Deze standaard bevat nadere richtlijnen voor overheden die ervoor opteren om informatie te verschaffen over de gehele overheidssector, zoals gedefinieerd in ESR2010, in hun geconsolideerde jaarrekening. Conform IPSAS 22 moet deze informatie volgende aspecten bevatten:

- de activa opgedeeld in de belangrijkste klassen, met afzonderlijk de investeringen in andere sectoren;
- de schulden opgedeeld in de belangrijkste klassen;
- het netto-actief;
- totale herwaarderingen (in plus en min) en andere items die rechtstreeks worden aangerekend op het netto-actief;
- de opbrengsten opgedeeld in de belangrijkste klassen;
- de kosten opgedeeld in de belangrijkste klassen;
- tekort of overschot;
- cash flow uit operationele, investerings- en financieringsactiviteiten telkens opgedeeld in de belangrijkste klassen;
- lijst van de belangrijkste entiteiten die worden gecontroleerd;
- een reconciliatie met de cijfers uit de geconsolideerde jaarrekening opgesteld conform IPSAS 35; en
- een reconciliatie met de ESR2010 rapportering.

Het verschaffen van gepaste informatie over de gehele overheidssector moet de transparantie van de jaarrekening verhogen en kan een beter begrip geven over de relatie tussen de marktconforme en niet-marktconforme activiteiten van een overheid en tussen de jaarrekening en de statistische basis van financiële rapportering (systeem van nationale rekeningen).

2.4 IPSAS 35 – DE GECONSOLIDEERDE JAARREKENING

IPSAS 35 stelt de beginselen vast voor de presentatie en opstelling van geconsolideerde jaarrekeningen. Deze geconsolideerde jaarrekening moet uiteindelijk de activa, verplichtingen, eigen vermogen, baten, lasten en kasstromen van de overheid en haar dochterondernemingen presenteren alsof het gaat om één entiteit. Verschillende aspecten uit deze standaard komen aan bod in andere delen van dit rapport.

2.5 IPSAS 38 – INFORMATIEVERSCHAFFING OVER BETROKKENHEID BIJ ANDERE ENTITEITEN

IPSAS 38 legt aan overheidsinstellingen de verplichting op om de methode die gebruikt wordt om controle, gedeeltelijke controle of significante invloed in een andere entiteit te bepalen, bekend te maken, ofwel in de consolideerde jaarrekening zelf ofwel door te refereren naar een ander openbaar document. Deze informatie moet gebruikers van de jaarrekening in staat stellen volgende aspecten te beoordelen:

- de aard van en de risico's die verband houden met haar belangen in andere entiteiten; en
- de gevolgen van die belangen voor haar financiële positie, financiële prestaties en kasstromen.

Om dit doel te verwezenlijken, moet een entiteit de volgende informatie verschaffen:

- de belangrijke oordelen en veronderstellingen waarvan zij is uitgegaan bij de bepaling:
  - van de aard van haar belang in een andere entiteit of overeenkomst;
  - van het type gezamenlijke overeenkomst waarin zij een belang heeft;
  - indien toepasselijk, of zij aan de definitie van een beleggingsentiteit voldoet; en
- informatie over haar belangen in:
  - dochterondernemingen;
  - gezamenlijke overeenkomsten en geassocieerde deelnemingen; en
  - gestructureerde entiteiten waarover geen zeggenschap wordt uitgeoefend door de overheid (niet-geconsolideerde gestructureerde entiteiten);
  - niet kwantificeerbare eigendomsbelangen;
  - controlebelangen verworven met de intentie om ze te verkopen.

2.6 RPG 1: RAPPORTERING OMTRENT DE FINANCIËLE GEZONDHEID VAN OVERHEIDSINSTELLINGEN OP LANGE TERMIJN

Deze richtlijn schrijft voor hoe overheidsinstellingen moeten rapporteren omtrent de lange-termijn-gezondheid van hun financiën. Uit deze informatie moet de impact blijken van het huidig beleid en de genomen beslissingen op de toekomstige inkomsten en uitgaven. Conform deze richtlijn moeten entiteiten daartoe rapporteren omtrent de volgende aspecten:

- de raming van de toekomstige inkomsten en uitgaven in tabelvorm of in grafieken en een toelichting die deze ramingen verduidelijkt;
- een toelichting bij de drie onderling verbonden dimensies van de lange termijn financiële gezondheid van een instelling (dienstverlening, inkomsten en schuld) en de indicatoren die deze dimensies in kaart moeten brengen. Deze dimensies zijn:
  - dienstverlening: kan de huidige dienstverlening worden behouden of uitgebreid gegeven de geprojecteerde inkomsten en schulden?
  - inkomsten: Kunnen voldoende middelen worden gegenereerd voor de huidige dienstverlening en schuldaflossing?
  - schuld: Hoe stabiel zijn de schulden gegeven de huidige dienstverlening en inkomsten?
- een toelichting bij de principes, assumpties en methodologie om te komen tot deze ramingen.

2.7 RPG 2: BESPREKING EN FINANCIËLE ANALYSE VAN DE JAARREKENING

RPG 2 bevat richtlijnen voor de opmaak en presentatie van de toelichting bij significante items, transacties en gebeurtenissen die gepresenteerd worden in de jaarrekening en de factoren die deze aspecten beïnvloeden. Dit moet de gebruiker van de jaarrekening in staat stellen de financiële positie, performantie en cashflow beter te begrijpen. Deze informatie zou de volgende aspecten moeten bevatten:

- een overzicht van de activiteiten en de context waarin deze plaatsvinden;
- informatie omtrent de doelstellingen en strategie van de entiteit;
- een analyse van de jaarrekening met daarin de belangrijkste wijzigingen en trends m.b.t. de financiële positie, performantie en cash flow van het bestuur;
- een beschrijving van de belangrijkste risico's en onzekerheden die een invloed kunnen hebben op de financiële positie, performantie en cash flow en een verklaring van de wijzigingen van deze risico's en onzekerheden gedurende het boekjaar (incl. de manier waarop het bestuur deze risico's en onzekerheden gaat opvangen).

2.8 ESR 2010

ESR2010 benadrukt het belang van consolidatie bij de opmaak van de rekeningen van de sector overheid en zijn subsectoren waarbij transacties, onderlinge vermogensposities en aanverwante overige economische stromen tussen de eenheden in kwestie tegen elkaar worden weggestreept.

Omdat het wegstrepen van alle stromen tussen de geconsolideerde eenheden praktisch niet altijd eenvoudig uitvoerbaar is, zoals onderlinge verkopen en aankopen van goederen en diensten, en in bepaalde gevallen ook weinig nuttig is omwille van het geringe belang, schrijft ESR2010 voor dat bij het opstellen van de geconsolideerde overheidsrekeningen enkel volgende belangrijke transacties moeten worden geëlimineerd (in volgorde van belangrijkheid):

- inkomens- en kapitaaloverdrachten, zoals bijdragen van een overheid aan een andere entiteit binnen de consolidatiekring;
- rente/dividenden die voortvloeit uit het bezit van financiële activa en passiva tussen overheden;
- transacties in en overige economische stromen en standen van financiële activa en passiva, zoals leningen aan andere overheden of aankopen van schuldpapier door entiteiten binnen de consolidatiekring.

Worden in ESR2010 dus niet geschrapt:

- aankopen en verkopen van goederen en diensten tussen entiteiten binnen de consolidatiekring;
- belastingen of subsidies die door de ene overheidsinstelling of -entiteit aan de andere worden betaald; en
- aan- en verkopen van materiële vaste activa tussen verschillende overheden.

Verschillende andere aspecten uit deze verordening (o.a. afbakening van de consolidatiekring) komen verder nog aan bod in dit rapport.

2.9 LEERPUNTEN

Uit bovenstaande toelichting bij de IPSAS en ESR2010 zullen volgende aspecten worden meegenomen bij de verdere uitwerking van het consolidatiekader voor de Vlaamse lokale besturen:

1. zowel IPSAS als ESR2010 benadrukken het belang om over geconsolideerde informatie omtrent de overheidssector te beschikken, elk vanuit hun eigen invalshoek;
2. zowel IPSAS als ESR2010 benadrukken de nood aan een transparante verslaggeving omtrent de relaties van overheidsorganisaties met andere entiteiten waarmee nauwe relaties bestaan;
3. de IPSASB benadrukt in zijn praktische richtlijnen ook het belang van een adequate rapportering rond de financiële gezondheid van overheidsinstellingen op lange termijn en de belangrijkste risico's en onzekerheden die een invloed kunnen hebben op de financiële positie, performantie en cash flow van een overheidsinstelling;
4. de IPSAS passen de integrale of volledige consolidatie toe voor de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening. Ook ESR2010 gaat uit van een integrale consolidatie, maar gaat eerder pragmatisch te werk (focus op belangrijkste geldstromen);
5. vooral IPSAS maar ook gedeeltelijk ESR2010 komt tot een globaal financieel overzicht voor de ganse groep, zonder echter zicht te geven op de cijfers van de verschillende gelieerde entiteiten. Financiële informatie verstrekken per niveau van gelieerdheid en zelfs per gelieerde entiteit vormt een belangrijk attentiepunt.
6. hoofdzakelijk IPSAS besteedt veel aandacht aan de ganse geconsolideerde balans en resultatenrekening, waar de aandacht binnen overheid eerder kan uitgaan naar belangrijke onderdelen zoals bv risico's, schulden, personeelskosten..

3 DE CONSOLIDATIEKRING: CONCEPTUEEL KADER

3.1 VERSCHILLENDE CONCEPTEN

Uit de internationale literatuur blijkt dat de afbakening van de consolidatiekring of consolidatieperimeter vaak afhankelijk is van de uiteindelijke gebruikers van de geconsolideerde informatie. Aangezien de verschillende gebruikers vaak nood hebben aan andere informatie of deze informatie op een andere manier gebruiken, kan de afbakening van de consolidatiekring dus vanuit verschillende invalshoeken gebeuren. Uit de analyse van de internationale literatuur hieromtrent, blijkt dat volgende mogelijke benaderingen kunnen worden gebruikt als leidraad ter afgrenzing van de entiteiten die moeten worden meegenomen in de consolidatieoefening. Deze concepten worden hierna kort toegelicht:

- controle concept
- legal entity concept
- economic entity concept
- political accountability concept
- budgettaire concept
- risico concept

3.2 CONTROLE CONCEPT

Vanuit deze optiek worden in de consolidatie alle entiteiten opgenomen die een bepaalde moederentiteit controleert. Aan het begrip controle en de manier waarop controle wordt vastgesteld, wordt door verschillende standaardzetters en wetgevende instanties een eigen invulling gegeven.

3.2.1 IFRS/IPSAS

Conform de internationale boekhoudstandaarden (o.a. IFRS 10 en IPSAS 35) is er sprake van controle of zeggenschap indien wordt voldaan aan de volgende cumulatieve de voorwaarden (‘*risks and rewards*’):

- de entiteit heeft macht over de andere entiteit;
- de entiteit heeft rechten en is blootgesteld aan de variabele inkomsten van de betreffende entiteit; en
- de entiteit kan haar macht gebruiken om de hoogte van de variabele inkomsten te beïnvloeden.

Bij de beoordeling van deze voorwaarden moeten alle feiten en omstandigheden in aanmerking worden genomen. Belangrijk hierbij is dat deze zeggenschap momenteel aanwezig en uitvoerbaar moet zijn (bv. op basis van bepaalde wetgeving of overeenkomsten) wat niet noodzakelijk inhoudt dat men deze macht al heeft moeten laten gelden. Bewijs dat een entiteit relevante activiteiten van een andere entiteit heeft gestuurd, kan helpen bij het bepalen of er sprake is van zeggenschap, maar zulk bewijs is op zichzelf niet beslissend bij het bepalen of er sprake is van macht. Het bestaan van controle vereist ook niet dat de controlerende entiteit verantwoordelijk is voor of zich moet inlaten met het management van de dagdagelijkse activiteiten maar houdt wel in dat de controlerende entiteit bestaande rechten heeft die haar doorlopend de mogelijkheid bieden de relevante activiteiten, d.w.z. de activiteiten die de opbrengsten van de deelneming aanzienlijk beïnvloeden, te sturen. Zeggenschap moet dus betrekking hebben op het sturen van de relevante activiteiten. Controle die bepaalde toezichthoudende entiteiten hebben (bv. Rekenhof,

toezicht, …) of subsidiërende entiteiten hebben, houden niet per definitie in dat er sprake is van zeggenschap. Enkel als ze deze kunnen laten gelden voor het sturen van de relevante activiteiten, kan er sprake zijn van zeggenschap.

Er is conform IPSAS 36 §8 sprake van gezamenlijke controle indien de zeggenschap over een entiteit contractueel gedeeld wordt tussen meerdere entiteiten. Dit bestaat slechts wanneer beslissingen met betrekking tot de relevante activiteiten unanieme instemming vereisen van de partijen die de zeggenschap delen.

De standaarden omvatten verdere richtlijnen voor het analyseren van zeggenschap: beschermingsrechten, overdracht van macht, de facto controle, wettelijke controle en agency-overeenkomsten.

3.2.2 ESR2010

ESR2010 definieert zeggenschap als de bevoegdheid om het algemene beleid of programma van een andere entiteit te bepalen. Dit is het geval wanneer een entiteit in het bezit is van meer dan de helft van de stemgerechtigde aandelen of op een andere wijze meer dan de helft van de stemrechten van aandeelhouders kan uitoefenen. Daarnaast kan dit ook zijn op grond van een speciale wet, besluit of verordening waarbij een entiteit gemachtigd wordt het beleid van de andere entiteit te bepalen. De volgende indicatoren zijn conform ESR2010 de voornaamste factoren waarmee rekening moet worden gehouden om te bepalen of de overheid zeggenschap over een onderneming heeft:

- meer dan de helft van de stemgerechtigde aandelen is in het bezit van de overheid;
- de overheid heeft zeggenschap in de raad van bestuur of een ander bestuursorgaan;
- de overheid heeft zeggenschap bij de benoeming en het ontslag van belangrijke personeelsleden;
- de overheid heeft zeggenschap in belangrijke comités van de entiteit;
- de overheid heeft een gouden aandeel;
- er is speciale regelgeving;
- de overheid is hoofdafnemer; of
- de overheid heeft leningen verstrekt.

Een enkele indicator kan voldoende zijn om te besluiten dat er sprake is van zeggenschap, maar in andere gevallen kunnen meerdere indicatoren samen wijzen op zeggenschap.

Voor instellingen zonder winstoogmerk met eigen rechtspersoonlijkheid moeten de volgende vijf indicatoren voor zeggenschap in aanmerking worden genomen:

- de benoeming van functionarissen;
- de bepalingen van bevoegdheid verlenende instrumenten;
- contractuele overeenkomsten;
- de mate van financiering; en
- de risicogrootte voor de overheid.

Ook hier kan één enkele indicator in sommige gevallen voldoende zijn om te besluiten dat er sprake is van zeggenschap; in andere gevallen kunnen meerdere indicatoren tezamen wijzen op zeggenschap.

3.2.3 Wetboek van Vennootschappen

Conform het Wetboek van Vennootschappen (art. 5) is controle de bevoegdheid in rechte of in feite om een beslissende invloed uit te oefenen op de aanstelling van de meerderheid van bestuurders of op de oriëntatie van het beleid van een entiteit. Controle in rechte wordt onweerlegbaar vermoed indien:

- zij voortvloeit uit het bezit van de meerderheid van de stemrechten verbonden aan het totaal van de aandelen van de betrokken entiteit;
- wanneer een vennoot het recht heeft de meerderheid van de bestuurders of zaakvoerders te benoemen of te ontslaan;
- wanneer een vennoot krachtens de statuten van de betrokken vennootschap of krachtens met die vennootschap gesloten overeenkomsten over de controlebevoegdheid beschikt;
- wanneer op grond van een overeenkomst met andere vennoten van de betrokken vennootschap, een vennoot beschikt over de meerderheid van de stemrechten verbonden aan het totaal van de aandelen van die vennootschap; of
- in geval van gezamenlijke controle. Er is sprake van gezamenlijke controle indien een beperkt aantal vennoten samen controle uitoefenen of wanneer zij zijn overeengekomen dat beslissingen omtrent de oriëntatie van het beleid niet zonder hun gemeenschappelijke instemming kunnen worden genomen. Gezamenlijke controle betekent niet dat het controlepercentage van elk van de gezamenlijk besturende vennoten gelijk moet zijn. Wel is er een schriftelijke overeenkomst noodzakelijk waarbij de gezamenlijke uitoefening van de controlebevoegdheid wordt georganiseerd (CBN-advies 2017/02). Nog volgens hetzelfde advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) impliceert de aanwezigheid van een overeenkomst ook niet per definitie het bestaan van gezamenlijke controle. Enkel indien deze overeenkomst betrekking heeft op de gezamenlijke instemming inzake de oriëntatie van het beleid, kan er sprake zijn van gezamenlijke controle. Overeenkomsten die enkel het bezit, de vervreemding en de verwerving van aandelen regelen, beantwoorden niet aan de kenmerken van een gezamenlijke controle.

De controle is in feite wanneer zij voortvloeit uit andere factoren. Zo wordt een vennoot, behoudens bewijs van het tegendeel, vermoed over een controle in feite te beschikken op een vennootschap, wanneer hij op de voorlaatste en laatste algemene vergadering van deze vennootschap stemrechten heeft uitgeoefend die de meerderheid vertegenwoordigen van de stemrechten verbonden aan de op deze algemene vergaderingen vertegenwoordigde aandelen.

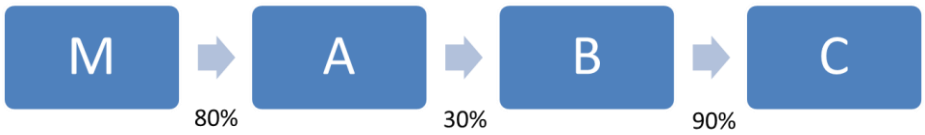
Om de controlebevoegdheid vast te stellen:

- wordt de onrechtstreekse bevoegdheid via een dochtervennootschap bij de rechtstreekse bevoegdheid geteld; en
- wordt de bevoegdheid van een persoon die optreedt als tussenpersoon van een andere persoon, geacht uitsluitend in het bezit te zijn van laatstgenoemde.

Om de controlebevoegdheid vast te stellen wordt geen rekening gehouden met een schorsing van stemrechten, noch met de wettelijke of statutaire stemrechtbeperkingen. Voor de bepaling van de controlebevoegdheid wordt gebruik gemaakt van het controlepercentage. Dit percentage geeft een uitdrukking van de macht die een entiteit heeft over een andere entiteit. Het wordt uitgedrukt in het stemrechten percentage dat door de moederentiteit in een andere entiteit aangehouden wordt. In

tegenstelling tot het belangenpercentage (zie deel 1), dat gebruikt wordt voor de uitwerking van de consolidatie (zie ook figuur 3-1), worden, bij de berekening van het controlepercentage, de opeenvolgende deelnemingspercentage niet vermenigvuldigd.

Figuur 3-1 Belangen- versus controlepercentage



M in	Controlepercentage	Belangenpercentage	
A	80%	80%	
B	30%	24%	= 80% x 30%
C	0%	22%	= 80% x 30% x 90%

In het Wetboek van vennootschappen wordt tot slot ook rekening gehouden met de horizontale groepen, de zogenaamde consortia. Er is hiervan sprake wanneer een entiteit enerzijds, en één of meer andere entiteiten anderzijds, die geen dochtervennootschappen zijn van elkaar, noch dochtervennootschappen zijn van één en dezelfde entiteiten, onder centrale leiding staan. De vennootschapswetgever heeft een aantal wettelijke onweerlegbare vermoedens ingevoerd waarbij het bestaan van een centrale leiding wordt vermoed aanwezig te zijn. Dit is het geval wanneer:

- de centrale leiding voortvloeit uit tussen deze entiteiten gesloten overeenkomsten of uit statutaire bepalingen; of
- de bestuursorganen van de entiteiten voor het merendeel bestaan uit dezelfde personen.

Daarnaast geldt er een weerlegbaar vermoeden dat entiteiten onder centrale leiding staan wanneer de meerderheid van de aandelen wordt gehouden door dezelfde personen, behoudens wanneer de aandelen worden gehouden door overheden.

Buiten de consolidatiekring

Conform het vennootschappenrecht kunnen bepaalde entiteiten uit de consolidatiekring worden gehouden. Zo stelt bv. art. 107 e.v. van (KB van 30 januari 2001) dat een dochteronderneming, mits de nodige motivering in de toelichting, buiten de consolidatie mag worden gelaten, indien:

- zij slechts van te verwaarlozen betekenis is en haar opneming geen betekenis zou hebben voor de beoordeling van het geconsolideerde jaarrekening; indien meer dochterondernemingen aan deze voorwaarde voldoen, mag van deze mogelijkheid slechts gebruik worden gemaakt indien zij te samen aan de gestelde voorwaarde voldoen;
- ingrijpende en duurzame beperkingen in wezenlijke mate de effectieve uitoefening van de controlebevoegdheid over de betrokken dochteronderneming dan wel de aanwending van het vermogen van laatstgenoemde bemoeilijken;
- de gegevens die nodig zijn om deze dochteronderneming in de consolidatie op te nemen, niet zonder onevenredige kosten of onverantwoorde vertraging kunnen worden verkregen; of

- haar aandelen uitsluitend met het oog op latere vervreemding worden gehouden.

Ook dochterondernemingen waarover de consoliderende vennootschap een controle in feite bezit, mogen mits motivering in de toelichting, buiten de consolidatie worden gelaten indien de opneming ervan in de consolidatie zou indruisen tegen het beginsel dat de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van het geconsolideerde geheel. Ook dochterondernemingen in vereffening alsmede de dochterondernemingen die hebben besloten hun bedrijf stop te zetten of waarvoor er niet meer kan van worden uitgegaan dat zij hun bedrijf zullen voortzetten, mogen buiten de consolidatie worden gelaten. Een dochteronderneming mag evenwel niet uit de consolidatie worden gelaten omdat de bedrijfsactiviteiten van de dochtervennootschap verschillend zijn van de activiteiten van andere ondernemingen binnen de groep.

Indien de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van de dochterondernemingen die buiten de consolidatie zijn gelaten, niet in België openbaar worden gemaakt, moeten zij bij de geconsolideerde jaarrekening worden gevoegd of voor het publiek verkrijgbaar worden gesteld op de zetel van de consoliderende vennootschap.

Tot slot stelt art. 112 van hetzelfde KB dat indien de samenstelling van het geconsolideerde geheel in de loop van het boekjaar een aanmerkelijke wijziging heeft ondergaan, de toelichting inlichtingen dient te bevatten die een zinvolle vergelijking van de achtereenvolgende geconsolideerde jaarrekeningen mogelijk maken.

3.2.4 Vzw-wetgeving

In de vzw-wet werden de bepalingen uit het Wetboek van Vennootschappen (zie 3.2.3) vertaald naar de specifieke vzw-context. Verenigingen kunnen geen aandelen hebben van andere verenigingen (er zijn geen rechthebbenden op het eigen vermogen), maar ze er wel op een andere wijze mee verbonden zijn. Betreffende de vzw wordt controle in rechte vermoed ingeval:

- de vereniging in het bezit is van meerderheid van stemrechten verbonden aan totaal van aandelen van een vennootschap;
- de vereniging het recht heeft de meerderheid van bestuurders of zaakvoerders te benoemen of te ontslaan;
- de vereniging krachtens statuten van betrokken entiteit of krachtens met die entiteit gesloten overeenkomsten over controlebevoegdheid beschikt;
- op grond van overeenkomst met andere vennoten, een vereniging beschikt over meerderheid van stemrechten verbonden aan het totaal van aandelen; of
- van gezamenlijke controle.

Controle in feite wordt, behoudens bewijs van het tegendeel, vermoed wanneer:

- de vereniging op voorlaatste en laatste A.V. van entiteit stemrechten heeft uitgeoefend die een meerderheid vertegenwoordigen van stemrechten verbonden aan op deze A.V. vertegenwoordigde aandelen;
- de bestuursorganen van de entiteiten, voor ten minste de meerderheid uit dezelfde personen zijn samengesteld;

- de zetel of exploitatiezetel op hetzelfde adres gevestigd is; of
- tussen de entiteiten duurzame en relevante, rechtstreekse of onrechtstreekse banden bestaan op vlak van administratieve, financiële of logistieke bijstand, dan wel bijstand inzake human resources of infrastructuur.

3.2.5 Beleids- en beheerscyclus

In het Besluit van de Vlaamse Regering van 30 maart 2018 aangaande BBC werden controle/zeggenschap niet gedefinieerd. Wel werd als criterium (art. 42) om een belang in of vordering op een bepaalde entiteit op te nemen als financieel vast actief, het duurzaam karakter ervan weerhouden. Het gaat dus om entiteiten met een eigen rechtspersoonlijkheid waarmee een bestuur een duurzaam samenwerkingsverband aangaat. Onder belangen worden niet enkel aandelen bedoeld, maar het kan bijvoorbeeld ook gaan om een inbreng in het werkkapitaal of een inbreng van andere activa waaruit bepaalde rechten voor het bestuur ontstaan.

3.3 LEGAL ENTITY CONCEPT

Binnen dit concept vormt elke rechtspersoon een aparte boekhoudkundige entiteit. Consolidatie stelt zich niet tenzij de entiteit deel uitmaakt van een andere rechtspersoon op een centraal niveau.

3.4 ECONOMIC ENTITY CONCEPT

Hierbij bestaat de consolidatiekring uit de entiteit in kwestie samen met alle andere entiteiten waarmee de entiteit economische activiteiten onderhoudt en voor zover deze complementaire activiteiten ontplooien van lokaal belang. Deze invalshoek wordt ook deels gebruikt bij de afbakening van de ESR-consolidatiekring (bij ESR speelt daarnaast ook het controleconcept een rol). Conform de ESR-regelgeving worden namelijk de entiteiten die zich in hoofdzaak inlaten met marktactiviteiten buiten de consolidatiekring van de overheidssector gehouden. De ESR-consolidatiekring houdt ook rekening met het bestaan van zogenaamde quasi vennootschappen. Dit zijn entiteiten die geen rechtspersoonlijkheid hebben, maar waarvan hun economisch en financieel gedrag verschillen van de rechtspersoon waartoe zij behoren. Zij worden, indien zij een volledige boekhouding kunnen houden en zelfstandige beslissingsbevoegdheid hebben, vanuit ESR-standpunt als afzonderlijke (economische) entiteiten beschouwd. Voorbeelden hiervan zijn de door een ocmw beheerde ziekenhuizen, woonzorgcentra en andere verzorgingsinstellingen zonder rechtspersoonlijkheid die, ook al maken ze juridisch deel uit van het ocmw, beschouwd worden als niet-financiële vennootschappen en dus niet in de ESR-consolidatiekring van de overheid worden ondergebracht. Ook duidelijk afgebakende activiteiten van lokaal belang die door een lokaal bestuur werden ondergebracht in andere entiteiten die niet tot de overheidssector behoren (bv. niet-financiële vennootschappen), kunnen in bepaalde gevallen beschouwd worden als quasi entiteiten die moeten worden opgenomen in de consolidatiekring van de overheid (bv. lokale besturen die het beheer van een sportcomplex onderbrengen in een intergemeentelijk samenwerkingsverband).

3.5 POLITICAL ACCOUNTABILITY CONCEPT

Hieronder wordt het moederbestuur begrepen plus alle andere instellingen waarvoor het beleidsorgaan van het moederbestuur verantwoordelijkheid draagt voor de beleidsdaden van de andere instellingen en hier dus verantwoording moet over afleggen.

3.6 BUDGETTAIRE CONCEPT

Volgens dit concept behoren tot de consolidatiekring enkel de entiteiten die relevant zijn voor het budget of de budgettaire beslissingen van het moederbestuur beïnvloeden (zowel in positieve als negatieve zin), en die in sommige gevallen zelfs zeer significant kunnen zijn. Dit zijn bijvoorbeeld alle entiteiten waar het moederbestuur omwille van wettelijke, statutaire of contractuele bepalingen de verplichting heeft om tussen te komen in de werkingskosten, investeringen, de verliezen alsook de entiteiten die het moederbestuur voorzien van financiële middelen. In het budgettaire concept worden dus zowel de entiteiten die geen middelen van het moederbestuur ontvangen, alsook de entiteiten die geen bijdrage leveren tot het budget van het moederbestuur (bv. in de vorm van dividenden), buiten de consolidatiekring gelaten.

3.7 RISICO-CONCEPT

Volgens het risico-concept worden alle entiteiten die een financieel risico inhouden geconsolideerd. Voorbeelden hiervan zijn entiteiten aan wie borgstellingen werden verleend, entiteiten die '*too big to fail'* of '*too important to fail*' zijn of entiteiten waar men omwille van wettelijke, statutaire of contractuele bepalingen moet tussenkomen in de verliezen. Voorbeelden hiervan zijn financiële instellingen in handen van de overheid, overheidsbedrijven, …

3.8 UITSLUITING UIT CONSOLIDATIEKRING

In bepaalde regelgevingen (zie bijvoorbeeld ook 4.6) wordt de mogelijkheid voorzien om in welomschreven gevallen entiteiten uit de consolidatiekring te sluiten. Zo stelt bijvoorbeeld art. 107 e.v. van het KB van 30 januari 2001 ter uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen dat een dochteronderneming mits de nodige motivering in de toelichting buiten de consolidatie mag worden gelaten:

- indien zij slechts van te verwaarlozen betekenis is en haar opneming geen betekenis zou hebben voor de beoordeling van het geconsolideerd vermogen, de geconsolideerde financiële positie of het geconsolideerd resultaat; indien meerdere dochterondernemingen aan deze voorwaarde voldoen, mag van deze mogelijkheid slechts gebruik worden gemaakt indien zij tezamen aan de gestelde voorwaarde voldoen;
- indien ingrijpende en duurzame beperkingen in wezenlijke mate de effectieve uitoefening van de controlebevoegdheid over de betrokken dochteronderneming dan wel de aanwending van het vermogen van laatstgenoemde bemoeilijken;
- indien de gegevens die nodig zijn om deze dochteronderneming in de consolidatie op te nemen, niet zonder onevenredige kosten of onverantwoorde vertraging kunnen worden verkregen; of
- indien haar aandelen uitsluitend met het oog op latere vervreemding worden gehouden;

Ook dochterondernemingen waarover de consoliderende vennootschap een controle in feite bezit, mogen, opnieuw mits motivering in de toelichting, buiten de consolidatie worden gelaten indien de opneming ervan in de consolidatie zou indruisen tegen het beginsel dat de geconsolideerde jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van het geconsolideerde geheel. Ook dochterondernemingen in vereffening alsmede de dochterondernemingen die hebben besloten hun bedrijf stop te zetten of waarvoor er niet meer kan van worden uitgegaan dat zij hun bedrijf zullen voortzetten, mogen buiten de consolidatie worden gelaten. Een dochteronderneming mag evenwel niet uit de consolidatie worden gelaten omdat de bedrijfsactiviteiten van de dochtervennootschap verschillend zijn van de activiteiten van andere ondernemingen binnen de groep.

Indien de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van de dochterondernemingen die buiten de consolidatie zijn gelaten, niet in België openbaar worden gemaakt, moeten zij bij de geconsolideerde jaarrekening worden gevoegd of voor het publiek verkrijgbaar worden gesteld op de zetel van de consoliderende vennootschap.

Tot slot stelt art. 112 van hetzelfde KB dat indien de samenstelling van het geconsolideerde geheel in de loop van het boekjaar een aanmerkelijke wijziging heeft ondergaan, de toelichting inlichtingen dient te bevatten die een zinvolle vergelijking van de achtereenvolgende geconsolideerde jaarrekeningen mogelijk maken.

3.9 LEERPUNTEN

Uit de voorgaande analyse van de afbakening van de consolidatiekring resulteren volgende conclusies, die worden meegenomen bij de verdere uitwerking van het consolidatiekader voor de Vlaamse lokale besturen:

1. afhankelijk van de informatiebehoeften, zijn er verschillende benaderingen mogelijk om de consolidatiekring af te bakenen;
2. er bestaat geen universele definitie van het concept controle. Dit kan op verschillende manier ingevuld worden;
3. het hebben van rechtspersoonlijkheid is niet geen noodzakelijke voorwaarde om in de consolidatiekring te worden opgenomen.

in bepaalde gevallen en onder bepaalde voorwaarden kunnen entiteiten buiten de consolidatiekring worden gelaten.

4 CONSOLIDATIE IN ANDERE LANDEN EN BIJ SUPRANATIONALE INSTELLINGEN

4.1 NEDERLAND

Nederlandse lokale overheden (gemeenten en provincies) consolideren niet, ook al zijn ze bijvoorbeeld 100% aandeelhouder[1]. Wel dienen zij in een apart deel van de jaarrekening aandacht te besteden aan wat wordt genoemd 'verbonden partijen'. Dit zijn privaatrechtelijke of publiekrechtelijke organisaties waarin de gemeente of provincie een bestuurlijk en een financieel belang heeft. Met 'bestuurlijk belang' wordt bedoeld: zeggenschap, hetzij uit hoofde van vertegenwoordiging in het bestuur, hetzij uit hoofde van stemrecht. Een financieel belang betekent: een aan de verbonden partij ter beschikking gesteld bedrag dat niet verhaalbaar is indien de verbonden partij failliet gaat of een bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat indien de verbonden partij haar verplichtingen niet nakomt.

Deze paragraaf van de jaarrekening betreffende de verbonden partijen moet ten minste volgende informatie bevatten:

- de visie op en de beleidsvoornemens omtrent verbonden partijen
- de lijst van verbonden partijen, die wordt onderverdeeld in:
  - gemeenschappelijke regelingen;
  - vennootschappen en coöperaties;
  - stichtingen en verenigingen, en
  - overige verbonden partijen;
- de lijst van verbonden partijen waarin ten minste de volgende informatie moet worden opgenomen:
  - de wijze waarop de provincie/gemeente een belang heeft in de verbonden partij en het openbaar belang dat ermee gediend wordt;
  - het belang dat de provincie/gemeente in de verbonden partij heeft aan het begin en de verwachte omvang aan het einde van het begrotingsjaar;
  - de verwachte omvang van het eigen vermogen en het vreemd vermogen van de verbonden partij aan het begin en aan het einde van het begrotingsjaar;
  - de verwachte omvang van het financiële resultaat van de verbonden partij in het begrotingsjaar; en
  - de eventuele risico's waarvoor geen maatregelen zijn getroffen en die van materiële betekenis kunnen zijn in relatie tot de financiële positie van de provincie/gemeente.

Andere, in het kader van dit onderzoek relevante, paragrafen die in de jaarrekening van Nederlandse provincies/gemeenten moeten worden opgenomen zijn:

- weerstandsvermogen en risicobeheersing; en
- financiering.

Het weerstandsvermogen bestaat uit de relatie tussen:

[1] Art. 5 van het Besluit van 17 januari 2003, houdende de voorschriften voor de begrotings- en verantwoordingsdocumenten, uitvoeringsinformatie en informatie voor derden van provincies en gemeenten.

- de weerstandscapaciteit, zijnde de middelen en mogelijkheden waarover de provincie/gemeente beschikt of kan beschikken om niet begrote kosten te dekken;
- alle risico's waarvoor geen maatregelen zijn getroffen en die van materiële betekenis kunnen zijn in relatie tot de financiële positie.

De paragraaf betreffende het weerstandsvermogen en risicobeheersing moet ten minste bevatten:

- een inventarisatie van de weerstandscapaciteit;
- een inventarisatie van de risico's;
- het beleid omtrent de weerstandscapaciteit en de risico's;
- een kengetal voor de:
  - netto schuldquote;
  - netto schuldquote gecorrigeerd voor alle verstrekte leningen;
  - solvabiliteitsratio;
  - grondexploitatie;
  - structurele exploitatieruimte; en
  - belastingcapaciteit.

  De manier waarop deze kengetallen moeten worden berekend zit vervat in een apart besluit.
- een beoordeling van de onderlinge verhouding tussen de kengetallen in relatie tot de financiële positie.

Tot slot moet de paragraaf betreffende de financiering de beleidsvoornemens ten aanzien van het risicobeheer van de financieringsportefeuille bevatten en inzicht geven in de rentelasten, het rente-resultaat, de wijze waarop rente aan investeringen, grondexploitaties en taakvelden wordt toegerekend en de financieringsbehoefte.

We stellen dus vast dat hoewel er voor de Nederlandse gemeenten en provincies geen consolidatieplicht bestaat, er in de individuele rapportering van de besturen uitvoerig moet gerapporteerd worden omtrent de relaties die er zijn met nauw verbonden entiteiten

4.2 FRANKRIJK

Niettegenstaande het belang hiervan wordt onderkend en het onderwerp al op de politieke agenda kwam, bestaat er tot op heden voor de Franse lokale besturen (‘*collectivités-locales’*) geen verplichting tot consolidatie. Aangehaalde redenen hiervoor zijn:

- verschillende boekhoudkundige kaders van de te consolideren entiteiten;
- moeilijkheden bij het in kaart brengen van de interne transacties; en
- gebrekkige boekhoudsoftware.

Wel werden door het Ministerie van Economie, Financiën en Industrie (‘*Direction Générale de la Comptabilité Publique*’) een aantal handleidingen opgesteld, die weliswaar niet bindend zijn, om tegemoet te komen aan de behoefte om een totaalbeeld te krijgen omtrent de besteding van de middelen door lokale besturen. Het betreft:

- een handleiding[2] om de risico's die verband houden met gelieerde entiteiten te analyseren en hergroeperen;
- een handleiding[3] om te komen tot een aantal geaggregeerde boekhoudkundige en financiële informatie op intergemeentelijke schaal; en
- een handleiding[4] om een aantal geaggregeerde boekhoudkundige en financiële cijfers van een territoriaal gebied in kaart te brengen.

4.3 DUITSLAND

In Duitsland zijn de 16 deelstaten ('*Länder'* of '*Bundesländer'*) bevoegd om het regelgevend kader omtrent de financiële rapportering van hun lokale besturen uit te werken. Deze deelstaten kunnen dus al dan niet consolidatieverplichtingen opleggen aan hun lokale besturen. Als gevolg hiervan stellen we grote verschillen vast tussen de deelstaten. Zo zijn er aan het ene uiterste van het spectrum deelstaten (bv. Nordrhein-Westfalen) waar er reeds een consolidatieverplichting werd opgelegd aan lokale besturen. In andere deelstaten (bv. Baden-Württemberg) treedt deze verplichting binnenkort in werking. Aan de andere kant van het spectrum zijn er deelstaten (bv. Beieren) waar er geen verplichting werd opgelegd, maar de keuzevrijheid wordt gelaten om aan de budgettaire boekhouding al of niet een vermogensboekhouding toe te voegen en om tot consolidatie over te gaan. Deze deelstaten zelf werken vaak ook nog op basis van een budgettaire boekhouding ("Kameralistik") en zijn dan ook vaak geen voortrekker in de overgang door de lokale besturen naar een vermogensboekhouding en consolidatie.

Uit een studie van KPMG[5] blijkt ook dat, met uitzondering van de lokale besturen uit de deelstaat Nordrhein-Westfalen, de meeste (82%) van de Duitse lokale besturen nog over geen geconsolideerde gegevens beschikken. Uit dezelfde studie blijkt evenwel dat hiervoor toch een draagvlak bestaat bij de financieel verantwoordelijke binnen de lokale besturen. Uit een verdere analyse van de regelgeving in de deelstaat Nordrhein-Westfalen[6] blijkt ook dat de consolidatiebepalingen in grote mate een blauwdruk zijn van de bepalingen uit de Duitse vennootschapswetgeving ('*Handelsgesetzbuch'*).

Concluderend kan gesteld worden dat consolidatie bij lokale besturen in Duitsland nog maar een recent fenomeen is, er een grote verscheidenheid bestaat tussen de deelstaten in het afdwingende karakter ervan en het een ad-hocregelgeving betreft, die zich niet spiegelt aan internationale standaarden.

4.4 VERENIGD KONINKRIJK

De *Code of Practice on Local Authority Accounting* in het United Kingdom[7], die jaarlijks door de *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) wordt gepubliceerd, stipuleert dat de lokale overheden in het VK IFRS 10 moeten toepassen voor de opmaak van hun geconsolideerde verslaggeving. Dit houdt dus

[2] www.collectivites-locales.gouv.fr/guide-danalyse-et-regroupement-des-risques-a-lintention-des-collectivites-locales-0
[3] www.collectivites-locales.gouv.fr/pour-vision-agregee-des-donnees-financieres-des-territoires-intercommunaux
[4] www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/docs_som/guide_agregation_v1_sept06.pdf
[5] KPMG, Public Governance Frühjahr 2017, "Reform des öffentlichten Haushalts- und Rechningswessens in Deutschland" (https://publicgovernance.de/docs/PG_Fruehjahr17_Web_final.pdf)
[6] Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) § 116 & Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Gemeindehaushaltsverordnung NRW - GemHVO NRW) §§ 49 & 50 (https://recht.nrw.de/lmi/owa)
[7] www.cipfa.org/policy-and-guidance/publications/codes-of-practice/code-of-practice-on-local-authority-accounting-2016

in dat ze zich moeten schikken naar de IFRS-voorschriften voor de geconsolideerde jaarrekening die van toepassing zijn voor ondernemingen.

4.5 ZWEDEN

Zweden heeft reeds een lange traditie (sinds eind jaren ’80) met geconsolideerde jaarrekeningen van lokale besturen. In hun consolidatiekring zijn vooreerst de entiteiten opgenomen die volledig gecontroleerd worden evenals de entiteiten die gezamenlijke gecontroleerd worden. Daarnaast worden de entiteiten opgenomen waarin de gemeenten direct of indirect een materiële/significante invloed hebben waarbij als vuistregel 20% wordt gehanteerd. De mogelijkheid bestaat echter om ook entiteiten te consolideren met een invloed van minder dan 20% indien blijkt dat er, op basis van het oordeel van het bestuur, een materiële economisch verbintenis bestaat. Tot slot hangt de consolidatie af van het feit of er daardoor relevante informatie tot stand komt ten opzichte van de enkelvoudige jaarrekening.

In principe wordt voor de consolidatie de proportionele methode toegepast. De enige toegestane uitzondering hierop is wanneer een aantal entiteiten die deel uitmaken van de consolidatiekring reeds een geconsolideerde jaarrekening hebben opgesteld volgens de principes van volledige consolidatie en het omwille van redenen van tijd en kostprijs niet te verantwoorden valt om alle entiteiten apart te gaan consolideren volgens de proportionele methode.

4.6 ITALIË

Na een experimentele periode van 2 jaar (2013-2014) en het geleidelijk verplicht maken vanaf 2015 bij grotere besturen (> 5.000 inwoners), moeten alle Italiaanse gemeenten vanaf 2017 een geconsolideerde jaarrekening opstellen.

Bij de afbakening van de consolidatieperimeter werd in belangrijke mate uitgegaan van het concept wettelijke controle . Er werd ook voorzien in de mogelijkheid om entiteiten die niet gecontroleerd worden in de consolidatiekring op te nemen op basis van het *economic entity concept* (bv. outsourcing van publieke dienstverlening). Daarnaast gelden twee situaties waarin entiteiten uit de consolidatiekring mogen worden weggelaten:

- om materialiteitsredenen: indien het totaal van de activa, het eigen vermogen en het totaal van de operationele opbrengsten van een entiteit voor alle drie de indicatoren < 10%; of
- indien het onmogelijk zou zijn om de voor de consolidatie noodzakelijke informatie ter verkrijgen binnen een redelijke termijn en zonder aanzienlijke additionele kosten.

4.7 PORTUGAL EN SPANJE

In Portugal en Spanje werden recentelijk initiatieven genomen voor de ontwikkeling van consolidatie-standaarden die in grote mate geïnspireerd zijn door de IPSAS (Brusca, Gomes and Fernandes, 2017). Hoewel er in Spanje reeds standaarden werden ontwikkeld, blijkt consolidatie tot op heden nog niet verplicht te zijn en gebeurt ze enkel op vrijwillige basis. Daarenboven wordt de datum voor de verplichte invoering van de standaarden stelselmatig uitgesteld. De situatie is soortgelijk in Portugal waar ook initiatieven op basis van

ondernemingsstandaarden werden uitgewerkt, maar waar ook in de praktijk weinig tot stand komt qua consolidatie

4.8 EUROPESE COMMISSIE

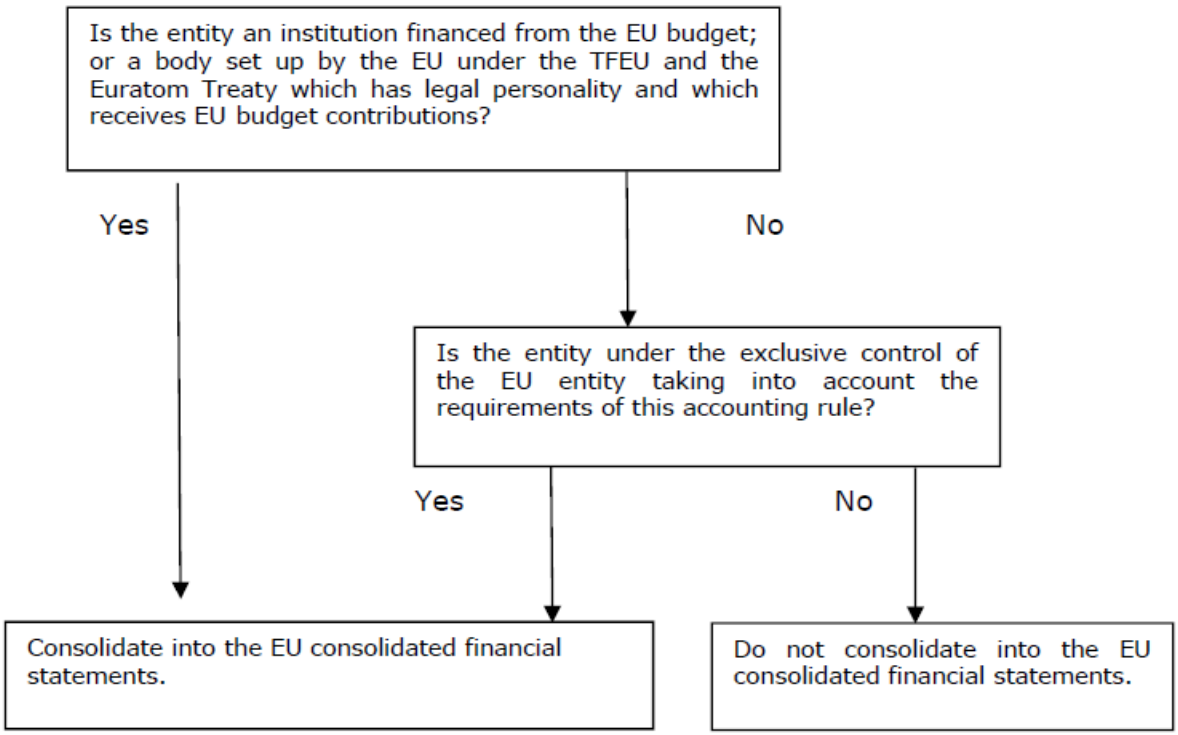
Voor het opstellen van haar geconsolideerde financiële rapportering (Parlement, Commissie, Raad, Hof van Justitie, Rekenkamer, Agentschappen, …) kent de Europese Commissie een hybride benadering voor de afbakening van haar consolidatieperimeter. De geconsolideerde financiële staten[8] van de Europese Commissie bevatten de financiële gegevens van:

- enerzijds de entiteiten die uit de Europese begroting worden gefinancierd (budgettaire concept); en
- anderzijds de entiteiten die overeenkomstig IPSAS 35 moeten worden geconsolideerd (controle concept).

Deze tweeledige benadering werd ingegeven door de vaststelling dat het door IPSAS 35 gebruikte controle concept teveel afgestemd is op een ondernemingscontext en te weinig rekening houdt met specifieke situaties die zich voordoen in de EU-context. Zo zijn er talrijke entiteiten (bv. Agentschappen) die worden gefinancierd vanuit de Europese begroting, een belangrijke financiële relatie hebben met de Europese Instituties, betrokken zijn bij diverse EU programma's e.d., maar die niet beantwoorden aan de definitie van controle conform IPSAS 35. Middels de toevoeging van het budgettaire concept voor de opstelling van de geconsolideerde financiële rapportering wil men alsnog een allesomvattend overzicht krijgen van alle activiteiten die direct (via de Europese instellingen) of indirect (via Europese Agentschappen) verband houden met het Europees beleid. Figuur 4-1 hierna beschrijft de beslissingsboom die, conform EU Accounting Rule 2 '*Consolidation and Accounting for Joint Arrangements and Associates'* van december 2015, gebruikt moet worden om uit te maken of een entiteit al dan niet moet worden opgenomen in de consolidatiekring van de Europese Unie.

[8] Art. 141 van de Europese Verordening Nr. 966/2012 van het Europees Parlement en Raad van 25 oktober 2012 tot vaststelling van de financiële regels van toepassing op de algemene begroting van de Unie en tot intrekking van Verordening nr. 1605/2002.

Figuur 4-1 Beslissingsboom consolidatiekring Europese geconsolideerde financiële rapportering



Voor wat betreft de consolidatiemethode liggen de bepalingen uit EU Accounting Rule 2 grotendeels in lijn met de voorschriften uit IPSAS 35.

4.9 LEERPUNTEN

De analyse van de consolidatiepraktijken in een aantal andere Europese landen leert ons dat:

1. financiële consolidatie bij lokale besturen een relatief nieuw fenomeen is in vele landen en zeker nog geen '*common practice*' waarover eensgezindheid bestaat;
2. in de meeste landen waar er een consolidatieverplichting is, veelal een eigen ad-hocregeling werd uitgewerkt die niet noodzakelijk aansluit bij de internationaal erkende standaarden omtrent consolidatie;
3. consolidatie niet het enige middel is om de verbondenheid met andere entiteiten in kaart te brengen; ook in de rapportering van de individuele entiteiten zelf kan/moet hieromtrent gerapporteerd worden;
4. in de landen waar er een consolidatieverplichting bestaat, de consolidatieperimeter veelal wordt afgebakend op basis van het controle-concept, al dan niet aangevuld met een ander concept om rekening te houden met het institutioneel landschap van een land of instelling; en
5. bij de afbakening van de consolidatieperimeter vaak ook wordt rekening gehouden met het relevantieprincipe: dit boekhoudprincipe dat in auditing samenhangt met materialiteit, stelt dat informatie mag worden weggelaten uit een rapport indien redelijkerwijze kan worden verwacht dat dit het oordeel van de gebruiker van de rapportering niet beïnvloedt).

5 GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE INFORMATIEBEHOEFTEN BIJ VLAAMSE LOKALE BESTUREN

5.1 AANPAK

Met het oog op de inschatting van de gebruikersbehoeften ten aanzien van geconsolideerde financiële informatie, werd vooreerst aandacht besteed aan de wettelijk bepaalde beleidsrapporten en hun toelichting. De inhoud van deze rapporten werd namelijk bepaald op basis van het '*user-needs-model*' dat stelt dat de boekhouding en de eruit voorvloeiende beleidsrapporten een antwoord moeten geven op de informatiebehoeften van de hoofdgebruikers ervan (de gemeente, provincie- en ocmw-raad en de Vlaamse overheid als beleidsvoorbereider)[9]. Ook de geplande bijsturing van deze rapporten[10] komt er na de consultatie van de diverse actoren naar hun informatiebehoeften.

Voorts werd ook nagegaan in welke mate internationale standaarden en richtlijnen bruikbaar zijn voor dit onderzoek. Deze kwamen reeds kort aan bod in deel 2. Met hetzelfde doel werden ook de wettelijke rapporteringsverplichtingen van de Nederlandse provincies en gemeenten bestudeerd[11] aangevuld met een detailanalyse van de jaarrekening 2015 van de gemeente Amsterdam. Ook deze wettelijke rapporteringsverplichtingen kwamen reeds eerder aan bod (zie deel 4.1).

Tot slot werden ook tijdens de in het najaar 2016 – voorjaar 2017 gevoerde gesprekken met diverse stakeholders (administratie, mandatarissen, raadsleden, kredietverschaffers en andere financiële experten) gepolst naar hun *'user-needs'* en de mate waarin de reeds bestaande beleidsrapporten hierop inspelen.

5.2 TYPES GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE INFORMATIEBEHOEFTEN

Aan een gemeente- en provincieraad werd door de wetgever[12] de volheid van bevoegdheid toebedeeld voor alle aangelegenheden van gemeentelijk of provinciaal belang. Dit betekent dat de gemeente- en provincieraad beslist voor respectievelijk alle gemeentelijke en provinciale aangelegenheden, tenzij bepaalde bevoegdheden door de wet of een decreet aan een ander orgaan worden toegewezen. De gemeente- en provincieraad beslist dus uiteindelijk ook over het financiële beleid dat verband houdt met deze aangelegenheden. Omdat doorheen de tijd tal van aangelegenheden toebedeeld werden aan andere entiteiten en tussen overheden diverse samenwerkingsverbanden werden opgezet (zie ook deel 1 en deel 6.1), is het van belang dat de gemeente- en provincieraad over de nodige informatie beschikt om zich een totaalbeeld te vormen over alle aangelegenheden van gemeentelijk en provinciaal belang die toebedeeld werden aan andere entiteiten en dus ook de financiële aangelegenheden. In hetgeen volgt wordt, zoals reeds

[9] Zie deel 2.7.2 van het verslag aan de Vlaamse Regering bij het Besluit van de Vlaamse Regering betreffende de beleids- en beheerscyclus.

[10] Conceptnota aan de Vlaamse Regering betreffende de evaluatie van de beleids- en beheerscyclus (BBC) zoals sinds 2014 van toepassing in de Vlaamse lokale besturen en voorstellen tot bijsturing vanaf de planningsperiode 2019-2014, goedgekeurd door de Vlaamse Regering op 15 juli 2016.

[11] Besluit van 17 januari 2003, houdende de voorschriften voor de begrotings- en verantwoordingsdocumenten, uitvoeringsinformatie en informatie voor derden van provincies en gemeenten.

[12] Decreet van 21 december 2017 over het lokaal bestuur en provincie-decreet van 9 december 2005.

aangegeven bij de omschrijving van de centrale onderzoeksproblematiek, enkel ingegaan op de informatiebehoeften van de raad, nodig om het financiële beleid op te volgen en te sturen.

Op basis van de analyse van de wettelijke beleidsrapporten, internationale standaarden en richtlijnen en de afgenomen interviews, werden uiteindelijk vier grote categorieën van financiële informatiebehoeften geïdentificeerd waar op geconsolideerd niveau nood aan is voor het voeren van een coherent financieel beleid op groepsniveau. Deze types worden hierna een voor een nader uitgewerkt.

1. geconsolideerde kasstromen: dit zijn de geldstromen uit de diverse aangegane verbintenissen die voor raadsleden relevante beleidsinformatie moeten verschaffen omtrent de aard en evolutie van deze geldstromen (bv. evolutie personeelskosten, investeringsuitgaven, schuldaflossing…);
2. informatie omtrent verbonden entiteiten: dit betreft informatie die de raadsleden inzicht moet verschaffen in de bestuurlijke en financiële relaties met andere entiteiten waarmee een sterke verbondenheid bestaat;
3. geconsolideerde financiële gezondheid/toestand: het gaat om een aantal financiële kengetallen en ratio's die de huidige en toekomstige financiële situatie in kaart brengen (bv. schuldpositie); en
4. geconsolideerde financiële risico's: het betreft diverse types informatie, zowel financieel als niet-financieel, die inzicht geven in aanwezige relevante financiële risico's.

5.3 GECONSOLIDEERDE KASSTROMEN

5.3.1 Vaststellingen en analyse

Zoals reeds benadrukt in deel 5.1 wordt er in het kader van dit onderzoek van uitgegaan dat de wettelijk verplichte beleidsrapporten inspelen op de beleidsinformatiebehoeften van de raadsleden. Ook uit de reeds vermelde evaluatie van BBC, uitgevoerd tussen mei en oktober 2015 door het Agentschap Binnenlands Bestuur (ABB), bleek dat de beleidsrapporten in grote mate inspelen op de informatiebehoeften. Wel werden ze soms te complex, overbodig of overlappend bevonden. Gelijkaardige bevindingen bleken uit onze gesprekken met vertegenwoordigers uit het werkveld. Vanuit hetzelfde werkveld werd tevens de wens geformuleerd om de geconsolideerde rapportering qua vorm en inhoud zoveel mogelijk te laten aansluiten met de individuele rapportering van de besturen ("We hebben zeker geen nood aan nog meer en andere schema's").

Vertrekkende vanuit de opgelegde beleidsrapporten werd vooreerst, op basis van gesprekken en eigen analyses, nagegaan welke soort rapportering op geconsolideerd niveau voor de raadsleden relevante informatie bevat. Hierbij werd, op basis van de hiervoor vermelde evaluatie van de BBC en de eruit voortvloeiende voorstellen, reeds rekening gehouden met de geplande bijsturing van de beleids- en beheerscyclus vanaf het boekjaar 2020 (BVR 30 maart 2018, hierna BBC 2020 genaamd). Zo werd er o.a. van uitgegaan dat het budget geïntegreerd zal worden in het meerjarenplan, de investeringsenveloppes zullen afgeschaft worden en het perspectief van de beleidsdoelstellingen in de beleidsnota's zullen aangevuld worden met de prioritaire acties of prioritaire actieplannen.

Uit de analyse en gesprekken bleek vooreerst dat een aantal rapporten voornamelijk niet-financiële informatie bevatten en dus buiten de "scope" van financiële consolidatie vallen. Het zijn voornamelijk volgende rapporten:

- strategische nota van het meerjarenplan;
- doelstellingenrealisatie (beleidsnota van de jaarrekening);
- omgevingsanalyse (toelichting bij het meerjarenplan);
- overzicht beleidsdomeinen (toelichting bij het meerjarenplan); en
- interne organisatie (toelichting bij het meerjarenplan).

Dit betekent evenwel niet dat deze rapporten in geen enkel opzicht nuttig zijn voor financiële consolidatie. Zo bv. maakt de rapportering m.b.t. financiële risico's (zie 5.6) op het eerste zicht geen deel uit van financiële consolidatie, maar beantwoordt deze info toch belangrijke vragen over de groepssituatie van lokale besturen.

Andere rapporten spelen eerder in op de informatiebehoeften rond verbonden partijen, financiële gezondheid/toestand en financiële risico's en komen later aan bod (zie deel 5.4, deel 5.5 & deel 5.6). Dit is het geval voor:

- staat van financieel evenwicht (financiële nota van het meerjarenplan, schema M2);
- liquiditeitenrekening (financiële nota van de jaarrekening, schema J5);
- financiële toestand (beleidsnota van de jaarrekening);
- financiële risico's (toelichting bij het meerjarenplan);
- financiële schulden (toelichting bij het meerjarenplan, schema TM2) en mutatiestaat van de financiële schulden (toelichting bij de balans, schema TJ7, 3.);
- niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen (toelichting bij de samenvatting van de algemene rekeningen van de jaarrekening); en
- financiële vaste activa (toelichting bij het meerjarenplan)

Daarnaast zijn er een aantal rapporten die, hoewel ze wel degelijk informatie omtrent kasstromen bevatten, om diverse redenen minder geschikt zijn om ze te gebruiken in het kader van een geconsolideerde verslaggeving. Het betreft:

- financieel doelstellingenplan (financiële nota van het meerjarenplan, schema M1) & doelstellingenrekening (beleidsnota van de jaarrekening, schema J1)
  In tegenstelling tot de strategische nota van het meerjarenplan en de doelstellingenrealisatie van de beleidsnota van de jaarrekening, wordt in dit rapport wel de nadruk gelegd op de financiële consequenties van beleidskeuzes. Echter, een consolidatie van deze informatie is minder evident en wenselijk om de volgende redenen:
  - het gaat om geaggregeerde cijfers die te weinig in detail gaan;
  - iedereen bestuur heeft een eigen beleid rond het formuleren van beleidsdoelstellingen en acties/actieplannen. Zeker entiteiten die niet vallen onder het toepassingsgebied van de BBC zullen hieraan hoogstwaarschijnlijk een andere invulling geven, wat daarom niet beter of slechter is, maar wel zorgt voor consolidatieproblemen. Vooraleer men tot een geconsolideerde presentatie in dergelijke vorm kan komen, moet men vooreerst komen tot een integratie van de beleidsdoelstellingen van de verschillende entiteiten tot één doelstellingencascade. Een eenvoudige opsomming van alle beleidsdoelstellingen en de onderliggende acties/actieplannen van de verschillende entiteiten biedt geen coherent beeld. Dit houdt dus in dat een dergelijke financiële consolidatie pas mogelijk is voor zover er eerst een niet financiële beleidsmatige consolidatie heeft plaatsgevonden. In de praktijk blijkt dat veel besturen al diverse coördinatieproblemen ondervinden om de beleidsdoelstellingen van de gemeente, het ocmw en

hun AGB('s), die allen onderworpen zijn aan de BBC, te integreren tot één geheel, laat staan dat ze ook entiteiten moeten integreren die de BBC-filosofie nog niet toepassen.

- exploitatierekening en investeringsverrichtingen van het boekjaar (financiële nota van de jaarrekening, schema's J2 en J3) en exploitatierekening en investeringsverrichtingen per beleidsdomein (toelichting bij de financiële nota bij de jaarrekening, schema's TJ1 en TJ3)
  In deze rapporten worden de ontvangsten en uitgaven m.b.t. de exploitatie en de investeringsverrichtingen per beleidsdomein samengevat. Uit de evaluatie van de BBC door ABB bleek dat de indeling in beleidsdomeinen, om diverse redenen, voor veel raadsleden geen inhoudelijke meerwaarde bood. Ook tijdens onze diepte-interviews werd meermaals aangegeven dat deze opdeling weinig relevant wordt beschouwd. Vooreerst is het niet altijd duidelijk welke ontvangsten en uitgaven tot een bepaald beleidsdomein behoren (weinig transparant) en de indeling durft van het ene op het andere jaar weleens te wijzigen (zeer arbitrair). Daarenboven werd aangegeven dat een opdeling van de uitgaven en ontvangsten per soort veel relevanter is om bepaalde evoluties te zien en men de mogelijkheid heeft om bij de verklaring van de evoluties (verschillen) aan te geven wat de oorzaken hiervan zijn (bv. stijging investeringen beleidsdomein vrije tijd). Een geconsolideerde opdeling van deze ontvangsten en uitgaven per beleidsdomein lijkt ons dan ook niet wenselijk.
- samenvatting van de algemene rekeningen (jaarrekening, schema's J6 en J7), waarderingsregels (toelichting bij de samenvatting van de algemene rekeningen) en toelichting bij de balans (toelichting bij de samenvatting van de algemene rekeningen, schema TJ7)
  Uit de gesprekken bleek dat er bij de mandatarissen, raadsleden en ook bij de meeste andere stakeholders weinig tot geen belangstelling bestaat voor de balans en staat van opbrengsten en kosten, laat staan voor een geconsolideerde balans en staat van opbrengsten en kosten. Met uitzondering voor de mutatiestaat van de schulden, geldt hetzelfde voor de toelichting bij de balans en de waarderingsregels. Echter, deze desinteresse heeft enkel betrekking op de balans en staat van opbrengsten en kosten als presentatiemiddel, en niet per definitie op informatie die erin vervat zit. Bepaalde informatie vervat in deze rapporten (bv. schulden, loonkosten, …) wordt weldegelijk als nuttig ervaren. Deze informatie zit ook vervat in andere staten die in de consolidatie zullen worden meegenomen.
- fiscaliteit (toelichting meerjarenplan)
  Aangezien op lokaal niveau enkel de provincie- en gemeentebesturen de grondwettelijke bevoegdheid hebben om belastingen heffen, zal deze rubriek niet van toepassing zijn voor de andere entiteiten die in de consolidatie worden opgenomen.

5.3.2 Voorstel

Uiteindelijk bleken volgende rapporten in grote mate in te spelen op de behoefte aan informatie omtrent de geconsolideerde kasstromen:

1 evolutie van de exploitatierekening, investeringsverrichtingen en liquiditeitenrekening (toelichting bij de jaarrekening, schema's TJ2, TJ4 en TJ6).
  Echter, naast de historische informatie die in deze schema's vervat zit, blijkt er ook nood te zijn aan toekomstprojecties op basis van goedgekeurde begrotingen/budgetten. Deze informatie is in de huidige beleidsrapporten niet voorhanden. In BBC 2020 zal de informatie uit deze drie schema's opgenomen in een nieuwe staat 'Ontvangsten en uitgaven naar economische aard' (schema T2)

waarin ook toekomstige projecties zullen worden opgenomen. In deze nieuwe staat ontbreekt het dan echter weer aan historische gegevens en gegevens omtrent de realisatiegraad van de ontvangsten en uitgaven. In bijlage 1 is een voorbeeld opgenomen van hoe een dergelijke staat, 'Geconsolideerde kasstromenoverzicht naar economische aard' genaamd, er zou kunnen uitzien. In deze staat wordt zowel informatie omtrent de historische en de toekomstige evolutie van de diverse types kasstromen (exploitatie, investeringen en financiering) opgenomen, als informatie omtrent de realisatiegraad van deze kasstromen.

2 verklaring afwijking exploitatie- en investeringsrekening met het meerjarenplan (toelichting bij de financiële nota van de jaarrekening).

Ook in BBC 2020 zal in de toelichting van de jaarrekening een rubriek worden opgenomen met een verklaring van de materiële verschillen tussen de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven en de geraamde ontvangsten en uitgaven. Naar analogie en in overeenstemming met de vorige staat (bijlage 1) werd in bijlage 2 een model opgenomen voor deze rapportering.

3 overzicht van de toegekende werkings- en investeringssubsidies (toelichting bij de financiële nota bij het budget en de jaarrekening) en lijst met nominatief toegekende subsidies (budget).

In de praktijk blijkt er soms onduidelijkheid te bestaan omtrent welke subsidies (enkel nominatief of ook deze toegekend via een subsidiereglement) in deze rapporten moeten worden opgenomen en de vereiste detaillering van deze informatie. Daarenboven is ook deze informatie versnipperd in verschillende rapporten waardoor een totaalbeeld ontbreekt. In BBC 2020 zal nog enkel in de documentatie bij het meerjarenplan een overzicht, per boekjaar, moeten opgenomen worden van de toegestane werkings- en investeringssubsidies. In bijlage 3 wordt een model voorgesteld dat kan gebruikt worden om de verschillende werkings- en investeringssubsidies in kaart te brengen. Hierin wordt een onderscheid gemaakt worden tussen de werkings- en investeringssubsidies die nominatief werden toegekend (of waarvan de begunstigden nog moeten goedgekeurd worden) en de subsidies die binnen subsidiereglementen werden goedgekeurd. In deze lijst wordt naast de subsidies die in het verleden werden toegekend, ook de voorgenomen subsidies opgenomen. Tot slot zou men er ook voor kunnen opteren om, omwille van het relevantieprincipe (zie deel 4.9), een bepaalde drempelwaarde voorop te stellen waaromtrent gerapporteerd dient te worden. Men zou zich hiervoor kunnen laten inspireren door de wet van 14 november 1983 betreffende de controle op de toekenning en op de aanwending van sommige toelagen. In deze wet worden, afhankelijk van het bedrag van subsidies, meer of minder rapporteringsverplichtingen en controlemaatregelen opgelegd ter verantwoording van de aanwending van de subsidies. Grosso modo is er in deze wet sprake van subsidies onder de 1.250,00 euro, subsidies tussen de 1.250,00 en 2.500,00 euro en subsidies boven de 2.500,00 euro. Men zou er dus voor kunnen opteren om bijvoorbeeld enkel subsidies die geconsolideerd (per entiteit of per subsidiereglement) meer dan 1.250,00 euro bedragen in dit overzicht op te nemen.

5.4 INFORMATIE OMTRENT VERBONDEN PARTIJEN

5.4.1 Vaststellingen en analyse

Zoals reeds eerder in dit rapport aangehaald, hebben lokale besturen om diverse redenen samenwerkingsverbanden opgericht om hun bestuurskracht te versterken. Deze netwerken kunnen gaan van formele tot informele overleggroepen (bv. burgemeestersoverleg) tot de oprichting van allerhande juridische structuren, al dan niet opgericht op eigen initiatief (bv. intergemeentelijke samenwerkingsverbanden) of geïnitieerd door hogere overheden (bv. politie- en hulpverleningszones).

Deze evolutie heeft er echter toe geleid dat zowel de politici als de administratie steeds vaker geen overzicht meer hebben van de wirwar van entiteiten waarin hun bestuur participeert of waarmee zij op één of andere manier sterk mee verbonden is. Hierdoor is ook gaandeweg het gevoel ontstaan dat men hierop de controle aan het verliezen is. Om deze relaties inzichtelijker te maken, werden in het verleden reeds diverse acties ondernomen, zoals bv.:

- de verplichte weergave van de lijst entiteiten die deel uitmaken van de financiële vaste activa in de toelichting bij het meerjarenplan BBC;
- de verplichte weergave van de verstrekte werkings- en investeringssubsidies in de toelichting bij de jaarrekening BBC;
- de inventarisatie in een database van de lokale samenwerkingsverbanden door het ABB in het kader van het project gebiedsdekkende regioscreening[13]; en
- de inventarisatie van de gemeentelijke en intergemeentelijke participaties door het ABB in samenwerking met de VVSG[14].

Niettegenstaande deze initiatieven reeds een meerwaarde betekenden om te komen tot een grotere transparantie, hebben we in het kader van ons onderzoek vastgesteld dat er bij verschillende stakeholders nood is aan bijkomende informatie. Tevens is er nood aan een centralisatie van deze informatie met het oog op een betere coördinatie, transparantie, democratische aansturing, efficiëntie en effectiviteit van deze samenwerkingsverbanden. Zo omvat het overzicht van de entiteiten opgenomen onder de financiële vaste activa enkel de entiteiten waarmee een duurzame band bestaat door middel van belangen (aandelen) en vorderingen. Besturen kunnen echter ook duurzame banden hebben met andere entiteiten (bv. met hun politiezone) zonder dat er sprake is van een belang of een vordering. De inventarisatie van de lokale samenwerkingsverbanden naar aanleiding van de regioscreening bevat in dit opzicht een meer gedetailleerd overzicht van de verschillende samenwerkingsverbanden, maar geeft geen inzicht in de aard van de relatie en beperkt zich enkel tot de samenwerkingsverbanden (AGB's/APB's zijn hierin bijvoorbeeld niet opgenomen). Deze inzichten komen wel tot uitdrukking in de inventarisatie van de gemeentelijke en intergemeentelijke participaties, maar beperkt zich enkel tot deze samenwerkingsverbanden.

Naar aanleiding van het nieuwe decreet lokaal bestuur[15] (art. 56, §6), zal het college van burgemeester en schepenen in de toekomst wel een volledig en geactualiseerd overzicht moeten bijhouden van:

---

13 https://www.lokalesamenwerking.be/regioscreening

14 http://lokaalbestuur.vlaanderen.be/nieuws/publicatie-eindrapport-onderzoek-naar-de-intergemeentelijke-participaties

15 Vlaams Decreet 22 decmber 2017 (BS 15/2/2018).

1 alle extern verzelfstandigde agentschappen van de gemeente, hun statuten en de overeenkomsten die ze hebben gesloten met de gemeente;
2 alle verenigingen, stichtingen en vennootschappen waarin de gemeente deelneemt; en
3 alle intergemeentelijke samenwerkingsverbanden waarvan de gemeente deel uitmaakt, hun statuten en de overeenkomsten die ze hebben gesloten met de gemeente.

De gemeenteraad zal ook minstens eenmaal per jaar op de hoogte moeten worden gebracht van de geactualiseerde versie van dit overzicht met een toelichting van alle wijzigingen die zich sinds de vorige versie hebben voorgedaan.

Ook in BBC 2020 werd hiermee reeds rekening gehouden. De verplichting werd namelijk opgelegd om in de documentatie bij het meerjarenplan een overzicht op te nemen van de verbonden entiteiten. Hiermee worden alle entiteiten bedoeld waarvoor het bestuur de wettelijke, statutaire of feitelijke verplichting heeft om rechtstreeks of onrechtstreeks tussen te komen in verliezen of tekorten.

5.4.2 Voorstel

In navolging van IPSAS 20 (zie deel 2.2) en de aanpak in Nederland (zie deel 4.1) is het aangewezen om in een afzonderlijk beleidsrapport de relaties met verbonden entiteiten weer te geven. Entiteiten zijn verbonden wanner ze door een gemeente- of provinciebestuur direct of indirect (bv. via een AGB), worden gecontroleerd en waarin men dus een invloed van betekenis heeft op hun financiële en operationele beslissingen. Controle kan zich op verschillende manieren manifesteren. Voorbeelden hiervan zijn: vertegenwoordiging in het bestuursorgaan, deelname in het beslissingsproces (bv. goedkeuring begroting), belangrijke transacties tussen beide partijen, uitwisseling/ter beschikking stellen van personeel… Dit kan zowel voortvloeien uit aandelenbezit (deelnemingen), uit de statuten, uit een (beheers)overeenkomst of blijken uit feitelijke situaties (bv. aanzienlijke vorderingen die worden aangehouden). In deel 6.3.1 wordt dieper ingegaan op dit controlebegrip.

Omtrent deze verbonden partijen zou men volgende informatie moeten verschaffen (zie bijlage 4):

- lijst van de verbonden partijen aan de hand van een cartografisch (schematisch) overzicht met per verbonden partij de aard van verbondenheid (juridische vorm en de onderlinge verhoudingen) en de eventuele looptijd ervan (bv. bij AGB's en IGS);
- ontwikkelingen bij bestaande verbonden partijen: dit kan gebeuren door per verbonden partij volgende kerngegevens op te nemen:
  - boekwaarde in de geconsolideerde balans (enkel bij deelnemingen en duurzame vorderingen mogelijk)
  - eigen vermogen
  - vreemd vermogen
  - resultaat
  - risico (bv. laag, gemiddeld, hoog) op een mogelijke afwaardering op de boekwaarde omwille van toekomstige bedreigingen (enkel bij deelnemingen en duurzame vorderingen mogelijk)
- voornemens om controle of invloed van betekenis te verwerven over nieuwe entiteiten;
- voornemens tot wijziging of het beëindigen van controle of invloed van betekenis in bestaande verbonden partijen;

- de beslissing en motivering om een verbonden entiteit niet mee op te nemen in de consolidatieperimeter (zie deel 6.5).

5.5 GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE GEZONDHEID/TOESTAND

5.5.1 Vaststellingen en analyse

De financiële gezondheid van entiteiten wordt in een ondernemingscontext klassiek nagegaan via o.a. ratio's in de vier belangrijke domeinen, zijnde liquiditeit, solvabiliteit, rentabiliteit en toegevoegde waarde (Woods, 2011). In een overheidscontext zijn de ratio's m.b.t. rentabiliteit en toegevoegde waarde niet altijd even relevant. Lokale besturen worden namelijk niet beoordeeld op de mate waarin zij hun eigen vermogen hebben doen renderen, maar wel op de mate waarin zij hun dienstverlening hebben effectief en efficiënt hebben kunnen tot stand brengen. Deze kengetallen en ratio's kunnen wel hun nut hebben indien ze toegepast worden voor specifieke activiteiten van de organisatie die zich in een min of meer economische omgeving afspelen. Zo bijvoorbeeld kan een lokaal bestuur de netto-verkoopmarge van haar zwembad berekenen en evalueren op voorwaarde dat de toegangsprijzen redelijk marktconform zijn.

Vaak wordt dan ook de financiële gezondheid van overheden beoordeeld vanuit de invalshoek van liquiditeit (vermogen om met de beschikbare liquide middelen de schulden op korte termijn te betalen) en solvabiliteit (in hoeverre kan men voldoen aan de betalingsverplichtingen op lange termijn?). Dit blijkt bijvoorbeeld uit het Europese groei- en stabiliteitspact dat een reeks van regels omvat voor gezonde overheidsfinanciën en waaruit blijkt dat het begrotingstekort (liquiditeit) en de overheidsschuld (solvabiliteit) de twee indicatoren zijn waarop het Europese beleid gestoeld is en op basis waarvan de financiële gezondheid van de lidstaten wordt opgevolgd. Ook RPG van de IPSASB (zie deel 2.6) en de indicatieve indicatoren die erin werden opgenomen, leggen de nadruk op de informatieverschaffing omtrent de schuldpositie en inkomsten en de mate waarin deze de huidige dienstverlening (uitgaven) kunnen behouden of uitbreiden. De *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA)[16] meet dan weer de financiële toestand van overheden in termen van duurzaamheid (kan de overheid haar dienstverlening in stand houden en haar schulden blijven afbetalen zonder haar schuldpositie te vergroten?), flexibiliteit (in welke mate kan een overheid haar financiële middelen verhogen om te blijven voldoen aan de verwachtingen door haar inkomsten te verhogen of haar schuldpositie te verhogen?) en kwetsbaarheid (in welke mate wordt een overheid afhankelijk van, en daarom kwetsbaar voor, financieringsbronnen van derden?). Maar ook hier blijkt dat de meeste gebruikte indicatoren verband houden met de liquiditeit en solvabiliteit van een entiteit.

Ook de financiële gezondheid van de Vlaamse lokale besturen die onder het toepassingsgebied van het BBC-besluit vallen, wordt gemonitord en onder controle gehouden middels een dubbel evenwichtscriterium (resultaat op kasbasis en autofinancieringsmarge) die eveneens verband houden met de liquiditeit- en solvabiliteitspositie van de lokale besturen. Ook uit de jaarlijkse Vlaamse profielschets van het ABB en andere publicaties (bv. Belfius studies over lokale financiën) en vertrouwelijke documenten (bv. individuele kredietbeoordelingsdossiers) die konden worden ingezien, blijkt dat de financiële gezondheid van lokale besturen wordt beoordeeld middels kengetallen en ratio's die verband houden met:

- de schuldpositie;

[16] Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), 1997. Statement of Principles: 'Indicators of Government Financial Condition.

- het structureel evenwicht: resultaat op kasbasis en (gecorrigeerde) autofinancieringsmarge; en
- de fiscaliteit.

Specialisten uit de bancaire sector bevestigden deze bevindingen en gaven bovendien aan dat:

- men bij de opmaak van kredietdossiers van gemeente- of provinciebesturen, weinig tot geen rekening houdt met de financiële situatie bij verbonden entiteiten van het bestuur (AGB, politiezones, …);
- omgekeerd, wordt er bij een kredietaanvraag van een verbonden entiteit van een bestuur, vaak wel rekening gehouden met de kredietwaardigheid van het moederbestuur;
- de financiële gezondheid van lokale besturen snel kan verbeterd worden (bv. door bepaalde projecten '*on hold*' te zetten) en ook snel kan wijzigen. Zo stelt men bijvoorbeeld vast dat in onbestuurbare gemeenten de financiële gezondheid van het bestuur er soms snel op vooruit gaat;
- er onder financiële specialisten geen eensgezindheid bestaat omtrent de manier waarop financieel gezonde en financieel minder gezonde besturen van elkaar kunnen onderscheiden worden. Individuele indicatoren op zich zeggen vaak weinig of kunnen een misleidend, verkeerd of tegenstrijdig signaal geven. Vaak moeten diverse, ook niet-financiële, indicatoren samen in beschouwing worden genomen. Zo kan een gemeente bijvoorbeeld veel schulden maken om van de gemeente een leef- en woonvriendelijke gemeente te maken. Indien hierdoor het aantal tweeverdieners in de gemeente fundamenteel stijgt, zal dit een toekomstige positieve impact hebben op de exploitatieontvangsten van de gemeente; en
- in hun zoektocht naar een soort scorebord om de financiële gezondheid van een bestuur in kaart te brengen, stellen de financiële specialisten vast dat er teveel elementen zijn die men in overweging moet nemen en men uiteindelijk altijd oordeelsmatig te werk moet gaan om de financiële gezondheid van een bestuur in te schatten. Dit is mede het gevolg van het feit dat er tot op heden, in tegenstelling tot voor de ondernemingswereld, weinig wetenschappelijk onderzoek bestaat naar falings- en predictiemodellen voor overheden.

5.5.2 Voorstel

Het voorstel bestaat er vooreerst in om volgende kengetallen op geconsolideerd niveau te berekenen en op te nemen in de geconsolideerde rapportering omtrent de financiële gezondheid/toestand van een lokaal bestuur:

- **geconsolideerde financiële schulden**
  Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van het nieuwe ontwerpschema T4 "Evolutie van de financiële schulden" dat naar aanleiding van de evaluatie van de BBC werd ontwikkeld met het oog op de volgende legislatuur. In deze staat zou ook zowel historische als toekomstige informatie moeten worden opgenomen. In bijlage 5 is een voorbeeld opgenomen van hoe deze staat er zou kunnen uitzien.
- **geconsolideerd resultaat op kasbasis** (beschikbaar budgettair resultaat) en (gecorrigeerde) autofinancieringsmarge
  Aan de hand van deze indicatoren kan worden nagegaan of de groep financieel in evenwicht is. Het beschikbaar budgettair resultaat vloeit voort uit het verschil tussen ontvangsten en uitgaven en na aftrek van de geldmiddelen die omwille van regelgeving of verplichtingen niet kunnen gebruikt worden (bv. gelden op een geblokkeerde rekening). Dit zogenaamde toestandsevenwicht stemt

grotendeels overeen met het begrip 'netto-bedrijfskapitaal' dat in de bedrijfswereld gebruikt wordt om na te gaan of de gulden financieringsregel wordt nageleefd. Volgens deze regel moet elk bezit met een bepaalde levensduur gefinancierd worden door een financieringsbron met dezelfde looptijd. Concreet betekent dit dat lopende uitgaven moeten gedekt worden door lopende ontvangsten en investeringen mogen gefinancierd worden door leningen op lange termijn. De autofinancieringsmarge staat voor het structureel evenwicht waarmee wordt nagegaan in welke mate de middelen die uit de werking vrijkomen (de zogenaamde operationele cashflow) volstaan om de leningslasten (aflossingen + intresten) te dragen. Om de invloed van alternatieve financieringsvormen (bv. bullet-leningen) op de berekening (en de eruit voortvloeiende vertekende effecten) van de autofinancieringsmarge te beperken wordt naar aanleiding van de BBC-evaluatie, ook gewerkt met het concept van 'gecorrigeerde autofinancieringsmarge'. Deze indicator geeft de autofinancieringsmarge weer als rekening gehouden wordt met de jaarlijkse aflossingen, ook bij alternatieve financieringsvormen. Hierbij wordt uitgegaan van theoretische aflossingen die ervoor moeten zorgen dat geen lasten worden doorgeschoven naar de toekomst. De hierboven aangehaalde informatie zou ter beschikking kunnen worden gesteld in het schema (geïnspireerd op het nieuwe schema J2 naar aanleiding van de BBC-evaluatie) zoals opgenomen in bijlage 6.

- **geconsolideerde netto-kaspositie** (zie bijlage 7)
  De netto-kaspositie geeft de beschikbare liquide middelen waarbij ook rekening wordt gehouden met de financiële schulden op korte termijn. Deze geeft een sterke indicatie van de geconsolideerde liquiditeitstoestand.

In de literatuur (Woods, 2011) en in de praktijk (Belfius-studie) zijn talrijke andere mogelijke indicatoren terug te vinden die gebruikt worden om de financiële toestand van lokale besturen in kaart te brengen. Voorbeelden hiervan zijn:

- dekkingsgraad onsamendrukbare uitgaven door automatische ontvangsten;
- fiscale marge en druk;
- financiële afhankelijkheid fiscale ontvangsten en boetes;
- aandeel jaarlijkse dotaties in uitgaven;
- belastingen/uitgaven;
- ESR-vorderingensaldo;
- realisatiegraad van de investeringen; en
- investeringsgraad.

Niettegenstaande deze indicatoren in bepaalde gevallen een goede indicator kunnen zijn voor de financiële gezondheid/toestand van een bestuur, bestaat er zoals reeds toegelicht hiervoor (zie deel 5.5.1) discussie en twijfel omtrent de validiteit van deze indicatoren. Geven deze indicatoren een daadwerkelijk beeld van de realiteit (financiële gezondheid/positie) die ze worden verondersteld te meten? Vaak bestaat voor deze indicatoren geen duidelijke norm om een onderscheid te maken tussen financieel gezonde en financieel minder gezonde besturen. Uiteindelijk werden volgende ratio's weerhouden, waaromtrent onder de financiële experten na empirisch (niet wetenschappelijk) onderzoek, min of meer een consensus bestaat dat ze een indicatie zijn voor de financiële gezondheid/toestand van de consolidatiekring (zie bijlage 8):

- finapsis = netto periodieke leningsuitgaven/financieel draagvlak;
- financiële schulden/exploitatieontvangsten;
- financiële schulden per inwoner;

- netto periodieke leningsuitgaven/exploitatieontvangsten; en
- investeringen in materiële en immateriële vaste activa/afschrijvingen.

5.6 GECONSOLIDEERDE RELEVANTE FINANCIËLE RISICO'S

5.6.1 Vaststellingen en analyse

Elke organisatie wordt geconfronteerd met interne en externe risico's die direct of indirect een invloed kunnen hebben op de financiële situatie van de organisatie. Deze risico's moeten goed ingeschat worden, omdat zij factoren vormen die de realisatie van de door de entiteit gedefinieerde (financiële) doelstellingen in het gedrang kunnen brengen. Het begrip financiële risico's moet in deze context dus ruimer geïnterpreteerd worden dan louter de risico's die betrekking hebben op de financiering van de organisatie (bv. herfinancieringsrisico).

De financiële risico's zijn ofwel relevant ofwel eerder verwaarloosbaar. Zoals ook bepaald door IPSAS 1 zijn ze relevant en bijgevolg moeten ze ook worden gerapporteerd indien zij bij weglating onjuiste weergave, afzonderlijk of gezamenlijk, de economische beslissingen die gebruikers op basis van de geconsolideerde informatie nemen, beïnvloeden. De materialiteit is dus afhankelijk van de omvang en aard van de weglating of de onjuiste weergave en moet beoordeeld worden op basis van de omstandigheden die zich voordoen. Het relevantieprincipe houdt dus in dat geen informatie hoeft te worden verstrekt omtrent risico's die a.h.w. geen impact hebben op de oordeelsvorming en besluitvorming van de gebruikers.

Om de informatiebehoeften m.b.t. financiële risico's in kaart te brengen werden vooreerst de toelichtingen van de originele meerjarenplannen 2014 van een 50-tal lokale en provinciale besturen (bestaande uit gemeente-, ocmw- en provinciebesturen als AGB's/APB's en ocmw-verenigingen) gescreend. Conform artikel 9, 2° van het MB van 1 oktober 2010 moeten in deze toelichtingen namelijk een luik worden opgenomen met een omschrijving van de financiële risico's die een bestuur loopt samen met de middelen en mogelijkheden waarover het bestuur beschikt of kan beschikken om deze risico's op te vangen. Het huidige regelgevend kader omtrent de concrete inhoud van de verslaggeving rond financiële risico's in de toelichting bij het meerjarenplan is eerder vaag. Ook uit de screening van de toelichtingen blijkt dat vele besturen hierover heel divers en tekortkomend rapporteren (zie ook deel 7.1.6). Er blijkt dus in het werkveld grote onduidelijkheid omtrent de manier waarop men invulling moet geven aan deze toelichting. Sommige besturen beschrijven in dit luik bijvoorbeeld bepaalde algemeen maatschappelijke en economische tendensen (de vergrijzing, de toenemende individualisering, de toenemende kansen tot digitalisering, de effecten van de economische en financiële crisis) zonder hiervan een vertaling te maken naar de gevolgen voor het bestuur. Andere blijven dan weer zeer beperkt en vaag in de beschrijving van de risico's (bv. "er is het gekende risico van de betaalbaarheid van de pensioenen van de ambtenaren") en de maatregelen om deze op te vangen (bv. "de gemeente heeft een voldoende groot reservefonds uit het verleden om verschillende van deze risico's te dekken").

Daarnaast werden tevens de toelichtingen bij de samenvatting van de algemene rekeningen van deze lokale en provinciale besturen bestudeerd (boekjaar 2016). Lokale besturen moeten namelijk, net zoals ondernemingen, verenigingen en stichtingen, in de zogenaamde 'niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen' melding maken van transacties en feiten waaruit rechten of verplichtingen ontstaan die niet

in de balans werden opgenomen. Op het ogenblik dat een bestuur bijvoorbeeld met een leasingsmaatschappij een overeenkomst afsluit in verband met het verwerven van een nog te bouwen onroerend goed in leasing, ontstaat voor het bestuur op dat ogenblik geen verplichting met directe financiële gevolgen. Dat zal slechts gebeuren op het ogenblik van de oplevering. Het ondertekenen van zo'n overeenkomst is evenwel geen neutraal gegeven: zodra de leasingmaatschappij haar verplichtingen nakomt (bij de oplevering) zal voor het bestuur de verplichting tot het betalen van de annuïteiten ontstaan en zal het bestuur een activum verwerven. In tegenstelling tot de regelgeving m.b.t. de financiële risico's in de toelichting bij het meerjarenplan, schrijft de BBC-regelgeving, naar analogie met de regelgeving van toepassing op ondernemingen, vzw's en stichtingen voor dat de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen moeten worden opgedeeld in de volgende types rechten en verplichtingen:

- zekerheden door derden gesteld voor rekening van het bestuur;
- persoonlijke zekerheden gesteld voor rekening van derden (bv. borgstelling);
- zakelijke zekerheden gesteld op eigen activa;
- ontvangen zekerheden;
- goederen en waarden van derden gehouden door derden in hun naam, maar ten bate en voor risico van de boekhoudkundige entiteit;
- verplichtingen tot aan- en verkoop van vaste activa;
- termijnovereenkomsten;
- goederen en waarden van derden gehouden door het bestuur;
- aangegane, maar niet opgenomen kredieten; en
- diverse rechten en verplichtingen (o.a. bestemde gelden).

Ook de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) bevoegd voor boekhoudadviezen aan ondernemingen heeft enkele adviezen uitgebracht (CBN-advies 3/2 en advies 2017/07) waarin het belang van deze informatie wordt benadrukt in het licht van het principe van het getrouw beeld. Aangaande de rapportering van rechten en verplichtingen stelden we bij de lokale besturen een grote verscheidenheid aan praktijken vast (zie deel 7.1.6).

Tot slot werden een aantal aanvullende gesprekken gevoerd met financieel deskundigen uit de besturen.

We stellen dus vast dat er reeds een regelgevend kader bestaat op basis waarvan lokale en provinciale besturen hun financiële risico's in kaart moeten brengen. In de werkelijkheid blijkt echter dat de verslaggeving niet altijd even accuraat en volledig is, wat ook verklaard wordt door het gebrek aan deskundige financiële audit van de jaarrapportering van besturen. Tevens blijkt er ook nog onduidelijkheid te bestaan over de manier waarop er invulling moet worden gegeven aan deze rapportering. Daarenboven blijkt deze informatie zeer gefragmenteerd. Sommige zaken kan men halen uit de toelichting bij het meerjarenplan, andere uit de balans (bv. voorzieningen) terwijl nog andere risico's moeten blijken uit de toelichting bij de samenvatting bij de algemene rekeningen. Met het oog op de informatieverschaffing omtrent geconsolideerde financiële risico's, is er o.i. dus nood aan een duidelijk algemeen kader dat aangeeft welke informatie minimaal, per type risico moet worden verschaft (uiteraard voor zover van toepassing en voor zover materieel/significant) op groepsniveau (dus abstractie makend van intra-groepsrelaties) en dit in een uniek en allesomvattend rapport. Tevens is het nodig dat de volledigheid en de betrouwbaarheid van deze geconsolideerde informatie wordt bevestigd door deskundige externe audit.

5.6.2 Voorstel

Op basis van de screening van de meerjarenplannen en de gesprekken met de diverse stakeholders werden een 8-tal grote types risico's geïdentificeerd die een materiële impact kunnen hebben op de geconsolideerde (toekomstige) financiële gezondheid. Het betreft (bijlage 9):

1 risico's m.b.t. schulden
2 risico's m.b.t. exploitatieontvangsten
4 risico's m.b.t. exploitatie-uitgaven
5 risico's m.b.t. toegestane leningen
6 risico's m.b.t. verbonden partijen
7 risico's m.b.t. beleggingen
8 risico's m.b.t. aangegane engagementen
9 overige risico's

Het gaat voornamelijk om externe risico's die op het bestuur kunnen afkomen, waarover vaak nog onzekerheid bestaat, waarop de besturen vaak weinig invloed hebben en waarvan de financiële gevolgen niet altijd even duidelijk en meetbaar zijn. Deze risico's zullen vaak ook niet expliciet blijken uit de wettelijke rapportering van de desbetreffende entiteiten. In deze lijst werd geen rekening gehouden met de eerder interne financiële risico's die behoren tot de normale bedrijfsuitoefening (bv. inflatierisico, debiteurenrisico omwille van facturen en belastingen die niet worden betaald, marktrisico's, operationele risico's zoals ziektes, IT-problemen…) en de interne organisatie (bv. risico op fraude, gebrekkig subsidiemanagement, gebrekkige opvolging debiteuren, inefficiënt aankoopbeleid…). Een aantal van deze interne risico's zullen reeds verwerkt zitten in het overzicht van de geconsolideerde financiële kasstromen (bv. inflatierisico en oninbare belastingen), terwijl andere zullen moeten opgevangen worden door de opzet van een passend en effectief werkend interne controlesysteem in een entiteit (bv. fraude). Onder relevante risico's worden verstaan: risico's die wanneer ze zich manifesteren, zodanige financiële gevolgen hebben dat ze het oordeel van de gebruiker van de financiële rapporten omtrent de financiële positie van een entiteit beïnvloeden.

Het uiteindelijke doel is om te komen tot een adequate, relevante, uniforme en betrouwbare informatieverschaffing omtrent de relevante financiële risico's die de groep van entiteiten die deel uitmaken van de consolidatiekring lopen en de manier waarop ze met deze risico's omgaan (bv. aanleggen bestemde fondsen, afsluiten van verzekeringen, …). Zodoende kunnen belanghebbenden zich een beter beeld vormen van de werkelijke financiële situatie van de groep. Ook indien een bestuur niet blootgesteld is aan een bepaald type risico, moet dit expliciet worden aangegeven.

In hetgeen volgt wordt per type risico een voorstel geformuleerd van informatie die, voor zover van toepassing, o.i. minimaal moet verschaft worden. Uiteindelijk zou men moeten komen tot een soort risicomatrix waarbij men per type risico de impact en waarschijnlijkheid inschat en aangeeft hoe men hiermee omgaat (zie ook deel 7.1.6).

5.6.3 Risico's m.b.t. schulden

Hiermee worden bedoeld: de relevante risico's die verband houden met de geconsolideerde uitstaande financiële schulden en de rentes die erop moeten betaald worden. Om hierop een beter zicht te hebben, is de volgende informatieverstrekking wenselijk:

- renterisico: Overzicht van de risico's die men loopt binnen de groep omwille van wijzigende rentes omdat leningen moeten geherfinancierd of herzien worden en de eventuele maatregelen die men heeft genomen om zich hiertegen in te dekken (bv. interne renterisiconorm die bepaalt dat slechts een bepaald % van de totale financiële schuld gedurende een boekjaar mag geherfinancierd of herzien worden of bepaalde mix van leningen met variabele/vaste of KT/LT rente vooropstellen).
- aflossingsrisico: Overzicht van de risico's die verband houden met de terugbetaling van leningen en certificaten (bv. bulletleningen, uitgifte van woonrechtcertificaten) en de eventuele maatregelen die men heeft genomen om zich hiertegen in te dekken (bv. interne limiet aan aflossingen die gedurende een bepaald boekjaar maximaal mogen worden gedaan of de gewogen gemiddelde looptijd van leningen moet voldoen aan bepaalde criteria die intern zijn vastgelegd.).
- (her)financieringsrisico: Hier moet worden aangegeven of het risico bestaat om onvoldoende financiering te vinden op de markt en/of er een risico is van een te grote concentratie aan leningen die moeten herzien of geherfinancierd worden op hetzelfde ogenblik. Ook hier moet worden aangegeven welke eventuele maatregelen (bv. via interne afspraken) werden genomen om zich hiertegen in te dekken.
- overige: Onder deze restrubriek kunnen de overige financiële risico's worden opgenomen m.b.t. het schuldbeheer die niet in één van de overige rubrieken kunnen worden ondergebracht (bv. financiële instellingen die in moeilijkheden komen) met telkens de eventuele maatregelen die men heeft genomen om zich in te dekken (bv. diversificatie bij verschillende banken, limiet per bank, …).

5.6.4 Risico's m.b.t. exploitatieontvangsten

Het betreft het risico dat bepaalde geconsolideerde exploitatieontvangsten, veelal om redenen buiten de invloedssfeer van het moederbestuur, onder druk komen te staan en dus bv minder snel stijgen dan de evolutie van de uitgaven of dreigen weg te vallen. Indien er dergelijke indicaties zijn omwille van wettelijke (bv. aanzienlijke daling van het aantal erkende lokale opvanginitiatieven, wegvallen dividenden, …), statutaire of contractuele verplichtingen of omwille van economische omstandigheden (bv. stijgende werkloosheidscijfers) zou hierover moeten gerapporteerd worden.

Deze rapportering moet een omschrijving omvatten van deze relevante risico's, een inschatting van de mogelijke financiële gevolgen ervan en de eventuele maatregelen die genomen worden. De exploitatieontvangsten kunnen opgedeeld worden in de volgende 5 categorieën:

- verkopen en dienstenprestaties (bv. inkomsten dagprijs woonzorgcentra);
- fiscale ontvangsten en boetes (bv. taxshift);
- algemene en specifieke werkingssubsidies;
- financiële ontvangsten (bv. dividenden); en
- andere.

5.6.5 Risico's m.b.t. exploitatie-uitgaven

Het gaat hier om het risico dat bepaalde geconsolideerde exploitatie-uitgaven, veelal buiten de wil van een bestuur om, dreigen te ontsporen of sneller stijgen dan de evolutie van de ontvangsten. Net zoals bij de exploitatieontvangsten is het aangewezen om indien er dergelijke indicaties zijn, bijvoorbeeld omwille van wettelijke, statutaire of contractuele verplichtingen of omwille van economische omstandigheden (bv.

toename aantal hulpvragen bij het ocmw, evolutie energieprijzen, loonindexeringen…), hierover te rapporteren.

Deze rapportering moet ook in dit geval een omschrijving omvatten van het relevante risico, een inschatting van de mogelijke financiële gevolgen ervan en de eventuele maatregelen die kunnen/moeten genomen worden (bv. opbouw van een pensioenfonds voor de financiering van de toekomstige pensioenverplichtingen). Deze exploitatie-uitgaven kunnen opgedeeld worden in de volgende 5 categorieën:

- diensten en goederen;
- loonkosten (incl. pensioenlasten);
- uitgaven sociale dienst ocmw;
- toegestane dotaties/subsidies/tussenkomst in verliezen; en
- andere.

5.6.6 Risico's m.b.t. toegestane leningen

Het betreft het risico dat een tegenpartij (natuurlijke personen of entiteiten buiten de consolidatiekring) aan wie een lening (incl. doorgeefleningen) werd toegestaan haar verplichtingen niet kan nakomen.

Om hierop een betere kijk te hebben is het aangewezen dat er per significante lening (of groep van gelijkaardige leningen die individueel te verwaarlozen zijn maar samen van materieel belang zijn) wordt aangegeven wat de kans is (bv. laag, gemiddeld, hoog) dat de lening niet zal worden terugbetaald en de eventuele maatregelen die men heeft genomen (bv. aanleg van een waardevermindering, reserveren van bestemde fondsen, opstellen van toetsingskader op basis waarvan leningen worden toegestaan, maximumbedrag van leningen die mogen worden toegestaan…).

5.6.7 Risico's m.b.t. verbonden partijen

Dit zijn relevante beleids- en financiële risico's die zich kunnen manifesteren bij verbonden partijen die niet in de consolidatiekring werden opgenomen. Dergelijke risico's kunnen namelijk een impact hebben op de financiële positie van de entiteiten opgenomen in de consolidatieperimeter. We denken hierbij bijvoorbeeld aan een belangrijke borgstelling door een autonoom gemeentelijk havenbedrijf. Dergelijke verplichting kan een relevant risico betekenen en hoort op een betrouwbare wijze te worden opgenomen in de consolidatie. De risico's bij verbonden entiteiten die behoren tot de consolidatiekring komen hier niet aan bod omdat ze worden besproken in één van de overige categorieën. Zo zal bijvoorbeeld een belangrijke borgstelling door een AGB van een bestuur opgenomen moeten worden onder de 'Risico's m.b.t. aangegane engagementen' (zie deel 5.6.9 hierna).

Omtrent deze risico's m.b.t. verbonden partijen moet er per risico-item een indicatie worden gegeven van de kans (bv. laag, gemiddeld, hoog) dat het risico zich kan voordoen, de mogelijke impact ervan op de financiële positie van de consolidatiekring en de eventuele maatregelen die men heeft genomen (bv. voorafgaandelijke goedkeuring van de begroting) om hier mee om te gaan.

5.6.8 Risico's m.b.t. beleggingen

Deze risico's houden verband met het risicoprofiel van beleggingen (incl. de liquide middelen) en het risico dat de tegenpartij bij wie middelen belegd werden, niet meer aan haar verplichtingen kan voldoen.

Om dit in te kunnen schatten zou per belegging (of groep van gelijkaardige beleggingen die individueel te verwaarlozen zijn, maar samen van materieel belang zijn) een indicatie moeten worden geven omtrent het risicoprofiel van het beleggingsproduct en wat de kans is (bv. laag, gemiddeld, hoog) dat de tegenpartij bij wie middelen belegd werden, niet meer aan haar verplichtingen kan voldoen. Tevens moeten ook de eventuele maatregelen worden vermeld die men heeft genomen (bv. diversificatie beleggingen, limieten per bank, intern kader rond beleggingen, …) om deze risico's te beheersen.

5.6.9 Risico's m.b.t. aangegane engagementen

Hier gaat het om risico's die verband houden met engagementen die nu werden aangegaan met mogelijke financiële verplichtingen in de toekomst. Voorbeelden van degelijke engagementen kunnen zijn: verleende persoonlijke en zakelijke zekerheden (borgstellingen), nieuw geplande investeringsprojecten, bepaalde verplichtingen tot aankopen, nieuwe subsidiebeloftes, … Dit noodzaakt een transparante rapportering waarin een overzicht wordt geven van de engagementen die werden aangegaan door de entiteiten uit de consolidatiekring ten behoeve van derden (entiteiten buiten de consolidatiekring) met per engagement (of groep van gelijkaardige engagementen die individueel te verwaarlozen zijn, maar samen van materieel belang zijn), de eventuele duurtijd ervan, een indicatie die aangeeft wat de kans is (bv. laag, gemiddeld, hoog) dat het engagement financiële gevolgen krijgt, de eventuele financiële gevolgen en de maatregelen die men heeft genomen om hier mee om te springen (bv. reserveren van bestemde fondsen, opleggen van een limiet voor verstrekken van waarborgen).

5.6.10 Overige risico's

Het betreft de resterende externe risico's die niet in één van de voorgaande rubrieken kunnen worden ondergebracht en die mogelijks een materiële invloed kunnen hebben op de financiële positie van de groep. Voorbeelden van dergelijke risico's kunnen zijn:

- weigering van vergunningen voor bepaalde projecten of het intrekken van erkenningen;
- juridische geschillen (bv. n.a.v. van ontslag of werkongeval); en
- wijzigingen in het wetgevend kader (bv. nieuwe taken voor de lokale besturen).

Om hierop een zicht te hebben, moet een overzicht worden gegeven van deze overige risico's met per risico een omschrijving van het risico, de eventuele duurtijd ervan, een indicatie van de kans (bv. laag, gemiddeld, hoog) dat het risico zich zal voordoen, een inschatting van de eventuele financiële gevolgen en de eventuele maatregelen die men heeft genomen om ze te beheersen (bv. aanleg van een voorziening of reserveren van bestemde fondsen).

6 AFBAKENING CONSOLIDATIEPERIMETER VLAAMSE LOKALE BESTUREN

6.1 OVERZICHT LOKAAL BESTUURSNIVEAU

In België vormen de gemeenten en provincies de hoeksteen van het lokale bestuursniveau. Deze regiefunctie werd voorzien in artikel 41 van de Belgische Grondwet. Dit artikel stelt dat de uitsluitend gemeentelijke of provinciale belangen moeten geregeld worden door de gemeente- of provincieraden. Dit komt er op neer dat de gemeenten en provincies constitutioneel een recht van initiatief hebben ten aanzien van alle aangelegenheden, welke niet door de wet of de Grondwet aan andere instanties werden opgedragen[17]. Geïnspireerd door NPM heeft de wetgever[18] de afgelopen decennia een kader gecreëerd om aangelegenheden van gemeentelijk of provinciaal belang onder te brengen in onderscheiden entiteiten.

In hetgeen volgt, wordt een overzicht gegeven van de diverse juridische entiteiten (met rechtspersoonlijkheid) waarin diverse aangelegenheden van gemeentelijk en provinciaal belang werden of kunnen worden ondergebracht. Deze entiteiten moeten dus gezien worden als een verlengstuk van de gemeente- en provinciebesturen en maken dus deel uit van het lokale bestuursniveau. Telkens werd ook het regelgevend kader opgenomen waarnaar verder in dit deel nog naar zal verwezen worden. Er werd reeds rekening gehouden met het nieuwe regelgevend kader zoals voorgeschreven in het door het Vlaams Parlement goedgekeurde decreet over het lokaal bestuur van 21 december 2017. In het overzicht werd evenwel geen rekening gehouden met informele structuren die juridisch niet verankerd zijn (dus zonder rechtspersoonlijkheid) zoals structurele overlegorganen tussen ambtenaren van verschillende gemeenten (bv. cultuuroverleg) of tussen burgemeesters (bv. burgemeestersoverleg of conferentie van burgemeesters).

1. Ocmw's (decreet lokaal bestuur)
2. Provinciale ontwikkelingsmaatschappijen (POM) (decreet van 7 mei 2004 houdende vaststelling van het kader tot oprichting van de provinciale ontwikkelingsmaatschappijen)
   Dit zijn entiteiten die door het provinciebestuur werden opgericht en waarmee elke provincie haar sociaal-economisch beleid uitvoert.
3. Verenigingen of vennootschappen voor maatschappelijk welzijn
   - Welzijnsverenigingen (deel 3, titel 4, hoofdstuk 2, decreet lokaal bestuur)
     Welzijnsverenigingen zijn verenigingen van publiek recht die kunnen worden opgericht met als enig lid het ocmw zelf, ofwel met één of meer andere ocmw's, openbare besturen of met andere rechtspersonen dan rechtspersonen die winstoogmerk hebben. Deze verenigingen kunnen worden opgericht om één van de opdrachten uit te voeren die aan de ocmw's zijn toevertrouwd en voor leidinggevende, staf-, expert- en managementfuncties.
   - Autonome verzorgingsinstellingen (deel 3, titel 4, hoofdstuk 3, decreet lokaal bestuur)
     Dit zijn verenigingen voor maatschappelijk welzijn van publiek recht, die specifiek opgericht worden met het oog op de exploitatie van een ziekenhuis of van een gedeelte van een ziekenhuis.
   - Ziekenhuisverenigingen (deel 3, titel 4, hoofdstuk 4, decreet lokaal bestuur)

[17] Cass., 26 mei 1852, Pas., 1852, I, 361; Cass., 6 april1922, Pas., 1922, I, 235; Gemeenterecht, Permanente Commentaar, I, Heule, 003. 123.

[18] o.a. het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 en Provinciedecreet van 9 december 2005

Hier gaat het om verenigingen van privaat recht met het oog op de gehele of gedeeltelijke exploitatie van een ziekenhuis of van ziekenhuisgebonden activiteiten. Dergelijke verenigingen worden opgericht door een ocmw al dan niet met één of meer andere ocmw's, gemeenten, welzijnsverenigingen, autonome verzorgingsinstellingen, andere openbare besturen en samen met een of meer andere rechtspersonen dan rechtspersonen die een winstoogmerk hebben.

- Verenigingen en vennootschappen voor sociale dienstverlening (deel 3, titel 4, hoofdstuk 5, decreet lokaal bestuur)
  Het betreft verenigingen of vennootschappen met sociaal oogmerk van privaat recht waarvan een ocmw lid kan worden. Van deze verenigingen en vennootschappen moeten minstens een of meer private rechtspersonen die geen winst nastreven lid zijn. Daarnaast kunnen ook één of meer andere ocmw's, gemeenten, welzijnsverenigingen, autonome verzorgingsinstellingen of andere openbare besturen lid zijn.
- Woonzorgverenigingen of -vennootschappen (deel 3, titel 4, hoofdstuk 6, decreet lokaal bestuur)
  Deze verenigingen of vennootschappen met sociaal oogmerk van privaatrecht waarvan een ocmw lid kan worden, zijn opgericht met het oog op de exploitatie van een woon- en zorgcentrum. Ook van deze verenigingen of vennootschappen moeten minstens een of meer private rechtspersonen die geen winst nastreven lid zijn. Daarnaast kunnen ook hier één of meer andere ocmw's, gemeenten, welzijnsverenigingen, autonome verzorgingsinstellingen of andere openbare besturen lid zijn van de vereniging.

4 Externe verzelfstandigde agentschappen (EVA's)

- Autonome gemeentebedrijven (AGB's) (deel 2, titel 3, hoofdstuk 2 decreet lokaal bestuur)
  Dit zijn diensten met een eigen publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid, die door een gemeentebestuur, als enige participant, worden opgericht en die belast worden met welbepaalde beleidsuitvoerende taken van gemeentelijk belang.
- Autonome provinciebedrijven (APB's) (titel VII, hoofdstuk II, afdeling II Provinciedecreet)
  Naar analogie met de AGB's zijn dit diensten met een eigen rechtspersoonlijkheid die door de provincie, als enige participant, worden opgericht en die belast worden met welbepaalde beleidsuitvoerende taken van provinciaal belang.
- EVA's in privaatrechtelijke vorm (deel 2, titel 3, hoofdstuk 3 decreet lokaal bestuur & Titel VII, hoofdstuk II, afdeling III Provinciedecreet)
  Dit zijn vennootschappen, vzw's, internationale vzw's of stichtingen die worden opgericht door een gemeente of provincie samen met andere personen met uitzondering van andere gemeenten, EVA's van andere gemeenten, intergemeentelijke samenwerkingsverbanden, provincies, provinciale EVA's, de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaams Gewest.
- Vlaamse EVA's naar publiek recht (Kaderdecreet bestuurlijk beleid van 18 juli 2003)
  Het gaat hier om rechtspersonen die door de Vlaamse Gemeenschap of het Vlaamse Gewest worden opgericht bij decreet voor het vervullen van taken van beleidsuitvoering, of waarin die overheden met dat doel participeren en waarvan de rechtsvorm niet in overeenstemming is met de dwingende bepalingen van het private vennootschaps- of verenigingsrecht (bv. Vlaamse Maatschappij voor Sociaal Wonen, Vlaamse Waterweg nv & De Lijn).
- Autonome gemeentelijke havenbedrijven (havendecreet van 2 maart 1999 houdende het beleid en het beheer van de zeehavens)

Dit zijn NV's van publiek recht die als kerntaak hebben de havengebieden in Vlaanderen te beheren en te exploiteren.

5 Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (IGS):

- Projectverenigingen (deel 3, titel 3, hoofdstuk 3, afdeling 2 decreet lokaal bestuur)
  Het gaat hierbij om samenwerkingsverbanden (publieke rechtspersonen) zonder beheersoverdracht die tot doel hebben een duidelijk omschreven project te plannen, uit te voeren en te controleren.
- Dienstverlenende verenigingen (deel 3, titel 3, hoofdstuk 3, afdeling 3 decreet lokaal bestuur)
  Dit zijn samenwerkingsverbanden (publieke rechtspersonen) zonder beheersoverdracht die tot doel hebben een duidelijk omschreven ondersteunende dienst te verlenen aan de deelnemende gemeenten, eventueel voor verschillende beleidsdomeinen.
- Opdrachthoudende verenigingen (deel 3, titel 3, hoofdstuk 3, afdeling 3 decreet lokaal bestuur)
  Hiermee worden samenwerkingsverbanden (publieke rechtspersonen) met beheersoverdracht bedoeld, waaraan de deelnemende gemeenten de uitvoering van een of meer duidelijk omschreven bevoegdheden met betrekking tot een of meer beleidsdomeinen toevertrouwen.
- Opdrachthoudende verenigingen met private deelname (deel 3, titel 3, hoofdstuk 3, afdeling 3 decreet lokaal bestuur)
  Dit zijn opdrachthoudende verenigingen (publieke rechtspersonen) waaraan privaatrechtelijke personen kunnen deelnemen en die enkel als doelstelling mogen hebben:
  - het realiseren van opdrachten als vermeld in artikel 4.1.1 van het Energiedecreet van 8 mei 2009 en de deelnemende privaatrechtelijke persoon is niet actief als energieleverancier of energieproducent als vermeld in artikel 1.1.3, 78° en 102°, van het voormelde decreet;
  - het realiseren van opdrachten als vermeld in artikel 26, eerste lid, van het decreet van 23 december 2011 betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringen en afvalstoffen.
- Gewestgrensoverschrijdende intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales)
  Het betreft verenigingen opgericht door verscheidene gemeenten uit meer dan één gewest. Deze intercommunales vallen onder de regelgeving van het gewest waaronder de aandeelhouders vallen die samen het grootste deel van de publiekrechtelijke aandeelhouders vormen, tenzij de intercommunale meer eindverbruikers van haar distributiediensten telt in een ander gewest. In dit geval is het recht van dat ander gewest van toepassing.
- Samenwerkingsverbanden op basis van art. 180 Programmawet van 21 december 1994
  Het betreft participaties van gemeenten in privaatrechtelijke bedrijven voor productie, vervoer en distributie van energie.

6 Eredienstbesturen (decreet van 7 mei 2004 betreffende de materiële organisatie en werking van de erkende erediensten)

Deze openbare instellingen met rechtspersoonlijkheid zijn belast met de zorg voor de materiële voorwaarden die de uitoefening van de eredienst en het behoud van de waardigheid ervan mogelijk maken. Ze moeten ook instaan voor het onderhoud en de bewaring van de onroerende goederen die bestemd zijn voor de uitoefening van de eredienst en voor het beheer van de goederen en de gelden die eigendom zijn van de eredienst of die bestemd zijn voor de uitoefening van de eredienst.

7 Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening van de Centrale Vrijzinnige Raad (wet van 21 juni 2002 betreffende de Centrale Raad der niet-confessionele levensbeschouwelijke gemeenschappen van België, de afgevaardigden en de instellingen belast met het beheer van de materiële en financiële belangen van de erkende niet-confessionele levensbeschouwelijke gemeenschappen)

Dit zijn instellingen met rechtspersoonlijkheid van publiek recht die in de hoofdplaats van elke provincie zijn opgericht en belast zijn met het beheer van de materiële en financiële belangen van de erkende niet-confessionele levensbeschouwelijke gemeenschap en de erkende centra voor morele dienstverlening die zich op het grondgebied van de betrokken provincie bevinden.

8 Lokale politiezones (wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus)

De lokale politiezones staan in voor alle opdrachten van bestuurlijke en gerechtelijke politie die nodig zijn voor het beheren van lokale gebeurtenissen en fenomenen op het grondgebied van de zone. Een politiezone bestaat uit één of meer gemeenten. Enkel de meergemeentezone's beschikken over een eigen rechtspersoonlijkheid.

9 Hulpverleningszones (HVZ) (wet van 15 mei 2007 betreffende de civiele veiligheid)

De hulpverleningszones worden belast met het voeren van een integraal veiligheidsbeleid op hun grondgebied. Ze worden aangestuurd door een zoneraad die samengesteld is uit één vertegenwoordiger per deelnemende gemeente.

10 Polders- en wateringen (wet van 5 juli 1956 betreffende de wateringen & wet van 3 juni 1957 betreffende de polders)

Polders en wateringen zijn openbare besturen met als opdracht het bewerkstelligen van een gezonde waterhuishouding in hun gebied en de goederen die erin gelegen zijn tegen wateroverlast te beschermen.

11 Andere privaatrechtelijke ondernemingen, verenigingen en stichtingen (wetboek van vennootschappen & vzw-wet van 27 juni 1921)

Het decreet over het lokaal bestuur en het provinciedecreet stellen expliciet dat het voor gemeenten en provincies verboden is om rechtstreeks of onrechtstreeks, rechtspersonen die belast zijn met welbepaalde taken van gemeentelijk belang op te richten, erin deel te nemen of zich erin te laten vertegenwoordigen of om aan die rechtspersonen personeel, financiële middelen, infrastructuur of andere activa ter beschikking te stellen, tenzij die rechtspersonen voldoen aan de voorschriften van toepassing op de gemeentelijke en provinciale extern verzelfstandigde agentschappen (bv. EVA's) of er voor de oprichting, deelname of vertegenwoordiging een andere decretale of wettelijke rechtsgrond bestaat (bv. IGS). Er wordt vermoed dat een rechtspersoon door een gemeente met welbepaalde taken van gemeentelijk belang is belast als hij aan een van de volgende voorwaarden voldoet:

- een of meer van zijn organen bestaan voor meer dan de helft uit gemeenteraadsleden (provincieraadsleden) of leden van het college van burgemeester en schepenen van de gemeente (deputatie) in kwestie of de leden van de organen worden voor meer dan de helft aangewezen of voorgedragen door die personen;
- de gemeente (provincie) of haar vertegenwoordigers beschikken over de meerderheid van de stemrechten in een of meer van zijn organen; of
- zijn financiële middelen worden voor meer dan de helft door de gemeente gefinancierd.

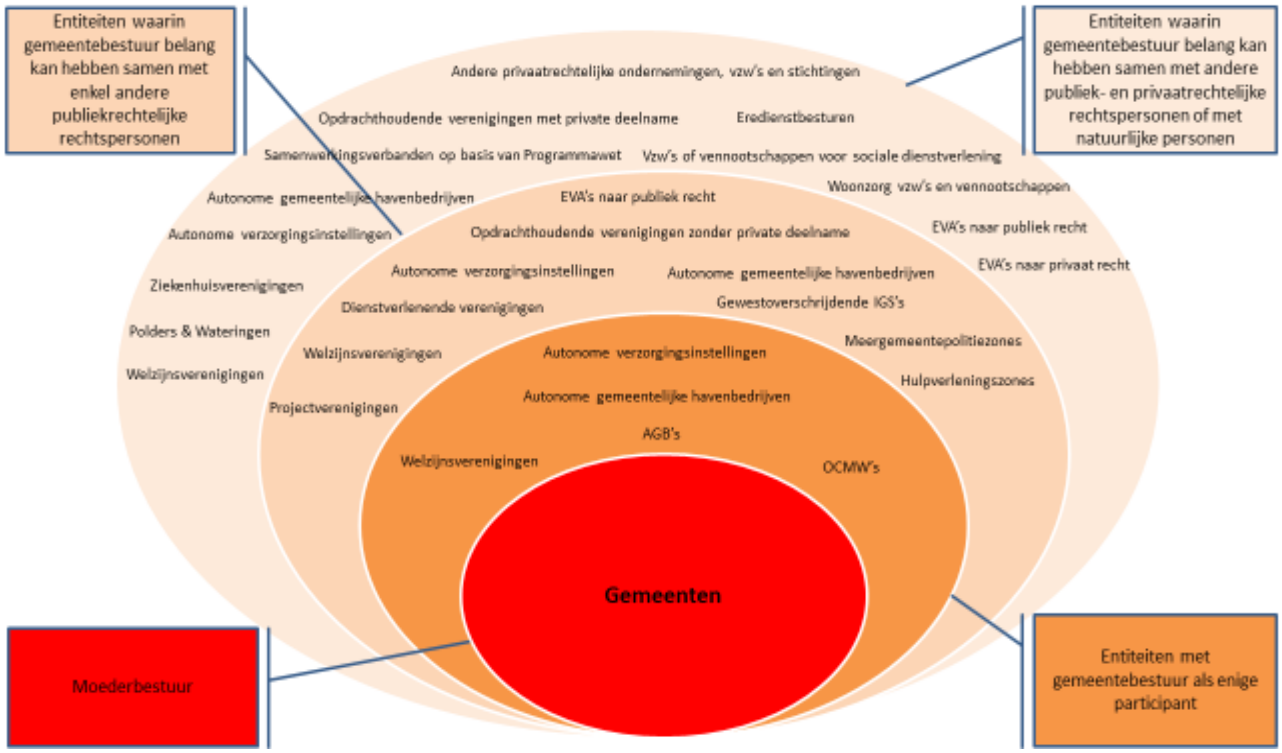
Desalniettemin bestaat nog steeds de mogelijkheid om, onder bepaalde voorwaarden, rechtstreeks of onrechtstreeks (via andere entiteiten), rechtspersonen die niet belast zijn met welbepaalde taken van gemeentelijk belang op te richten, erin deel te nemen of zich erin te laten vertegenwoordigen (bv. Jobpunt Vlaanderen). Tot deze categorie behoren ook de vennootschappen die uitsluitend de realisatie van lokale pps-projecten als vermeld in het decreet van 18 juli 20013 betreffende publiek-private samenwerking als doelstelling hebben.

In de figuren hierna worden, respectievelijk voor de gemeente- en provinciebesturen, de verschillende entiteiten ingedeeld op basis van de verschillende partijen die er belangen in hebben en waarbij een onderscheid gemaakt wordt tussen:

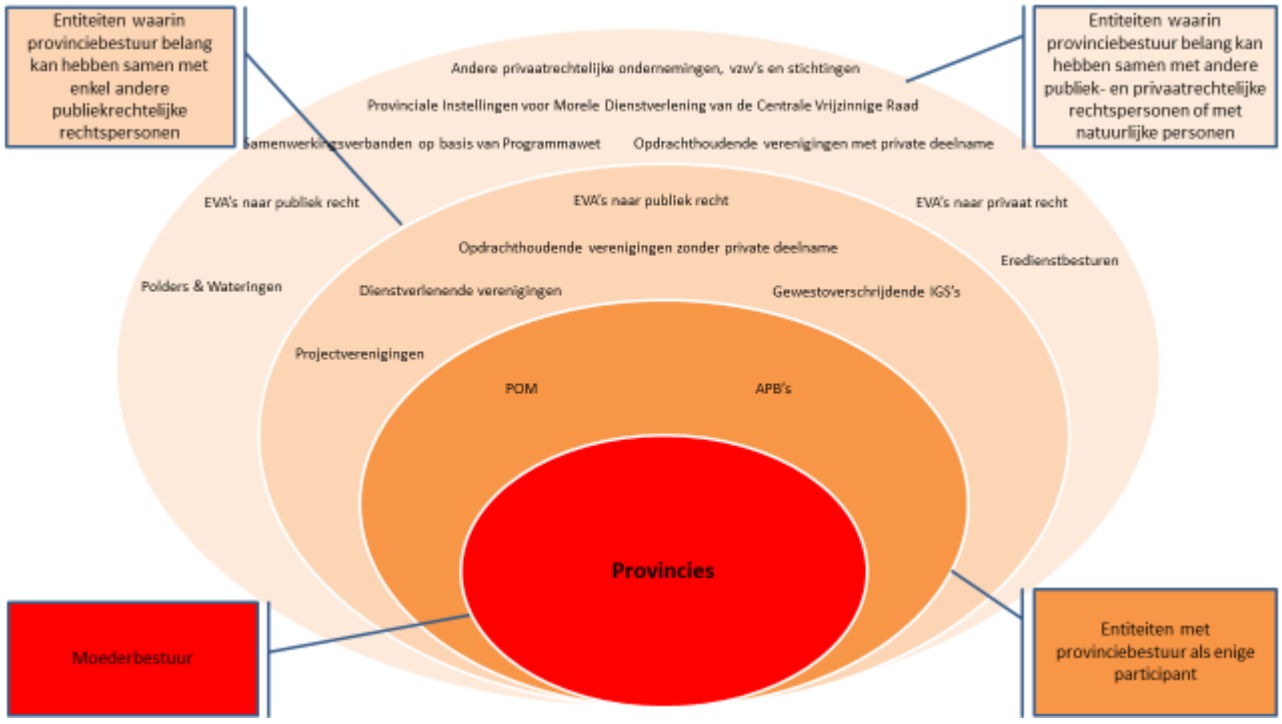
- entiteiten waarin enkel het gemeente- of provinciebestuur participeert, en dus als het ware 100% eigenaar van is;
- entiteiten waarin het gemeente- of provinciebestuur belangen heeft samen met andere publiekrechtelijke rechtspersonen; en
- entiteiten waarin het gemeente- of provinciebestuur belangen heeft samen met andere publiek- en privaatrechtelijke rechtspersonen of natuurlijke personen.

Deze indeling geeft reeds een indicatie van de graad (intensiteit) van verbondenheid van deze entiteiten met de gemeente- en provinciebesturen. Deze indeling is slechts één van de typologieën op basis waarvan de diverse entiteiten kunnen worden ingedeeld. Zo zou ook een onderscheid kunnen gemaakt worden in functie van de mate waarin een lokaal bestuur autonoom kan beslissen om een verbonden entiteit op te richten (bv. AGB) of dat de oprichting ervan wettelijke werd verplicht (bv. politie- en hulpverleningszones). Nog een andere opdeling zou bijvoorbeeld kunnen vertrekken vanuit het publiekrechtelijk of privaatrechtelijk karakter van de entiteiten.

Figuur 6-1 Bestuurlijk landschap gemeenten



Figuur 6-2 Bestuurlijk landschap provincies



In hetgeen volgt wordt verder nagegaan welke van de hiervoor vermelde entiteiten moeten worden opgenomen in de consolidatiekring ten behoeve van de geconsolideerde financiële informatiebehoeften zoals geïdentificeerd in deel 5. Naast de hiervoor vermelde entiteiten zal analoog met de ESR2010 benadering ook rekening gehouden worden met de zogenaamde quasi-entiteiten en de vraag of deze al dan niet moeten worden opgenomen in of uitgesloten uit de consolidatiekring. Quasi-entiteiten zijn entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die juridisch deel uitmaken van de rechtspersoon die ze heeft opgericht, maar die functioneren als waren ze afzonderlijke entiteiten met een zekere operationele autonomie. Om dergelijke entiteiten als quasi-entiteiten te kunnen beschouwen, moeten hun activiteiten scherp afgebakend zijn met bijbehorende passende (financiële) informatie. Dit houdt in dat voor deze quasi-entiteiten, minstens op analytische basis, betrouwbare informatie voor handen moet zijn omtrent de (financiële) resultaten en de financiële positie van deze entiteiten. Daarenboven moet deze rapportering op één of andere manier geïnstitutionaliseerd zijn (bv. via overlegcomité, via contractuele afspraken, in een beheersovereenkomst…). Deze quasi-entiteiten kunnen zowel deel uitmaken van het gemeente- of provinciebestuur als van andere entiteiten. Voorbeelden van dergelijke entiteiten zijn:

- Eéngemeentepolitiezones (wet 7 december 1998)
  Deze politiezones vallen onder de rechtspersoonlijkheid van de gemeente waardoor de gemeente en de politiezone in dit geval juridisch gezien samenvallen.
- Districten (deel 2, titel 1, hoofdstuk 7 decreet lokaal bestuur)
  Dit zijn binnengemeentelijke territoriale organen in een gemeentebestuur waarin een aantal bevoegdheden worden in ondergebracht.
- Intern verzelfstandigde agentschappen (IVA's) (Titel VII, hoofdstuk I van het gemeente-, ocmw- en provinciedecreet)
  Ook dit zijn diensten met operationele autonomie en worden door een gemeente, ocmw of provincie belast worden met welbepaalde beleidsuitvoerende taken die behoren tot de opdrachten van de gemeente, ocmw of provincie. Net zoals de districten maken deze diensten juridisch deel uit van de gemeente-, ocmw- of provinciebesturen waar ze beschouwd worden als aparte budgettaire entiteiten. Naar aanleiding van het decreet lokaal bestuur worden voor wat betreft de gemeenten en de ocmw's de bepalingen rond de IVA's geschrapt. Dit belet gemeentebesturen evenwel niet om alsnog binnen hun organisatiestructuur met dergelijke afzonderlijke diensten te werken.
- Interlokale verenigingen (deel 3, titel 3, hoofdstuk 2 decreet lokaal bestuur)
  Dit zijn samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid tussen twee of meer gemeenten met als doel om zonder beheersoverdracht, een welbepaald project van gemeentelijk belang te verwezenlijken.
- Interbestuurlijk samenwerkingsverband (deel 3, titel 3, hoofdstuk 2 decreet lokaal bestuur)
  Het betreft interlokale verenigingen waarin naast gemeenten ook andere overheden deelnemen.
- Intergemeentelijk samenwerkingsverband dat het beheer van een gemeentelijke sporthal voor zijn rekening heeft genomen zonder dat hiervoor een juridische entiteit werd opgericht;
- Erkend woonzorgcentrum dat wordt uitgebaat door een ocmw maar niet werd ondergebracht in een woon-zorg vzw of vennootschap.

De vraag of deze quasi-entiteiten al dan niet moeten worden opgenomen in de consolidatieperimeter komt in de volgende delen verder aan bod.

6.2 CONSOLIDATIEPERIMETER I.F.V. DE INFORMATIEBEHOEFTEN

Zoals reeds aangegeven in deel 3 kan de consolidatiekring vanuit verschillende invalshoeken worden afgebakend. Hoewel vaak geopteerd wordt voor het controle-concept, werd het unieke gebruik ervan al dikwijls in vraag gesteld (o.a. Walker, 2011 & Gomes, Oliveira, Soares, 2017). Ook in de praktijk (bv. ESR2010, concept van territoriale consolidatie, …) stellen we vast dat er vaak een mix van concepten wordt gebruikt om de consolidatiekring af te bakenen. Uit empirisch onderzoek (Carini, Rocca, Teodori and Veneziani, 2017) blijkt dat bij een gebrek aan een duidelijke definiëring van de consolidatiekring op basis van algemene principes, de consolidatiekring vaak wordt afgebakend naar de letter van de wet (bv. limitatieve lijst van entiteiten of groepen van entiteiten) en niet naar de geest ervan (zo werden bijvoorbeeld veel entiteiten buiten de consolidatieperimeter gelaten omwille van de voorgeschreven kwalitatieve criteria terwijl deze entiteiten wel zeer relevant zijn vanuit beleidsoogpunt). Dit leidt dan vaak tot een consolidatiekring die geen weerspiegeling is van de werkelijkheid.

Tijdens de gesprekken gevoerd met diverse stakeholders werd ook telkens de vraag gesteld welke entiteiten er volgens de geïnterviewde deel zouden moeten uitmaken van de consolidatiekring. Ook uit deze antwoorden, waarbij zowel een aantal grote principes werden geformuleerd (bv. “risico moet als kapstok gebruikt worden ter afbakening van de consolidatiekring”) als nominatief een opsomming werd gegeven van de entiteiten die zouden moeten worden opgenomen, bleek er geen eenduidigheid te bestaan omtrent het toe te passen concept.

Op basis van deze bevindingen is naar ons oordeel voor de afbakening van de consolidatiekring voor de Vlaamse lokale besturen een gediversifieerde aanpak nodig, gestoeld op algemene principes en duidelijke definities. In ons voorstel is de afbakening van de consolidatiekring afhankelijk van de in deel 5 geïdentificeerde 3 types aan informatiebehoeften. Er is dus geen sprake van één consolidatiekring, maar van verschillende consolidatiekringen, afhankelijk van informatiebehoeften die men heeft. In hetgeen volgt wordt voor de 4 types informatiebehoeften dieper ingegaan op de algemene principes en definities op basis waarvan de consolidatiekring moet worden afgebakend. Vervolgens wordt op basis van een analyse van de verschillende wetgevende kaders waaraan de entiteiten onderhevig zijn, de concrete vertaling ervan gemaakt naar de Vlaamse lokale context.

6.3 CONSOLIDATIEKRING VOOR GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE KASSTROMEN EN INFORMATIE OMTRENT VERBONDEN PARTIJEN

6.3.1 Controle en economic entity concept

Omdat het gemeente- of provinciebestuur zich een totaalbeeld wil kunnen vormen over de verschillende financiële stromen die verband houden met lokale aangelegenheden en waarop zij op één of andere manier een beleidsmatige invloed hebben, zijn het controle en het ‘*economic entity*’ concept de meest aangewezen concepten om de consolidatiekring voor dit type informatiebehoeften af te bakenen. Dit houdt dus in dat tot de consolidatiekring behoren: alle entiteiten die gecontroleerd worden door een gemeente- of provinciebestuur én die zich inlaten met aangelegenheden van gemeentelijk of provinciaal belang. Er moet dus cumulatief aan beide vooraarden worden voldaan. Deze benadering ligt in lijn met een aantal wetenschappelijk bevindingen (Lombrano & Zanin, 2013) en initiatieven in de praktijk, bv. Frankrijk.

Zoals reeds toegelicht in deel 3.1 kan het begrip controle op verschillende manieren benaderd worden. Al deze definities hebben onderling gemeen dat ze uitgaan van het principe dat er sprake is van controle indien een entiteit het algemeen beleid van een andere entiteit kan aansturen. Onder controle wordt ook de gezamenlijke controle verstaan zoals reeds vroeger uitgelegd.

Controle dient dus vastgesteld en beoordeeld te worden op basis van diverse indicatoren. Voorbeelden (niet-limitatief) hiervan zijn:

- het aantal stemrechten waarover men direct en indirect beschikt in de algemene vergadering of raad van bestuur van een entiteit;
- de mate waarin men de leden van het bestuursorgaan of personeelsleden in belangrijke managementfuncties kan aanwijzen, benoemen of ontslaan;
- specifieke regelgeving die aan een gemeente- of provincie belangrijke bevoegdheden geeft om het beleid te bepalen (bv. Het uitoefenen van toezicht op de werking middels de goedkeuring van de begroting- en meerjarenplanning);
- contractuele overeenkomsten; en
- de mate van financiering van een entiteit (verstrekken van leningen, subsidies, ter beschikking stellen personeel, hoofdafnemer van bepaalde diensten, …).

Een enkele indicator kan voldoende zijn om controle vast te stellen. Indien een entiteit die hoofdzakelijk door een gemeente- of provinciebestuur wordt gefinancierd, echter in staat blijft haar beleid tot op aanzienlijke hoogte zelf te bepalen, en niet voldoet aan andere indicatoren, wordt zij niet als onder controle van de gemeente of provincie beschouwd. In de meeste gevallen zal een combinatie van indicatoren op controle wijzen. Een besluit op basis van een aantal van deze indicatoren zal een beoordeling inhouden.

Onder aangelegenheden van gemeentelijk of provinciaal belang dient te worden verstaan:

- alle aangelegenheden die betrekking hebben op het grondgebied van een gemeente- of provinciebestuur en die niet door één of andere wetgeving aan een ander orgaan werden toegewezen (bv. Openbaar vervoer); en
- alle activiteiten (bv. ICT, personeelsbeleid, …) die verband houden met de werking van deze besturen.

6.3.2 Toepassing op Vlaamse lokale besturen

Indien we het controle en '*economic entity*' concept toepassen op het Vlaams lokaal bestuurlijk landschap zoals geïnventariseerd in deel 6.1, stellen we de volgende 3 situaties vast:

1. entiteiten waarbij er in rechte sprake is van controle door de gemeente of provincie en het uitoefenen van activiteiten van gemeentelijk en provinciaal belang. Dit duidt op situaties waarbij er een onweerlegbaar vermoeden is van controle en activiteiten van lokaal belang, dat niet kan weerlegd worden op basis van andere elementen;
2. entiteiten waarbij er in feite sprake is van controle door de gemeente of provincie en het uitoefenen van activiteiten van gemeentelijk en provinciaal belang. In dit geval zijn de controle en de activiteiten het gevolg van feitelijke situaties of blijken ze uit de geest van de wetgever, maar kan dit vermoeden door het aanleveren van tegenbewijs weerlegd worden; en
3. entiteiten waarbij er op individuele basis moet worden nagegaan of er sprake is van controle door de gemeente of provincie en het uitoefenen van activiteiten van gemeentelijk of provinciaal belang.

Op basis van de in deel 6.3.1 voorgestelde definiëring van het begrip controle, bestaat ons inziens een **onweerlegbaar vermoeden van controle of gezamenlijke controle** door één of meer gemeente- of provinciebesturen bij de volgende entiteiten:

- Ocmw's: Het onweerlegbaar vermoeden blijkt o.a. uit het feit dat de ocmw-raad enkel maar kan bestaan uit leden van de gemeenteraad.
- POM: Deze instellingen werden opgericht door de provincies en het zijn dezelfde provincies die de inrichting, het bestuur en de werking van de Provinciale Ontwikkelingsmaatschappij verder regelen.
- Autonome verzorgingsinstellingen: deze instellingen zijn publiekrechtelijke entiteiten, opgericht door één of meer ocmw's, eventueel nog met andere openbare besturen of met andere rechtspersonen zonder winstoogmerk. Er bestaat een onweerlegbaar vermoeden dat deze instellingen (gezamenlijk) gecontroleerd worden door de ocmw's (en dus ook de gemeentebesturen die de ocmw's controleren) die hen hebben opgericht aangezien het zorgstrategisch plan van deze instellingen, ongeacht het aantal stemmen waarover de ocmw's beschikken in de verschillende bestuurs– en beheersorganen, moet goedgekeurd worden door de ocmw's die hen hebben opgericht. Daarenboven moet in bepaalde gevallen ook het budget worden goedgekeurd door de meerderheid van de openbare rechtspersonen die deelnemen.
- AGB's en APB's: Deze entiteiten worden opgericht door een gemeente- of provinciebestuur als enige participant.
- EVA's in privaatrechtelijke vorm: De regelgeving bepaalt dat in dergelijke entiteiten, ongeacht de grootte van de inbreng van de verschillende partijen, de gemeente of provincie steeds moet beschikken over een meerderheid van de stemmen in de algemene vergadering en dat de gemeente of provincie ook steeds een meerderheid van de leden van de raad van bestuur moet voordragen.
- Autonome gemeentelijke havenbedrijven: Het havendecreet stipuleert dat de meerderheid van de raad van bestuur van deze havenbedrijven moet bestaan uit leden van de gemeenteraad.
- Quasi-entiteiten die juridisch deel uitmaken van het gemeente- of provinciebestuur of van entiteiten die door het gemeente- of provinciebestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden (bv. districten, IVA's, ééngemeentepolitiezones, erkende woonzorgcentra, …).

Bij volgende entiteiten is er eerder sprake van een sterk, maar weerlegbaar, vermoeden van controle:

- Welzijnsverenigingen: Opgericht als publiekrechtelijke instelling door één of meer ocmw's, eventueel in samenwerking met andere entiteiten, bestaat het vermoeden dat deze verenigingen (gezamenlijke) gecontroleerd worden door de ocmw's die hen opgericht hebben (en dus indirect door het desbetreffende gemeentebestuur). In tegenstelling tot de autonome verzorgingsinstellingen bestaan hier geen wettelijke verplichting tot goedkeuring van het budget en het zorgstrategisch plan.
- Ziekenhuisverenigingen: Deze vzw's die door een ocmw kunnen worden opgericht of waartoe een ocmw kan toetreden, moeten bij oprichting voldoen aan een aantal voorwaarden en ook de statuten van deze vzw's moeten een aantal verplichte vermeldingen bevatten waaruit de verregaande (gezamenlijke) controle door de ocmw's (en indirect dus de gemeentebesturen) blijkt.
- Projectverenigingen: Art. 408 van het decreet lokaal bestuur bepaalt dat de raad van bestuur in principe maar kan geldig beraadslagen en beslissen indien er een gewone meerderheid is zowel in het geheel als in de groep van de bestuurders die de gemeenten benoemd hebben. Dit houdt dus in dat er in deze verenigingen dus sprake is van verregaande gezamenlijke controle.
- Meergemeentepolitiezones: Bij deze politiezones is de politieraad evenredig samengesteld uit leden van de gemeenteraden van de verschillende gemeenten die samen de meergemeentezone vormen op basis van hun respectievelijke bevolkingscijfers. Ook het politiecollege wordt gevormd door de burgemeesters van de verschillende gemeenten die de meergemeentezone vormen waarbij elke burgemeester over een aantal stemmen beschikt naar evenredigheid van de minimum politiedotatie die zijn gemeente in de meergemeentezone inbrengt. Niettegenstaande de besluiten zowel in de raad als in het college worden genomen bij volstrekte meerderheid van stemmen (er is dus geen unanimiteit vereist), is er een vermoeden van gezamenlijke controle aangezien de belangrijke besluiten in de praktijk zoveel mogelijk in consensus genomen worden.
- Eredienstbesturen: In het eredienstendecreet staat het overleg met het gemeente- of provinciebestuur centraal waarbij uiteindelijk de gemeenten of provincies bevoegd zijn om, in onderling overleg met de eredienstbesturen, de meerjarenplannen en budgetten van de eredienstbesturen aan te passen en goed te keuren.
- Hulpverleningszones: De raad van de zone is samengesteld uit één vertegenwoordiger per gemeente (in principe de burgemeester) en het college van de hulpverleningszone is proportioneel samengesteld uit leden die door de raad onder zijn leden werden gekozen. Ook hier kan men, net zoals bij de meergemeentepolitiezone, uitgaan van een vermoeden van gezamenlijke controle door de deelnemende gemeenten. Dit vermoeden wordt versterkt door de bepaling in het wetgevend kader dat stelt dat ook dat de dotaties van de gemeenten van de zone, jaarlijks moeten vastgelegd worden door de zoneraad op basis van een akkoord, bereikt tussen de verschillende betrokken gemeenteraden.

Bij volgende entiteiten zal op basis van de statutaire bepalingen, bestaande contractuele overeenkomsten of andere feiten en omstandigheden, moeten nagegaan worden of er al dan niet sprake is van controle:

- Vlaamse EVA's naar publiek recht
- Vzw's en vennootschappen voor sociale dienstverlening
- Woonzorgverenigingen en -vennootschappen
- Dienstverlenende verenigingen

- Opdrachthoudende verenigingen (al dan niet met private deelname)
- Gewestoverschrijdende intergemeentelijke samenwerkingsverbanden
- Samenwerkingsverbanden op basis van de Programmawet
- Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening van de Centrale Vrijzinnige Raad
- Andere privaatrechtelijke ondernemingen, verenigingen en stichtingen
- Polders en Wateringen
- Quasi-entiteiten die geen deel uitmaken van het gemeente- of provinciebestuur of van entiteiten die door het gemeente- of provinciebestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden.

Deze toetsing kan o.a. gebeuren aan de hand van de criteria opgenomen in art. 225 van het decreet lokaal bestuur. Conform §3 van dit artikel worden rechtspersonen vermoed door een gemeente belast te zijn met welbepaalde taken van gemeentelijk belang als hij aan een van de volgende voorwaarden voldoet:

- een of meer van zijn organen bestaan voor meer dan de helft uit gemeenteraadsleden of leden van het college van burgemeester en schepenen van de gemeente in kwestie of de leden van de organen worden voor meer dan de helft aangewezen of voorgedragen door die personen;
- de gemeente of haar vertegenwoordigers beschikken over de meerderheid van de stemrechten in een of meer van zijn organen; en/of
- zijn financiële middelen worden voor meer dan de helft door de gemeente gefinancierd.

6.4 CONSOLIDATIEKRING VOOR GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE GEZONDHEID/TOESTAND EN GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE RISICO'S

6.4.1 Controle en risico-concept

Tijdens de talrijke contactmomenten met de praktijkwereld werd veelal het risico-concept naar voor geschoven als mogelijk uitgangspunt (kapstok) om de consolidatiekring af te bakenen. Zowel op het bestuurlijk als op het ambtelijk niveau bestaat namelijk de behoefte om een totaalbeeld te krijgen van de financiële risico's waaraan een lokaal bestuur blootgesteld is. Hierbij zijn alleen de directe risico's die het bestuur zelf loopt van belang, maar ook de risico's die zich manifesteren binnen hun satellieten. Deze indirecte risico's kunnen namelijk ook een aanzienlijke invloed hebben op de eigen financiële positie en risico's van het bestuur. In functie van het in kaart brengen van deze geconsolideerde financiële risico's is het dus van belang dat alle entiteiten die gecontroleerd worden door de gemeente of de provincie én die mogelijke financiële risico's voor de gemeente of provincie met zich kunnen meebrengen, mee worden genomen in de consolidatiekring. Ook hier moet er dus cumulatief aan beide vooraarden worden voldaan (controle + risico). Aangezien de financiële gezondheid nauw samenhangt met de financiële risico's (financiële risico's vloeien veelal voort uit de financiële positie), wordt ook voor deze informatie uitgegaan van dezelfde consolidatieperimeter.

Voor wat betreft de definiëring van het controleconcept wordt verwijzen naar deel 6.3.1 hiervoor.

Risico daarentegen wordt gedefinieerd als zijnde de entiteiten waarin het gemeente- of provinciebestuur de wettelijke, statutaire, contractuele of feitelijke verplichting heeft om tussen te komen bij verliezen uit de werking of bij de vereffening van de entiteit. Zo worden bijvoorbeeld bij intergemeentelijke samenwerkingsverbanden vaak in de statuten bepalingen opgenomen hoe verliezen moeten bijgepast worden door de vennoten of op welke manier het samenwerkingsverband moet vereffend worden. Met feitelijke verplichtingen worden, geïnspireerd IPSAS 19, §18, de verplichtingen bedoeld die ontstaan uit de handelingen van een gemeente- of provinciebestuur, waarbij:

- het gemeente- of provinciebestuur door een patroon van bestendig gevolgde gedragslijnen in het verleden, gepubliceerde beleidsregels of een voldoende specifieke actuele verklaring, aan andere entiteiten te kennen heeft gegeven dat zij bepaalde verantwoordelijken accepteert; en
- het gemeente- of provinciebestuur als gevolg daarvan bij die andere entiteiten een geldige verwachting heeft gewekt dat zij die verantwoordelijkheden zal opnemen.

Feitelijke verplichtingen kunnen er bijvoorbeeld zijn t.a.v. privaatrechtelijke verenigingen waar het gemeente- of provinciebestuur in het kader van de uitbesteding van bepaalde gemeentelijke en provinciale aangelegenheden en de daarmee verband houdende structurele substantiële financiële ondersteuning, de indruk heeft gewekt de verantwoordelijkheid op te nemen indien deze entiteiten in financiële problemen komen.

6.4.2 Toepassing op Vlaamse lokale besturen

Indien we het controle en het risico-concept toepassen op de Vlaamse lokale besturen (zie deel 6.1), kunnen opnieuw de volgende 3 situaties onderscheiden worden (zie ook deel 6.3.2):

1. Controle en risico's in rechte
2. Controle en risico's in feite
3. Controle en risico's moet individueel worden nagegaan.

Voor wat betreft de indeling van de Vlaamse lokale entiteiten conform het controle concept wordt verwezen naar deel 6.3.2.

Van een onweerlegbaar vermoeden dat het gemeente- of het provinciebestuur de verplichting heeft om tussen te komen bij tekorten of verliezen is er sprak in de volgende entiteiten:

- Ocmw's: Art. 274 van het decreet lokaal bestuur schrijft voor dat de gemeente ervoor moet zorgen dat het ocmw dat de gemeente bedient, steeds zijn financiële verplichtingen kan nakomen.
- Autonome verzorgingsinstellingen: Conform de tekortenregeling zoals voorzien in art. 125 van de gecoördineerde ziekenhuiswet van 10 juli 2008 en verder uitgewerkt in art. 501 van het ontwerpdecreet lokaal bestuur, moeten de gemeenten waarvan hun ocmw de autonome verzorgingsinstellingen beheert, de eventuele tekorten in de beheersrekeningen van deze instellingen (eventueel naar verhouding van de inbreng van het ocmw in de vereniging) dragen.
- Ziekenhuisverenigingen: Ook deze vzw's vallen onder het toepassingsgebied van de hiervoor aangehaalde tekortenregeling waarbij de gemeente, waarvan het ocmw de vzw beheert, de eventuele tekorten in de beheersrekeningen van de vzw moet dragen.
- AGB's en APB's: Het decreet lokaal bestuur en het provinciedecreet bepalen o.a. dat bij ontbinding of vereffening van deze entiteiten de rechten en verplichtingen van het ontbonden autonoom

gemeente- of provinciebedrijf moeten worden overgenomen door de gemeente of provincie evenals het personeel in statutair dienstverband.

- Meergemeentepolitiezones: Art. 40 van de wet van 7 december 1998 stelt dat wanneer een meergemeentezone niet over voldoende middelen beschikt om de uitgaven te dekken die voortkomen uit de vervulling van haar opdracht, dit verschil moet gedragen worden door de gemeenten die er deel van uitmaken.
- Eredienstbesturen: Conform art. 52/1 van het decreet van 7 mei 2004 moeten gemeente- en provinciebesturen de tekorten bijpassen van de exploitatie van de eredienstbesturen en bijdragen in de investeringen in de gebouwen van de eredienst.
- Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening van de Centrale Vrijzinnige Raad: Conform artikel 26 van de Wet van 21 juni 2002 moeten de provincies tussenkomen wanneer de inkomsten van deze instellingen ontoereikend zijn.
- Hulpverleningszones: De deelnemende gemeenten dragen in belangrijke mate (zij het geplafonneerd tot hun actuele bijdragen) bij tot de financiering van de tekorten van de hulpverleningszones.
- Quasi-entiteiten die deel uitmaken van het gemeente- of provinciebestuur of van entiteiten die door het gemeente- of provinciebestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden.

Dit vermoeden is weerlegbaar bij:

- Welzijnsverenigingen: Conform het van toepassing zijnde regelgevend kader (art. 477, 11° decreet lokaal bestuur) moeten de statuten van de welzijnsverenigingen de tegemoetkoming van de deelgenotenrechtspersonen van de verenigingen in de tekorten van de verenigingen bepalen. Aangezien het weerlegbaar vermoeden bestaat dat deze verenigingen (gezamenlijk) gecontroleerd worden door de ocmw die haar hebben opgericht, bestaat ook het weerlegbaar vermoeden dat deze ocmw's in belangrijke mate zullen moeten tegemoetkomen in de tekorten van de verenigingen.

Bij volgende entiteiten moet geval per geval worden nagegaan bij welke partij uiteindelijk de statutaire, contractuele of feitelijke verplichting ligt om tussen te komen bij verliezen van de entiteit:

- POM
- Vzw's en vennootschappen voor sociale dienstverlening
- Woonzorgverenigingen en –vennootschappen
- EVA's in privaatrechtelijke vorm
- Vlaamse EVA's naar publiek recht
- Autonome gemeentelijke havenbedrijven
- Projectverenigingen
- Dienstverlenende verenigingen
- Opdrachthoudende verenigingen (al dan niet met private deelname)
- Gewestoverschrijdende intergemeentelijke samenwerkingsverbanden
- Samenwerkingsverbanden op basis van de Programmawet
- Polders en Wateringen
- Andere privaatrechtelijke ondernemingen, vzw's en stichtingen
- Quasi-entiteiten die geen deel uitmaken van het gemeente- of provinciebestuur of van entiteiten die door het gemeente- of provinciebestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden.

6.5 UITSLUITINGSCRITERIA

Hoewel bepaalde entiteiten volgens de hierboven opgesomde criteria tot de consolidatiekring behoren, moet ook in de mogelijkheid bestaat om in welomschreven gevallen en mits de nodige motivering, entiteiten (deels) buiten de consolidatiekring te laten (zie ook 3.8). Mogelijk uitsluitingsgronden kunnen zijn:

- entiteiten die van te verwaarlozen betekenis zijn. Vanuit kosten-baten-perspectief kunnen entiteiten uit de consolidatiekring worden gelaten indien de opneming ervan geen betekenis zou hebben voor de beoordeling van de geconsolideerde informatie;
- entiteiten waarvan (bepaalde) gegevens die nodig zijn voor de consolidatie niet beschikbaar zijn en deze ook niet zonder onevenredige kosten of onverantwoorde vertraging kunnen worden verkregen. Dit hoeft evenwel niet te betekenen dat deze entiteiten volledig buiten de consolidatie moeten worden gelaten. Deze entiteiten zullen deel blijven uitmaken van de consolidatiekring, maar in bepaalde geconsolideerde rapporten zullen hun gegevens niet worden opgenomen;
- entiteiten met een uniek karakter.

Het al dan niet (deels) weglaten van entiteiten moet in eerste instantie afhangen van het professioneel oordeel van de besturen zelf op basis van de voor hen beschikbare informatie. Dit houdt evenwel ook een gevaar in. Zo heeft onderzoek naar de consolidatiepraktijken bij Italiaanse lokale besturen (Carini, C., Rocca, L., Teodori, C. and Veneziani, M., 2017) (zie ook 4.6) aan het licht gebracht dat de weglating van entiteiten op vrijwillige basis binnen bepaalde, weliswaar ruim gedefinieerde, kwalitatieve uitsluitingscriteria, ertoe geleid heeft dat vele entiteiten niet werden opgenomen in de consolidatieoefening. Dit vaak ook zonder enige toelichting omtrent het belang van de entiteiten in de maatschappelijke dienstverlening van het bestuur en verantwoording voor de uitsluiting.

Uit deze studie bleek dat er nood is aan een duidelijk referentiekader (wettelijk of middels standaarden) voor de afbakening van de consolidatiekring. Dit referentiekader moet de besturen enerzijds de vrijheid geven om invulling te geven aan hun consolidatieperimeter maar moet anderzijds ook een handleiding zijn zodat besturen op een uniforme manier te werk gaan. Een dergelijk referentiekader biedt ook de mogelijkheid om bepaalde types entiteiten nominatief op te nemen of uit te sluiten uit de consolidatie bijvoorbeeld omwille van hun specificiteit of uniek karakter. Zo zou de Vlaamse regering ervoor kunnen opteren om autonome gemeentelijke havenbedrijven of de opdrachthoudende verenigingen met private deelname uit de energie- en afvalsector per definitie deel of geen deel te laten uitmaken van de consolidatiekring.

Belangrijk hierbij is wel dat indien besturen bepaalde entiteiten (deels) buiten de consolidatie worden gelaten, dit omwille van de transparantie steeds gemeld en verantwoord moet worden in ofwel de rapporteringsparagraaf met informatie omtrent verbonden partijen in de entiteiten volledig buiten de consolidatie worden gelaten (zie 5.4.2) ofwel als voetnoot bij het desbetreffende geconsolideerde rapport.

6.6 SAMENVATTENDE TABELLEN

Tabel 6-1 geeft een overzicht van de classificatie van de verschillende entiteiten behorende tot het Vlaamse bestuursniveau conform de verschillende concepten, principes en definities die in dit deel gehanteerd werden ter afbakening van de consolidatiekring.

Uit deze tabel blijkt dat volgende entiteiten deel uitmaken van de consolidatiekring:

- voor de geconsolideerde financiële kasstromen en informatie omtrent verbonden partijen
  - onweerlegbaar vermoed: ocmw's, POM, autonome verzorgingsinstellingen, AGB's/APB's en EVA's in privaatrechtelijke vorm;
  - weerlegbaar vermoed: welzijnsverenigingen, ziekenhuisverenigingen, meergemeente-politiezones, eredienstbesturen, hulpverleningszones, projectverenigingen en quasi-entiteiten die deel uitmaken van het provincie– of gemeentebestuur of één van de hiervoor genoemde entiteiten.
  - bij de overige entiteiten dienen het controleaspect en/of de activiteiten van de desbetreffende entiteit te worden getoetst aan de criteria.
- voor de geconsolideerde informatie omtrent de financiële gezondheid/toestand en financiële risico's
  - onweerlegbaar vermoed: ocmw's, autonome verzorgingsinstellingen, AGB's/APB's en de quasi-entiteiten die deel uitmaken van het provincie –of gemeentebestuur of één van de hiervoor genoemde entiteiten;
  - weerlegbaar vermoed: Welzijnsverenigingen, ziekenhuisverenigingen, meergemeente-politiezones, eredienstbesturen en hulpverleningszones;
  - bij de overige entiteiten dienen het controleaspect en/of mate waarin het gemeente- of provinciebestuur risico's bij de desbetreffende entiteit te worden getoetst aan de criteria.

Tabel 6-1: Toepassing controle, entity en risico-concept op Vlaamse lokale besturen

Concept \ Situatie	Onweerlegbaar vermoeden	Weerlegbaar vermoeden	Individueel na te gaan
Controle	• Ocmw's • POM • Autonome verzorgingsinstellingen • AGB's/APB's • EVA's in privaatrechtelijke vorm • Autonome gemeentelijke havenbedrijven • Quasi-entiteiten behorende tot het moederbestuur of deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden	• Welzijnsverenigingen • Ziekenhuisverenigingen • Projectverenigingen • Meergemeentepolitiezones • Erediensbesturen • Hulpverleningszones	• Vlaamse EVA's naar publiek recht • Andere privaatrechtelijke ondernemingen, vzw's en stichtingen • Vzw's en vennootschappen voor sociale dienstverlening • Woonzorgverenigingen en -vennootschappen • Dienstverlenende verenigingen • Opdrachthoudende verenigingen (al dan niet met private deelname) • Gewestoverschrijdende IGS • Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening Centrale Vrijzinnige Raad • Samenwerkingsverbanden op basis van Programmawet • Polders en Wateringen • Quasi-entiteiten niet behorende tot het moederbestuur of die geen deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden
Aangelegenheden van gemeentelijk of provinciaal belang	• Ocmw's • POM • Welzijnsverenigingen • Autonome verzorgingsinstellingen • Ziekenhuisverenigingen • AGB's/APB's • EVA's in privaatrechtelijke vorm • Projectverenigingen • Dienstverlenende verenigingen • Opdrachthoudende verenigingen (al dan niet met private deelname) • Gewestoverschrijdende IGS • Meergemeentepolitiezones • Erediensbesturen • Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening Centrale Vrijzinnige Raad • Hulpverleningszones • Vzw's en vennootschappen voor sociale dienstverlening • Woonzorgverenigingen en –vennootschappen • Polders en Wateringen	• Vlaamse EVA's naar publiek recht • Quasi-entiteiten behorende tot het moederbestuur of deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden	• Autonome gemeentelijke havenbedrijven • Samenwerkingsverbanden op basis van Programmawet • Andere privaatrechtelijke ondernemingen, vzw's en stichtingen • Quasi-entiteiten niet behorende tot het moederbestuur of die geen deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden
Risico	• Ocmw's • Autonome verzorgingsinstellingen • Ziekenhuisverenigingen • AGB's/APB's • Meergemeentepolitiezones • Erediensbesturen • Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening Centrale Vrijzinnige Raad • Hulpverleningszones • Quasi-entiteiten behorende tot het moederbestuur of deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden	• Welzijnsverenigingen	• POM • EVA's in privaatrechtelijke vorm • Vlaamse EVA's naar publiek recht • Andere privaatrechtelijke ondernemingen, vzw's en stichtingen • Autonome gemeentelijke havenbedrijven • Vzw's en vennootschappen voor sociale dienstverlening • Woonzorgverenigingen en –vennootschappen • Projectverenigingen • Dienstverlenende verenigingen • Opdrachthoudende verenigingen (al dan niet met private deelname) • Gewestoverschrijdende IGS • Samenwerkingswerbanden op basis van Programmawet • Polders en Wateringen • Quasi-entiteiten niet behorende tot het moederbestuur of die geen deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden

In tabel 6-2 wordt tot slot aangegeven welke entiteiten weerlegbaar en onweerlegbaar vermoed worden deel uit te maken van de 2 consolidatieperimeters. Hieruit blijkt dat de 2 consolidatieperimeters elkaar, met uitzondering van de POM's, EVA's in privaatrechtelijke vorm en projectverenigingen, in grote mate overlappen. Daarenboven bestaat de mogelijkheid dat deze 2 entiteiten, na het aftoetsen van het risico concept alsnog tot beide consolidatiekringen behoren. Dit betekent evenwel niet dat de consolidatieperimeter van de verschillende lokale besturen identiek zullen zijn. Grote verschillen kunnen nog mogelijk zijn bij de individuele beoordeling van de verschillende concepten bij de overige entiteiten en de eventuele uitsluiting van bepaalde entiteiten uit de consolidatiekring.

Tabel 6-2: Afbakening consolidatieperimeter Vlaamse lokale besturen

Perimeter / Situatie	Consolidatieperimeter financiële kasstromen en informatie omtrent verbonden partijen	Consolidatieperimeter financiële toestand/gezondheid en financiële risico's
Onweerlegbaar en weerlegbaar vermoed	• Ocmw's • **POM** • Autonome verzorgingsinstellingen • AGB's/APB's • **EVA's in privaatrechtelijke vorm** • Welzijnsverenigingen • Ziekenhuisverenigingen • Meergemeentepolitiezones • Erediensbesturen • Hulpverleningszones • **Projectverenigingen** • Quasi-entiteiten behorende tot het moederbestuur of deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden	• Ocmw's • Autonome verzorgingsinstellingen • AGB's/APB's • Welzijnsverenigingen • Ziekenhuisverenigingen • Meergemeentepolitiezones • Erediensbesturen • Hulpverleningszones • Quasi-entiteiten behorende tot het moederbestuur of deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden
Af te toetsen	• Autonome gemeentelijke havenbedrijven • Dienstverlenende verenigingen • Opdrachthoudende verenigingen (al dan niet met private deelname) • Gewestoverschrijdende IGS • Samenwerkingsverbanden op basis van Programmawet • Vlaamse EVA's naar publiek recht • Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening Centrale Vrijzinnige Raad • Vzw's en vennootschappen voor sociale dienstverlening • Woonzorgverenigingen en –vennootschappen • Polders en Wateringen • Andere privaatrechtelijke ondernemingen, vzw's en stichtingen • Quasi-entiteiten niet behorende tot het moederbestuur of die geen deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden	• POM • EVA's in privaatrechtelijke vorm • Autonome gemeentelijke havenbedrijven • Projectverenigingen • Dienstverlenende verenigingen • Opdrachthoudende verenigingen (al dan niet met private deelname) • Gewestoverschrijdende IGS • Samenwerkingsverbanden op basis van Programmawet • Vlaamse EVA's naar publiek recht • Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening Centrale Vrijzinnige Raad • Vzw's en vennootschappen voor sociale dienstverlening • Woonzorgverenigingen en –vennootschappen • Polders en Wateringen • Andere privaatrechtelijke ondernemingen, vzw's en stichtingen • Quasi-entiteiten niet behorende tot het moederbestuur of die geen deel uitmaken van entiteiten die door het moederbestuur (gezamenlijk) gecontroleerd worden

7 DATACOLLECTIE EN CONSOLIDATIEMETHODE

7.1 DATACOLLECTIE

7.1.1 Overzicht (financiële) registratiesystemen

De data, noodzakelijk voor het opstellen van de geconsolideerde financiële informatiebehoeften zoals gedefinieerd in delen 5.3 t.e.m. 5.6, zullen in eerste instantie zoveel mogelijk geput worden uit de reeds bestaande (financiële) registratiesystemen van de entiteiten die deel uitmaken van de consolidatiekring. De wetgevende kaders die aan de basis liggen van deze systemen, kunnen grosso modo opgedeeld worden in 4 boekhoudkundige referentiekaders, zoals ook geïllustreerd in tabel 7-1:

1. entiteiten die zich uitdrukkelijk en integraal schikken naar de boekhoudkundige bepalingen van het Wetboek Economische Recht (WER), het zogenaamde gemeen boekhoudrecht voor ondernemingen. Deze wetgeving is van toepassing op de volgende entiteiten:
   - entiteiten opgericht als privaatrechtelijke ondernemingen zoals vennootschappen voor sociale dienstverlening, woonzorgvennootschappen en andere EVA's en entiteiten in privaatrechtelijke vorm opgericht als een vennootschap zoals vermeld in het Wetboek van Vennootschappen (W. Venn.);
   - autonome gemeentelijke havenbedrijven;
   - provinciale ontwikkelingsmaatschappijen (POM's): in het regelgevend kader werden geen uitdrukkelijke bepalingen teruggevonden omtrent het boekhoudkundig referentiekader dat deze entiteiten moeten volgen. Uit navraag bleek dat de POM's in de praktijk (vrijwillig of statutair geregeld) zich schikken naar het ondernemingsboekhouden;
   - projectverenigingen (projectverenigingen zullen met de inwerkingtreding van het decreet lokaal bestuur er ook voor kunnen opteren om de regels van de beleids- en beheerscyclus toe te passen, zoals die gelden voor de autonome gemeentebedrijven);
   - dienstverlenende verenigingen;
   - opdrachthoudende verenigingen (al dan niet met private deelname);
   - gewestgrensoverschrijdende intergemeentelijke samenwerkingsverbanden; en
   - samenwerkingsverbanden op basis van de art. 180 Programmawet 21 december 1994.
2. entiteiten die onderhevig zijn aan de gemeen boekhoudrecht voor vzw's en stichtingen (vzw-wet van 27 juni 1921 en uitvoeringsbesluiten van 26 juni 2003 en 19 december 2003). Het gaat hierbij om de volgende mogelijke entiteiten:
   - verenigingen voor sociale dienstverlening;
   - woonzorgverenigingen; en
   - andere EVA's en entiteiten in privaatrechtelijke vorm opgericht als een vereniging of stichting conform de vzw-wet van 27 juni 1921;
3. entiteiten die onder het toepassingsgebied vallen van de beleids- en beheerscyclus (BBC).
   - gemeentebesturen en districten;
   - provinciebesturen;
   - ocmw-besturen;

- autonome gemeente- en provinciebedrijven (op te merken valt dat de AGB's en APB's die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard zich ook moeten schikken naar de boekhoudwetgeving voor ondernemingen); en
- welzijnsverenigingen.

4 entiteiten met een eigen ad hoc boekhoudregelgeving, al dan niet geïnspireerd door de principes van het ondernemingsboekhouden.

- politiezones (KB van 5 september 2001 houdende het algemeen reglement op de boekhouding van de politiezone): De boekhouding van de politiezones bestaat uit een budgettaire en algemene boekhouding. Niettegenstaande de algemene boekhouding gevoerd wordt volgens de principes van het dubbel boekhouden wijkt deze op een aantal punten (bv. voor wat betreft de waarderingsregels) in grote mate af van de gemeenrechtelijke ondernemings- en vzw-boekhoudwetgeving en de BBC;
- hulpverleningszones (KB van 19 april 2014 houdende het algemeen reglement op de boekhouding van de hulpverleningszones): De boekhouding van de hulpverleningszones is gelijkaardige als bij de politiezones zoals hiervoor beschreven;
- eredienstbesturen (Besluit van de Vlaamse Regering van 13 oktober 2006 houdende het algemeen reglement op de boekhouding van de besturen van de erkende erediensten en van de centrale besturen van de erkende erediensten & Omzendbrief BB 2013/01 betreffende de boekhouding van de eredienst): De besturen van de eredienst moeten een vereenvoudigde kasboekhouding voeren die minstens de bewegingen van de beschikbare kasvoorraad omvat. De toelichting moet voorts een aantal verplichte documenten bevatten zoals een bewijsstuk van de kastoestand en een lijst van de openstaande schulden en vorderingen;
- ziekenhuisverenigingen en autonome verzorgingsinstellingen (KB van 19 juni 2007 betreffende de jaarrekening van de ziekenhuizen en KB 14 augustus 1987 tot bepaling van de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel voor de ziekenhuizen): Hoewel de wetgeving verwijst naar de boekhoudregelgeving voor ondernemingen, bevat het enkele specifieke, afwijkende bepalingen die veelal ingegeven zijn door de wetgeving op de ziekenhuisfinanciering;
- provinciale Instellingen voor morele dienstverlening van de centrale vrijzinnige raad (KB van 17 februari 2004 houdende het algemeen reglement van de boekhouding van de instellingen belast met het beheer van de materiële en financiële belangen van de erkende niet-confessionele levensbeschouwelijke gemeenschappen en erkende centra voor morele dienstverlening): Net zoals bij de politiezone en de hulpverleningszones is deze regelgeving geïnspireerd op de principes van het dubbel boekhouden maar werd voorzien in een aantal specifieke bepalingen;
- polders en wateringen (Wet van 3 juni 1957 betreffende de polders & wet van wet van 5 juli 1956 betreffende de wateringen): Het regelgevend kader spreekt enkel in vage bewoording over de opmaak van de rekeningen. In de praktijk heeft dit geresulteerd in een grote verscheidenheid onder polders en wateringen in de manier waarop zij hun boekhouding bijhouden. Uit verdere navraag bleek dat de polders en wateringen veelal een loutere kasboekhouding voeren, ongeacht hun grootte of de omvang van hun financiële transacties; en

- Vlaamse EVA's naar publiek recht: Deze entiteiten moeten zich schikken naar de boekhoudkundige bepalingen opgenomen in het Rekendecreet[19] en het uitvoeringsbesluit van 14 oktober 2011 betreffende de begroting en de boekhouding van de Vlaamse rechtspersonen. Concreet houdt dit in dat ze een vermogensboekhouding moeten voeren volgens de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden met een analytische component, op basis waarvan de begrotingsopvolging en –rapportering permanent kunnen worden verzekerd. Niettegenstaande de regelgeving op enkele vlakken nauw aanleunt bij het ondernemingsboekhouden (zo mag men het rekeningenstelsel voor ondernemingen toepassen en mogen ook de schema's van de balans en de resultatenrekening opgesteld worden conform deze die door grote vennootschappen moeten gebruikt worden), wijkt ze op bepaalde vlakken ook in belangrijke mate af van het ondernemingsboekhouden (zo moeten bijvoorbeeld de schema's van de toelichting niet worden gebruikt en ook voor wat betreft de waarderingsregels heeft men eigen regelgeving hieromtrent ontwikkeld).

Tabel 7-1: Overzicht boekhoudkundige referentiekaders

Ondernemingen	Vzw's en stichtingen	BBC	Ad hoc
• Autonome gemeentelijke havenbedrijven • POM's • Vennootschappen voor sociale dienstverlening • Woonzorgvennootschappen • EVA's opgericht als privaatrechtelijke onderneming • Andere privaatrechtelijke ondernemingen • Projectverenigingen • Dienstverlenende verenigingen • Opdrachthoudende verenigingen (al dan niet met private deelname) • Gewestgrensoverschrijdende IGS • Samenwerkingsverbanden op basis van Programmawet	• EVA's in vzw- of stichtingsvorm • Verenigingen voor sociale dienstverlening • Woonzorgverenigingen • Andere privaatrechtelijke vzw's of stichtingen	• Gemeenten en districten • Provincies • Ocmw's • AGB's/APB's • Welzijnsverenigingen • Projectverenigingen	• Eredienstbesturen • Politiezones • Hulpverleningszones • Ziekenhuisverenigingen • Autonome verzorgingsinstellingen • Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening van de Centrale Vrijzinnige Raad • Polders en Wateringen • Vlaamse EVA's naar publiek recht

[19] Decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof.

Met uitzondering van de erkende erediensten, de polders en wateringen en de kleine vzw's en stichtingen[20], hebben al deze regelgevende kaders gemeen dat ze de traditionele '*accrual-based*' vermogensboekhouding als uitgangspunt hebben. Allen zijn ze dus geënt op een registratiesysteem op transactiebasis waarbij alle financieel-economische transacties (kasverrichtingen, betalingen, permanente middelen, investeringen, financieringsbronnen, vorderingen, schulden, kosten en opbrengsten) geregistreerd worden op het moment van de realisatie van de transactie. Vandaar dan ook dat deze verschillende types boekhoudingen elkaar in belangrijke mate overlappen en resulteren in een jaarrekening bestaande uit een balans, resultatenrekening en toelichting.

Echter, ook uit de registratiesystemen van de entiteiten die met een loutere kas- of budgettaire boekhouding werken en transacties dus pas registreren op het ogenblik van budgetbepaling, vastlegging, aanrekening en betaling, kunnen relevante data gehaald worden met het oog op de consolidatie (zie ook 7.1.3 t.e.m. 7.1.6). Zo zullen bijvoorbeeld de recurrente uitgaven (bv. personeelsuitgaven, huuruitgaven, aankopen diensten, …) veelal een goede indicatie geven van de recurrente kosten niettegenstaande beide per definitie niet gelijk aan elkaar hoeven te zijn. Deze verschillen zullen ons inziens minder relevant zijn. Ook investeringsuitgaven en schuldaflossingen kunnen in principe uit een kas- of budgettaire boekhouding blijken. (zie deel 6.5).

7.1.2 Overzicht (financiële) rapporteringsverplichtingen

In tabel 7-2 hierna wordt een overzicht gegeven van de rapporteringsverplichtingen, relevant voor de financiële consolidatie, die rusten op de entiteiten die deel kunnen uitmaken van de consolidatiekring. In deze tabel werd evenwel enkel rekening gehouden met de rapporteringsverplichtingen die voortvloeien uit de in deel 7.1.1 beschreven gemeenrechtelijke en ad hoc wettelijke referentiekaders. Geen rekening werd dus gehouden met het feit dat er mogelijks nog andere rapporteringsverplichtingen op deze entiteiten van toepassing zijn op basis van een sectoraal opgelegde regelgeving (bv. in kader van erkenning of subsidiëring). Ook kunnen entiteiten er vrijwillig voor opteren (bv. statutair of naar aanleiding van een beheersovereenkomst) om aan bepaalde officiële rapporteringsverplichtingen te voldoen. Daarnaast moet ook worden benadruk dat de inhoud van deze rapporten niet noodzakelijk overeenstemt met de inhoud van deze rapporten conform de BBC (bv. jaarrekening conform BBC ≠ jaarrekening conform ondernemingsboekhouden).

We stellen vast dat, met uitzondering van de entiteiten die onder het toepassingsgebied van de BBC vallen, niet alle entiteiten de verplichting hebben om een begroting, meerjarenbegroting of jaarrekening op te stellen, deze te laten goedkeuren/vaststellen en deze openbaar te maken. Met dit laatste wordt bedoeld dat de raadsleden via de gemeente- of provincieraad over deze informatie kunnen beschikken of deze informatie via andere wegen kunnen consulteren (bv. balanscentrale van de Nationale Bank van België, griffie van de rechtbank van koophandel, website ABB, …). Indien er geen wettelijke verplichtingen bestaan (gemeenrechtelijk of sectoraal) om bepaalde (financiële) rapporten op te maken en er ook niet vrijwillig voor geopteerd werd om officiële financiële rapporten op te maken, zullen bepaalde gegevens van bepaalde

[20] Vzw's en stichtingen worden als klein beschouwd indien zij hoogstens één van de volgende criteria bereiken:
2 jaargemiddeld van 5 VTE werknemers
3 totaal aan ontvangsten, andere dan uitzonderlijke ontvangsten, van 312 500EUR
4 balanstotaal van 1 249 500EUR

entiteiten noodgedwongen niet in de consolidatie kunnen worden opgenomen omdat geen geformaliseerde informatie beschikbaar is (zie ook deel 6.5). Met het oog op de consolidatie is het namelijk van belang dat enkel data worden meegenomen die op één of andere manier geofficialiseerd zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de data voortvloeien uit een wettelijk opgelegde rapporteringsverplichting of, indien de rapportering op een vrijwillige basis gebeurt, deze door de bevoegde organen (bv. algemene vergadering) binnen de organisatie officieel werden goedgekeurd of vastgesteld. Begrotingscijfers of meerjarenplannen die door een entiteit vrijwillig worden opgesteld zonder dat deze gevalideerd zijn, mogen dus niet meegenomen worden in de consolidatieoefening aangezien ze geen officieel karakter hebben en er ook geen verantwoordelijkheid aan gekoppeld is.

Tabel 7-2: Rapporteringsverplichtingen Vlaamse lokale entiteiten

Rapporten / Entiteit	Begroting		Meerjarenplanning		Jaarrekening	
	Opstellen en goedkeuren	Openbaar maken	Opstellen en goedkeuren	Openbaar maken	Opstellen en goedkeuren	Openbaar maken
Ocmw's	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Welzijnsverenigingen	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Autonome verzorgingsinstellingen	Neen	Neen	Neen	Neen	Ja	Ja
Ziekenhuisverenigingen	Ja	Neen	Neen	Neen	Ja	Ja
AGB's/APB's	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Autonome gemeentelijke havenbedrijven	Neen	Neen	Neen	Neen	Ja	Ja
Projectverenigingen[21]	Neen	Neen	Neen	Neen	Ja	Ja
Dienstverlenende verenigingen	Neen	Neen	Ja	Ja	Ja	Ja
Opdrachthoudende verenigingen	Neen	Neen	Ja	Ja	Ja	Ja
Gewestoverschrijdende IGS	Neen	Neen	Neen	Neen	Ja	Ja
Samenwerkingsverbanden op basis van Programmawet	Neen	Neen	Neen	Neen	Ja	Ja
Provinciale Instellingen voor Morele Dienstverlening CVR	Ja	Ja	Neen	Neen	Ja	Ja
Eredienstbesturen	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Meergemeentepolitiezones	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Hulpverleningszones	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
POM	Ja	Ja	Neen	Neen	Ja	Ja
Polders en wateringen	Ja	Ja	Neen	Neen	Ja	Ja
Vlaamse EVA's naar publiek recht	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Neen
Privaatrechtelijke vzw' en stichtingen	Ja	Neen	Neen	Neen	Ja	Ja

[21] In de veronderstelling dat de projectverenigingen BBC niet toepassen.

Privaatrechtelijke ondernemingen	Neen	Neen	Neen	Neen	Ja	Ja

Tot slot kunnen de provincies, de gemeenten, de instellingen van provinciaal of gemeentelijk belang die rechtspersoonlijkheid bezitten en de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden zich voor de datacollectie ook beroepen op de wet van 14 november 1983 betreffende de controle op de toekenning en op de aanwending van sommige toelagen. Deze wet stelt namelijk dat iedere rechtspersoon die, zelfs onrechtstreeks, een toelage (met uitzondering van toelagen die luidens een wettelijke bepaling verplicht ten laste zijn van de begroting) heeft gekregen van één van de hiervoor genoemde entiteiten, elk jaar zijn balans en resultatenrekening alsook een verslag inzake beheer en financiële toestand aan de verstrekker van de toelage moet bezorgen.

In hetgeen volgt wordt voor de verschillende types informatiebehoeften nagegaan in welke mate de reeds bestaande (financiële) registratiesystemen en/of andere gegevensbronnen de noodzakelijke gegevens kunnen aanleveren ten behoeve van de consolidatie en welke problemen zich zouden kunnen stellen. Tevens worden in bepaalde gevallen ook enkele suggesties geven omtrent hoe men naar de toekomst tot over betere en accuratere informatie kan beschikken.

7.1.3 Geconsolideerde kasstromen

Op basis van de analyse van informatiebehoeften m.b.t. de geconsolideerde financiële kasstromen (deel 5.3) werden volgende 3 rapporten naar voren geschoven:

- het geconsolideerde kasstromenoverzicht naar economische aard (bijlage 1);
- de verklaring van de materiële verschillen in het geconsolideerde kasstromenoverzicht naar economische aard (bijlage 2); en
- het overzicht van de werkings- en investeringssubsidies (bijlage 3).

A. Geconsolideerde kasstromenoverzicht naar economische aard

Voor wat betreft de entiteiten die onder de BBC vallen, kan deze informatie gehaald worden vanuit hun budgettaire boekhouding en dit zowel voor wat betreft de historische cijfers als de toekomstige kasstromen. Deze kasstromen worden tevens samengevat in de toelichting bij de financiële nota van de jaarrekening en meer specifiek in schema's TJ2, TJ4 en TJ6. In de BBC 2020 maken deze kasstromen naar economische aard deel uit van schema T2. Deze gegevens zijn toegankelijk via de open datatool van het ABB[22].

Ook voor de meeste entiteiten die niet onder de BBC vallen, zouden deze data in principe uit de (vereenvoudigde) boekhoudingen van deze entiteiten moeten kunnen opgehaald worden en dit ongeacht het boekhoudkundig referentiekader dat ze toepassen (zie ook deel 7.1.1). Ook al schrijven deze referentiekaders soms andere waarderingsregels voor, leggen ze een ander minimum algemeen rekeningenstelsel en andere rapporteringsmodellen op, dan nog zou dit geen belemmering mogen zijn om deze cijfers ter incorporeren in het kasstromenoverzicht. Zo hebben de verschillen in waarderingsregels (bv. afschrijvingen, herwaarderingen, …) veelal betrekking op de niet-kaskosten en –opbrengsten, die uiteraard niet meegenomen in het kasstromenoverzicht. Middels het gebruik van een concordantietabel kan men de verschillende rekeningenstelsels dan weer bij elkaar laten aansluiten.

[22] https://lokaalbestuur.vlaanderen.be/bbc-strategisch-en-financieel-beleid/data-en-analyses/bbc-data-op-maat

Dit 'probleem' stelde zich in het verleden reeds voor de AGB's en APB's die een statutaire opdracht van commerciële, financiële of industriële aard vervullen. Deze entiteiten zijn namelijk ook onderworpen aan de regels van het Wet van economisch recht en moeten naast de BBC zich ook houden aan de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen wat de vorm, de inhoud, de controle en de neerlegging van de jaarrekening en het jaarverslag betreft. Dit betekende evenwel niet dat dergelijke entiteiten twee boekhoudingen moesten voeren. De bepalingen van de BBC en die van de boekhoudwetgeving voor ondernemingen zijn namelijk grotendeels met elkaar verzoenbaar, met dien verstande dat de regels voor de lokale besturen op bepaalde punten strikter zijn dan die voor de ondernemingen, zonder er strijdig mee te zijn. Door de boekhoudkundige bepalingen van de BBC te volgen en de rekeningenstelsels met elkaar te koppelen, kunnen deze verzelfstandigde entiteiten dus vanuit hun BBC-boekhouding, eventueel mits enkele kleine technische ingrepen op het einde van het boekjaar (wat in het accounting-jargon een transformational wordt genoemd), voldoen aan hun verplichtingen op basis van de boekhoudwetgeving voor ondernemingen. Ook omgekeerd (volgen boekhoudwetgeving voor ondernemingen en op einde van boekjaar aanpassen aan BBC) zou men te werk kunnen gaan. Naar ons oordeel is deze werkwijze ook voor de overige boekhoudkundige referentiekaders mogelijk.

Hoewel er vanuit technische oogpunt in principe geen noemenswaardige struikelblokken zouden mogen zijn om vanuit de financiële registratiesystemen van de entiteiten de noodzakelijk informatie aan te leveren voor de opmaak van het geconsolideerde kasstromenoverzicht naar economische aard, zijn er evenwel een aantal andere factoren die voor potentiële problemen kunnen zorgen:

- zoals blijkt uit tabel 7-2 (zie 7.1.2) zijn niet alle juridische entiteiten verplicht een begroting of meerjarenplan op te maken en te laten goedkeuren. Zodoende zal het voor bepaalde entiteiten onmogelijk zijn om hun toekomstige kasstromen mee te nemen (tenzij ze deze rapporten vrijwillig opmaken en laten goedkeuren). In dit geval zal in een toelichting bij het kasstromenoverzicht duidelijk moeten worden aangegeven dat de data van bepaalde entiteiten niet werden opgenomen in het geconsolideerde rapport (zie ook deel 6.5);
- in tegenstelling tot de BBC-rapportering die toegankelijk is via de open data tool, zijn niet alle rapporten van de overige entiteiten even vlot publiek toegankelijk. Daarenboven zijn deze rapporten niet altijd voldoende gedetailleerd (bv. ondernemingen die rapporteren conform het verkort schema) met het oog op de opmaak van het geconsolideerde kasstromenoverzicht. Voor deze entiteiten zal men over bijkomende informatie moeten beschikken (bv. een proef- en saldibalans, waarin op rekeningniveau wordt gerapporteerd) om de consolidatieoefening te kunnen maken;
- intergroepstransacties tussen het gemeente- of stadbestuur en andere entiteiten die tot de consolidatiekring behoren, kunnen uit de boekhouding van het gemeente- of stadsbestuur makkelijk worden gedetecteerd (o.a. aan de hand van de economische sectorcode). De hierboven beschreven open datatool laat dit ook toe voor de andere entiteiten die BBC toepassen, uiteraard voor zover de economische sectorcodes correcte en consistent worden geregistreerd. Om ten behoeve van de opmaak van het geconsolideerd kasstromenoverzicht de eventuele intergroepstransacties in kaart te brengen tussen entiteiten die BBC niet toepassen, zal bijkomende informatie moeten worden opgevraagd bij deze entiteiten.

B. Verklaring materiële verschillen in het geconsolideerde kasstromenoverzicht naar economische aard

De BBC-regelgeving schrijft reeds voor dat besturen in hun toelichting bij de financiële nota van de jaarrekening een verklaring moeten opnemen van de materiële verschillen tussen de gerealiseerde ontvangsten en uitgaven en de geraamde ontvangsten en uitgaven volgens de laatste budgetwijzigingen. Ook in de BBC 2020 blijft deze verplichting bestaan. Voor de overige entiteiten geldt deze verplichting niet (althans niet in de officiële rapportering). Hiervoor zal men, voor zover het geval, bijkomende toelichting moeten opvragen bij de desbetreffende entiteiten.

C. Overzicht werkings- en investeringssubsidies

Zoals reeds toegelicht in deel 5.3.2 moeten de entiteiten die BBC toepassen reeds rapporteren omtrent hun toegestane werkings- en investeringssubsidies en ook naar de toekomst toe zal deze verplichting blijven bestaan. Deze informatie moet in principe ook makkelijk vanuit gelijk welke boekhouding moeten kunnen aangeleverd worden. Om over deze informatie te kunnen beschikken, zal het gemeente- of stadbestuur opnieuw afhankelijk zijn van de informatie die door de tot de consolidatiekring behorende entiteiten wordt aangebracht. Ook hier is de kans groot dat een aantal entiteiten de gevraagde gegevens niet kunnen aanreiken omdat deze niet voorhanden zijn (bv. budgettaire gegevens).

7.1.4 Informatie omtrent verbonden partijen

Om de in deel 5.4.2 voorgestelde informatie omtrent verbonden partijen te kunnen opmaken, kan men voor de entiteiten die onder het toepassingsgebied van BBC vallen, een beroep doen op een verscheidenheid aan databronnen (zie ook deel 5.4.1). Ook voor de andere entiteiten kan men uit hun officiële rapportering diverse relevante gegevens halen. Zo moeten bijvoorbeeld ondernemingen en verenigingen in de toelichting bij hun jaarrekening, voor zover van toepassing, een aantal aspecten rapporteren die relevant kunnen zijn zoals bijvoorbeeld de staat met inlichtingen omtrent deelnemingen, de lijst met andere verbonden entiteiten (enkel voor vzw's en stichtingen) en de staat van het kapitaal en de aandeelhoudersstructuur (enkel voor ondernemingen). Maar voor bepaalde entiteiten en voor een aantal andere aspecten (o.a. de voornemens) zal men uiteindelijk te rade moeten gaan bij de desbetreffende besturen om een aantal noodzakelijke data op te vragen.

7.1.5 Geconsolideerde financiële gezondheid/toestand

Om de geconsolideerde financiële gezondheid/toestand van een bestuur in kaart te brengen, werd voorgesteld (zie deel 5.5.2) dit te doen aan de hand van de volgende gegevens:

- de geconsolideerde financiële schulden (bijlage 5)
- het geconsolideerd resultaat op kasbasis (beschikbaar budgettair resultaat) en de (gecorrigeerde) autofinancieringsmarge (bijlage 6)
- de geconsolideerde netto-kaspositie (bijlage 7)
- een aantal geconsolideerde ratio's (bijlage 8)

De data om deze rapporten op te maken zitten ofwel reeds vervat in de door de entiteiten gepubliceerde rapporten (zeker voor diegenen die onder BBC vallen) of kunnen in principe uit de boekhouding van deze entiteiten gefilterd worden en dit ongeacht het boekhoudkundig referentiestelsel waaraan ze onderhevig zijn. Ook hier moeten dezelfde kanttekeningen gemaakt worden als bij de opmaak van de geconsolideerde

financiële stromen (zie deel 7.1.3). Een aantal (toekomstige) gegevens zullen misschien niet voor handen zijn en voor een aantal detailgegevens zal men bijkomende gegevens bij de desbetreffende entiteiten moeten opvragen.

7.1.6 Geconsolideerde relevante financiële risico's

Op basis van een screening van de meerjarenplannen en de jaarrekeningen van een 50-tal lokale en provinciale besturen en een aantal gesprekken met financieel deskundigen uit de besturen zelf (zie deel 5.6.1) werden een 8-tal grote types financiële risico's geïdentificeerd die men wenst op te volgen.

Eerder in dit rapport werd al benadrukt dat niettegenstaande er in de BBC-regelgeving een kader is opgenomen op basis waarvan de lokale en provinciale besturen hun financiële risico's in kaart moeten brengen, deze rapportering in de praktijk (1) zeer gefragmenteerd en weinig consistent gebeurd en (2) niet altijd even accuraat en volledig is.

Dit blijkt vooreerst uit een analyse van de rapportering omtrent de financiële risico's in de toelichting van de meerjarenplannen van de 50 gescreende besturen. Hieruit blijkt, zoals geïllustreerd in tabel 7-3, dat:

- van de 8 types risico's, de besturen voornamelijk rapporteren omtrent de risico's die verband houden met hun schuldfinanciering (leningen), de exploitatie-uitgaven (vnl. pensioenuitgaven) en exploitatie-ontvangsten, respectievelijk 54%, 50% en 78% van de populatie. Risico's m.b.t. toegestane leningen (18%), verbonden partijen (34%), beleggingen (16%), aangegane engagementen (14%) en overige risico's (18%) kwamen minder aan bod;
- de risico's worden soms ook in zeer vage en algemene bewoordingen beschreven. Enkele voorbeelden hiervan zijn:
  - 'De bijdrage van het stadsbestuur in de tekorten van OCMW, verzelfstandigde entiteiten en via deelname in intergemeentelijke samenwerkingsstructuren heeft een grote invloed op de financiële stromen van het stadsbestuur'
  - 'De stad heeft een groot bedrag aan openstaande schulden die voor de volgende jaren een groot effect hebben op de meerjarenbudgetten';
- er vaak een beschrijving ontbreekt van de maatregelen om de risico's te voorkomen (32%) of blijft men hieromtrent zeer vaag (34%). Veelal wordt dan geduid op (1) de reserves die in het verleden werden opgebouwd om de financiële risico's op te vangen en (2) het feit dat de verschillende risico's van nabij worden opgevolgd. Slechts in 34% van de bestudeerde besturen werden één of meerdere concrete procedures en maatregelen beschreven die werden ingebouwd om de risico's te voorkomen of om hun impact te minimaliseren. Maar veelal was dit beperkt tot een bepaald risico en werd dit niet consequent toegepast voor alle risico's;
- bij 40% van de besturen de financiële risico's sinds de initiële opmaak van het meerjarenplan voor de beleidsperiode 2014-2019 niet meer geactualiseerd werden. Van de 60% van de besturen die de risico's wel actualiseerden, was deze actualisatie in 20% van de gevallen eerder beperkt. Wel hebben vastgesteld dat deze geactualiseerde risico's soms wel aanbod kwamen in andere beleidsrapporten (bv. in de motivering van budgetwijzigingen of wijzigingen van het meerjarenplan). Indien meerjarenplannen worden herzien, dan gebeurt deze aanpassing vaak grondig voor wat betreft de strategische nota en de financiële nota. De toelichtingen bij het meerjarenplan daarentegen worden bij een herziening vaak over het hoofd gezien;

- bij slechts 24% besturen we kunnen spreken van enige vorm van systematische risico-evaluatie in die zin dat in deze besturen de risico's jaarlijks worden geactualiseerd, deze actualisatie grondig gebeurt en er ook maatregelen werden opgenomen om de risico's op te vangen.

Ook uit een analyse van de jaarrekening 2016 van dezelfde 50 besturen naar hun rapportering omtrent de niet in de balans opgenomen rechten verplichtingen blijkt de eerder beperkte aandacht die hieraan besteed wordt. Zo geeft tabel 7-4 aan dat er vooral gerapporteerd wordt omtrent persoonlijke zekerheden gesteld voor rekeningen van de derden (48%) en andere diverse rechten en verplichtingen (62%), terwijl de overige rubrieken slechts sporadisch gebruikt worden. Wat betreft de eerste categorie wordt vooral gerapporteerd omtrent de borgstellingen wat waarschijnlijk (deels) te verklaren is omwille van het feit dat de besturen hieromtrent in het verleden vanuit het ABB bevraagd werden. Voor wat betreft de andere rechten en verplichtingen wordt vooral melding gemaakt van de boeking van bestemde fondsen.

Tot slot stellen we ook vast dat er vaak geen sprake is van een geïntegreerd verhaal. Uit de balans van de meeste besturen blijkt bijvoorbeeld dat er voorzieningen werden aangelegd voor diverse risico's en kosten, maar deze risico's zien we niet terugkomen in de toelichting bij het meerjarenplan. Hierdoor ontbreekt het in vele besturen dus vaak aan een duidelijk en overzichtelijk totaalbeeld van alle materiële risico's waaraan een bestuur blootgesteld is en de manier waarop de besturen hiermee omgaan (beheersmaatregelen), iets wat ook uit onze gesprekken met de mensen uit de praktijk bleek.

Concluderende kunnen we stellen dat het risicomanagement in vele besturen nog in zijn kinderschoenen staat. Ook Audit Vlaanderen[23] kwam op basis van hun audits bij besturen tot de vaststelling dat veel besturen vaak al op de hoogte waren van de risico's die tijdens de audit gedetecteerd werden, maar vaak onvoldoende actie ondernamen om deze op te vangen.

Het in kaart brengen van de materiële financiële risico's veronderstelt een systematisch en permanente risico-evaluatie bij alle in de consolidatiekring opgenomen entiteiten. Conform het '*COSO Integrated Framework*'[24] omvat risicomanagement: risicodetectie, risicoanalyse en risicobeheersing. Het komt er dus op aan om aan de hand van een risico-matrix (bijlage 9) de risico's te identificeren, hun impact en hun waarschijnlijkheid van voorkomen in te schatten en maatregelen of procedures uit te werken om de materialiteit van een risico te voorkomen of, indien het risico gematerialiseerd is, de impact ervan te beperken. Omdat de omstandigheden binnen organisaties continu wijzigen, moet de risico-evaluatie permanent gebeuren.

[23] Audit Vlaanderen: Structurele bevindingen uit de eerste reeks organisatie-audits bij lokale besturen, Globaal rapport, 14 december 2015.

[24] COSO (= The Committe of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) (1994), Internal control – Integrated framework, July; 2nd Edition.

Tabel 7-3 Rapportering financiële risico's

Financiële risico's Entiteit	Schulden	Exploitatie-ontvangsten	Exploitatie-uitgaven	Toegestane leningen	Verbonden partijen	Beleggingen	Aangegane engagementen	Overige risico's	Maatregelen om op te vangen	Laatste actualisatie	
Stad 1	1	1	1	-	1	-	-	-	Vaag	nov/17	Grondig
Gemeente 1	1	1	1	-	1	-	-	-	Vaag	nov/17	Beperkt
OCMW 1	1	-	1	1	-	-	-	1	Concreet	okt/17	Grondig
Stad 2	-	1	1	1	1	-	1	1	Concreet	dec/17	Grondig
Stad 3	1	-	1	-	1	1	1	-	Concreet	dec/17	Grondig
Gemeente 2	1	1	1	-	1	-	-	-	Concreet	dec/17	Grondig
Gemeente 3	1	1	1	1	-	1	-	-	Concreet	-	-
Gemeente 4	-	1	-	-	1	-	-	-	Vaag	nov/17	Beperkt
OCMW 2	1	1	1	1	-	1	-	-	Concreet	nov/17	Beperkt
OCMW 3	-	1	1	1	-	-	-	1	Concreet	dec/17	Grondig
OCMW 4	1	1	1	1	-	1	-	-	Concreet	-	-
OCMW 5	-	-	-	-	-	-	1	-	Vaag	nov/17	Beperkt
OCMW 6	-	-	1	-	-	-	-	-	Vaag	-	-
OCMW 7	-	1	1	-	-	-	1	1	-	nov/17	Grondig
OCMW 8	1	-	1	-	-	-	-	-	Concreet	-	-
Stad 4	1	-	1	-	1	1	-	-	Concreet	dec/17	Grondig
Gemeente 5	1	1	1	-	1	-	-	-	-	dec/17	Grondig
OCMW 9	-	1	1	-	-	-	-	1	-	dec/17	Grondig
OCMW 10	-	-	1	-	-	-	-	-	Vaag	-	-
Gemeente 6	1	1	1	-	1	-	-	1	Concreet	nov/17	Grondig
Gemeente 7	1	1	1	-	-	-	1	-	-	-	-
Stad 5	1	-	1	-	-	-	-	-	Concreet	dec/17	Grondig
Gemeente 8	1	1	1	-	1	-	1	-	Concreet	dec/17	Grondig
Provincie 1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-
Stad 6	1	1	1	-	1	1	1	-	Vaag	dec/17	Grondig
OCMW 11	-	1	1	-	-	-	-	-	-	dec/17	Beperkt
OCMW 12	1	1	1	-	-	1	-	-	Vaag	-	-
OCMW 13	-	-	1	-	-	-	-	1	Concreet	-	-
AGB 1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	dec/17	Beperkt
AGB 2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AGB 3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stad 7	1	-	1	1	1	-	1	-	Concreet	dec/17	Grondig
AGB 4	-	1	-	-	-	-	-	-	Vaag	dec/17	Beperkt
Gemeente 9	1	1	1	-	1	-	1	-	Vaag	nov/17	Grondig
Stad 8	1	1	1	-	1	-	-	-	Vaag	dec/17	Grondig
Provincie 2	-	-	-	-	-	-	1	-	-	nov/17	Beperkt
Stad 9	1	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-
Welzijnsvereniging 1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stad 10	-	-	1	-	-	-	1	-	Vaag	dec/17	Grondig
OCMW 14	-	-	1	-	1	-	-	-	Vaag	-	-
OCMW 15	1	-	1	-	-	-	-	1	Vaag	nov/14	Beperkt
Welzijnsvereniging 2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stad 11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gemeente 10	1	-	1	1	-	1	-	-	Vaag	dec/17	Grondig
Stad 12	1	-	1	-	1	-	-	-	Vaag	dec/17	Grondig
APB 1	-	1	-	-	-	-	-	-	Concreet	okt/14	Grondig
Stad 13	1	1	1	-	1	-	1	-	Concreet	nov/17	Grondig
Stad 14	-	-	1	-	-	-	1	-	-	-	-
Stad 15	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-
Welzijnsvereniging 3	1	-	1	1	-	-	-	1	Vaag	nov/17	Beperkt
	27	25	39	9	17	8	14	9			
	54%	50%	78%	18%	34%	16%	28%	18%			

Tabel 7-4 Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen

Rechten en verplichtingen Entiteit	Zekerheden gesteld door derden voor rekening van het bestuur (00)	Persoonlijke zekerheden gesteld voor rekening van derden (01)	Zakelijke zekerheden gesteld op eigen activa (02)	Ontvangen zekerheden (03)	Goederen en waarden van derden gehouden door derden (04)	Verplichtingen tot aan- en verkoop van vaste activa (05)	Termijnover-eenkomsten (06)	Goederen en waarden van derden gehouden door het bestuur (07)	Aangegane, niet opgenomen kredieten (08)	Diverse rechten en verplichtingen (09)
Stad 1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Gemeente 1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-
OCMW 1	1	1	-	-	-	-	1	-	-	1
Stad 2	1	1	-	1	-	-	-	-	-	1
Stad 3	1	1	-	1	1	-	-	-	-	1
Gemeente 2	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Gemeente 3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gemeente 4	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
OCMW 2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
OCMW 3	-	1	-	-	-	-	1	-	-	1
OCMW 4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
OCMW 5	-	-	1	1	-	-	-	-	-	1
OCMW 6	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1
OCMW 7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
OCMW 8	-	-	-	1	-	-	-	1	-	1
Stad 4	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Gemeente 5	-	1	1	1	-	1	-	1	-	-
OCMW 9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
OCMW 10	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1
Gemeente 6	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Gemeente 7	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stad 5	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Gemeente 8	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1
Provincie 1	-	1	-	-	-	1	-	-	-	1
Stad 6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
OCMW 11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
OCMW 12	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
OCMW 13	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1
AGB 1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AGB 2	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-
AGB 3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stad 7	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
AGB 4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gemeente 9	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Stad 8	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Provincie 2	-	1	-	-	-	1	-	1	-	1
Stad 9	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Welzijnsvereniging 1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stad 10	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-
OCMW 14	-	-	-	1	-	1	-	-	-	1
OCMW 15	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Welzijnsvereniging 2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stad 11	-	1	-	1	-	-	-	1	-	-
Gemeente 10	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Stad 12	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
APB 1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Stad 13	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-
Stad 14	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-
Stad 15	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-
Welzijnsvereniging 3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	5	24	2	12	1	4	2	5	0	31
	10%	48%	4%	24%	2%	8%	4%	10%	0%	62%

Ook voor de entiteiten die niet onder het toepassingsgebied van de BBC vallen, kan men uit hun officiële rapportering soms gegevens halen die bepaalde risico's in kaart brengen of op zijn minst het bestaan ervan doen vermoeden. Zo moeten ondernemingen en verenigingen in hun toelichting bij de jaarrekening ook een staat opnemen van hun niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen. Ook andere toelichtingen zoals bijvoorbeeld de staat van de schulden en overlopende rekeningen (o.a. gewaarborgde schulden), de staat betreffende de betrekkingen met verbonden entiteiten, bestuurders en commissarissen (o.a. toegestane waarborgen) en de staat van de voorzieningen voor overige risico's en kosten, kunnen relevante informatie bevatten om de geconsolideerde financiële risico's in kaart te brengen. Voor wat betreft de grote en kleine beursgenoteerde vennootschappen die deel uitmaken van de consolidatiekring kan ook informatie omtrent hun financiële risico's geput worden uit hun jaarverslag die zij conform artikelen 94 en 100 van het Wetboek van vennootschappen moeten opmaken en openbaar maken. Dit jaarverslag moet o.a. bevatten:

- een getrouw overzicht van de ontwikkeling en de resultaten van het bedrijf en van de positie van de vennootschap, alsmede een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee zij geconfronteerd wordt. In de mate waarin zulks noodzakelijk is voor een goed begrip van de ontwikkeling, de resultaten of de positie van de vennootschap, moet de analyse zowel financiële als, waar zulks passend wordt geacht, niet-financiële essentiële prestatie-indicatoren bevatten die betrekking hebben op het specifieke bedrijf van de vennootschap, met inbegrip van informatie betreffende milieu- en personeelsaangelegenheden. Waar zulks passend wordt geacht moet worden verwezen naar en aanvullende uitleg worden gegeven bij de bedragen in de jaarrekening;
- informatie omtrent de belangrijke gebeurtenissen die na het einde van het boekjaar hebben plaatsgevonden;
- inlichtingen over de omstandigheden die de ontwikkeling van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden, voor zover zij niet van die aard zijn dat zij ernstig nadeel zouden berokkenen aan de vennootschap;
- ingeval uit de balans een overgedragen verlies blijkt of uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, een verantwoording van de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit;
- wat betreft het gebruik door de vennootschap van financiële instrumenten en voor zover zulks van betekenis is voor de beoordeling van haar activa, passiva, financiële positie en resultaat:
  - de doelstellingen en het beleid van de vennootschap inzake de beheersing van het risico, met inbegrip van haar beleid inzake hedging van alle belangrijke soorten voorgenomen transacties, waarvoor hedge accounting wordt toegepast, alsook het door de vennootschap gelopen prijsrisico, kredietrisico, liquiditeitsrisico, en kasstroomrisico.

Maar uiteindelijk zal men ook hier in grote mate afhankelijk zijn van de informatie die door entiteiten zelf worden aangereikt in het kader van hun risicomanagement (voor zover aanwezig).

7.1.7 Conclusie

Concluderend kunnen we stellen dat in de boekhoudingen van de verschillende entiteiten die tot de consolidatiekring kunnen behoren, en dit ongeacht het referentiestelsel waaraan ze onderhevig zijn, reeds de meeste data vervat zitten noodzakelijk voor de opmaak van de cijfermatige rapporten zoals het geconsolideerde kasstromenoverzicht, het overzicht van de subsidies en het in kaart brengen van de

geconsolideerde financiële gezondheid/toestand (financiële schulden, financieel evenwicht, …). Wel bestaat de mogelijkheid dat:

1. voor een aantal entiteiten bepaalde (detail)gegevens niet voorhanden zullen zijn omdat de entiteiten niet verplicht zijn deze data bij te houden (bv. opmaak van een meerjarenplan, opsplitsing volgens economische sectorcodes, …), ze dit ook niet op vrijwillige basis doen en men ook niet kan verwachten dat ze over deze informatie zouden moeten beschikken. In dit geval zal men in de geconsolideerde rapportering duidelijk moeten aangegeven dat bepaalde data niet werden meegenomen in de cijfers of enkele op een meer geaggregeerd niveau;
2. daarnaast zullen bepaalde (detail)gegevens misschien wel beschikbaar zijn in de boekhouding, maar daarom niet publiek toegankelijk. Hier zal men dan afhankelijk zijn van de welwillendheid van de tot de consolidatiekring behorende entiteiten om accurate gegevens aan te leveren.

Ook voor de eerder tekstuele gegevens zoals de verklaring van de materiële verschillen, informatie omtrent verbonden partijen en de beschrijving van de financiële risico's, zal men in grote mate moeten rekenen op de 'goodwill' van desbetreffende entiteiten wil men deze informatie in de geconsolideerde rapportering integreren. De manier waarop men deze datacollectie moet organiseren en de mogelijke problemen die zich hierbij kunnen stellen komen verder aan bod in deel 8.

7.2 CONSOLIDATIEMETHODE

In de ondernemingswereld wordt met het oog op de toe te passen methode een onderscheid gemaakt tussen (1) entiteiten waar sprake is van exclusieve controle (de controle die een vennootschap alleen of samen met één of meer van haar dochtervennootschappen uitoefent), (2) consortia en (3) entiteiten waar sprake is van gezamenlijke controle. In het eerste twee gevallen gebeurt de consolidatie op basis van de integrale consolidatiemethode. In het tweede geval wordt gebruik gemaakt van de evenredige consolidatiemethode.

Gezien de andere invulling van het concept controle in een overheidscontext (vaak niet gebaseerd op aandelenbezit) en de soms moeilijke aflijning tussen exclusieve en gezamenlijke controle, lijkt het ons aangewezen om bij de Vlaamse lokale besturen alle financiële informatie van de tot de consolidatiekring behorende entiteiten op te nemen volgens de evenredige consolidatiemethode. Dit houdt in dat de financiële informatie van de verschillende tot de consolidatiekring behorende entiteiten moet opgenomen worden tot het aandeel van het gemeente- of provinciebestuur in deze entiteiten. Daarnaast moet bij de opmaak van de geconsolideerde rapporten ook abstractie worden gemaakt van de intragroepsverrichtingen.

Het aandeel van een gemeente- of provinciebestuur in een bepaalde entiteit kan op verschillende manieren bepaald worden. Uiteindelijk moet dit aandeel een weerspiegeling zijn van het werkelijke belang dat een bestuur in een andere entiteit heeft, of de (feitelijke) risico's die het erin loopt. Indien de controle wordt vastgesteld op basis van aandelenbezit, dient de consolidatie te gebeuren op basis van het aangehouden belangenpercentage (zie deel 3.2.3). Indien een bestuur controle uitoefent die niet gebaseerd is op aandelen, dient het aandeel bepaald te worden op basis van andere criteria. Zo kan het aandeel in bepaalde gevallen bepaald worden op basis van wettelijke, statutaire of contractuele afspraken rond de tussenkomst in de verliezen/tekorten of op basis van feitelijke situaties. Bij de meergemeentepolitiezones en de hulpverleningszones kan dit aandeel bijvoorbeeld bepaald worden op basis van de verdeling van de

gemeentelijke dotatie. Bij de eredienstbesturen zou dit dan weer kunnen gebeuren op basis van de percentages die werden vastgelegd bij de erkenning van de geloofsgemeenschappen.

Naar analogie met werkwijze in ESR2010 (zie deel 2.8) wordt om praktische overwegingen voorgesteld om voor wat betreft de eliminatie van de intragroepstransacties te focussen op de belangrijkste geldstromen. Concreet houdt dit in dat volgende transacties, die qua aantal veelal beperkt zijn, zeker moeten worden geëlimineerd naar aanleiding van de opmaak van de geconsolideerde rapporten:

1. werkings- en investeringssubsidies
2. rente en dividenden
3. toegestane leningen (incl. leasings)
4. kapitaalinbrengen/onttrekkingen
5. aan- en verkoop van materiële vaste activa

Daarnaast is het ook aanbevelingswaardig om eventuele andere onderlinge geldstromen weg te strepen voor zover het om belangrijke bedragen gaat (bv. belangrijke onderlinge aan- en verkopen).

De informatie die noodzakelijk is om de hiervoor vermelde geldstromen te elimineren, moet in eerste instantie gehaald worden uit de boekhouding van het moederbestuur. Aan de hand van bepaalde economische sectorcodes (bv. 420, 430, 431, 440, 450, 460, 470, …), in combinatie met bepaalde algemene rekeningen (bv. 2800, 2810, 2903, 2904, 2905, 6101, 649, 664, …), kunnen de desbetreffende intergroepstransacties uit de BBC-boekhouding gehaald worden. Ook voor de andere entiteiten die onder de BBC vallen kan deze informatie in principe makkelijk uit de boekhouding gehaald worden. Voor wat betreft de interrelaties tussen entiteiten die de BBC niet toepassen, maar dit zal eerder beperkt zijn, zal men bij de desbetreffende entiteiten moeten nagaan of er interrelaties zijn en zo ja voor welke bedragen.

8 GOVERNANCE

8.1 INLEIDING

Governance gaat over de manier waarop organisaties worden aangestuurd en gecontroleerd en de manier waarop verantwoording wordt afgelegd ten behoeve van de diverse belanghebbenden. Ook in een overheidscontext is een deugdelijke governance van belang gezien de complexe en moeilijk beheersbare omgeving waarbinnen overheidsinstellingen opereren. Het is namelijk belangrijk dat de middelen waarover de overheid beschikt optimaal worden besteed en dat daarover ook betrouwbare verantwoording wordt afgelegd aan de bevolking.

Zowel in de wetenschappelijke literatuur als in de praktijkwereld is men het erover eens dat er niet zoiets bestaat als 'het' governance model (Abzug, 1996). Integendeel, conform de zogenaamde '*contingency theory*' (Woodward, 1958) is het optimale governance model van een organisatie afhankelijk van zowel interne (persoonlijkheden, cultuur, …) als externe factoren (wetgevend kader) die veelal uniek zijn voor elke organisatie. Het governance model dat het meest geschikt is voor een bepaalde organisatie, is dit dus niet per definitie voor een andere (gelijkaardige) organisatie (Brudney and Murray, 1998).

Hoewel er binnen het bestek van deze studie vooral zal ingezoomd worden op de governance van het financiële consolidatieproces en de problemen die zich hierbij kunnen manifesteren, wordt deze thematiek vooreerst in een ruimere context geplaatst. De governance van de financiële consolidatie kan namelijk niet los gezien worden van het algemene governance-model dat in een entiteit wordt toegepast. Dit model zal namelijk ook repercussies hebben op de governance van de financiële consolidatie (interne dimensie) en de relatie ten aanzien van de verbonden partijen (externe dimensie).

In dit deel wordt dan ook vooreerst op basis van een literatuurstudie een inventaris gemaakt van een aantal typologieën op basis waarvan governance-modellen kunnen worden ingedeeld. Vervolgens wordt dieper ingegaan op de manier waarop aan deze governance invulling wordt gegeven bij de Vlaamse lokale besturen. Vervolgens worden de verschillende componenten die verband houden met de governance van de financiële consolidatie belicht. Tot slot worden een aantal mogelijke zwakheden in de huidige opzet van de governance bij de Vlaamse lokale besturen in functie van het financiële consolidatieproces en worden een aantal voorstellen geformuleerd ter versterking van deze governance.

8.2 OVERZICHT GOVERNANCE-MODELLEN

In de wetenschappelijk literatuur werden in de loop der jaren verschillende governance-modellen geconceptualiseerd die, vanuit verschillende invalshoeken, dieper ingaan op de configuratie van de bestuurs- en toezichtsverhoudingen in organisaties. Deze typologieën rangschikken de verhoudingen veelal vanuit een toenemende interactie tussen de verschillende geledingen in een organisatie. Zo kunnen bijvoorbeeld volgens Bradshaw, Hayday and Armstrong (2007) vanuit de innovatieve/status quo en unitaire/pluralistische dimensie, volgende governance-modellen in de non-profitsector kunnen worden geïdentificeerd:

- het *'Policy Governance Model'*: dit model focust op de individuele organisatie en maakt een duidelijk onderscheid tussen de beleidsverantwoordelijkheid van de raad van bestuur en de operationele verantwoordelijkheid van het management van de organisatie*;*
- het *'Constituent/Representative Board Model'*: binnen dit model zijn de oprichters van de organisatie ook vertegenwoordigd in de raad van bestuur waardoor de raad van bestuur vaak omvangrijk is. Ook hier is er nog sprake van een strikt opdeling tussen beleidsverantwoordelijkheid en operationele verantwoordelijkheid;
- het *'Entrepreneurial Board Model'*: in dit model combineert de topleider van de organisatie de functie van operationeel verantwoordelijke (CEO) met dat van voorzitter van de raad van bestuur. Hierdoor wordt de dichotomie tussen het beleid en het operationele minder strikt; en
- het *'Emergent Cellular Model'*: in dit geval bestaat de organisatie uit verschillende cellen (bv. zelfsturende teams of autonome units) die zelfstandig kunnen opereren maar ook met andere cellen kunnen interageren*.*

In de publieke sector worden de diverse governance-modellen veelal in kaart gebracht in functie van de politiek-ambtelijke verhoudingen. Geïnspireerd op de studies van Aberbach, Putnam en Rockman (1981), Peters (1987) en Svara (2006) kunnen deze verhoudingen grosso mode ingedeeld worden in de volgende 4 types, zoals ook geïllustreerd in tabel 8-1 hierna:

- Type 1 Dichotome governance modellen
  Deze modellen sluiten nauw aan bij het klassieke model van Weber (1968) en Wilson (1987). Hierin is er een strikte, tweeledige scheiding tussen de politiek en de administratie, waarbij de administratie onder politieke controle staat. Ze gaan dus uit van het principe dat politici de beleidskeuzes maken en de administratie deze keuzes loyaal, neutraal en efficiënt uitvoert. Tot deze categorie behoren de volgende modellen: het '*Policy/Administraion Model*' (Aberbach, et al, 1981), het '*Formal-Legal Model*' (Peters, 1987) en het *'Separte Roles Model'* (Svara, 2006);
- Type 2 Semi-dichotome governance modellen
  Dit zijn modellen waarbij zowel de politici als de ambtenaren betrokken zijn bij het beleid maar waarbij laatstgenoemden louter optreden als technische specialisten die pragmatisch te werk gaan en zich niet inlaten met de politieke, ideologische gevoeligheden. Deze modellen gaan nog steeds, zij het in minder mate, uit van een ondergeschiktheid van de administratie. Het '*Facts/Interes Model*' en het '*Energy/Equilibrium Model*' (Aberbach, et al, 1981) zijn hier een voorbeelden van.
- Type 3 Samenwerkingsmodellen
  Binnen dit type wordt afgestapt van de dichotomie tussen politiek en administratie en is er sprake van een gedeelde verantwoordelijkheid bij zowel de beleidsmatige als de operationele beslissingen die worden genomen. De verhouding tussen politiek en administratie is er in deze modellen dus één van partnerschap en samenwerking in plaats van loyaliteit en hiërarchie (Toonen, 2001). Het '*Hybride Model*' (Aberbach, et al, 1981), het '(*Functional) Village Life Model'* (Peters, 1987) en het *'Overlapping Roles Model'* (Svara, 2006) behoren tot dit type.
- Type 4 Bureaucratische governance modellen
  Dit zijn situaties waarbij de administratie het van de politiek overneemt of waarbij er een strijd tussen beiden bestaat om de macht te verwerven over het beleid. Deze administratieve dominantie manifesteert zich vaak wanneer er een sterkere professionalisering is van de administratie in vergelijking met het politieke niveau. Hierdoor krijgt de administratie toegang tot meer en betere informatie, bouwt zij bepaalde netwerken uit en beschikt zij over meer expertise om het beleid uit

te tekenen. Het '*Adversarial Model*', het '*Administrative State Model*' (Peters, 1987), het *'Autonomous Administrator Model'* en het *'Responsive Administrator Model'* (Svara, 2006) zijn hier voorbeelden van.

Binnen de types 1, 2 en 3 modellen wordt vaak ook nog een onderscheid gemaakt tussen governance modellen van het horizontale of van het verticale type. Bij het verticale type loopt de samenwerking tussen de politiek en de administratie over de beleidsdomeinen terwijl bij het horizontale type de politiek samenwerkt met het topmanagement van de organisatie en dus over de beleidsdomeinen heen.

Tabel 8-1 Typologie van de politiek-ambtelijke verhoudingen

	Type 1	Type 2	Type 3	Type 4
Verticale samenwerking		- Facts/Intrest Model - Energy/Equilibrium Model'	- Hybride Model - Functional Village Life Model - Overlapping Roles Model'	- Adversarial Model - Administrative State Model - Autonomous Administrator Model - Responsive Administrator Model
Horizontale samenwerking	- Policy/Administraion Model - Formal-Legal Model - Separte Roles Model	- Facts/Interetst Model - Energy/Equilibrium Model'	- Hybride Model - Village Life Model - Overlapping Roles Model'	

8.3 GOVERNANCE BIJ VLAAMSE LOKALE BESTUREN

In de Vlaamse lokale besturen zijn in de loop der jaren een drietal grote types bestuursvormen ontstaan die heden ten dage nog steeds worden gehanteerd: het schepenmodel, het secretarismodel en het diensthoofdenmodel. In tabel 8-2 worden deze modellen geclassificeerd conform de in het vorige deel uiteengezette typologie.

In het schepenmodel is er veelal sprake van een functionele opdeling waarbij er intensieve contacten zijn tussen de bevoegde schepen en de bevoegde administratie van het desbetreffende beleidsdomein. Afhankelijk van de manier waarop de samenwerking tussen de schepen en de administratie verloopt, is hier sprake van een semi-dichotoom (type 2) of een samenwerkingsmodel (type 3) van het verticale type.

In het secretarismodel wordt een centrale rol toebedeeld aan de gemeentesecretaris, die als het ware de link is tussen de politiek en de administratie. Deze secretaris is binnen dit model, onder het gezag van het college, voornamelijk verantwoordelijk voor de interne werking van de organisatie en toetst enkel de politieke keuze af tegen de (financiële) mogelijkheden van het bestuur. Dit model is dus eerder een typisch voorbeeld van een tweeledig bestuursmodel (type 1) of een semi tweeledig bestuursmodel (type 2).

Het diensthoofdenmodel tot slot gaat uit van (1) een grotere betrokkenheid van de administratieve top van de besturen, het zogenaamde managementteam, bij de beleidsvoorbereiding naast hun verantwoordelijkheid voor de uitvoering en evaluatie van het beleid en (2) meer overleg en een verregaande samenwerking tussen de politiek en de administratie. Vanuit deze visie sluit het diensthoofdenmodel nauw aan bij het samenwerkingsmodel (type 3) van het horizontale type. Echter, in het regelgevend kader zijn nog

steeds diverse bepalingen opgenomen, die een onderscheid maken tussen de domeinen die enerzijds tot de bevoegdheid van de politiek en anderzijds tot het werkterrein van de administratie behoren. In de mate waarin dit zich ook uit in de praktijk, sluit dit diensthoofdenmodel meer aan bij het semi-dichotome model (type 2) van het horizontale type.

Tabel 8-2 Classificatie bestuursmodellen Vlaamse lokale besturen

	Type 1	Type 2	Type 3	Type 4
Verticale samenwerking		Schepenmodel	Schepenmodel	
Horizontale samenwerking	Secretarismodel	Secretarismodel Diensthoofdenmodel	Diensthoofdenmodel	

Naast de hiervoor beschreven bestuursmodellen werden in het decreet over het lokaal bestuur ook een aantal bijkomende formele tools geïntroduceerd die de uitwerking van een deugdelijke governance bij lokale besturen verder moeten faciliteren. Het gaat hierbij om:

- de afsprakennota die moet afgesloten worden tussen het managementteam en de politieke organen van het bestuur (o.a. het college van burgemeester en schepenen). Hierin moeten afspraken worden gemaakt over de wijze waarop het managementteam met de politieke organen zal samenwerken om de beleidsdoelstellingen te realiseren, en over de omgangsvormen tussen bestuur en administratie;
- de mogelijkheid om (operationele) bevoegdheden van het college van burgemeester en schepenen te delegeren naar de administratie;
- de verplichting tot invoering van een organisatiebeheersingssysteem waarin bepaalt moet worden op welke wijze de organisatiebeheersing wordt georganiseerd, met inbegrip van de te nemen controlemaatregelen en -procedures en de aanwijzing van de personeelsleden die ervoor verantwoordelijk zijn, en de rapporteringsverplichtingen van de personeelsleden die bij het systeem betrokken zijn;
- de mogelijkheid voor de gemeenteraad om een interne audit te organiseren;
- de mogelijkheid tot een soepeler personeelsbeleid. Zo laat het mandaatstelsel[25] toe om bepaalde functies (o.a. de functie van secretaris, adjunct-secretaris, financieel beheerder, functies in statutaire betrekkingen van niveau A of niveau B, …) die vacant komen te staan voor een vooraf bepaalde periode toe te kennen aan een personeelslid;
- de veralgemeende invoering van het instrument van de beheers- en samenwerkingsovereenkomst voor de sturingsrelatie tussen het lokaal bestuur en haar verzelfstandigde entiteiten (IVA, EVA's, ocmw, gemeentelijke vennootschappen, verenigingen of stichtingen). In deze overeenkomsten kunnen volgende aangelegenheden geregeld worden:
    1. de concretisering van de wijze waarop de verzelfstandigde entiteit zijn taken moet vervullen en van de doelstellingen ervan;
    2. de toekenning van middelen voor de eigen werking en de uitvoering van de doelstellingen van de verzelfstandigde entiteit;

[25] Art. 80 van het besluit van de Vlaamse Regering van 7 december 2007 houdende de minimale voorwaarden voor de personeelsformatie, de rechtspositieregeling en het mandaatstelsel van het gemeentepersoneel en het provinciepersoneel en houdende enkele bepalingen betreffende de rechtspositie van de secretaris en de ontvanger van de ocmw's.

3 de aanwending van de aan de verzelfstandigde entiteit ter beschikking gestelde of overgedragen personeelsleden, middelen en infrastructuur;
4 het presentiegeld en de andere vergoedingen die in het kader van de bestuurlijke werking van de verzelfstandigde entiteit worden toegekend;
5 de voorwaarden waaronder eigen inkomsten of andere financieringen mogen worden verworven en aangewend;
6 de wijze waarop de tarieven voor de geleverde prestaties door de raad van bestuur vastgesteld en berekend worden;
7 de gedragsregels inzake dienstverlening;
8 de voorwaarden waaronder de verzelfstandigde entiteit andere personen kan oprichten, erin kan deelnemen of zich erin kan laten vertegenwoordigen;
9 de informatieverstrekking door de verzelfstandigde entiteit aan de gemeente;
10 de wijze waarop de verzelfstandigde entiteit zal voorzien in een systeem van interne controle;
11 de maatregelen bij niet-naleving door een partij van haar verbintenissen uit hoofde van de beheersovereenkomst en de bepalingen inzake beslechting van geschillen die rijzen bij de uitvoering van de beheersovereenkomst;
12 de omstandigheden waarin en de wijze waarop de beheersovereenkomst kan worden verlengd, gewijzigd, geschorst en ontbonden;
13 de toekenning aan een of meer commissarissen van de controle op de financiële toestand, op de jaarrekening en op de regelmatigheid van de verrichtingen weer te geven in de jaarrekening van de gemeentelijke vennootschap, vereniging of stichting. Die commissarissen zijn erkende bedrijfsrevisoren.

8.4 GOVERNANCE-ASPECTEN M.B.T. DE FINANCIËLE CONSOLIDATIE

8.4.1 Componenten

Bij de governance van het financiële consolidatieproces draait het uiteindelijk om de volgende vragen:

(1) wie is verantwoordelijk voor de geconsolideerde rapportering?
(2) wie stuurt het consolidatieproces aan?
(3) hoe kunnen de voor de consolidatie noodzakelijke data worden verzameld?; en
(4) wie staat in voor het toezicht op de rapportering?

In wat volgt wordt voor deze verschillende governance-vragen ingegaan op een aantal algemene principes van hoe het zou moeten zijn en een aantal vastgestelde problemen die deze principes in gevaar kunnen brengen. Hierbij werd uitgegaan van de bestaande decretale bepalingen die de bestuurs- en toezichtsverhoudingen bij de lokale besturen regelen. Dit betekent evenwel niet dat de kwaliteit en geschiktheid van dit systeem binnen het 'New Public Management' gedachtegoed niet in vraag kan worden gesteld. Deze discussie valt echter buiten het bestek van deze studie omdat ze deel uitmaakt van een ruimer debat dat verder gaat dan het consolidatievraagstuk. Desalniettemin worden in deel 8.5 hierna een aantal voorstellen worden geformuleerd ter aanvulling (niet ter vervanging) van de reeds bestaande wettelijke bepalingen met het oog de versterking van de governance van het financiële consolidatieproces.

8.4.2 Wie is verantwoordelijk voor de geconsolideerde rapportering?

Naar aanleiding van de introductie van het 'New Public Management' (NPM) gedachtegoed bij overheden pleit Hood (1995) voor een bedrijfsgerichte governance model bij overheden waarbij politici o.a. minder betrokken zijn bij het dagdagelijks operationeel management en het management meer geresponsabiliseerd wordt. Dit houdt volgens Hood een schift in van het zogenaamde klassieke 'Policy/Administration Governance Model' naar een 'Corporate Governance Model'.

Zoals reeds besproken hiervoor (zie deel 8.2) is er in het 'Policy/Administration Governance model' (type 1) een strikt onderscheid tussen bestuur en management. Conform dit model is het bestuursorgaan verantwoordelijk voor de algemene beleidsbeslissingen (visie, missie, strategie en de waarden van de organisatie) en mandateert zij het management om deze strategische beslissingen verder uit te werken binnen het door haar geschetste kader. De rol van het management beperkt zich dus tot het operationeel leiderschap om het door het bestuursorgaan uitgestippelde beleid op een efficiënte en effectieve manier uit te voeren. In deze modellen moet het bestuursorgaan uiteindelijk verantwoording afleggen aan diegenen die eigenaar zijn van de organisatie. Het bestuursorgaan treedt dus op als een soort huisbewaarder/rentmeester ('steward') die de belangen van de eigenaars behartigd. Hierbij draagt het bestuur - en niet het management - de volledige verantwoordelijkheid voor het eigen bestuur en de gevolgen daarvan, als voor alles wat het aan het management heeft gemandateerd of gedelegeerd. Vanuit deze invalshoek is het bestuursorgaan de uiteindelijke verantwoordelijk voor de geconsolideerde rapportering.

Het 'Corporate Governance Model', dat nauw aansluit het horizontaal samenwerkingsmodel (type 3), daarentegen gaat uit van een gedeelde verantwoordelijkheid tussen bestuur en management. Conform de OESO (2015) omvat corporate governance "a set of relationships between a company's management, its board, its shareholders and other stakeholders. Corporate governance also provides the structure through which the objectives of the company are set, and the means of attaining those objectives and monitoring performance are determined". Ook de Belgische Corporate Governance Code (2009, p. 8)[26] gaat uit van het zoeken naar een evenwicht tussen leiderschap, ondernemerschap en prestatie enerzijds, alsook controle en conformiteit met deze regels anderzijds.

Indien we de situatie in de Vlaamse lokale besturen voor ogen houden, dan stellen we vast dat in vele besturen het schepenmodel, in meer of minder mate, nog steeds de standaard is (Hennau, 2016) en er vaak nog sprake is van een dichotome of semi-dichotome governance-structuur (type 1 of 2). Dit blijkt ook uit de eerste reeks van organisatie-audits bij lokale besturen[27]. Daaruit blijkt dat er besturen zijn waar er een dermate nauwe verticale samenwerking is tussen het politieke niveau en de administratie, dat de coördinatie- en sturingsmogelijkheden van het management beperkt zijn.

Uiteindelijk zou een horizontaal samenwerkingsmodel tussen alle entiteiten van de consolidatiekring als streefbeeld moeten worden aangenomen. Dit houdt in dat er m.b.t. de geconsolideerde rapportering sprake zou moeten zijn van een gedeelde verantwoordelijkheid tussen de verschillende actoren die bij de consolidatie betrokken zijn. Zowel het bestuursorgaan en het management van de moederentiteit als het

[26] https:///www.corporategovernancecommittee.be/nl

[27] Audit Vlaanderen: Structurele bevindingen uit de eerste reeks organisatie-audits bij lokale besturen, Globaal rapport, december 2015.

bestuursorgaan en het management van de verbonden entiteiten zouden dus een bepaalde verantwoordelijkheid moeten hebben t.a.v. de geconsolideerde rapportering.

8.4.3 Wie stuurt het consolidatieproces aan?

Zoals reeds benadrukt (zie deel 6.1) werd aan de gemeente- en provinciebesturen de grondwettelijke regierol toebedeeld op het lokale bestuursniveau. Er is hier dus sprake van een verticale structuur[28] waarbij het gemeente- en provinciebestuur wordt beschouwd als de moederentiteiten van het lokale bestuursniveau. Bij dergelijke structuren rust de consolidatieverplichting in principe op de moederentiteit die een controlebevoegdheid uitoefent over andere entiteiten. Ook het Wetboek van vennootschappen (art. 110) en IPSAS 35, §5 stellen dat in het geval van verticale besturen, de moederentiteit verantwoordelijk is voor het opstellen van de geconsolideerde verslaggeving. Uitgangspunt hierbij is dat de consoliderende entiteit haar controlebevoegdheid moet aanwenden om vanwege de in de consolidatie opgenomen of op te nemen dochterentiteiten, te verkrijgen dat zij haar op haar verzoek tijdig de gegevens verstrekken die zij nodig heeft om de consolidatieverplichtingen na te komen (zie bijvoorbeeld art. 123 KB 30 januari 2001).

Logischerwijs en in de geest van het decreet over het lokaal bestuur betekent dit dat de financieel directeur van de moederentiteit, in overleg met het managementteam, zal moeten instaan voor de opmaak van de geconsolideerde rapportering.

Echter, we stellen ten aanzien van de verbonden entiteiten een asymmetrie vast tussen de bevoegdheden en verantwoordelijkheden van het college van burgemeester en schepenen en de bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de administratie. De aansturing t.a.v. van de verbonden entiteiten verloopt bij lokale besturen veelal via het college van burgemeester en schepen. Deze directe link die er bestaat tussen het college en het bestuursorgaan van de verbonden entiteit weerspiegelt zich niet in een directe link tussen de administraties van beide entiteiten. Men kan zich ook de vraag stellen of de leden van het managementteam ten volle hun verantwoordelijkheid kunnen opnemen indien er externe factoren zijn, waarop zij geen zicht hebben. Kan een financieel directeur instaan voor de opmaak van de geconsolideerde rapportering en zijn andere decretale opdrachten (o.a. voor de financiële analyse en financiële beleidsadvisering conform art. 176, 3° van het decreet over het lokaal bestuur) indien hij geen toegang heeft tot de data van de verbonden entiteiten en bijvoorbeeld ook geen zicht heeft op bepaalde financiële risico's die zich bij verbonden entiteiten kunnen manifesteren?

De diverse governance instrumenten opgenomen in het decreet over het lokaal bestuur focussen zich ook voornamelijk op de interne organisatie en werking van een bestuur en, met uitzondering van de beheersovereenkomst, minder op de sturing t.a.v. verbonden partijen. Zo stelt artikel 191 van het decreet over het lokaal bestuur dat de kernopdracht van het managementteam erin bestaat de coördinatie van de diensten van de gemeente en het ocmw bij de beleidsvoorbereiding, de beleidsuitvoering en de beleidsevaluatie te ondersteunen en de eenheid in de werking, de kwaliteit van de organisatie en de werking van de diensten van de gemeente en het ocmw, alsook de interne communicatie, overeenkomstig het organisatiebeheersingssysteem te bewaken. Ook in de afsprakennota ligt de focus vaak op de interne werking van de organisatie. Daarnaast heeft onderzoek (Hennau, 2016) ook aangetoond dat niet alle

[28] En dit in tegenstelling tot horizontale structuren waarbij een entiteit enerzijds en één of meer andere entiteiten anderzijds, waartussen geen affiliatieverband bestaat, onder centrale leiding staan (bv. consortium).

governance-instrumenten tot het gewenste resultaat hebben geleid en blijkt dat bepaalde instrumenten slecht ontwikkeld werden vanuit een formalistische invalshoek (fenomeen van 'decoupling'). Zo blijkt o.a. de afsprakennota vaak maar een beperkte impact te hebben, en is deze vaak slechts een schriftelijk weerslag van bestaande praktijken. Dit valt deel te verklaren uit het feit dat niet alle tools niet even dwingend (bv. delegatie van bevoegdheden) of afdwingbaar (wat indien de afspraken uit afsprakennota niet worden nageleefd?).

8.4.4 Hoe kunnen de noodzakelijke data worden verzameld?

Deze vraag heeft zowel een interne als een externe dimensie. De data noodzakelijk voor de opmaak van de geconsolideerde verslaggeving moeten namelijk komen vanuit zowel de eigen organisatie als vanuit de diverse entiteiten die tot de consolidatiekring behoren. Hoewel de interne informatie in principe vlot voor handen zou moeten zijn, is dit in de praktijk niet altijd het geval. Er kunnen zich namelijk situaties voordoen die voornamelijk verband houden met de zogenaamde "agency-theory" (Jensen and Meckling, 1976)[29]. Zo kan een mogelijks verstoorde (vertrouwens)relatie zijn tussen het college van burgemeester en schepenen en het management van het bestuur een vlotte interne informatiedoorstroming (bv. rond bepaalde risico's, beloftes of voornemens) belemmeren. Ook de verhouding tussen de gemeenteraad en het college van burgemeester en schepenen kan in bepaalde gevallen vertroebeld zijn.

Een dergelijke verstoorde relatie kan ook bestaan tussen het bestuursorgaan en/of het management van de gemeente en het bestuursorgaan en/of management de gecontroleerde entiteit. Vooral organisaties met een 'Constituent/Representative Board Model' (zie 8.2) waarbij het bestuursorgaan omvangrijk is samengesteld (zoals bijvoorbeeld bij bepaalde types intergemeentelijke samenwerkingsverbanden), lopen hiervoor een verhoogd risico. Hoewel het gemeentebestuur controle uitoefent over de verbonden entiteiten, stellen we vast dat controle in een ondernemingscontext ≠ controle in een overheidscontext (zie ook 6.3.1). Terwijl bij ondernemingen controle veelal voortvloeit uit het bezit van de meerderheid van de aandelen door één partij[30], is door de afwezigheid van aandelen in een non-profit en publieke instelling de controle vaak complexr. De controle is in de praktijk vaak niet altijd even makkelijk afdwingbaar en uitvoerbaar en dit bijvoorbeeld omwille van maatschappelijke motieven of politieke gevoeligheden. Dit heeft tot gevolg dat het *'Corporate Governance Model'* dat bij ondernemingen gangbaar is, niet zomaar toepasbaar is in de overheidscontext.

Om dit risico enigszins te beperken en de aansturing van de verbonden entiteiten beter te regelen wordt veelal gewerkt met beheersovereenkomsten. Uit een screening van een 12-tal beheersovereenkomsten tussen lokale besturen en hun verzelfstandige entiteiten blijkt echter dat deze overeenkomsten eerder vaag en algemeen blijven met betrekking tot de informatieverstrekking en rapportering aan het gemeentebestuur. Ook omtrent de maatregelen bij niet-naleving van de overeenkomst en omtrent de beslechting van geschillen, blijven de meeste overeenkomsten op de vlakte.

---

[29] Conform deze principaal-agenttheorie streeft de opdrachtnemer (de agent) niet alleen de belangen van de opdrachtgever (de principaal) na bij het uitvoeren van bepaalde taken in opdracht van de opdrachtgever, maar streeft de opdrachtnemer ook eigen belangen na. Dit komt veelal voor wanneer er een informatie- en kennisasymmetrie bestaat tussen de agent en de principaal.

[30] Dit betekent evenwel niet dat ondernemingen geen problemen ondervinden bij het consolidatieproces. Ook daar bestaan de klassieke problemen: waar bevinden de documenten zich, gebruik van andere software en eigen boekhoudrekeningen, vergissingen, misverstanden en soms ook onwil tussen de moeder en dochter om samen te werken.

Tot slot stelt men vaak vast dat de organisatie van besturen niet voldoende mee evolueert met de nieuwe uitdagingen die het NPM stelt. Lokale besturen hebben in het verleden in hun organisatiestructuur en personeelsbeleid vanuit het verticaal schepenmodel vaak de nadruk gelegd op de rekrutering van specialisten om bepaalde functies in te vullen die gerelateerd zijn aan een specifiek beleidsdomein. Het beoogde samenwerkingsmodel (diensthoofdenmodel) heeft daarentegen ook behoefte aan generalisten om samenwerking te faciliteren en te coördineren. Deze problematiek houdt ook nauw verband met de ambtelijke capaciteit van besturen, en komt ook aan bod in het onderzoeksproject 'Ambtelijke capaciteit' dat deel uitmaakt (thema 2) van de onderzoekslijn 3 'Lokale autonomie en lokale verantwoordelijkheid' van het Steunpunt Bestuurlijke Vernieuwing. In dit onderzoek wordt o.a. dieper ingegaan op de manier waarop lokale besturen zich organiseren om de optimale verhouding tussen hun capaciteit en hun opdracht te vinden.

8.4.5 Wie staat in voor het toezicht op de rapportering?

Het sluitstuk van iedere rapporterings- of verantwoordingsproces is de waarmerking van de rapportering of verantwoording. Bij diverse entiteiten die tot de consolidatiekring behoren stellen we diverse vormen van controle en toezicht op de financiële rapportering vast. Ook financiële rapportering van de lokale besturen zelf is onderhevig aan een bestuurlijk toezicht namens de toezichthoudende overheid (art. 262 decreet over het lokaal bestuur). Deze controles zijn echter beperkt tot een cijferbeoordeling (men kijkt bijvoorbeeld naar financiële ongezonde kenmerken) en een aantal rekenkundige en logische controles, zonder dat er sprake is van een systematische externe financiële audit van de financiële rapportering (een zogenaamde full-audit).

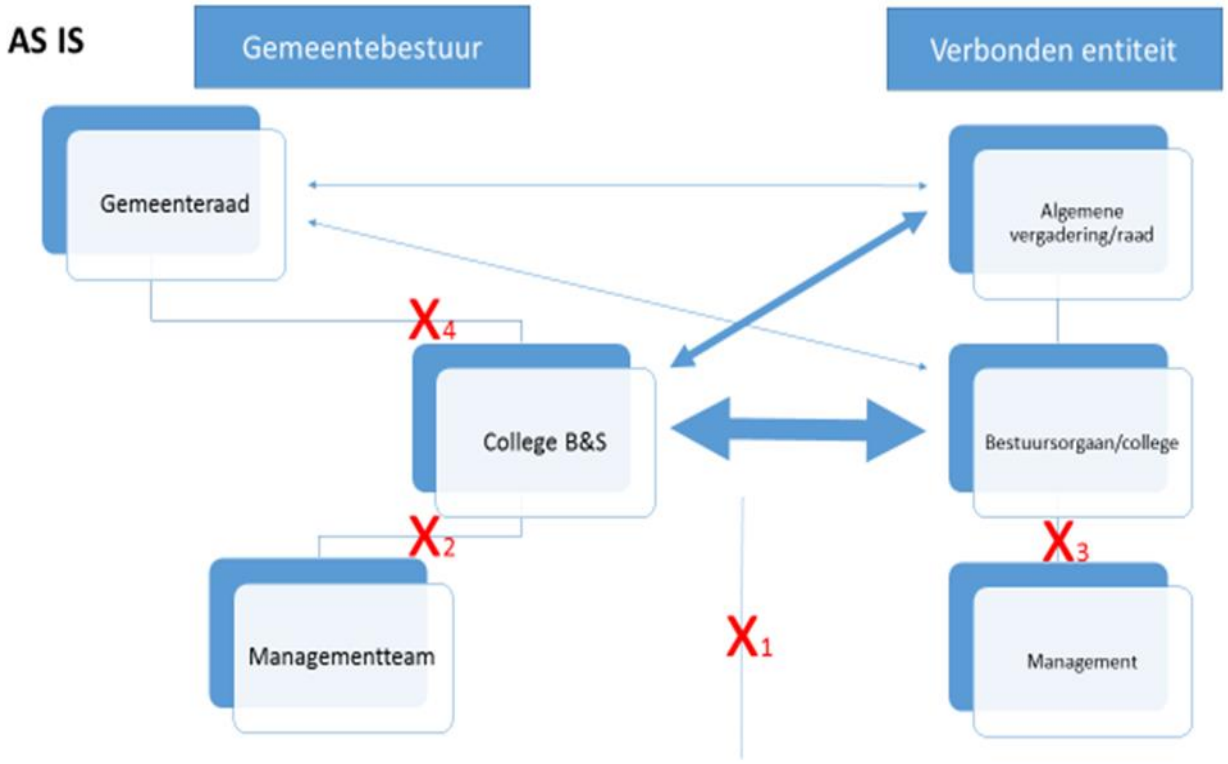
Wil men aan de geconsolideerde rapportering een 'kwaliteitslabel' geven, dan moet deze informatie het voorwerp zijn van een full audit. In de praktijk hebben we vastgesteld dat Bij grotere groepen die reeds analytisch werken, men in bepaalde gevallen reeds een bedrijfsrevisor op vrijwillige basis heeft aangesteld om zich uit te spreken over deze analytische boekhouding.

8.4.6 Potentiële bottlenecks

Zoals geïllustreerd in figuur 8-1 hierna, worden een 4-tal bottlenecks geïdentificeerd die mogelijks de deugdelijke governance ten aanzien van de financiële consolidatie in de weg staan.

- bottleneck X_1: het ontbreken van een directe en formele link tussen de topadministratie van de lokale besturen en hun de topadministratie bij de verbonden entiteiten;
- bottleneck X_2: een verstoorde relatie tussen het college van burgemeester en schepenen en het managementteam resulterend in een gebrekkige informatiedoorstroming omtrent bepaalde aangelegenheden die belangrijk zijn voor de financiële consolidatie;
- bottleneck X_3: ook een verstoorde relatie in een verbonden entiteit tussen het bestuursorgaan en het management aldaar, kan een vlotte informatiedoorstroming naar de gemeente belemmeren; en
- bottleneck X_4: hoewel dit in principe geen directe gevolgen hoeft te hebben voor de opmaak van de financiële rapportering zelf, kan een verzuurde relatie of een gebrekkige informatiedoorstroming tussen de gemeenteraad en het college van burgemeester en schepenen er indirect voor zorgen dat de andere bottlenecks worden geïnitieerd of versterkt. Een grotere betrokkenheid van de gemeenteraad zal ook het draagvlak voor de financiële consolidatie vergroten.

Figuur 8-1 Potentiële bottlenecks in het kader van de governance van de financiële consolidatie



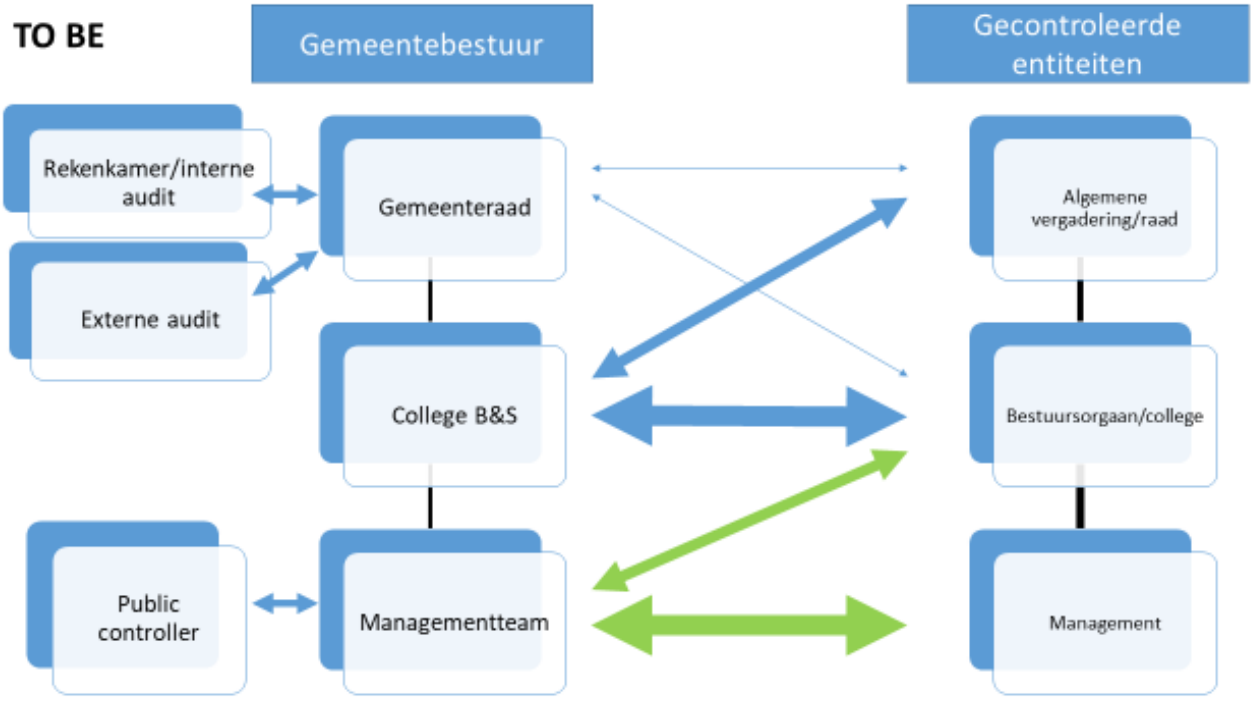
Om een antwoord te bieden op de hiervoor geschetste 4 potentiële knelpunten in het financiële consolidatieproces worden hierna een aantal voorstellen geformuleerd om de band tussen de besluitvormers en de administratie te versterken:

- externe dimensie: de maatregelen moeten enerzijds de relatie tussen de gemeente en de door haar gecontroleerde entiteiten versterken;
- interne dimensie: anderzijds moeten de voorstellen ook de interne politieke en interne politiek-ambtelijke verhoudingen versterken.

Uit de gesprekken met vertegenwoordigers uit het werkveld bleek ook dat men een aantal van deze voorstellen in de mate van het mogelijk ook in wetgeving verankerd wil zien (bv. overkoepelend managementteam), zodat er een juridische basis bestaat waarop men zich kan beroepen, terwijl men voor andere (bv. functie van public controller) opteert om dit door de besturen zelf te laten invullen.

Deze voorstellen zouden moeten leiden tot een situatie, zoals geïllustreerd door figuur 8-2 hierna, waarbij de betrokkenheid (afstand) van de gemeenteraad en de gemeentelijke administratie t.a.v. de verbonden entiteiten wordt vergroot (verkleind). Een betere coördinatie van en informatie-doorstroming (zowel intern als vanwege externen) ten behoeve van de financiële consolidatie moet uiteindelijk een transparant geconsolideerd financieel beleid en beheer faciliteren.

Figuur 8-2 Ideaalmodel voor financiële consolidatie



8.5 VOORSTELLEN

8.5.1 Overzicht

Bij uitwerking van de hiernavolgende voostellen werd het horizontaal samenwerkingsmodel als streefbeeld aangenomen. Dit houdt in dat de voorgestelde maatregelen en instrumenten trachten te voorzien in voldoende zogenaamde 'checks and balances' die uitgaan van de volgende principes:

- er moet sprake zijn van gedeelde verantwoordelijkheden tussen de verschillende actoren die bij het bestuur en het management betrokken zijn;
- er moet voldoende transparant gecommuniceerd worden omtrent de diverse governance-aspecten en de voor de consolidatie benodigde gegevens; en
- er moet voldoende aandacht besteed worden aan toezicht en controle.

Met het oog op de versterking van de relatie tussen het moederbestuur (gemeente of provincie) en de door haar gecontroleerde entiteiten (externe dimensie) dienen ons inzien prioritair volgende 2 nieuwe initiatieven worden genomen om in te spelen bottleneck X_1 en bottleneck X_3:

1 de installatie van een overkoepelend managementteam op groepsniveau en verruiming bevoegdheden managementteam van het gemeentebesturen; en
2 het gebruik van een bevestigingsbrief ("representations letter").

Wat de interne dimensie betreft, de versterking van de interne politieke en interne politiek-ambtelijke verhoudingen (bottleneck X_2 en X_4), zijn ons inziens volgende maatregelen noodzakelijk:

1 vergroten autonomie gemeenteraad;

2 versterken managementteam; en
3 het gebruik van een bevestigingsbrief.

Daarnaast kan voor beide dimensies ook het gebruik van een aantal bestaande instrumenten verder worden aangemoedigd. Zo kunnen bijvoorbeeld de afsprakennota en de beheers- en samenwerkingsovereenkomsten een belangrijk instrument zijn om de interne en externe informatie-doorstroming te stroomlijnen en om een aantal van de hiervoor vermelde initiatieven contractueel of via concrete afspraken op papier te zetten. Vanuit praktisch/technisch oogpunt is het tevens aanbevelingswaardig om over een consolidatiehandboek te beschikken waarin heel duidelijk beschreven staat op welke manier informatie moet worden voorbereid en doorgegeven.

Tot slot willen we benadrukken dat naast bovenvermelde voorstellen er zeker nog diverse andere maatregelen mogelijk zijn. Zo zou men bijvoorbeeld kunnen denken aan een vertegenwoordiging van het managementteam van het moederbestuur of niet-mandatarissen in de raad van bestuur van de verbonden entiteit, het samenvoegen van bepaalde ondersteunende diensten, … (de Herdt, D. & Verhoest K. 2010). Wij hebben ons evenwel beperkt tot die voorstellen waarvan wij van mening zijn dat zij de grootste impact zullen hebben op het vooropgestelde doel van de maatregelen.

8.5.2 Overkoepelend managementteam

Middels de installatie van een overkoepelend managementteam op groepsniveau moet er naast de bestaande politieke link (via college van burgemeester en schepenen) een formele en directe administratieve link ontstaan tussen het moederbestuur en zijn verbonden entiteiten. In dit overkoepelend orgaan wordt het managementteam van het moederbestuur aangevuld met vertegenwoordigers van het management van de verbonden entiteiten. De opdracht van dit managementteam zou erin bestaan de coördinatie van een geconsolideerde beleidsvoorbereiding, beleidsuitvoering en beleidsevaluatie (incl. rapportering) te ondersteunen.

De financieel directeur van de gemeente zal in overleg met het overkoepelend managementteam uiteindelijk instaan voor de opmaak van de consolideerde rapportering. Daarom zoals reeds benadrukt in één van de uitgangspunten (zie 8.4.1., B), zou aan de financieel directeur en bij uitbreiding het managementteam van de gemeente de bevoegdheid moeten worden verstrekt om van het bestuursorgaan van de verbonden entiteiten alle ophelderingen en inlichtingen te bekomen en alle nodige regularisaties te verrichten nodig voor de opmaak van de geconsolideerde verslaggeving.
Naast een eventuele wettelijke verankering van het overkoepelend managementteam en de uitbreiding van zijn bevoegdheden, zou dit ook kunnen opgenomen worden in de bestuur- of samenwerkingsovereenkomsten. Zo zou men bijvoorbeeld in deze overeenkomsten het recht van het managementteam van de gemeente kunnen erkennen om, met het oog op het opstellen van de geconsolideerde rapportering het bestuursorgaan, de gemachtigden en de aangestelden van de verbonden entiteit te verzoeken om alle ophelderingen en inlichtingen te bekomen en alle regularisaties te verrichtingen die zij nodig achten.

8.5.3 Bevestigingsbrief

Een bevestigingsbrief (‘*representation letter*’) wordt gebruikt in de auditwereld (International Standards on Auditing, afgekort ISA), om er voor te zorgen dat de auditor zekerheid bekomt over de volledigheid van informatieverstrekking door de geauditeerde met het oog op een full audit.

Het werken met een bevestigingsbrief en de eventuele wettelijke of contractuele (beheersovereenkomst) verankering ervan is een krachtig middel om zowel het bestuursorgaan als het management van de gecontroleerde entiteit bewust te maken van hun verantwoordelijkheid om alle voor de consolidatie noodzakelijke informatie ter beschikking te stellen van het gemeentebestuur.

Zo moeten bedrijfsrevisoren die een wettelijke controleopdracht uitvoeren conform internationale controlestandaard ISA 580 van het beleidsorgaan de schriftelijke bevestiging verkrijgen dat zij alle documenten, informatie en gebeurtenissen met betrekking tot het opstellen van de financiële rapportering aan de auditor hebben meegedeeld. Dit werd ook zo ingeschreven in het Wetboek van Vennootschappen (art. 137, §1). Bedrijfsrevisoren dienen bevestigingen te verkrijgen over feiten en omstandigheden die voor de (geconsolideerde) jaarrekening van materieel belang zijn en waarvan in redelijkheid niet kan worden verwacht dat hieromtrent ander voldoende en geschikt bewijskrachtig materiaal voorhanden is. Conform paragraaf 1.1 van controlenorm "Bevestiging van de leiding van de entiteit" van 15 december 2006 van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), dient de commissaris te vragen naar de schriftelijke vereiste bevestigingen van volgende aangelegenheden:

- de verantwoordelijkheid van de leiding van de entiteit voor het opstellen van de getrouwe weergave van de jaarrekening;
- de verantwoordelijkheid van de leiding van de entiteit voor de opzet en implementatie van de interne controle;
- de afwezigheid van niet-gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang in de jaarrekening;
- de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang;
- de mededeling aan de commissaris van alle feiten m.b.t. fraude of vermoede fraude in de entiteit;
- de mededeling aan de commissaris van elke aantijging van fraude of vermoede fraude in de entiteit;
- de mededeling aan de commissaris van gevallen van niet-naleven door de entiteit van wet- en regelgeving;
- de redelijkheid van alle belangrijke veronderstellingen met betrekking tot waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop;
- de geschiktheid en consistentie in de toepassing van de waarderingsmethoden gehanteerd bij het bepalen van reële waarde;
- de volledigheid van de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
- het geven van inzage aan de commissaris in de boekhouding en in andere voor de controle relevante informatie;
- de mededeling aan de commissaris van alle voornemens of intenties met een invloed van materieel belang op de boekwaarde of de rubricering van activa en passiva;
- de juiste vastlegging en adequate toelichtingen van transacties;
- de geldige titel voor de activa en toelichtingen over zakelijke en andere rechten;
- de gevallen van niet-naleven van contractuele bepalingen en door regelgevende autoriteiten gestelde eisen;

- de correctie van de vergelijkende cijfers;
- de volledigheid van de verstrekte informatie inzake de identificatie van verbonden partijen;
- de geschiktheid van de verstrekte informatie inzake de identificatie van verbonden partijen;
- de wetgeving inzake de strijd tegen het witwassen;
- de communicatie aan de commissaris van informatie betreffende gevallen van belangenconflicten;
- de volgens artikel 96 (of 119) van het Wetboek van Vennootschappen in het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening mede te delen informatie.

Daarnaast bevat de controlenorm een aantal procedurele aspecten en verduidelijkt ze de houding die de revisor moet aannemen indien de leiding weigert de gevraagd bevestiging te verstrekken.

Om het belang van een vlotte, accurate en volledige informatie-doorstroming (zowel intern als vanwege derden) ten behoeve van de financiële consolidatie te benadrukken, lijkt het gebruik van een bevestigingsbrief ons ook in deze context aangewezen. Concreet zou het managementteam van het moederbestuur dus verplicht een bevestigingsbrief moeten bekomen van:

(1) de leiding van de in de consolidatie opgenomen entiteiten waarin laatstgenoemde bevestigt dat zij alle informatie heeft verstrekt die nodig is voor het opstellen van de geconsolideerde rapportering; en
(2) het college van burgemeester en schepenen waarin ook het college bevestigd dat zij alle informatie heeft verstrekt die nodig is voor het opstellen van de geconsolideerde rapportering .

Deze bevestiging of eventuele weigering om deze bevestiging te ondertekenen, zou ook integraal deel moeten uitmaken van de geconsolideerde rapportering.

8.5.4 Vergroten autonomie gemeenteraad

Zowel vanuit het werkveld als vanuit de wetenschappelijke wereld gaan reeds een aantal jaren stemmen op om de autonomie van de gemeenteraad te versterken zodat hij zijn controletaak ten aanzien van het college ten volle kan uitoefenen. Ook in de ondernemingswereld werden in het verleden reeds diverse maatregelen genomen (o.a. in het kader van de diverse corporate governance codes voor niet-beursgenoteerde ondernemingen) om de rol van de verschillende met governance belaste organen te verduidelijken en te stroomlijnen. We denken hierbij bijvoorbeeld aan het belang dat gehecht wordt aan het externe auditproces (commissaris) de oprichting van een extern auditcomité.

In Nederlandse gemeenten is men eind jaren 90 gestart met de oprichting van gemeentelijke rekenkamers. De opdracht van deze rekenkamers bestaat erin om ten behoeve van de raadsleden onderzoek te doen naar doelmatigheid, doeltreffendheid en rechtmatigheid van het gemeentelijk beleid. Sinds 2006 moet elke Nederlandse gemeente dergelijk onderzoek kunnen uitvoeren, hetzij door een eigen rekenkamer of rekenkamerfunctie[31], hetzij in samenwerking met andere gemeenten. Een gemeentelijke rekenkamer(functie) kan bestaan uit enkele raadsleden, externe leden of een combinatie van beide, die benoemd worden door de gemeenteraad. Ook voor de Vlaamse lokale besturen werden gelijkaardige initiatieven genomen (Audio, Audit Vlaanderen, eigen interne auditdiensten, …). In tegenstelling tot de figuur van rekenkamer, ontbrak het bij deze initiatieven veelal aan een directe link met de raadsleden. Vaak worden

[31] In tegenstelling tot de gemeentelijke rekenkamer mogen bij een rekenkamerfunctie ook raadsleden lid zijn van de rekenkamer.

deze aangestuurd vanuit het college van burgemeester en schepenen en is de afstand tot het lokale gebeuren relatief groot. Uiteindelijk moeten dergelijke gemeentelijke rekenkamers ook gezien worden als een instrument om te komen tot een meer participatieve democratie.

Naar aanleiding van het nieuwe decreet over het lokaal bestuur (art. 224) werd deels tegemoetgekomen aan deze kritiek aangezien de gemeenteraad en de raad voor maatschappelijk welzijn voortaan een interne audit kunnen organiseren waarbij zij ervoor kunnen kiezen om de personeelsleden die belast zijn met de interne audit niet onder de algemene leiding van de algemeen directeur te plaatsen. Opdat dit voor de raad een effectief instrument zou kunnen zijn om zijn controletaak uit te oefenen, zullen nog een aantal aspecten moeten worden verduidelijkt om ervoor te zorgen dat deze maatregel geen dode letter blijft. Beschikt de raad hiervoor over een vast budget? Zijn het alleen personeelsleden van het bestuur belast kunnen worden met de audit of zijn ook externen toegelaten? Welke meerderheid is hiervoor nodig in de raad? In welke mate kan deze interne audit ook gebeuren bij de verbonden entiteiten?

Ook de hervorming van het toezicht moet gezien worden als een instrument om de controletaak van de raad te versterken. Conform art. 262 van het decreet over het lokaal bestuur heeft de toezichthoudende overheid voortaan de bevoegdheid om het meerjarenplan of de aanpassing ervan te vernietigen indien:

1 aan de raadsleden niet alle noodzakelijke informatie ter beschikking is gesteld om met kennis van zaken een beslissing te kunnen nemen, onder meer over de financiële risico's;
3 er niet afdoende of alleen op basis van fictieve gegevens wordt aangetoond dat het financiële evenwicht gevrijwaard blijft in de boekjaren waarop het meerjarenplan betrekking heeft;
4 het meerjarenplan dat aan de raadsleden bezorgd is, niet overeen stemt met de digitale rapportering die daarover aan de Vlaamse Regering is bezorgd; en/of
5 de verwachte ontvangsten of uitgaven ten onrechte zijn, of ten onrechte niet, opgenomen zijn in het meerjarenplan.

Over de doelmatigheid en doeltreffendheid van bepaalde beslissingen doet de toezichthoudende overheid in principe geen uitspraak.

De toezichthoudende overheid heeft daarenboven ook de bevoegdheid gekregen om de jaarrekening af te keuren indien zij van oordeel is dat:

1 in de jaarrekening niet alle noodzakelijke informatie ter beschikking is gesteld aan de raadsleden om met kennis van zaken een beslissing te nemen;
2 de jaarrekening niet juist en volledig is en geen waar en getrouw beeld geeft van de financiële toestand van de gemeente en het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn;
3 de jaarrekening die aan de raadsleden is bezorgd niet overeenstemt met de digitale rapportering die daarover aan de Vlaamse Regering is bezorgd; en/of
4 de algemene en de budgettaire boekhouding niet op elkaar aansluiten.

Ook hier lijkt ons evident (en noodzakelijk) dat deze bevoegdheden naar de toekomst toe ook zouden moeten gelden voor de geconsolideerde rapportering en de toezichthoudende overheid, via de moederentiteit, ook inzagebevoegdheid krijgt in de boekhoudingen van de verbonden entiteiten.

8.5.5 Versterken managementteam

Zoals reeds eerder aangehaald (zie 8.4.4) hebben lokale besturen nood aan functies ter ondersteuning van het management. In de ondernemingswereld spreekt men in dit verband met de zogenaamde *'public (group) controller'*. Dit is een coördinerende (generieke) functie in een organisatie, die het management adviseert bij het plannen van de beleidsmatige en financiële resultaten, bij het ontwerpen en implementeren van het interne controlesysteem en bij het afleggen van verantwoording (Van Egten & Veldman, 2006). De '*public (group) controller'* is dus een onderzoeker, analyticus, criticus en informatieverstrekker die het management moet ondersteunen.

In de Nederlandse overheidssector worden meer en meer public controllers aangesteld omwille ontwikkelingen als vereenvoudiging van wetgeving, administratieve lastenverlichting, vergroting bestuurlijke vrijheid en 'meer kwaliteit met minder mensen' (Minderman 2008). Ook bij de Vlaamse lokale besturen zijn er tal van gelijkaardige ontwikkelingen, die het belang van dergelijke staffuncties onderschrijven.

9 SCENARIO'S

9.1 GEFASEERDE AANPAK

Omdat financiële consolidatie voor lokale besturen een relatief nieuw gegeven is, dat belangrijke implicaties met zich zal meebrengen (o.a. op vlak van IT, organisatiebeheersing, relatie met de verbonden entiteiten, governance, …), is een gefaseerde aanpak aangewezen. Deze gefaseerde aanpak moet de besturen de tijd geven zich naar de nieuwe vereisten te schikken en zich te (her)organiseren.

De gefaseerde aanpak houdt in eerste instantie een experimentele fase in waarin besturen op vrijwillige basis en onder begeleiding de financiële consolidatie kunnen invoeren. Naar analogie van de introductie van de BBC kunnen de pilootbesturen dan hun ervaringen delen en aan de hand hiervan kan dan aan het regelgevend kader verder vorm gegeven worden. Vanuit het werkveld is men het er in grote mate over eens dat de financiële consolidatie uiteindelijk een decretale verplichting moet worden. Zonder wettelijk kader vreest men niet over de noodzakelijke tools te kunnen beschikken om een aantal aspecten die verband houden met de financiële consolidatie (o.a. data-aanlevering vanuit de verbonden entiteiten) afdwingbaar te maken.

Los van de vrijwillige of verplichte invoering van de financiële consolidatie, verloopt de introductie zelf best ook in een aantal fases. Deze fasering houdt verband met de entiteiten die in de consolidatie worden opgenomen. Hierbij worden vooreerst de entiteiten opgenomen waarvoor de consolidatie relatief eenvoudig is (de zogenaamde '*quick-wins*') om dan gradueel ook de entiteiten op te nemen waarvoor de consolidatie minder evident is. De geleidelijke opname van entiteiten in de consolidatiekring gebeurt dan ook het best op basis van de volgende parameters:

- de controlebevoegdheid: de mate waarin men een andere entiteit controleert (volledig, gezamenlijk of niet volledig controle) zal o.a. een belangrijke invloed hebben op de consolidatiemethode en de mate waarin men toegang kan hebben tot de data noodzakelijk voor de consolidatie;
- het financiële registratiesysteem: het feit of entiteiten al dan niet de BBC toepassen, zal de techniciteit/automatisering van de consolidatie in belangrijke mate beïnvloeden en het feit of bepaalde data al dan niet voor handen zijn; en
- de juridische entiteit: ook het publiek- of privaatrechtelijk karakter van een entiteit kan vanuit het standpunt van de Vlaamse overheid een belangrijke parameter zijn aangezien de Vlaamse overheid voor een aantal Vlaamse publiekrechtelijke entiteiten de tools in hadden heeft om in functie van de financiële consolidatie eventueel een aantal regelgevende initiatieven te nemen.

Ook de manier waarop de verbonden entiteiten aangestuurd worden zal de consolidatie al dan niet faciliteren en bepalen of bepaalde entiteiten reeds in een vroeger stadium worden opgenomen in de consolidatieoefening. Indien bijvoorbeeld de financieel directeur van het moederbestuur ook reeds bijzonder rekenplichtige is bij de politiezone of instaat voor de boekhouding van bepaalde verenigingen, dan zullen een aantal mogelijke problemen rond data-aanlevering zich in deze situatie minder stellen. Dit kan bijvoorbeeld ook het geval zijn indien de raad van bestuur van een AGB samenvalt met de gemeenteraad.

9.2 CONSOLIDATIEKRINGEN

9.2.1 Overzicht

Zoals geïllustreerd in tabel 9.1 hierna kunnen een 6-tal consolidatiekringen worden onderscheiden. Deze worden hierna een voor een kort toegelicht. Belangrijk hierbij te vermelden is dat iedere consolidatiekring van een hoger niveau bestaat uit de entiteiten van de consolidatiekring van het lagere niveau, aangevuld met enkele nieuwe entiteiten (bv. consolidatiekring 2 bestaat uit de entiteiten van consolidatiekring 1 aangevuld met enkele nieuwe entiteiten).

Tabel 9-1 Overzicht consolidatiekringen

	Volledige controle		**Gezamenlijke of niet volledig controle**	
	Publiek	**Privaat**	**Publiek**	**Privaat**
BBC	Consolidatiekring 1		Consolidatiekring 2	
Niet BBC	Consolidatiekring 3	Consolidatiekring 4	Consolidatiekring 5	Consolidatiekring 6

9.2.2 Consolidatiekring 1

In deze basisconsolidatiekring worden alle entiteiten opgenomen die door het gemeente- of provinciebestuur voor 100% worden gecontroleerd én die de BBC toepassen. Voor dergelijke entiteiten zou de financiële consolidatie relatief eenvoudig moeten zijn. Niet alleen zal er tussen deze entiteiten in principe minstens op bestuurlijk vlak een nauwe band zijn die de informatiedoorstroming ten goede zou moeten komen, daarenboven zijn ze onderworpen aan hetzelfde financiële registratiesysteem. Dit laatste zal ervoor zorgen dat de consolidatie op technisch vlak minder complex wordt omdat alle informatie in hetzelfde formaat beschikbaar is. In de praktijk zal deze consolidatiekring, voor zover van toepassing, bestaan uit de volgende entiteiten:

- Gemeente- of provinciebestuur
- Ocmw's
- AGB's of APB's
- Welzijnsverenigingen met het ocmw als enige participant.

9.2.3 Consolidatiekring 2

Naast de entiteiten van consolidatiekring 1 wordt deze consolidatiekring uitgebreid met de entiteiten:

1 waarvan er sprake is van gezamenlijke controle (de controle over een entiteit is wettelijk, statutair of contractueel gedeeld tussen meerdere entiteiten) of die worden gecontroleerd door het gemeente- of provinciebestuur maar niet voor de volle 100%; en
2 die de BBC toepassen.

Ook voor deze entiteiten zouden de technische belemmeringen relatief beperkt moeten zijn. Omwille van het feit dat er in dit geval ook moet rekening gehouden met andere partners, zullen hier wel duidelijke afspraken moeten gemaakt worden omtrent de gegevensuitwisseling in functie van de consolidatie en

eventueel ook omtrent het aandeel van elke partner in de entiteit (belangrijk voor de toepassing van de evenredige consolidatiemethode). In vergelijking met consolidatiekring 1 zullen ook de welzijnsverenigingen waarin het ocmw participeert samen met andere ocmw's, tot deze consolidatiekring behoren.

9.2.4 Consolidatiekring 3

Consolidatiekring 3 bestaat uit de entiteiten van consolidatiekring 2 aangevuld met de publiekrechtelijke entiteiten die het moederbestuur voor 100% controleert maar die de BBC niet toepassen. Voorbeelden hiervan zijn de Provinciale Ontwikkelingsmaatschappijen (POM) en de autonome verzorgingsinstellingen. Ook voor deze entiteiten zal de bestuurlijke link in principe sterk zijn. Het feit dat deze entiteiten onder een ander boekhoudkundig referentiestelsel vallen (dus niet onder de BBC), zal er evenwel voor zorgen dat de consolidatie vanuit technisch standpunt niet even evident is, en dat in bepaalde gevallen bepaalde data niet zullen kunnen worden meegenomen in de consolidatie omdat ze niet worden geregistreerd (bv. gegevens uit het meerjarenplan). Wat betreft dit laatste aspect kan het volgende worden overwogen:

1 voor de publiekrechtelijke entiteiten die onder de Vlaamse regelgeving vallen, zou de Vlaamse overheid er voor kunnen opteren om, zoals ook expliciet opgenomen in de Beleidsnota 2014-2019 Binnenlands Bestuur en Stedenbeleid, deze types onder het toepassingsgebied van de BBC te brengen;

6 aangezien er sprake is van 100% controle, zou ook het moederbestuur er voor kunnen opteren om de BBC aan deze entiteit op te leggen in functie van de interne rapportering en de consolidatie, en op het einde van het boekjaar aan de hand van een aantal regularisaties te voorzien in de rapporteringsverplichtingen van boekhoudkundig referentiekader waaraan ze onderhevig zijn. Dit zogenaamd '*transformational*' werken (zie deel 7.1.3) is een praktijk die ook in de ondernemingswereld vaak wordt toegepast. Zo passen veel Belgische dochtervennootschappen van buitenlands moederbedrijven het boekhoudkundig referentiestelsel van de moedermaatschappij toe (bv. USGAAP). Ten behoeve van bepaalde Belgische rapporteringsverplichtingen (bv. opstellen van de jaarrekening) worden dan telkens een aantal technische ingrepen uitgevoerd om hieraan te voldoen.

9.2.5 Consolidatiekring 4

In deze consolidatiekring worden naast de publiekrechtelijke entiteiten die BBC niet toepassen, ook de privaatrechtelijke entiteiten in de consolidatiekring opgenomen die de BBC niet toepassen en die 100% gecontroleerd worden door het gemeente- of provinciebestuur. Deze entiteiten vallen voor wat betreft hun boekhoudkundige verplichtingen veelal niet onder de Vlaamse bevoegdheid wat inhoudt dat de Vlaamse overheid voor deze laatsten, enkel bijkomende boekhoudkundige en rapporteringsverplichtingen kan opleggen voor zover ze niet in strijd zijn met de andere, veelal federaal, voorgeschreven regels. Maar voor deze entiteiten zou men wel, zoals bij de entiteiten toegevoegd bij consolidatiekring 3, kunnen overwegen om '*transformational*' te werk te gaan.

9.2.6 Consolidatiekring 5

De publiekrechtelijke entiteiten die BBC niet toepassen maar waarin het gemeente- of provinciebestuur niet de enige participant is (bv. politie- en hulpverleningszones), worden bij deze uitbreiding van de consolidatiekring toegevoegd. Ook hier kan de Vlaamse overheid overwegen om, in overleg met het federale niveau, deze entiteiten te onderwerpen aan BBC of zou de entiteit ervoor kunnen opteren om

'*transformational*' te werk te gaan (zie 9.2.4). Een voorbeeld hiervan zijn de projectverenigingen die naar aanleiding van het decreet over het lokaal bestuur ervoor kunnen opteren om de regels van de beleids- en beheerscyclus toe te passen, zoals die gelden voor de autonome gemeentebedrijven. Bijkomende complexiteit is hier het feit dat in het kader van de evenredige consolidatiemethode het aandeel van het moederbestuur in deze entiteiten moet worden vastgesteld.

9.2.7 Consolidatiekring 6

Deze consolidatiekring in de ruimste zin tot slot voegt ook de privaatrechtelijke entiteiten aan de consolidatie toe die de BBC niet toepassen en die niet volledig (100%) gecontroleerd worden door het moederbestuur.

ALGEMENE CONCLUSIE

Hoewel de academische wereld evenals de practici overtuigd zijn van het belang van financiële consolidatie met het oog op een grotere transparantie en verantwoording en een financieel beleid op groepsniveau en er bij zowel de administratie en beleidsverantwoordelijken hiervoor een draagvlak bestaat, hebben we vastgesteld dat financiële consolidatie bij overheden wereldwijd nog geen *'common practice'* is. Praktische redenen zoals een gebrek aan expertise en knowhow, de hoge kosten van implementatie en het ontbreken van geschikte software worden vaak als redenen hiervoor aangehaald.

Waar er eensgezindheid bestaat omtrent de nood aan geconsolideerde financiële informatie, stellen we echter vast dat er minder eensgezindheid bestaat betreffende welke informatie in deze rapportering moet vervat zitten en welke entiteiten in de consolidatie moeten worden opgenomen. We stellen dan ook vast dat de verschillende jurisdicties die reeds financiële consolidatie toepassen, dit vaak op een eigen ad-hoc manier doen.

Steunend op internationale standaarden en regelgeving, wetenschappelijk inzichten en gesprekken met diverse stakeholders, werd in het kader van dit onderzoek nagegaan op welke manier vorm kan worden gegeven aan de financiële consolidatie bij de Vlaamse lokale besturen. Hiertoe werd vooreerst dieper ingegaan op twee fundamentele vragen:

(1) aan welke geconsolideerde financiële informatie is er behoefte; en
(2) welke entiteiten moeten worden opgenomen in de consolidatiekring.

De geconsolideerde informatiebehoeften zijn vaak gelijklopend met de informatiebehoefte die men heeft omtrent de eigen entiteit. Zo bleek er nood te zijn aan informatie omtrent de geconsolideerde kasstromen zodat de aard en evolutie van de verschillende geldstromen (bv. personeelskosten, aflossingen leningen…) kunnen worden opgevolgd. Daarnaast wenst men een beter inzicht te krijgen in de bestuurlijke en financiële relaties met andere entiteiten waarmee een sterke verbondenheid bestaat. Voorts is er een vraag naar de geconsolideerde financiële gezondheid en de relevante financiële risico's van de groep. De door BBC geregelde entiteiten rapporteren reeds uitvoerig omtrent hun kasstromen en uit hun financiële rapporten kunnen vaak ook een aantal indicatoren en kengetallen worden afgeleid Wat betreft de rapportering omtrent de relaties met andere entiteiten en omtrent relevante financiële risico's, stellen we vast dat dit vaak nog onderbelicht blijft of in de praktijk een dode letter is gebleven waardoor men hieromtrent vaak op zijn honger blijft zitten. Een meer gedetailleerde en uniformere rapportering hieromtrent wordt dan ook sterk aanbevolen. Lokale besturen zouden ook meer en meer informatie moeten beschikbaar stellen via open data, in plaats van te denken in termen van schema's en modellen. Een minimum aan schema's is wenselijk maar open data moeten aanvullend beschikbaar worden gesteld zodat iedere stakeholder in zijn informatiebehoeften kan voorzien. Bij de huidige manier van werken moeten al te vaak verschillende rapporten samen in beschouwing worden genomen om een totaalbeeld te krijgen (bv. vergelijkingen over de jaren heen of vergelijkingen met budgetten uit het verleden).

Wat de consolidatieperimeter betreft hebben we vastgesteld dat men hiervoor vaak het criterium controle gebruikt, hoewel dit criterium op verschillende wordt geïnterpreteerd. Een gediversifieerde aanpak waarbij

naar het controle-aspect ook rekening wordt gehouden met andere aspecten en dit afhankelijk van het type informatiebehoeften lijkt ons hierbij meer aangewezen.

Met het oog op het verzamelen van de voor de consolidatie noodzakelijke informatie mogen de verschillende boekhoudkundige kaders waaraan de diverse entiteiten onderhevig zijn in principe geen belemmering vormen voor de implementatie van de financiële consolidatie. Mogelijke verschillen/problemen in de boekhoudkundige cijfers tussen de entiteiten onderling zullen veelal betrekking hebben op (1) verschillende boekhoudregels, (2) de classificatie van bepaalde kosten/uitgaven en opbrengsten/ontvangsten op bepaalde rekeningen en (3) de gekozen waarderingsregels. Deze staan los van het gehanteerde referentiekader en zullen zich ook manifesteren indien alle entiteiten onderworpen zijn aan hetzelfde referentiekader. Wel moet ermee rekening worden gehouden dat er bepaalde rapporteringsverschillen bestaan waardoor bepaalde (detail)gegevens per definitie niet beschikbaar zullen zijn (bv. meerjarenplan) of niet publiek beschikbaar zullen zijn. Ook voor de eerder tekstuele gegevens die niet in de boekhouding verwerkt worden, zoals informatie omtrent verbonden partijen en de beschrijving van de financiële risico's, zal men in grote mate moeten rekenen op de 'goodwill' van desbetreffende entiteiten wil men deze informatie in de geconsolideerde rapportering integreren.

In het verlengde van het voorgaande, blijkt uit het onderzoek dat de gebruikelijk governance-modellen bij de Vlaamse lokale besturen een aantal potentiële problemen met zich meebrengen. Deze zogenaamde bottlenecks kunnen er namelijk voor zorgen dat er zich problemen stellen m.b.t. de interne en/of externe informatiedoorstroming van de data noodzakelijk voor de consolidatie. Om deze knelpunten weg te werken moet gestreefd worden naar een horizontaal governance model waarin er sprake is van een gedeelde verantwoordelijkheden tussen de verschillende actoren die bij het bestuur en het management betrokken zijn. De in dit rapport geformuleerde voorstellen trachten hieraan gestalte te geven om te komen tot een voldoende transparant communicatie omtrent diverse governance-aspecten en de voor de consolidatie benodigde gegevens en waarbij ook voldoende aandacht besteed wordt aan toezicht en controle.

De implementatie van deze financiële consolidatie gebeurt best gefaseerd en dit op basis van een aantal parameters. Deze parameters bepalen namelijk of de opname van entiteiten al dan niet eenvoudig zal zijn. Zo zal bijvoorbeeld de consolidatie van entiteiten die onder de BBC-perimeter vallen, vanuit technisch oogpunt minder problemen geven als diegenen die onder een andere boekhoudregelgeving vallen.

De bevindingen uit dit onderzoeksrapport vormen een handleiding zowel voor de Vlaamse wetgever om aan de slag te gaan met de consolidatieregeling en voor de lokale besturen om werk te maken van de effectieve consolidatie. Dit rapport bevat namelijk een aantal voorstellen omtrent de vorm en inhoud van de geconsolideerde financiële rapportering en reikt een kader aan op basis waarvan de consolidatieperimeter kan worden afgebakend. Daarnaast gaat het ook dieper in op een aantal mogelijke praktische vragen rond datacollectie en consolidatiemethode en reikt het aantal realistische scenario's aan om van start te gaan. Het beklemtoont verder de nood aan financiële audit van de consolidatie zodat de stakeholders kunnen steunen op gewaarmerkte en dus betrouwbare geconsolideerde rapportering. Tot slot heeft het ook aandacht voor de governance aspecten die hiermee verband houden en stelt het een aantal denkpiste ter hand om deze governance te versterken.

BIJLAGEN

Bijlage 1 Geconsolideerd kasstromenoverzicht naar economische aard

Bijlage 2 Verklaring materiële verschillen in het geconsolideerde kasstromen-overzicht naar economische aard

Bijlage 3 Overzicht werkings- en investeringssubsidies

Bijlage 4 Verbonden partijen

Bijlage 5 Geconsolideerde financiële schulden

Bijlage 6 Geconsolideerd financieel evenwicht

Bijlage 7 Geconsolideerde netto-kaspositie

Bijlage 8 Geconsolideerde ratio’s

Bijlage 9 Geconsolideerde materiële financiële risico's

BIJLAGE 1 - GECONSOLIDEERD KASSTROMENOVERZICHT NAAR ECONOMISCHE AARD

EXPLOITATIE	JR N-3 (2014)	EB N-3 (2014)	%	JR N-2 (2015)	EB N-2 (2015)	%	JR N-1 (2016)	EB N-1 (2016)	%	JR N (2017)	EB N (2017)	%	Budget N+1 (2018)	Budget N+2 (2019)	Budget N+3 (2020)
I. UITGAVEN															
A. Operationele uitgaven															
1. Goederen en diensten															
2. Bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen															
a. Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen															
b. Werkgeversbijdragen															
c. Andere personeelskosten															
d. Pensioenen															
3. Individuele hulpverlening door het O.C.M.W.															
4. Toegestane werkingssubsidies															
- aan provincies															
- aan gemeenten															
- aan OCMW's															
- aan autonome gemeente-/provinciebedrijven															
- aan EVA's naar privaat recht															
- aan intergemeentelijke samenwerkingsverbanden															
- aan OCMW-verenigingen															
- aan politiezone															
- aan hulpverleningszones															
- aan besturen van de eredienst															
- aan andere lokale overheden															
- aan huishoudens															
- aan niet-financiële vennootschappen															
- aan instellingen zonder winstoogmerk															

5. Andere operationele uitgaven															
B. Financiële uitgaven															
1. Rente, commissies en kosten verbonden aan schulden															
- aan financiële instellingen															
- aan andere entiteiten															
2. Andere financiële uitgaven															
C. Rechthebbenden uit het overschot van het boekjaar															
II. ONTVANGSTEN															
A. Operationele ontvangsten															
1. Ontvangsten uit de werking															
2. Fiscale ontvangsten en boetes (Gemeente)															
a. Aanvullende belastingen															
- Opcentiemen op de onroerende voorheffing															
- Aanvullende belasting op de personenbelasting															
- Andere aanvullende belastingen															
b. Andere belastingen															
3. Werkingssubsidies															
a. Algemene werkingssubsidies															
- Gemeentefonds															
- andere algemene werkingssubsidies															
▪ van de federale overheid															
▪ van de Vlaamse overheid															
▪ van de provincie															
▪ van andere entiteiten															
b. Specifieke werkingssubsidies															
- van de federale overheid															
- van de Vlaamse overheid															
- van de provincie															
- van andere entiteiten															
4. Recuperatie individuele hulpverlening (OCMW)															
5. Andere operationele ontvangsten															
B. Financiële ontvangsten															
C. Tussenkomst door derden in het tekort van het boekjaar															
III. EXPLOITATIESALDO															

INVESTERINGEN	JR N-3 (2014)	EB N-3 (2014)	%	JR N-2 (2015)	EB N-2 (2015)	%	JR N-1 (2016)	EB N-1 (2016)	%	JR N (2017)	EB N (2017)	%	Budget N+1 (2018)	Budget N+2 (2019)	Budget N+3 (2020)
I. UITGAVEN															
A. Investeringen in financiële vaste activa															
1. Extern verzelfstandigde agentschappen															
2. IGS en soortgelijke entiteiten															
3. Publiek-Private Samenwerkingsverbanden															
4. OCMW-verenigingen															
5. Andere financiële vaste activa															
B. Investeringen in materiële vaste activa															
1. Gemeenschapsgoederen en bedrijfsmatige MVA															
a. Terreinen en gebouwen															
b. Wegen en andere infrastructuur															
c. Roerende goederen															
d. Leasing en soortgelijke rechten															
e. Erfgoed															
2. Andere materiële vaste activa															
a. Onroerende goederen															
b. Roerende goederen															
C. Investeringen in immateriële vaste activa															
D. Toegestane investeringssubsidies															
- aan autonome provinciebedrijven (APB)															
- aan autonome gemeentebedrijven (AGB)															
- aan welzijnsverenigingen															
- aan andere OCMW-verenigingen															
- aan intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (IGS)															
- aan besturen van de eredienst															
- aan andere begunstigden															

II. ONTVANGSTEN															
A. Verkoop van financiële vaste activa															
1. Extern verzelfstandigde agentschappen															
2. IGS en soortgelijke entiteiten															
3. Publiek-Private Samenwerkingsverbanden															
4. OCMW-verenigingen															
5. Andere financiële vaste activa															
B. Verkoop van materiële vaste activa															
1. Gemeenschapsgoederen en bedrijfsmatige MVA															
a. Terreinen en gebouwen															
b. Wegen en andere infrastructuur															
c. Roerende goederen															
d. Leasing en soortgelijke rechten															
e. Erfgoed															
2. Andere materiële vaste activa															
a. Onroerende goederen															
b. Roerende goederen															
C. Verkoop van immateriële vaste activa															
D. Investeringssubsidies en -schenkingen															
- van de federale overheid															
- van de Vlaamse overheid															
- van de provincie															
- van de gemeente															
- van het OCMW															
- van andere entiteiten															
III. INVESTERINGSSALDO															
SALDO EXPLOITATIE EN INVESTERINGEN															

FINANCIERING	JR N-3 (2014)	EB N-3 (2014)	%	JR N-2 (2015)	EB N-2 (2015)	%	JR N-1 (2016)	EB N-1 (2016)	%	JR N (2017)	EB N (2017)	%	B N+1 (2018)	B N+2 (2019)	B N+3 (2020)
I. UITGAVEN															
A. Vereffening van financiële schulden															
1. Periodieke aflossingen van opgenomen leningen en leasings															
2. Niet-periodieke aflossingen van opgenomen leningen en leasings															
B. Vereffening van niet-financiële schulden															
C. Toegestane leningen en betalingsuitstel															
1. Toegestane leningen															
- aan autonome provinciebedrijven (APB)															
- aan autonome gemeentebedrijven (AGB)															
- aan welzijnsverenigingen															
- aan andere OCMW-verenigingen															
- aan de politiezone															
- aan de hulpverleningszone															
- aan intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (IGS)															
- aan besturen van de eredienst															
- aan andere begunstigden															
2. Toegestaan betalingsuitstel															
D. Vooruitbetalingen															
E. Kapitaalsverminderingen															

II. ONTVANGSTEN															
A. Aangaan van financiële schulden - opname van leningen en leasings bij financiële instellingen - opname van leningen en leasings bij andere entiteiten ***B. Aangaan van niet-financiële schulden*** ***C. Vereffening van toegestane leningen en betalingsuitstel*** **1. Terugvordering van toegestane leningen** a. Periodieke terugvorderingen b. Niet-periodieke terugvorderingen **2. Vereffening van betalingsuitstel** ***D. Vereffening van vooruitbetalingen*** ***E. Kapitaalsverhogingen***															
III. FINANCIERINGSSALDO															
BUDGETTAIR RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR															

BIJLAGE 2 - VERKLARING RELEVANTE VERSCHILLEN IN HET GECONSOLIDEERDE KASSTROMENOVERZICHT NAAR ECONOMISCHE AARD

EXPLOITATIE	Jaarrekening N (2017)	Budget N (2017)	%	Toelichting bij materiële verschillen jaarrekening-budget
I. UITGAVEN				
A. Operationele uitgaven				
1. Goederen en diensten				
2. Bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen				
a. Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen				
b. Werkgeversbijdragen				
c. Andere personeelskosten				
d. Pensioenen				
3. Individuele hulpverlening door het O.C.M.W. (OCMW)				
4. Toegestane werkingssubsidies				
- aan provincies				
- aan gemeenten				
- aan OCMW's				
- aan autonome gemeente-/provinciebedrijven				
- aan EVA's naar privaat recht				
- aan intergemeentelijke samenwerkingsverbanden				
- aan OCMW-verenigingen				
- aan politiezone				
- aan hulpverleningszones				
- aan besturen van de eredienst				
- aan andere lokale overheden				
- aan huishoudens				
- aan niet-financiële vennootschappen				
- aan instellingen zonder winstoogmerk				
5. Andere operationele uitgaven				
B. Financiële uitgaven				
1. Rente, commissies en kosten verbonden aan schulden				
- aan financiële instellingen				
- aan andere entiteiten				
2. Andere financiële uitgaven				
C. Rechthebbenden uit het overschot van het boekjaar				

II. ONTVANGSTEN				
A. Operationele ontvangsten				
1. Ontvangsten uit de werking				
2. Fiscale ontvangsten en boetes (Gemeente)				
a. Aanvullende belastingen				
- Opcentiemen op de onroerende voorheffing				
- Aanvullende belasting op de personenbelasting				
- Andere aanvullende belastingen				
b. Andere belastingen				
3. Werkingssubsidies				
a. Algemene werkingssubsidies				
- Gemeentefonds				
- andere algemene werkingssubsidies				
▪ van de federale overheid				
▪ van de Vlaamse overheid				
▪ van de provincie				
▪ van andere entiteiten				
b. Specifieke werkingssubsidies				
- van de federale overheid				
- van de Vlaamse overheid				
- van de provincie				
- van andere entiteiten				
4. Recuperatie individuele hulpverlening (OCMW)				
5. Andere operationele ontvangsten				
B. Financiële ontvangsten				
C. Tussenkomst door derden in het tekort van het boekjaar				
III. EXPLOITATIESALDO				

INVESTERINGEN	Jaarrekening N (2017)	Budget N (2017)	%	Toelichting bij materiële verschillen jaarrekening-budget
I. UITGAVEN				
A. Investeringen in financiële vaste activa				
1. Extern verzelfstandigde agentschappen				
2. IGS en soortgelijke entiteiten				
3. Publiek-Private Samenwerkingsverbanden				
4. OCMW-verenigingen				
5. Andere financiële vaste activa				
B. Investeringen in materiële vaste activa				
1. Gemeenschapsgoederen en bedrijfsmatige MVA				
a. Terreinen en gebouwen				
b. Wegen en andere infrastructuur				
c. Roerende goederen				
d. Leasing en soortgelijke rechten				
e. Erfgoed				
2. Andere materiële vaste activa				
a. Onroerende goederen				
b. Roerende goederen				
C. Investeringen in immateriële vaste activa				
D. Toegestane investeringssubsidies				
- aan autonome provinciebedrijven (APB)				
- aan autonome gemeentebedrijven (AGB)				
- aan welzijnsverenigingen				
- aan andere OCMW-verenigingen				
- aan intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (IGS)				
- aan besturen van de eredienst				
- aan andere begunstigden				

II. ONTVANGSTEN				
A. Verkoop van financiële vaste activa				
1. Extern verzelfstandigde agentschappen				
2. IGS en soortgelijke entiteiten				
3. Publiek-private Samenwerkingsverbanden				
4. OCMW-verenigingen				
5. Andere financiële vaste activa				
B. Verkoop van materiële vaste activa				
1. Gemeenschapsgoederen en bedrijfsmatige MVA				
a. Terreinen en gebouwen				
b. Wegen en andere infrastructuur				
c. Roerende goederen				
d. Leasing en soortgelijke rechten				
e. Erfgoed				
2. Andere materiële vaste activa				
a. Onroerende goederen				
b. Roerende goederen				
C. Verkoop van immateriële vaste activa				
D. Investeringssubsidies en -schenkingen				
- van de federale overheid				
- van de Vlaamse overheid				
- van de provincie				
- van de gemeente				
- van het OCMW				
- van andere entiteiten				
III. INVESTERINGSSALDO				
SALDO EXPLOITATIE EN INVESTERINGEN				

FINANCIERING	Jaarrekening N (2017)	Budget N (2017)	%	Toelichting bij materiële verschillen jaarrekening-budget
I. UITGAVEN				
A. Vereffening van financiële schulden				
1. Periodieke aflossingen van opgenomen leningen en leasings				
2. Niet-periodieke aflossingen van opgenomen leningen en leasings				
B. Vereffening van niet-financiële schulden				
C. Toegestane leningen en betalingsuitstel				
1. Toegestane leningen				
- aan autonome provinciebedrijven (APB)				
- aan autonome gemeentebedrijven (AGB)				
- aan welzijnsverenigingen				
- aan andere OCMW-verenigingen				
- aan de politiezone				
- aan de hulpverleningszone				
- aan intergemeentelijke samenwerkingsverbanden (IGS)				
- aan besturen van de eredienst				
- aan andere begunstigden				
2. Toegestaan betalingsuitstel				
D. Vooruitbetalingen				
E. Kapitaalsverminderingen				
II. ONTVANGSTEN				
A. Aangaan van financiële schulden				
- opname van leningen en leasings bij financiële instellingen				
- opname van leningen en leasings bij andere entiteiten				
B. Aangaan van niet-financiële schulden				
C. Vereffening van toegestane leningen en betalingsuitstel				
1. Terugvordering van toegestane leningen				
a. periodieke terugvorderingen				
b. Niet-periodieke terugvorderingen				
2. Vereffening van betalingsuitstel				
D. Vereffening van vooruitbetalingen				
E. Kapitaalsverhogingen				
III. FINANCIERINGSSALDO				
BUDGETTAIR RESULTAAT VAN HET BOEKJAAR				

BIJLAGE 3 - OVERZICHT WERKINGS- EN INVESTERINGSSUBSIDIES

Werkingssubsidies

Entiteit/subsidiereglement	JR N-3 (2014)	Budget N-3 (2014)	JR N-2 (2015)	Budget N-2 (2015)	JR N-1 (2016)	Budget N-1 (2016)	JR N (2017)	Budget N (2017)	Budget N+1 (2018)	Budget N+2 (2019)	Budget N+3 (2020)
Nominatief											
Subsidiereglement											

Investeringssubsidies

Entiteit/subsidiereglement	JR N-3 (2014)	Budget N-3 (2014)	JR N-2 (2015)	Budget N-2 (2015)	JR N-1 (2016)	Budget N-1 (2016)	JR N (2017)	Budget N (2017)	Budget N+1 (2018)	Budget N+2 (2019)	Budget N+3 (2020)
Nominatief											

Subsidiereglement											

BIJLAGE 4 - INFORMATIE OMTRENT VERBONDEN PARTIJEN

Cartografische overzicht verbonden partijen

Kerngegevens verbonden partijen

Entiteit	Boekwaarde	Eigen vermogen	Vreemd vermogen	Resultaat	Risico afwaardering

Voornemens om controle of invloed van betekenis te verwerven over nieuwe entiteiten

Voornemens tot wijziging of beëindiging van controle of invloed van betekenis in bestaande verbonden partijen

Motivering n.a.v. uitsluiting verbonden partijen uit consolidatiekring

BIJLAGE 5 - GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE SCHULDEN

Financiële schulden ten laste van het bestuur	Jaarrekening N-3 (2014)	Jaarrekening N-2 (2015)	Jaarrekening N-1 (2016)	Jaarrekening N (2017)	Budget N+1 (2018)	Budget N+2 (2019)	Budget N+3 (2020)
A. Financiële schulden op lange termijn							
1. Financiële schulden op 1 januari							
2. Nieuwe leningen							
3. Aflossingen							
4. Overboekingen							
5. Financiële schulden op lange termijn op 31 december							
B. Financiële schulden op korte termijn							
1. Financiële schulden op korte termijn op 1 januari							
2. Nieuwe leningen							
3. Aflossingen							
4. Overboekingen							
5. Financiële schulden op korte termijn op 31 december							
C. Totaal financiële schulden ten laste van het bestuur							
1. Op 1 januari							
2. Op 31 december							

Financiële schulden ten laste van derden	Jaarrekening N-3 (2014)	Jaarrekening N-2 (2015)	Jaarrekening N-1 (2016)	Jaarrekening N (2017)	Budget N+1 (2018)	Budget N+2 (2019)	Budget N+3 (2020)
A. Financiële schulden op lange termijn							
1. Financiële schulden op 1 januari							
2. Nieuwe leningen							
3. Aflossingen							
4. Overboekingen							
5. Financiële schulden op lange termijn op 31 december							
B. Financiële schulden op korte termijn							
1. Financiële schulden op korte termijn op 1 januari							
2. Nieuwe leningen							
3. Aflossingen							
4. Overboekingen							
5. Financiële schulden op korte termijn op 31 december							
C. Totaal financiële schulden ten laste van derden							
1. Op 1 januari							
2. Op 31 december							

BIJLAGE 6 - GECONSOLIDEERD FINANCIEEL EVENWICHT

Geconsolideerd financieel evenwicht	Jaarrekening N-3 (2014)	Eindbudget N-3 (2014)	Jaarrekening N-2 (2015)	Eindbudget N-2 (2015)	Jaarrekening N-1 (2016)	Eindbudget N-1 (2016)	Jaarrekening N (2017)	Eindbudget N (2017)	Budget N+1 (2018)	Budget N+2 (2019)	Budget N+3 (2020)
I. Beschikbaar budgettair resultaat											
II. Autofinancieringsmarge											
III. Gecorrigeerde autofinancieringsmarge											

BIJLAGE 7 - GECONSOLIDEERDE NETTO-KASPOSITIE

Geconsolideerde netto-kaspositie	Jaarrekening N-3 (2014)	Jaarrekening N-2 (2015)	Jaarrekening N-1 (2016)	Jaarrekening N (2017)
Liquide Middelen en geldbeleggingen				
Financiële schulden op korte termijn				
Netto-kaspositie				

BIJLAGE 8 - GECONSOLIDEERDE RATIO'S

Geconsolideerde ratio's	Jaarrekening N-3 (2014)	Eindbudget N-3 (2014)	Jaarrekening N-2 (2015)	Eindbudget N-2 (2015)	Jaarrekening N-1 (2016)	Eindbudget N-1 (2016)	Jaarrekening N (2017)	Eindbudget N (2017)	Budget N+1 (2018)	Budget N+2 (2019)	Budget N+3 (2020)
Finapsis (netto periodieke leningsuitgaven/financieel draagvlak)											
Financiële schulden/exploitatieontvangsten											
Financiële schulden per inwoner											
Netto periodieke leningsuitgaven/exploitatieontvangsten											
Investeringen in materiële en immateriële vaste activa/afschrijvingen											

BIJLAGE 9 - GECONSOLIDEERDE RELEVANTE FINANCIËLE RISICO'S

Omschrijving type risico	Impact	Kans	Maatregelen om risico's in te dekken
Risico's m.b.t. schulden			
Renterisico			
Aflossingsrisico			
(Her)financieringsrisico			
Overige			
Risico's m.b.t. exploitatieontvangsten			
Verkopen en dienstenprestaties			
Fiscale ontvangsten en boetes			
Algemene en specifieke werkingssubsidies			
Financiële ontvangsten			
Andere			

Risico's m.b.t. exploitatie-uitgaven Diensten en goederen Loonkosten Uitgaven sociale dienst ocmw Toegestane dotaties/subsidies/tussenkomst in verliezen Andere			
Risico's m.b.t. toegestane leningen			
Risico's m.b.t. verbonden partijen			
Risico's m.b.t. beleggingen			
Risico's m.b.t. aangegane engagementen			
Overig risico's			

LIJST VAN BEVRAAGDE EXPERTEN

In alfabetische volgorde op voornaam:

- Mevr. Anne-Leen Erauw, Senior Analyst Public Finance Research Belfius Bank & Verzekeringen
- Dhr. Bart Lateur, Gemeenteraadslid Zottegem
- Dhr. Ben Gilot, Stafmedewerker Gemeente- en OCMW-financiën VVSG
- Mevr. Cathy Brouckaert, Financieel Beheerder Stad Brugge
- Dhr. Chris Van de Kerckhove, Budgetverantwoordelijke Sogent
- Dhr. Daniël Verbeken, Financieel Beheerder Stad Gent
- Prof. dr. Filip De Rynck, Universiteit Gent
- Dhr. Frank Van Goethem, Financieel Directeur Sogent
- Dhr. Geert Vergaerde, Financieel Beheerder OCMW Gent
- Mevr. Heidelinde Spinnewyn,
- Dhr. Hugo Van Vijnckt, Financieel Beheerder Gemeentebestuur Oostkamp
- Mevr. Ine Somers, Gemeenteraadslid Sint-Niklaas
- Dhr. Jan de Keyser, 1ste Schepen Gemeentebestuur Oostkamp
- Dhr. Jan Dhiedt, Financieel Adviseur Stad Brugge
- Dhr. Jan Leroy, Directeur Bestuur VVSG
- Dhr. Jan Seynhaeve, Burgemeester Gemeente Wevelgem
- Dhr. Jeffrey De Cock, Financieel Beheerder Gemeente- en OCMW-bestuur Nazareth
- Dhr. Joost Vandewege, Coördinator-Expert, Departement Financiën Stad Gent
- Dhr. Karl Van Borm, Financieel Beheerder Stad Antwerpen
- Mevr. Katrien Verheye, Diensthoofd Dienst Financiële Planning Stad Gent
- Dhr. Koen Kennis, Schepenen voor Financiën, Mobiliteit, Toerisme, Binnengemeentelijke Decentralisatie en Middenstand Stad Antwerpen
- Mevr. Lobke Maes, 3de Schepen, Gemeentebestuur Wevelgem
- Dhr. Luk Van Biesen, Parlementslid in de commissie Financiën, Begroting en Grondwet
- Dhr. Paul Ballinckx, directiemanager Financieel Beleid en Deelnames TMVW
- Dhr. Roby Guns, Gemeenteraadslid Hoeilaart
- Mevr. Sabien Lahaye-Battheu, Gemeenteraadslid Poperinge
- Dhr. Stefaan Desmet, Financieel Beheerder Provincie Oost-Vlaanderen
- Dhr. Stefaan Reynaert, Gemeenteraadslid Stad Oudenburg
- Dhr. Steven Coenegrachts, Gemeenteraadslid Riemst
- Dhr. Stijn Lombaert, Directeur Griffie Provincie West-Vlaanderen
- Prof. dr. Tjerk Budding, Vrije Universiteit Amsterdam
- Dhr. Willem Terras, Head of Local Public Banking BNP Paribas Fortis
- Dhr. Wim Van Tieghem, Financieel Beheerder Gemeente en OCMW Kruishoutem

REFERENTIES

Aberbach, J.D., Putnam, R.D. en Rockman B.A., 1981. "Bureaucrats and Politicians in Western Deomcracies. Cambridge, Harvard University Press, 6-9.

Abzug, R., 1996. "The Evolution of Trusteeship in the United States: a Roundup of Findings from six cities". Nonprofit Management and Leadership, 7(1), 101-111.

Agentschap voor Binnenlands Bestuur, 2012. "Regioscreening: Bestuurlijke Regionale Samenwerking in Vlaanderen – Inventarisatie en Analyse".

Anthony, R. N., 1985. "Games Government Accountants Play". Harvard Business Review, Vol. 63, No. 5, pp. 161-170.

*Bergmann, A., Grossi, G., Rauskala, I., Fuchs, S., 2015. "*Consolidation in the Public Sector: Methods and Approaches in Organisation for Economic Co-operation and Development Countries". International Review of Administrative Sciences, September 2015.

Bowman, H.W., 2011. "Tools for Predicting Municipal Bankruptcy: Indicators of Long-Run Governmental Financial Condition". Paper presented to the Government Research Association Conference, July 25-27, 2011, The Federal Reserve Bank of Chicago.

Bradshaw, P., Hayday B. and Armstrong R., 2007. "Non-profit Governance Models: Problems en Prospects". The Public Sector Innovation Journal, Volume 12 (3), article 5.

Brudney, J. & Murray, V., 1998. "Do Intentional Efforts to Improve Board Effectiveness really work? The Views of Nonprofit CEO's". Nonprofit Management and Leaderschip, 8 (4), 333-348.

Brusca, I., Gomes, P. and Fernandes, M.J., 2017. "Implementing the IPSAS for Consolidated Financial Statements: Comparing the Portuguese and Spanisch Local Governments". Paper presented at the 16th Biennial CIGAR Conference, Porto, Portugal, June, 8-9.

*Budding, T., Grossi, G. and Tagesson, T., 2015. "*Public Sector Accounting". Routledge, New York, 194 pages, ISBN 9780415683159.

Carini, C., Rocca, L., Teodori, C. and Veneziani, M., 2017. "The 'Tick Mark' Approach. The effect of the Missing Definition of the Local Government Group". Paper presented at the 40th annual EAA Conference, Valencia, Spain, May, 10-12.

Carver, J., 1990. "Boards that Make a Difference". San Francisco: Jossey-Bass.

Cîrstea, A., 2014. "The Need for Public Sector Consolidated Financial Statements". Procedia Economics and Finance 15, 2014.

de Herdt, D. & Verhoest K., 2010. "Lokale besturen en hun verzelfstandigde agentschappen: Naar een betere afstemming en sturing". Uitgeverij Politeia nv, 103 pagina's.

Diouf, D., & Boiral, O., 2017. The quality of sustainability reports and impression management, A stakeholder perspective, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 643-667.*Egten, C.A. van, 2008.* "De uitdaging van de public controller: professioneel meedenken in beleid en uitvoering". In: Gradus, R.H.J.M., e.a. De waarde van de public controller, Den Haag, p. 161 e.v.

Egten, C.A. van & W. Veldman, 2006. "De control functie in de publieke en non-profitsector. Een modernefunctie met perspectief bij publieke en maatschappelijke organisaties". Sdu uitgevers, Den Haag.

Gomes, D., Oliveira, L. and Soares, T., 2017. "The Portuguese National Health Service and the Implemented Accounting Standards: the Problematic of Consolidated Financial Statements". Paper presented at the 16th Biennial CIGAR Conference, Porto, Portugal, June, 8-9.

Grossi, G., Pepe, F., 2009. "Consolidation in the Public Sector: a Cross-Country Comparison". Public Money & Management, July 2009.

Grossi, G., Soverchia, M., 2011. "European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting". Abacus 47(4): pp. 525-542.

Healy, P. and Wahlen, J., 1999. "A Review if the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting". Accounting Horizons, Vol. 13, No. 4, pp. 365-383.

Hennau, S., 2016. "Gemeentelijke Politiek-Ambtelijke Verhoudingen v2.0? De Invloed van het Gemeentedecreet op de Politiek-Ambtelijke Verhoudingen in de Vlaamse gemeenten". Proefschrift tot het behalen van de graad van doctor in de rechten, 663 blz.

Hood, C., 1995. "The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme". Accounting, Organizations and Society, 20 (2-3), pp. 93-109.

Hooghiemstra, R., 2000. Corporate Communication and Impression Management – New Perspectives Why Companies Engage in Corporate Social Reporting. *Journal of Business Ethics*, 27, 55-68.*Jensen, Michael C. and Meckling, William H., 1976.* "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure". Journal of Financial Economics (October), 3(4): 305–360.

Lombrano, A. and Zanin L., 2013. "IPSAS and Local Government Consolidated Financial Statements — Proposal for a Territorial Consolidation Method", Public Money & Management, Volume 33 pp. 429-436

Minderman, G.D., 2008. "Legitimatie en Verankering: uitdagingen voor de maatschappelijke ondernemer". VU Public Controllingreeks, Amsterdam.

Pelgrims C., Hondeghem A. & Steen T., 2003. "Coördinatie van Beleid in een Veranderende Politieke-Ambtelijke Verhouding". Steunpunt Beleidsrelevant Onderzoek Bestuurlijke Organisatie Vlaanderen

Peters, B.G., 1987. "Politicians and Bureaucrats in the Politics of Policy-making". In J-E. Lane (ed.), Bureaucracy and Public Choice, Londen, Sage, 256-267.

Svara, J.H., 2006. "Introduction: Politicians and Administrators in the Political Process – A Review of Themes and Issues in the Literature". International Journal of Public Administration, Vol. 29 , Iss. 12, 2006, pp. 953-976.

ter Bogt, H.J., 2006. "Financial Management of Housing Corporations in a Changing Environment: Economic and Social Rationality?". Financial Accountability & Management, 22(2): 107-133.

Toonen, T.A.J., 2001. "The comparative dimension of administrative reform". In B.G. Peters en J. Pierre (eds.), Politicians, Bureaucrats and Administrative Reform, London, Routledge, (183-184).

Walker, R.G., 2011. "Issues in the Preparation of Public Sector Consolidated Statements". Abacus, Vol. 47, No. 4, pp. 477-500.

Weber, M., 1968. "Economy and Society: An Outline of Interpretive Society". New York, Bedminster Press, 1393.

Wilson, W., 1987. "The Study of Administration". Political Science Quarterly (197), 209-210.

Woods, B., 2011. "Tools for Predicting Municipal Bankruptcy: Indicators of Long-Run Governmental Financial Condition". Paper presented to the Government Research Association Conference, July 25-27, 2011, The Federal Reserve Bank of Chicago.

Woodward, J., 1958. "Management and Technology". London: Her Majesty's Stationery Office.