

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, eerste kamer, op 5 oktober 1994 door de Vlaamse minister van Onderwijs en Ambtenarenzaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van besluit van de Vlaamse regering "houdende vastlegging van het boekhoudkundig schema en van de voorschriften voor het opstellen van de jaarrekening van de universiteiten in de Vlaamse Gemeenschap", heeft op 12 januari 1995 het volgend advies gegeven :

ALGEMENE OPMERKINGEN.

1. Het voor advies voorgelegde ontwerp van besluit strekt ertoe, in aansluiting op het ontwerp van besluit van de Vlaamse regering houdende vaststelling van nadere regels voor het opmaken van de begroting en de personeelsformatie van de universiteiten in de Vlaamse Gemeenschap - waarover de Raad van State, afdeling wetgeving op dezelfde datum het advies L. 23.758/1 heeft verleend - het door de universiteiten te gebruiken boekhoudkundig schema te bepalen en de voorschriften voor het opstellen van hun jaarrekening vast te stellen.

2. Het ontwerp vindt zijn rechtsgrond in de artikelen 161 en 162 van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 12 juni 1991 betreffende de universiteiten in de Vlaamse Gemeenschap. Luidens artikel 161 voeren de universiteiten een volledige boekhouding betreffende alle voorzieningen van de instelling op grond van een boekhoudkundig schema dat door de Vlaamse regering zal worden vastgesteld. Artikel 162 legt de universiteiten de verplichting op jaarlijks vóór 31 mei aan de Vlaamse regering een jaarrekening voor te leggen waarin zij rekenschap afleggen over het financieel beheer van de instelling tijdens het voorgaande begrotingsjaar. Het komt de Vlaamse regering eveneens toe de voorschriften voor het opstellen van die jaarrekening te bepalen.

.../...

3.1. Op de boekhouding en de jaarrekening van de universiteiten worden in beginsel de regels van toepassing verklaard die gelden voor de ondernemingen bedoeld in artikel 1 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen. Luidens het verslag aan de regering moet het invoeren van de combinatie "algemene boekhouding" en "opvolging van de begroting" het mogelijk maken om eensdeels, de correcte uitvoering van de begroting op te volgen, anderdeels, het vermogen, het resultaat en de financiële positie van de universiteiten op verantwoorde wijze te beoordelen.

Anders dan de begrotingsregelen die gesteund zijn op ontvangsten en uitgaven, zijn de voorschriften inzake de jaarrekeningen van ondernemingen gesteund op de vaststelling van het vermogen van de ondernemingen, rekening houdend met de fluctuaties van dit vermogen zoals deze worden geakteerd aan de hand van de resultatenrekening. Hieruit vloeit voort dat de toepassing op de universiteiten van de regelen betreffende de jaarrekening van ondernemingen slechts mogelijk is indien de vermogenswaarde van de diverse actief- en passiefbestanddelen kan worden vastgesteld en gewaardeerd en aan de wisselende omstandigheden van de activiteit van de onderneming (lees : universiteit) aangepast. Artikel 7 van de wet van 17 juli 1975 verplicht de onderneming ieder jaar over te gaan tot het opstellen van "de inventaris van al haar bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen". Het inrichten van die inventaris gebeurt volgens de waarderingsregels die zijn vervat in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen.

Uit beide elementen - inventaris en waarderingen, waaronder waardeverminderingen, afschrijvingen en voorzieningen voor risico's en lasten - wordt, overeenkomstig artikel 7, tweede lid, van de wet van 17 juli 1975, de jaarrekening afgeleid.

De toepassing van de regelen van de boekhouding en die van de jaarrekening van ondernemingen op de universiteiten zonder de gelijktijdige toepassing van de voorschriften betreffende de waarderingen van bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen zal leiden tot een onjuist en desgevallend misleidend beeld van de financiële situatie van de universiteiten.

3.2. Het ontwerp maakt bovendien geen duidelijke keuze tussen de boekhoudkundige regelen die aansluiten bij het ontworpen begrotingsstelsel en de regelen van toepassing op de jaarrekening van ondernemingen, vermits de beide soorten van regelen ten dele van toepassing worden gemaakt op de boekhouding van de universiteiten. Dit heeft tot gevolg dat er een incoherent geheel van regelgeving ontstaat eensdeels wat het rekeningenstelsel zelf betreft, anderdeels wat de verhouding tussen het begrotings- en het rekeningenstelsel betreft.

De hiernavolgende algemene en bijzondere opmerkingen moeten dan ook met dat voorbehoud worden gelezen.

4. Bij het ontwerp is een verslag aan de Vlaamse regering gevoegd dat volgens de gemachtigde ambtenaar zal worden meegedeeld aan de betrokken universiteiten. Overeenkomstig artikel 3, § 1, van de gecoördineerde wetten op de

.../...

Raad van State zal het onderhavig advies aan het verslag van de regering moeten worden gehecht en samen met dat verslag in het Belgisch Staatsblad moeten worden bekendgemaakt.

5. De ontworpen regeling komt, samen met het ontwerp van besluit van de Vlaamse regering houdende vaststelling van nadere regels voor het opmaken van de begroting en de personeelsformatie van de universiteiten in de Vlaamse Gemeenschap (L. 23.758/1), in de plaats van een aantal bestaande regels inzake de opmaak van de begroting en de boekhouding van de universiteit. Het betreft inzonderheid :

- het koninklijk besluit van 8 april 1976 tot vaststelling van de samenstellende elementen van de ontvangsten en uitgaven van het patrimonium van de universitaire instellingen, gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 20 februari 1978 en 3 augustus 1982;
- het koninklijk besluit van 15 december 1977 tot vaststelling van de aanvullende regels voor het opmaken en de vorm van de begroting en rekeningen van de universitaire instellingen;
- het ministerieel besluit van 12 april 1967 tot vaststelling van de normen volgens welke de universitaire inrichtingen de statistische gegevens mededelen, voorgeschreven bij artikel 7, 3°, van het koninklijk besluit van 16 september 1966 tot vaststelling van het begrotings- en boekhoudplan van de universitaire inrichtingen.

De Vlaamse regering zal moeten nagaan of die bepalingen nog moeten worden in stand gehouden. Zoniet verdient het aanbeveling deze in het ene of het andere ontwerp formeel op te heffen, in voorkomend geval, met ingang van de datum waarop de aan de universiteiten toe te kennen overgangsperiode zal zijn verstreken (1).

BIJZONDERE OPMERKINGEN.

Aanhef.

1. In de eerste aanhefbepaling moet worden vermeld dat de artikelen 161 en 162 van het decreet van 12 juni 1991 gewijzigd werden bij decreet van 27 januari 1993.

2. De wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen is als zodanig niet van toepassing op de universiteiten en kan derhalve geen rechtsgrond vormen voor dit ontwerp; de vermelding ervan dient derhalve te worden geschrapt.

(1) Het koninklijk besluit van 16 september 1966 tot vaststelling van het begrotings- en boekhoudplan van de universitaire inrichtingen is grotendeels opgeheven bij artikel 27, tweede lid, van voormeld koninklijk besluit van 15 december 1977. Het zou alleen nog van toepassing kunnen zijn op de instellingen bedoeld in het in de Vlaamse Gemeenschap niet meer van kracht zijnde artikel 46 van de wet van 27 juli 1971 op de financiering en de controle van de universitaire instellingen. Voor alle zekerheid zou het dus ook best opgeheven worden.

3. Het advies van de Vlaamse Interuniversitaire Raad is rechtens noch door het universiteitsdecreet, noch door het decreet van 21 december 1976 houdende organisatie van de Vlaamse interuniversitaire samenwerking voorgeschreven en hoeft derhalve in de aanhef niet te worden vermeld.

Artikel 1.

Vermits de vaststelling van de begroting en het afleggen van de rekening twee fasen zijn van een zelfde begrotingscyclus en begroting en rekening derhalve op elkaar moeten worden afgestemd, kan het gebruik in het begrotings- en rekeningenstelsel van verschillende termen om gelijke begrippen weer te geven, enkel tot onnodige verwarring aanleiding geven. Het ware dan ook aangewezen in dit ontwerp en in het ontwerp van besluit dat de opmaak van de begroting regelt, dezelfde termen te gebruiken om opeisbare rechten ten bate of ten laste van de universiteit aan te duiden.

Artikel 2.

1. Paragraaf 1 neemt, wat de universiteiten betreft, de regel over die is opgenomen in de eerste zin van artikel 3 van de wet van 17 juli 1975 en maakt de artikelen 4, 6, 7, 8 en 9 van dezelfde wet van toepassing op de boekhouding (lees : en de jaarrekening) van de universiteiten. De bedenkingen die in de algemene opmerkingen sub 3 werden geformuleerd met betrekking tot de inventaris en de daaruit voortvloeiende verplichtingen moeten hier in herinnering worden gebracht.

.../...

2. Paragraaf 2 verklaart het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel van toepassing op het rekeningenstelsel van de universiteiten. Overeenkomstig het tweede lid van deze paragraaf worden de klassen 6 en 7 van het algemeen rekeningenstelsel, met name "6. Kosten" en "7. Opbrengsten" vervangen door, eensdeels, de in de bijlage van het ontworpen besluit bedoelde klasse "7. Inkomsten" en, anderdeels, de - niet onder een hoofding geplaatste - afdelingen "60. Duurzame goederen", "61. Werking", "62. Bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen", "65. Financiële kosten" en "69. Overdracht saldi voorgaande jaren". De regel waarbij het koninklijk besluit van 12 september 1983 van toepassing wordt verklaard impliceert dat bij het opmaken van de rekeningen minstens voor een deel uitgegaan moet worden van een patrimoniële benadering. Zo dienen alle vermogensbestanddelen, onder meer de vaste activa en de vorderingen op meer dan 1 jaar, in het rekeningenstelsel geboekt te worden tegen hun aanschaffingswaarde verminderd met de afschrijvingen of minwaarden. Door evenwel in de ontworpen afdeling "60 Duurzame goederen" bestedingen onder te brengen die betrekking hebben op terreinen en gebouwen (60.0), installaties, machines en uitrusting (60.1), meubilair en rollend materiaal (60.2) en boeken, tijdschriften en documentatie (60.3) - welke bestedingen conceptueel thuishoren in de rubriek "Vaste activa" en niet in de rubriek 6 "Kosten" - wordt nogmaals geïllustreerd hoezeer het voorgelegde ontwerp haaks staat op de benadering die ten grondslag ligt van de regelen inzake de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen.

.../...

3. In paragraaf 2 moet nog worden verduidelijkt dat "bijlage I" wordt bedoeld.

Artikel 4.

Mede gelet op de sub 3 geformuleerde algemene opmerking zal de toepassing van deze bepaling tot onoverkomelijke moeilijkheden leiden en bezwaarlijk een "verantwoord oordeel" omtrent het vermogen, het resultaat van de werking en de financiële positie van de universiteit kunnen funderen indien - zoals uit artikel 2 valt af te leiden - de voorschriften van de patrimoniale boekhouding niet in hun geheel van toepassing worden verklaard op de universiteiten. Er zal dan immers voor de beoordeling van het vermogen geen rekening worden gehouden met de waardeverandering van de vermogensbestanddelen, met name de waardevermindering of -vermeerdering ervan of met de voorzienbare lasten en risico's die op deze vermogensbestanddelen wegen.

Artikel 5.

1. De bepaling van paragraaf 1 sluit aan bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, waarvan het eerste lid luidt "De bij artikel 7 van de wet bedoelde jaarrekening omvat de balans, de resultatenrekening en de toelichting. Deze documenten vormen een geheel".

.../...

Vastgesteld moet worden dat de inhoud van de jaarrekening, de er in vervatte rubrieken en de waarderingsmethoden die het voorwerp uitmaken van de overige bepalingen van het voormelde koninklijk besluit van 8 oktober 1976 niet van toepassing worden verklaard op de universiteiten. Daarenboven is de ontworpen bepaling van artikel 5, § 1, in dusdanige algemene termen gesteld dat, mede in het licht van de algemene opmerking, zij gekwalificeerd moet worden als onprecies zodat zij door de universiteiten bezwaarlijk als een leidraad kan worden gehanteerd.

2. De afdelingen "Werking", "Investerings", "Sociale voorzieningen voor studenten" "Onderzoeksfondsen" "Patrimonium" en "Rekeningen voor orde" worden voor de resultatenrekening van de universiteiten gezien als afzonderlijke elementen. In de mate dat "Investerings" en "Rekeningen voor orde" aldus onder de resultaten moeten worden begrepen, wordt inbreuk gemaakt op de logische samenhang van de ontworpen regeling vermits het hier - naar men kan aannemen op grond van de vermeldingen in bijlage II - vermogens-elementen betreft, en geen opbrengsten of kosten. Overigens wordt niet formeel verwezen naar de in bijlage II gevoegde schema's.

3. Onverminderd de voorafgaande opmerkingen moeten in paragraaf 1 de afdelingen worden vermeld met de benaming die voorkomt in artikel 154 van het decreet van 12 juni 1991 betreffende de universiteiten in de Vlaamse Gemeenschap.

.../...

4. Volgens paragraaf 2 moeten de investeringen, inclusief die in gebouwen en terreinen, nog tijdens het boekjaar van verwerving in de resultatenrekening worden opgenomen. De stellers van het ontwerp hebben op dit punt derhalve eens te meer geen aansluiting gezocht bij het stelsel van de jaarrekening van de ondernemingen.

Artikel 6.

1. Luidens artikel 6, § 3, tweede zin, worden interne verrekeningen op een afzonderlijke lijn in de resultatenrekening van de desbetreffende afdeling(en) ingeschreven. Deze regel sluit aan bij het stelsel van de verrekeningen en overschrijvingen dat met het vroeger vermelde ontwerp L. 23.758/1 in het begrotingstelsel van de universiteiten zal worden ingevoerd. Niettemin moet worden opgemerkt dat, voor zover met het ontwerp het stelsel van de jaarrekening van ondernemingen wordt gevolgd, het tot de basisbeginselen van die boekhouding behoort dat geen compensaties plaatsgrijpen tussen kosten en opbrengsten. Artikel 6 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 vermeldt zulks uitdrukkelijk. De bepaling van paragraaf 3, tweede zin, wijkt hiervan af, wat eens te meer tot onduidelijkheid aanleiding kan geven.

2. Overigens verdient het aanbeveling om in dezelfde paragraaf te verduidelijken wat wordt bedoeld met de woorden "conform de definitie ervan". Tevens dient het nummer van de bijlage te worden vermeld.

.../...

3. Luidens paragraaf 5 voegt het universiteitsbestuur bij de resultatenrekening een document waarbij de inkomsten en uitgaven volgens de voor de overheidsuitgaven gangbare economische classificatie worden gerangschikt.

De inkomsten en uitgaven zijn gegevens die in de balans dienen voor te komen. Gelet op dit specifiek voorschrift is het de vraag welke betekenis dan moet worden gehecht aan het bepaalde in artikel 5, § 1, luidens welk de jaarrekening "de balans" omvat.

Artikel 7.

De verwijzing naar het schema van jaarrekening in verkorte vorm slaat op de balans, niet op de resultatenrekening. Voor deze weglating werd in het verslag aan de regering geen verklaring gegeven.

Artikel 8.

Het eerste lid herhaalt slechts een decretale verplichting (artikel 162, eerste lid) en dient derhalve te worden geschrapt.

Artikel 11.

Zoals de Raad van State reeds in vorige adviezen heeft opgemerkt, moet in een bepaling die de minister

.../...

aanwijst welke belast is met de uitvoering van het besluit, die minister worden vermeld met de benaming die op het ogenblik van de aanwijzing geldt en voorkomt in het besluit waarin de samenstelling van de Vlaamse regering en de bevoegdheden van de leden ervan worden bepaald. Men redigere het artikel derhalve als volgt :

"De Vlaamse minister van Onderwijs en Ambtenarenzaken is belast met de uitvoering van dit besluit".

Bijlagen.

Om te voldoen aan de regels van de wetgevings-techniek moet het opschrift van de bijlagen worden vervolledigd als volgt "Bijlage I bij het besluit van de Vlaamse regering van ..." en moet elke bijlage worden besloten met de formule "Gezien om te worden gevoegd bij het besluit van de Vlaamse regering van ..." en ondertekend door de Ministers die het besluit hebben voorgedragen en ondertekend.

De kamer was samengesteld uit

Mevrouw	: S. VANDERHAEGEN,	kamervoorzitter,
de Heren	: M. VAN DAMME,	staatsraden,
	D. ALBRECHT,	
	G. SCHRANS,	assessoren van de
	E. WYMEERSCH,	afdeling wetgeving,
Mevrouw	: A. BECKERS,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. G. VAN HAEGENDOREN, auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de H. J. CLEMENT, adjunct-referendaris.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

A. BECKERS.

S. VANDERHAEGEN.