

Vlaamse Adviescommissie voor Boekhoudkundige Normen

Advies 2017/5 betreffende het boeken van subsidies in natura van
08/03/2017

Inhoud

I.	Inleiding en definities	2
1)	Toepassingsgebied	2
2)	Definities	2
II.	Begrotingsmatige en ESR-verwerking	3
1)	Tijdstip van aanrekening	3
2)	Aan te rekenen bedrag	4
3)	Te hanteren codes	4
III.	Bedrijfseconomische verwerking	5
1)	Algemeen	5
IV.	Voorbeelden	5
1)	Voorbeeld 1	5
2)	Voorbeeld 2	7

I. Inleiding en definities

2. Sommige subsidiërende entiteiten betalen facturen voor natuurlijke personen of rechtspersonen, zonder dat de subsidiërende entiteit zelf de eigendom verwerft van het goed of de dienst die met de factuur verband houdt. De begunstigden van de subsidies kunnen zelf ook tot de Vlaamse overheidssector behoren. Laatstgenoemde situatie verdient extra aandacht.

3. Dit soort investeringen, evenals aankopen van goederen en diensten die, voor hun geheel, ten behoeve van de werking van een andere entiteit worden aangeschaft, worden als subsidies in natura aanzien. De vraag die zich stelt is hoe dit begrotingsmatig en boekhoudkundig moet worden verwerkt bij zowel de subsidiërende entiteit (entiteit die de facturen registreert en betaalt), als bij de gesubsidieerde entiteit (die het feitelijke of juridische genot van de dienst of goed verwerft).

4. Dit advies gaat niet in op de interne controleaspecten. Dit behoort tot de verantwoordelijkheid van de individuele instellingen.

1) Toepassingsgebied

5. Dit advies is van toepassing op alle entiteiten van de Vlaamse overheid die ressorteren onder de sectorale code 13.12. ongeacht hun rechtsvorm (toepassingsgebied conform artikel 4, §1 en §2 van het Rekendecreet).

6. Dit advies beperkt zich tot de verwerking van subsidies in natura die door entiteiten van de Vlaamse overheidssector aan natuurlijke personen of rechtspersonen worden toegekend.

7. Voor de duidelijkheid moet worden benadrukt dat dit advies niet van toepassing is als een bij een entiteit bestaand (im)materieel vast actief wordt overgedragen aan een natuurlijke persoon of een andere rechtspersoon of indien een (im)materiaal vast actief ter beschikking wordt gesteld van een derde.

8. Dit advies is specifiek van toepassing op subsidies in natura, ongeacht of het een werkings-, project- of investeringssubsidie betreft.

2) Definities

- Begunstigde van de subsidie: natuurlijke persoon, feitelijke vereniging, rechtspersoon of ander samenwerkingsverband die het werkelijk genot verkrijgt over de dienst of het goed betaald door de subsidiërende entiteit.
- ESR 2010: EU-verordening (EU) nr. 549/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 21 mei 2013 betreffende het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen in de Europese Unie.

- Geëigende code van de economische classificatie: de code waarop de begunstigde uitgaven boekt, net alsof ze de levering en dus de factuur zelf zou betaald hebben.
- Gesubsidieerde entiteit: de begunstigde van de subsidie die behoort tot S13.12 van de Vlaamse overheid.
- Rekendecreet: het decreet van 8 juli 2011 houdende de regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof.
- Subsidiërende entiteit: entiteit die behoort tot S13.12 van de Vlaamse overheid en subsidies in natura verstrekt aan natuurlijke personen en rechtspersonen.
- Subsidie in natura: de betaling voor investeringen of aankopen van goederen of diensten, die voor hun geheel, ten behoeve van begunstigde van de subsidies worden aangeschaft en waar de subsidiërende entiteit op het ogenblik van de investering of aankoop niet de economische voordelen van die aankopen geniet.¹

II. Begrotingsmatige en ESR-verwerking

1) Tijdstip van aanrekening

9. Het te voorziene aanrekeningsmoment van de verplichting in de begroting is hetzelfde als van het ESR 2010, met name het moment waarvan men verwacht dat de levering van het goed of dienst bij de begunstigde van de subsidie zal gebeuren. Bij investeringswerken is dit de voortgang van de werkzaamheden. In de mate dat vooruitbetaald wordt, zal de verplichting eveneens begrotingsmatig worden geregistreerd, maar in dit geval in combinatie met de toepassing van de balansrekeningen vooruitbetalingen of overlopende rekeningen.

10. Gesubsidieerde entiteiten met vastleggingskredieten leggen hun VAK vast volgens dezelfde principes als voor elke andere bestelling die ze plaatsen, ook al gebeurt de betaling rechtstreeks door de subsidiërende entiteit.

11. Subsidiërende entiteiten met vastleggingskredieten leggen hun VAK vast volgens de principes van subsidies, met andere woorden zonder rekening te houden met het ontvangen of aan de leverancier rechtstreeks betalen van de op de subsidie betrekking hebbende factuur of facturen.

12. In de mate dat de transacties tussen entiteiten van de Vlaamse overheid plaatsvinden, moet er in het bijzonder over gewaakt worden dat inkomsten (bij de gesubsidieerde entiteit) en uitgaven (bij de subsidiërende entiteit) in hetzelfde jaar plaats vinden. Hiertoe zullen respectievelijk de codes 46/66 en 41/61 uit de economische

¹ Dit is ruimer dan wat in het ESR 2010, die het vooral heeft over sociale overdrachten in natura, expliciet is opgenomen.

classificatie gebruikt worden en op het geconsolideerde niveau van de Vlaamse overheid met elkaar moeten kunnen worden afgestemd.

2) Aan te rekenen bedrag

13. De subsidie wordt gewaardeerd aan aanschaffingswaarde, of bij ontstentenis daarvan de gebruikswaarde. Indien er door de subsidiërende entiteit een beperkte tussenkomst wordt gevraagd, komt dit bedrag in aftrek van de aanschaffingswaarde en vermindert dit dus het totaal bedrag aan subsidies in natura.

14. Subsidies in natura kunnen zich ook voordoen tussen entiteiten waarvan beiden tot de Vlaamse overheidssector behoren. Om op het niveau van de begroting van de Vlaamse overheid hier tot afstemming te komen is het noodzakelijk dat stromen tussen subsidiërende en gesubsidieerde entiteit gelijk lopen. Dit moet uiteraard ook in de begroting tot uiting worden gebracht. In bijna alle situaties zal het de gesubsidieerde entiteit zijn die de levering opvolgt of kan opvolgen. De gesubsidieerde entiteit is dan ook de meest aangewezen partij om het bedrag van de subsidie in natura in te schatten. De gesubsidieerde entiteit maakt dan ook een inschatting van het bedrag van de subsidie in natura die het in zijn begroting als ontvangst zal opnemen (code 46 of 66 van de economische classificatie) en maakt dit bedrag kenbaar bij de subsidiërende entiteit op een moment waarop deze het bedrag nog bij begrotingsopmaak of begrotingsaanpassing kan opnemen. Dit is vooraleer de subsidiërende entiteit haar begroting ter goedkeuring aan de bevoegde minister voorlegt. In het geval van aanpassingen aan de subsidie door de subsidiërende entiteit zal de subsidiërende entiteit de gesubsidieerde entiteit hiervan onmiddellijk op de hoogte brengen omdat het noodzakelijk is dat de bedragen steeds met elkaar zijn afgestemd.

3) Te hanteren codes

15. Subsidies in natura worden zowel in de begroting als in de ESR-rapportering door de subsidiërende entiteit op de overeenkomstige code van de economische classificatie van de (sub)sector waartoe de begunstigde van de subsidie behoort, geregistreerd. Omgekeerd moet de gesubsidieerde entiteit de ontvangen subsidie registeren op de overeenkomstige code van de economische classificatie van de (sub)sector waarvan de subsidiërende entiteit afkomstig is. De gesubsidieerde entiteit moet daarnaast de aanrekening van de te verwachten levering van het goed of dienst op de daartoe geëigende code van de economische classificatie in de begroting voorzien. Onder de geëigende code van de economische classificatie wordt de code verstaan waarop de begunstigde uitgaven boekt, net alsof ze de levering en dus de factuur zelf zou betaald hebben.

III. Bedrijfseconomische verwerking

1) Algemeen

16. Algemeen uitgangspunt voor de bedrijfseconomische verwerking is dat het CBN-advies 2010/17 – Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten in natura in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen evenals het CBN-advies 2010/18 – Subsidies en schenkingen vanuit het oogpunt van de verstreckende vereniging of stichting van toepassing zijn, en dus verruimd wordt naar alle entiteiten van de Vlaamse overheidssector S13.12 tenzij in het huidig advies hiervan wordt afgeweken.

17. Indien dergelijke transacties tussen entiteiten die tot de Vlaamse overheidssector behoren gebeuren, moet er minstens tussen deze partijen ook in de bedrijfsboekhouding afstemming zijn. Dergelijke transacties moeten dus in hetzelfde jaar respectievelijk als kost (door subsidiërende entiteit) en als inkomst (door gesubsidieerde entiteit) in de boekhouding worden opgenomen. De waardering van dergelijke transacties tussen entiteiten van de Vlaamse overheidssector gebeurt aan de aanschaffingswaarde, of bij ontstentenis daarvan de gebruikswaarde. In het geval van een aankoop door de subsidiërende entiteit gekoppeld aan een directe levering aan de gesubsidieerde, is dit de aankoopprijs die de subsidiërende entiteit betaalt. Periodiek, maar minimaal jaarlijks, naar aanleiding van de afsluiting van de boekhouding, brengt de subsidiërende entiteit de gesubsidieerde entiteit op de hoogte van de in zijn boekhouding geboekte subsidies in natura ten aanzien van die gesubsidieerde. Op die manier hebben alle partijen kennis van de boekhoudkundige waarde en kan op basis hiervan dezelfde waarde in de boekhouding van zowel de gesubsidieerde als de subsidiërende worden opgenomen. De gesubsidieerde entiteit boekt de gesubsidieerde investeringen, goederen en diensten op de voor haar geëigende boekhoudkundige rekeningen.

IV. Voorbeelden

1) Voorbeeld 1

18. Situatieschets:

- Entiteit A: betaalt een factuur ter waarde van 1.000 euro (incl. BTW) in jaar t + 1 voor een investering aan gebouw N die plaats vond in jaar t.
- Vzw BCD: beschikt kosteloos over gebouw N; heeft geen zakelijk recht op de grond of het gebouw; verhuurt gebouw N en mag de opbrengst behouden.
- Zowel entiteit A, als de vzw BCD behoren tot de sector 13.12

19. Boeking bij entiteit A in jaar t: aangezien de investeringswerken niet voor de eigen werking van entiteit A bedoeld zijn, moeten deze investeringsuitgaven voor entiteit A worden aanzien als verstrekte subsidies in natura.

Levering van het goed of dienst bij de begunstigde van de subsidie in jaar t

Debet/Credit	Econ.Rek.	Code economische classificatie	Omschrijving Econ. Rek.	Bedrag
Debet	640200	61xx	Kapitaalsubsidies	1.000
Credit	440000		Leveranciers op ten hoogste 1 jaar	1.000

Mocht de factuur per einde jaar t nog niet ontvangen zijn, dan wordt per einde jaar t een te ontvangen factuur voor een bedrag van 1.000 euro geboekt.

Om in de consolidatie toe te laten interne stromen af te stemmen, en in die zin aan de rapporteringseisen te kunnen voldoen, is het noodzakelijk aan de kapitaalsubsidie een bestemming van de subsidie te koppelen.

Betaling investeringsfactuur in jaar t + 1 door entiteit A

Debet/Credit	Econ.Rek.	Code economische classificatie	Omschrijving Econ. Rek.	Bedrag
Debet	440000		Leveranciers op ten hoogste 1 jaar	1.000
Credit	55xxxx		Bank	1.000

20. Boeking bij vzw BCD: de begunstigde van de investeringswerken is uiteindelijk vzw BCD. In die zin verstrekt entiteit A subsidies in natura aan vzw BCD. Die subsidie moet worden verwerkt in de boekhouding van de vzw BCD. Omdat verwacht mag worden dat vzw BCD niet op de hoogte is van de investeringswaarde van de werken aan gebouw N, zal entiteit A minstens per jaareinde vzw BCD inlichten van het bedrag van door entiteit A aan tijdens het kalenderjaar uitgevoerde investeringen. In de mate dat de vzw BCD geen juridische eigenaar is, moeten de investeringswerken geboekt worden op de economische rekening 223000 "overige zakelijke rechten op onroerende goederen".

Boeking subsidie

Debet/Credit	Econ.Rek.	Code economische classificatie	Omschrijving Econ. Rek.	Bedrag
Debet	223000	72xx	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen	1.000
Credit	150xxx	66xx	Kapitaalsubsidies (balans)	1.000

Boeking jaarlijkse afschrijvingen (afschrijvingspercentage bepaald op 5%²)

Debet/Credit	Econ.Rek.	Code economische classificatie	Omschrijving Econ. Rek.	Bedrag
Debet	630200		Afschrijvingen op gebouwen	50
Credit	223009		Gecumuleerde afschrijvingen op overige zakelijke rechten op onroerende goederen	50

Debet/Credit	Econ.Rek.	Code economische classificatie	Omschrijving Econ. Rek.	Bedrag
Debet	150xxx		Kapitaalsubsidies (balans)	50
Credit	753000		Kapitaalsubsidies (resultatenrekening)	50

2) Voorbeeld 2

21. Situatieschets:

- Entiteit F: betaalt de kosten voor het busabonnement van leerling X en Y (10 euro per student), die les volgen in school G rechtstreeks aan de busmaatschappij (derdebetalerssysteem)
- School G: ontvangt de factuur van de busmaatschappij
- Leerling X en Y: zijn de uiteindelijke begunstigden van de subsidie
- Stel het betreft de abonnementen van de maand december en de factuur wordt pas in jaar t+1 ontvangen.
- Entiteit F en de school behoren tot sector 13.12

22. Aangezien de begunstigden van de subsidie natuurlijke personen zijn, dient enkel bij entiteit F een boeking te gebeuren.

23. Boeking bij entiteit F:

Boeking levering dienst in jaar t

Debet/Credit	Econ.Rek.	Code economische classificatie	Omschrijving Econ. Rek.	Bedrag
Debet	640100	34.42	werkingssubsidies	20

² Indien de gebruiksduur niet korter is.

Credit	481000		Te betalen subsidies	20
--------	--------	--	----------------------	----

Boekingen in jaar t+1

Tegenboeking te betalen subsidies

Debet/Credit	Econ.Rek.	Code economische classificatie	Omschrijving Econ. Rek.	Bedrag
Debet	481000		Te betalen subsidies	20
Credit	640100	34.42	werkingssubsidies	20

Ontvangst factuur

Debet/Credit	Econ.Rek.	Code economische classificatie	Omschrijving Econ. Rek.	Bedrag
Debet	640100	34.42	werkingssubsidies	20
Credit	440000		Leveranciers	20

24. Een vergelijkbare situatie doet zich voor wanneer de ouders hun kinderen met de auto naar school voeren en daarvoor een vergoeding van 30 euro ontvangen. Entiteit F betaalt deze vergoedingen aan school G, die deze vergoeding voor precies hetzelfde bedrag doorstort aan de ouders. De periode waarin het vervoer met de auto plaats vond is jaar t. Ook hier zijn de begunstigden van de subsidies (nl. de ouders) natuurlijke personen en dient bijgevolg enkel bij entiteit F een boeking te gebeuren.

Boekingen in jaar t

Debet/Credit	Econ.Rek.	Code economische classificatie	Omschrijving Econ. Rek.	Bedrag
Debet	640100	34.42	werkingssubsidies	30
Credit	481000		Te betalen subsidies	30