

# Brussels Hoofdstedelijk Gewest. De financiële hervorming : de interne boekhoudkundige controle

Daniel GRUSON  
Directeur-diensthoofd Financieel Beheer van  
het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

## ABSTRACT

The implementation of the financial reform in the Brussels-Capital Region has first and foremost suppressed the the Court of Audit's prior approval. This auditing system was not really compatible with modern accounting, which is based more on entitlements and no longer on cash flow. It can only be replaced by introducing a performing auditing system. This auditing system, which is based on the COSO reference model (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), consists of internal inspection, management inspection, internal auditing and administration and budget inspection. The account auditing, which is the subject of this article, shows interest in the reliability aims of the financial information and checks whether the internal inspection process is in conformity with laws and regulations.

**Keywords:** public accounting, internal accounting control, Brussels Capital Region, Belgium

**JEL Classification Code:** H83



Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest heeft de hervorming van de overheidsboekhouding doorgevoerd die werd ingezet met de wet van 15 maart 1991 houdende hervorming van de algemene Rijkscomptabiliteit en van de provinciale comptabiliteit en bevestigd door de wet van 16 mei 2003 tot vaststelling van de algemene bepalingen die gelden voor de begrotingen, de controle op de subsidies en voor de boekhouding van de gemeenschappen en de gewesten, alsook voor de organisatie van de controle door het Rekenhof.

De Brusselse Hoofdstedelijke Raad heeft op 23 februari 2006 de organieke ordonnantie houdende de bepalingen die van toepassing zijn op de begroting, de boekhouding en de controle (OOBBC) aangenomen. Ter uitvoering daarvan heeft de Brusselse Hoofdstedelijke Regering een aantal uitvoeringsbesluiten genomen.

Daarmee is de hervorming sinds 2006 een feit voor het Ministerie en sinds 2008 voor de autonome bestuursinstellingen, zijnde de vroegere pararegionale instellingen en instellingen "sui generis", die integraal deel uitmaken van het consolidatiebereik van het Gewest.

## 1 Afschaffing van het voorafgaand visum van het Rekenhof

In artikel 10, §1 van de wet van 16 mei 2003 is het volgende bepaald : *“Het Rekenhof is belast met de controle van de algemene boekhouding en de begrotingsboekhouding van de in artikel 2 bedoelde gemeenschappen en gewesten. Het waakt ervoor dat geen krediet van de uitgaven der begroting wordt overschreden en dat geen overschrijving plaatsheeft. Het Hof is eveneens belast met het onderzoek en het verevenen van de rekeningen van alle rekenplichtigen van die gemeenschappen en gewesten. Het Rekenhof onderzoekt de wettigheid en de regelmatigheid van de uitgaven en de ontvangsten. Inzake de ontvangsten oefent het Rekenhof een algemene controle uit op de vaststelling en de invordering. Het Rekenhof controleert de goede besteding van de overheidsgelden; het vergewist zich ervan dat de beginzelen van zuinigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid in acht worden genomen. Het Rekenhof is gemachtigd om zich alle documenten en inlichtingen, van welke aard ook, met betrekking tot het beheer van de diensten en openbare instellingen die aan zijn controle zijn onderworpen, te doen verstrekken. Het Rekenhof kan een controle ter plaatse organiseren.”*

**Het voorafgaand visum van het Rekenhof werd met andere woorden afgeschaft door de wet van 16 mei 2003.**

Het weglaten van het voorafgaand visum, een controlemiddel dat steeds meer onaangepast bleek en moeilijk te combineren viel met de invoering van een nieuw boekhoudsysteem en een moderne begrotings- en boekhoudingsprocedure, was evenwel niet mogelijk zonder te zorgen voor een nieuwe controle op de uitgavenprocedure die waarborgt dat het Parlement naar behoren geïnformeerd blijft over de werking en organisatie van de overheidsinstellingen. Daartoe was een efficiënt controlesysteem vereist.

Bovendien bepaalt artikel 60 van de OOBBC als volgt : *“De algemene rekening van de gewestelijke entiteit wordt door de Regering opgemaakt en ter certificatie aan het Rekenhof bezorgd vóór 31 augustus van het jaar na dat waarop ze betrekking heeft. Onder « certificatie », wordt verstaan het met redenen omklede en gedetailleerde oordeel over de regelmatigheid, de waarachtigheid en de betrouwbaarheid van de algemene rekening van de gewestelijke entiteit. Het Rekenhof bezorgt die certificatie aan het Parlement als bijlage bij de algemene rekening en voegt er zijn opmerkingen aan toe.”*

Deze nieuwe opdracht brengt met zich mee dat het Rekenhof de geschreven procedures analyseert en dus een audit verricht van de interne en boekhoudkundige controle.

## 2 Een nieuw controlesysteem

In titel V van de OOBBC wordt een **controlesysteem** ingevoerd dat is gebaseerd op de COSO-normen en volgende onderdelen omvat :

- ▶ de interne controle, bestaande uit 4 componenten :
  - ▷ de vakgebonden controle
  - ▷ de controle van de vastleggingen en de vereffening (drie visa)
  - ▷ de boekhoudkundige controle
  - ▷ de controle op het goed financieel beheer
    - controle van de 3 E's : Effectiveness, Efficiency, Economy (doeltreffendheid, doelmatigheid, zuinigheid)
    - controle van de subsidies

- ▶ de beheerscontrole
  - ▷ controle op de realisatie van de doelstellingen
  - ▷ permanente monitoring
- ▶ de interne audit : “controle van de controle”
- ▶ de administratieve en begrotingscontrole (IF)

### 3 Definitie van de interne controle

De interne controle wordt verricht door :

- ▶ de Brusselse Hoofdstedelijke Regering
- ▶ het management (Directieraad)
- ▶ en het personeel van het MBHG

en heeft tot doel de risico's uit te schakelen om een **behoorlijke garantie** te geven inzake de realisatie van volgende doelstellingen :

- ▶ doelmatige en efficiënte uitvoering van de verrichtingen ;
- ▶ betrouwbaarheid van de financiële informatie ;
- ▶ conformiteit met de wetgeving en de geldende verordeningen ;
- ▶ naleving van de verplichting om rekenschap te geven ;
- ▶ bescherming van de middelen (patrimonium) tegen misbruik.

Deze definitie berust op 4 axioma's, waaruit de **scheiding van functies** en de supervisie van taken afgeleid worden :

1. het betreft een permanent en geïntegreerd proces :
  - ▶ onderling gelinkte taken bij alle departementen
  - ▶ op een permanente manier gedurende het gehele boekjaar
  - ▶ geïntegreerd in kader van operationele processen en de bedrijfscultuur

2. uitgevoerd door
  - ▶ individuen : manuele controles
  - ▶ geautomatiseerde systemen : geprogrammeerde controles
    - ▷ standaardcontroles
    - ▷ logische controles
    - ▷ toegangscontroles
    - ▷ follow-up van uitzonderingsrapporten
  - ▶ beperking : parametrisering
3. dat een behoorlijke garantie geeft ;
  - ▶ beperkingen :
    - ▷ menselijke factor
    - ▷ financiële vereisten (verhouding kosten/baten)
    - ▷ organisatorische veranderingen
    - ▷ voorbeelden :
      - collusie
      - beoordelingsfout
      - niet-toepassing van controles
      - onaangepaste definitie in het computersysteem
      - verouderde en/of onaangepaste interne controle
      - « management override »
4. en gebaseerd is op precieze doelstellingen, volgens 3 krachtlijnen :
  - ▶ doeltreffendheid van de verrichtingen : de 3 E's (Effectiveness, Efficiency, Economy: doeltreffendheid, doelmatigheid, zuinigheid) + ethiek
  - ▶ conformiteitscontrole : conformiteit en naleving van de wetgeving (compliance)

- ▶ veiligheid : betrouwbaarheid en getrouwheid van de financiële informatie (kwaliteitsvol informatiesysteem –“rapportering”) en bescherming van het patrimonium

In de memorie van toelichting van de OOBBC wordt gepreciseerd dat *“het coso-kader, een internationaal aanvaarde referentie, werd gekozen als norm inzake interne controle”*.

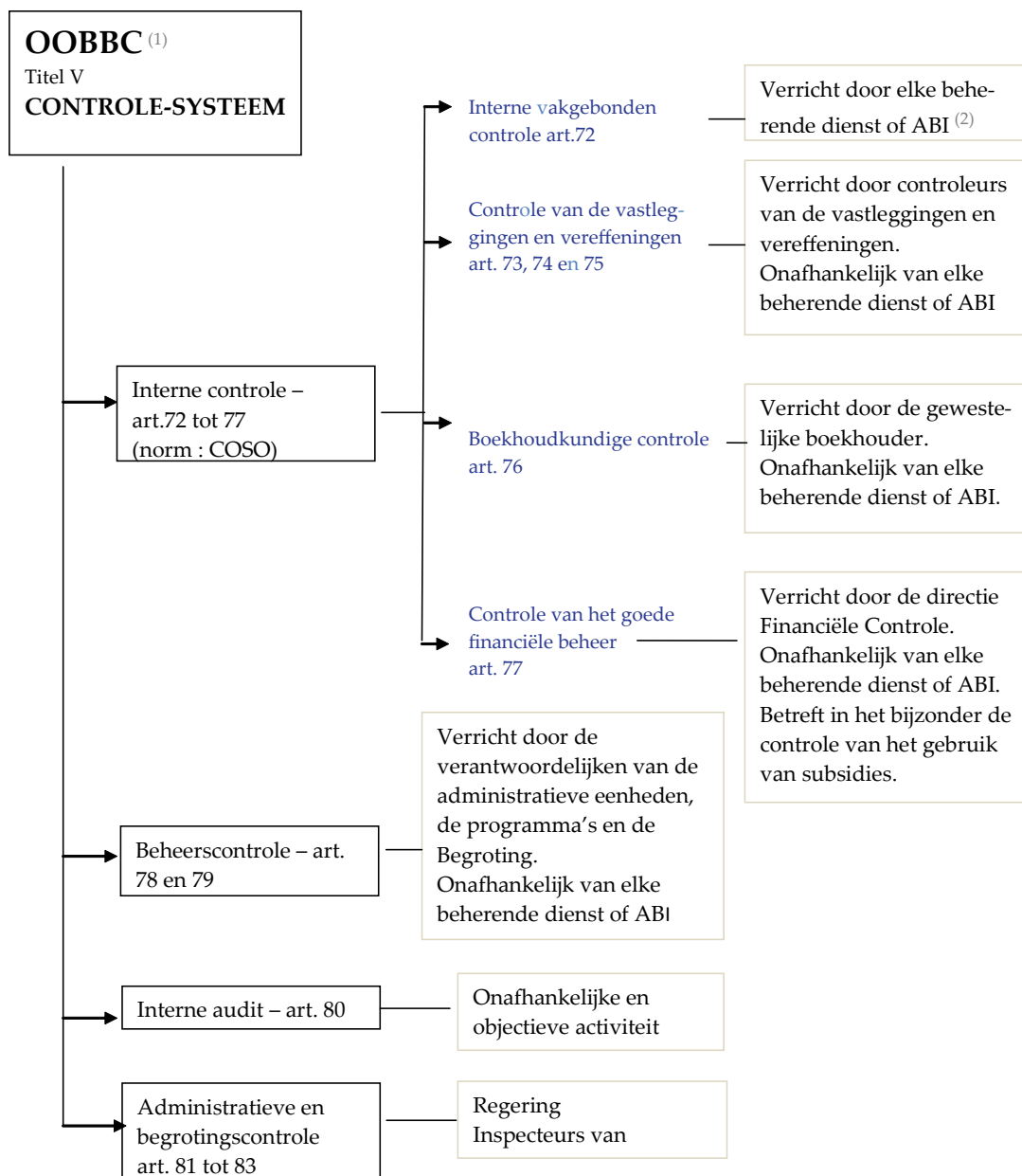
Afgezien van de hierboven beschreven controleaspecten berust de coso-methode op de volgende acht componenten :

1. de interne omgeving;
2. het vastleggen van de doelstellingen;
3. de identificatie van de gebeurtenissen;
4. de inschatting van de risico's;
5. de risico-aanpak;
6. de controleactiviteiten;
7. de informatie en communicatie;
8. de sturing.

Daar dit artikel de interne boekhoudkundige controle als onderwerp heeft, zullen wij hier niet verder ingaan op deze componenten. Wij verwijzen de geïnteresseerde lezer hiervoor naar het coso-referentiewerk « Enterprise Risk Management - Integrated Framework » (2004) (Franse vertaling « Le management des risques de l'entreprise », Institut de l'audit interne (IFACI), PriceWaterhouseCoopers, Landwell & Associates, Editions d'Organisation, 2005, Parijs).

Deze acht lagen zijn mutatis mutandis van toepassing op de gewestelijke entiteit, met dien verstande dat het in deze entiteit niet past te spreken over “risicobereidheid” maar eerder van “inachtneming van het risico door de entiteit”, dat de “aandeelhouders” moeten worden beschouwd als “het Parlement”, dat de “Raad van Bestuur” moet worden gezien als de “Regering” of als de “Directieraad”, elk voor wat hen betreft. Verder wordt de “algemene directie” bij de gewestelijke entiteit de “hoge directie”.

Het controlesysteem bij het Brussels Hoofdstedelijk Gewest



(1) Organieke Ordonnantie van 23 februari 2006 houdende de bepalingen die van toepassing zijn op de begroting, de boekhouding en de controle.

(2) ABI: Autonome Bestuursinstelling.

## 4 De boekhoudkundige controle

De gewestelijke wetgever heeft in het kader van de veiligheidsdoelstelling beslist om een boekhoudkundige controle in te stellen via artikel 76 van de ordonnantie van 23 februari 2006 houdende de bepalingen die van toepassing zijn op de begroting, de boekhouding en de controle.

Deze boekhoudkundige controle werd als volgt gedefinieerd : *“een geheel van boekhoudkundige procedures dat waarborgt dat de juistheid en de betrouwbaarheid worden gecontroleerd van de inschrijvingen in de rekeningen en in de andere boekhoudkundige documenten en dat de bescherming verzekert van het vermogen volgens de door de Regering vastgestelde modaliteiten. De controle is onafhankelijk van de initiatiefnemende beherende diensten en autonome bestuursinstellingen van de verrichting die hij onderzoekt [en] wordt uitgevoerd door de gewestelijke boekhouder of door de boekhouder zoals bedoeld in artikel 89, eerste lid, 3° of de boekhouder zoals bedoeld in artikel 89, tweede lid.”*

Zoals gepreciseerd wordt in de artikelen 45 en 89 van de oobvc is de gewestelijke boekhouder een aan het statuut onderworpen ambtenaar.

In titel III van het besluit van 18 oktober 2007 met betrekking tot de interne controle, en inzonderheid de vakgebonden interne controle, de boekhoudkundige controle en de controle van het goede financiële beheer heeft de Brusselse Hoofdstedelijke Regering de taken bepaald die de boekhouder dient te verrichten om deze doelstelling te bereiken.

In dat verband kan het volgende gepreciseerd worden.

De in artikel 9, §2 van het besluit genoemde boekhoudkundige processen stemmen overeen met de **modules van een geïntegreerd beheersysteem** en staan los van de functionele processen.

*Art. 9. De geschreven **procedures** bedoeld in artikel 76 van de ordonnantie berusten inzonderheid op de boekhoudkundige processen zoals*

- ▶ *het financieel en boekhoudkundig beheer,*
- ▶ *het beheer van de begrotingsboekhouding,*
- ▶ *het beheer van de investeringen,*
- ▶ *het stockbeheer,*

- ▶ *het beheer van de thesaurie,*
- ▶ *het schuldbeheer,*
- ▶ *het beheer van*
- ▶ *de analytische boekhouding,*
- ▶ *het projectbeheer.*

*Ze respecteren de **scheiding van de functies** en beschrijven de **taken** die moeten worden uitgevoerd alsook de **actoren** die belast zijn met de uitvoering ervan.*

#### 4.1 Gebruik van een geïntegreerd beheerssysteem (ERP)

Beter overheidsmanagement is ondenkbaar zonder het gebruik van moderne communicatie- en informatietechnologie. Voor het ministerie heeft het Gewest geopteerd voor een geïntegreerd beheerssysteem (Enterprise Resource Planning of ERP). Dergelijke toepassing biedt naast de basismodule voor de algemene boekhouding een hele waaier aan functies die « in real time » geïntegreerd zijn in deze boekhouding, zoals voorraad- en vastgoedbeheer, human resources management, projectbeheer, thesauriebeheer, beheer van workflows en machtigingen (digitale handtekeningen), interne controle, informatiesystemen, enz.

Het gebruik van een geïntegreerd beheerssysteem reikt dus veel verder dan de invoering van een algemene boekhouding volgens het principe van de dubbele boeking, die een standaardonderdeel is van het systeem.

**Een ERP-toepassing maakt het mogelijk een doeltreffend systeem voor interne boekhoudkundige controle te installeren dankzij :**

- ▶ haar specifieke eigenschappen :
  - ▷ de installatie van een ERP heeft een **structurerend** effect op de organisatie en de werking van de entiteit ;
  - ▷ de **hoge mate van instelbaarheid** laat toe om te voorzien in preventieve automatische controles en indien nodig blokkerende ;

- ▷ het gebruik van **gezamenlijke hoofdbestanden**<sup>(3)</sup> en de **enige invoer** van elke gebeurtenis verhoogt de veiligheid van het gegevensbeheer.
- ▶ de middelen die ze ter beschikking stelt :
  - ▷ standaardcontrolelijsten
  - ▷ reportingmiddelen (informatiesysteem)
  - ▷ zoekopdrachten en ontwikkelingen in taal van de 4de generatie, directe bevraging van de database.

### Logistieke veiligheid in de ERP-toepassing :

Risico's	Niet-toepassing van de normen en standaarden van het MBHG	⇒	Afstemming van de veiligheid in de ERP op het veiligheidsbeleid van het MBHG
Controlepunten	Controle van de algemene veiligheidsparameters	⇒	Controle van de instelling van de veiligheidsmechanismen in de ERP
Handhaving van de veiligheid	Aanpassing van de organisatie en naleving van de procedures	⇒	Gebruikersbeheer
Systeemdocumentatie	Documenteren van de bestaande profielen	⇒	Toegang tot delicate verrichtingen
Matrices	Verificatie van scheiding van de taken	⇒	Aanmaak van matrices voor het scheiden van de taken

## 4.2 Scheiding van de taken

### 4.2.1 Onderlinge onverenigbaarheid van de functies

Artikel 69 §8 van de oobbc bepaalt dat volgende functies gescheiden en onverenigbaar zijn :

- ▶ ordonnateur
- ▶ gewestelijke boekhouder
- ▶ rekenplichtige.

Voor de ABI's is eenzelfde bepaling opgenomen op het einde van artikel 89.

(3) Hoofdgegevens zijn gegevens die één maal ingevoerd worden in het systeem en gebruikt worden in alle modules.

## 4.2.2 Beheer van de machtigingen

Wanneer een gebruiker toegang tot het ERP-systeem aanvraagt via de ordonnateur waarvan hij afhangt, ontvangt hij een aantal autorisaties om verrichtingen uit te voeren in de database volgens de "rol" (functie) die hij vervult. Deze autorisaties worden als volgt beheerd :

- ▶ Toewijzing van de standaardrollen aan de beroepen :
  - ▷ een gemeenschappelijke "display all"-rol (transparantie)
  - ▷ beroepsrollen
    - specifiek voor de directies van de Dienst Financieel Beheer :
      - ◇ Comptabiliteit : Analyse, Invoering, Supervisie, Boekhouding, Beheer hoofdgegevens
      - ◇ Thesaurie : Betaling, Voorbereiding van betaling, Schuld op korte termijn
      - ◇ Schuld : Front Office en Back Office
    - Standaard voor de bestaande beroepen bij de besturen :
      - ◇ Invoeren van vastleggingen, Huishoudelijke Zaken, Controleur van vastleggingen en vereffeningen, Inspectie van Financiën, ordonnateur, enz.
  - ▷ specifieke rollen :
    - beheer van tabellen, hoofdgegevens, afsluitingen, delicate of occasioneel procedures, enz.
- ▶ Begrensd volgens organisatieniveau :
  - ▷ bedrijf, activiteitsdomein, begroting, soort derde of rekening

## 4.2.3 Beheer van de hoofdgegevens

- ▶ Hiervoor werd een gespecialiseerde cel opgericht bij de directie Comptabiliteit.
- ▶ Deze functie is onverenigbaar met die van de andere financiële actoren (het betreft hier een bijkomende onverenigbaarheid t.o.v. van die bepaald in de OOBBC)

- ▶ De cel beheert de hoofdgegevens, nl. :
  - ▷ Klanten- en leveranciersfiches
  - ▷ rekeningenstelsel
  - ▷ rekeningen van de analytische boekhouding
  - ▷ tabellen met btw-tarieven en wisselkoersen
  - ▷ autorisaties
  - ▷ workflowtabellen

#### 4.2.4 Scheiding van de functies

- ▶ Cel beheer hoofdgegevens :
  - ▷ beheert de hoofdgegevens
  - ▷ kan niet vastleggen, noch boeken of betalen
- ▶ Comptabiliteit :
  - ▷ boekt de vastgestelde rechten
  - ▷ Kan noch de hoofdgegevens beheren, noch betalingen verrichten (kan enkel vastleggen op bevel van een ordonnateur)
- ▶ Thesaurie :
  - ▷ Beheert de betalingen (kassier)
  - ▷ Kan noch de hoofdgegevens beheren, noch vastleggen, noch boeken
- ▶ Ordonnateur :
  - ▷ Laat de boekhoudkundige vastleggingen uitvoeren
  - ▷ Valideert de vastgestelde rechten (workflow)
  - ▷ Geeft bevelen tot invordering en betaling
  - ▷ Kan niet tussenbeide komen in de andere functies

- ▶ Controleur van de vastleggingen en vereffeningen
  - ▷ Viseert en valideert de boekhoudkundige vastleggingen en vereffeningen
  - ▷ Komt niet tussenbeide in de boekingsverrichtingen
- ▶ Rekenplichtige van de ontvangsten
  - ▷ Kan de vastgestelde rechten boeken onder het gezag van de gewestelijke boekhouder
  - ▷ Streeft de invordering na en int de ontvangst
  - ▷ Kan inzake uitgaven enkel overboekingen of terugbetalingen verrichten

#### 4.3 Nieuwe procedure : centralisatie van de facturen

- ▶ één journaal voor de aankopen
- ▶ afschaffing van meervoudige journalen
- ▶ voorafboeking van de stukken (standaardfunctie van de ERP)
- ▶ aangepaste (elektronische informatiestromen in de ERP)
  - ▷ De overgang naar de nieuwe boekhouding ging gepaard met de reorganisatie van financiële stromen, meer bepaald door de creatie van **één boek voor inkomende facturen** in het boekhoudsysteem, en het gebruik (of herziening) van de standaardfuncties die dat tot gevolg heeft: **activiteitsdomeinen**, **voorafboeking** van de documenten ;
  - ▷ Deze reorganisatie gaat samen met de installatie van nieuwe procedures verbonden aan de progressieve ingebruikname van nieuwe technologieën, zoals **digitalisering** van documenten (scanning), elektronisch beheer van dossiers (bv. het "Papyrus"-project van Dexia, waarbij de papieren rekeninguittreksels vervangen worden door een elektronisch equivalent in de vorm van beveiligde bestanden), **digitale handtekening** (elektronisch), enz.;
  - ▷ De registratie van de stukken in de boekhouding moet **van dag tot dag** gebeuren vanaf ontvangst en in chronologische volgorde volgens een gemeenschappelijk principe van alle commerciële, boek-

houdkundige en fiscale (btw) reglementen, met inbegrip die met betrekking tot de nieuwe overheidsboekhouding;

- ▷ De inkomende documenten worden gecentraliseerd voor heel het ministerie (één enkel aankomstpunt voor alle post);
- ▷ Deze centralisatie (één factureringsadres) is ook opgenomen in de bestelvoorwaarden op de achterkant van de bestelbons;
- ▷ De gecentraliseerde invoering van facturen of andere schuldverringdocumenten (manueel of via scanning) is een fase in het gecentraliseerde beheer van inkomende documenten een vindt plaats in de loop van de dag waarop de documenten zijn toegekomen.

#### 4.4 Normalisatie van de bestellingen

- ▶ Het centraal beheer van de aankopen (leveringen en uitrustingsgoederen) via magazijnen vloeit voort uit het gebruik van gespecialiseerde modules van het boekhoudsysteem (leveringen investeringen).
- ▶ Dit gecentraliseerde beheer is de enige methode die besparingen toelaat in het kader van een rationalisering van de overheidsopdrachten voor leveringen en uitrustingsgoederen.

De **normalisatie** die deze centralisatie met zich meebrengt, meer bepaald via het gebruik van **gestandaardiseerde bestelbons** – gegenereerd door het systeem - en door een strikt beheer van de **referenties**, is onontbeerlijk om het inkomend factuurboek op de best mogelijke manier te kunnen bijhouden.

- ▶ Alle door de diensten verrichte bestellingen voor levering van goederen (werking of investeringen) die niet voorkomen in de catalogus van de Magazijnen Huishoudelijke Zaken en Informatica, voor diensten en voor werken gebeuren verplicht via het boekhoudsysteem, met gebruik van de standaardprocedures en bijgevolg de gestandaardiseerde bestelbon.
- ▶ Het verrichten van bestellingen aan de hand van bestelbons die met hulp van tekstverwerking zijn opgesteld, is niet toegestaan.

## 4.5 Procedurehandleidingen en bundeling van de boekhoudkundige regels

De bundel bedoeld in artikel 10, § 1, 5° van het besluit is een collectief document dat de principes en regels bundelt die vervat zijn in voornoemde wet van 16 mei 2003, voornoemde ordonnantie van 23 februari 2006 (in het bijzonder de artikelen 59 tot 62), de desbetreffende uitvoeringsbesluiten en eventuele specifieke regelgeving.

*Art. 10. § 1. Voor wat de **interne omgeving** betreft, werkt de gewestelijke boekhouder minstens de **procedures** uit om :*

- 1° de human resources te identificeren en te bepalen die nodig zijn voor de realisatie en de opvolging van de strategische doelstelling die hem is toegewezen door artikel 76 van de ordonnantie, door exact de functies te omschrijven van elkeen en de ermee overeenstemmende noodzakelijke kwalificatie;*
- 2° de materiële middelen te identificeren en te bepalen die nodig zijn voor de realisatie en de opvolging van de strategische doelstelling die hem is toegewezen door artikel 76 van de ordonnantie;*
- 3° de ambtenaren te identificeren, overeenkomstig de principes van de ordonnantie en inzonderheid het principe van de scheiding van de functies, die onder zijn hiërarchische verantwoordelijkheid staan en bijdragen tot de realisatie van de strategische doelstelling die hem door artikel 76 van de ordonnantie werd toegewezen en het organogram van de dienst vast te leggen dat eruit voortloeit;*
- 4° de door de ambtenaren-generaal toegekende autorisaties van toegang tot het boekhoudkundig systeem te valideren en hun parametrisering te beheren, overeenkomstig de principes van de ordonnantie en inzonderheid dat van de scheiding van de functies;*
- 5° de **bundel** op te stellen van de **boekhoudkundige principes en regels** die voortloeien uit de wettelijke en reglementaire bepalingen die van toepassing zijn op de gewestelijke entiteit, bundel die de boekhoudkundige afhandeling preciseert van de belangrijkste operaties.*

*§ 2. Voor wat de **bepaling van de doelstellingen** betreft, vertaalt de gewestelijke boekhouder zijn strategische doelstelling in operationele doelstellingen, rapporterings- en conformiteitsdoelstellingen.*

## 4.6 Risicobeheer

De in te voeren mechanismen als bedoeld in artikel 10, § 3, van het besluit kunnen bijvoorbeeld bibliotheken van gebeurtenissen zijn, interne analyses, alarm- en informatiedrempels, interactieve werkgroepen, gesprekken, analyses van het procesverloop, indicatoren m.b.t. belangrijke gebeurtenissen, databanken m.b.t. verliezen, ...

*§ 3. Voor wat de **identificatie van de gebeurtenissen** betreft, voert de gewestelijke boekhouder de mechanismen in om de mogelijke interne en externe gebeurtenissen te identificeren die een invloed kunnen hebben op de uitvoering van de doelstellingen en om te bepalen of ze een opportuniteit of een risico uitmaken.*

Met betrekking tot artikel 10, § 4, van het besluit valt op te merken dat risico-inschatting een doorlopende en herhaalde activiteit is, en geen eenmalige. In een eerste fase moeten de inherente risico's nagegaan worden en vervolgens, nadat het management de oplossingen bepaald heeft, de residuele risico's. De mechanismen voor het inschatten van de risico's zijn kwalitatieve en kwantitatieve technieken waarvan de kostprijs redelijk moet zijn. Het kan bijvoorbeeld gaan om technieken voor benchmarking of modellen die al dan niet op waarschijnlijkheidsberekeningen berusten.

*§ 4. Voor wat de **risico-inschatting** betreft, voert de gewestelijke boekhouder:*

- 1° de mechanismen in om de belangrijkste inherente en residuele risico's in te schatten die een invloed kunnen hebben op de uitvoering van de doelstellingen;*
- 2° de mechanismen in om de risico's op nalatigheid, op fouten en op interne of externe fraude in te schatten.*

*§ 5. Voor wat de **risicoaanpak** betreft, verricht de gewestelijke boekhouder het volgende :*

- 1° hij legt de aanpak vast die kan worden toegepast op elk van de risico's bedoeld in § 4;*
- 2° hij analyseert de kosten van de beoogde aanpak ten overstaan van de winsten die ervan worden verwacht;*
- 3° hij beslist ten overstaan van voormelde analyse, de aanpak die zal worden toegepast.*

*Uit dat proces volgt dat de gewestelijke boekhouder, minstens het **handboek van boekhoudkundige procedures** opstelt met de beschrijving van de verdeling van de verantwoordelijkheden van uitvoering of van controle ten overstaan van de boekhoudkundige taken alsook van de tijdschema's die moeten worden gerespecteerd. Hij maakt ook het **handboek** op van **consolidatie van de rekeningen op het vlak van de gewestelijke entiteit** en garandeert de verspreiding ervan in de onderdelen van de gewestelijke entiteit.*

Wat betreft artikel 10, § 6, van het besluit dient men voor ogen te houden dat de controleactiviteit geen doel op zich vormt, maar samenhangt met de beoogde doelstellingen, de inschatting van de risico's die het bereiken van de doelstellingen in de weg kunnen staan en het aanpakken van de risico's door de organisatie. De controleactiviteiten hebben immers tot doel zich ervan te vergewissen dat de risicoaanpak daadwerkelijk plaatsvindt. "Er zijn talrijke categorieën van controleactiviteiten zoals de preventieve controles, controles ter opsporing, handmatige controles, geïnformatiseerde controles en managementcontroles." Als voorbeelden vermelden we managementbeoordeling, rechtstreekse supervisie van een activiteit of functie, informatieverwerking, fysieke controles, prestatie-indicatoren, scheiding van taken, maar ook validatie, machtiging, verificatie, vergelijking van gegevens, verificatiecodes, ...

*§ 6. Voor wat de **controleactiviteiten** betreft, legt de gewestelijke boekhouder de methodes en procedures vast waarmee kan worden gegarandeerd dat de risicoaanpak wel degelijk werd geïnstalleerd.*

*In dat kader stelt hij minstens de controleactiviteiten op met de bedoeling :*

- 1° er zich van te vergewissen dat de bundel van boekhoudkundige principes en regels, het handboek van boekhoudkundige procedures en het handboek van consolidatie van de rekeningen in de praktijk worden gevolgd en bijgewerkt;*
- 2° mechanismen uit te werken om de nieuwe niet voorziene boekhoudkundige problemen te identificeren en op te lossen, en eventueel het handboek van boekhoudkundige procedures en/of het handboek van consolidatie van de rekeningen aan te passen;*
- 3° er zich van te vergewissen dat de autorisaties tot toegang tot het boekhoudkundig systeem en hun parametrisering correct zijn;*
- 4° de risico's op nalatigheid, op fouten en op interne of externe fraude te minimaliseren.*

Inzake mededeling van nuttige informatie als bedoeld in artikel 10, § 7, van het besluit, wordt onder meer verwacht dat de resultaten van de controleactiviteiten bezorgd worden aan de betrokken personeelsleden zodat zij de nodige maatregelen kunnen treffen.

*§ 7. Voor wat de informatie en communicatie betreft, legt de gewestelijke boekhouder minstens de procedures vast om :*

- 1° de nuttige informatie te identificeren, te bundelen en mee te delen aan de betrokken ambtenaren in de boekhoudkundige entiteit;*
- 2° de informatiesystemen te ontwikkelen en aan te passen die moeten voldoen aan de eisen van betrouwbaarheid, van beschikbaarheid en relevantie van de boekhoudkundige en financiële informatie;*
- 3° zich ervan te verzekeren dat de bewaarplicht inzake informatie, gegevens en informaticaprogramma's, die rechtstreeks of onrechtstreeks bijdragen tot het opstellen van boekhoudkundige en financiële staten, wordt gerespecteerd.*

In verband met artikel 10, § 8, 1° van het besluit kan ten slotte opgemerkt worden dat de inschatting gebeurt door middel van lopende sturingsoperaties, specifieke evaluaties of van een combinatie van de twee.

*§ 8. Voor wat de sturing betreft, legt de gewestelijke boekhouder minstens de procedures vast om :*

- 1° het bestaan en de werking na te gaan van de bestanddelen van de risico-aanpak;*
- 2° de protocollen op te stellen voor de communicatie van de tekortkomingen van het mechanisme om na te gaan welke informatie nodig is op een bepaald hiërarchisch niveau opdat het nemen van beslissingen doeltreffend zou zijn;*
- 3° de protocollen op te stellen betreffende de vragen tot aanpassing van de procedures.*

## 5 Slotopmerking

In de nieuwe overheidsboekhouding zijn drie actoren betrokken bij het financieel en boekhoudkundig proces : de ordonnateur, de boekhouder en de rekenplichtige. Zoals aangestipt zijn hun functies gescheiden en onvermengbaar.

Deze werkwijze maakt het mogelijk de beslissings- en beheersbevoegdheid bij de ordonnateur te laten en de rekenplichtigen volledige onafhankelijkheid te geven bij het verrichten van hun controles op het regelmatig gebruik van de overheidsgelden.

Vóór de hervorming werd gewerkt met een kasboekhouding ("cash basis") waarbij de rekenplichtige – die de functies van de huidige rekenplichtige en boekhouder combineerde – als enige de rekeningen van het Gewest bijhield. Hij beheerde alle financiële verrichtingen, die hij na controle boekte op basis van verantwoordingsstukken goedgekeurd door de ordonnateurs van de uitgaven en ontvangsten. In deze kasboekhouding vormde de ontvangst of uitgave die de rekenplichtige verrichtte de aanleiding tot een boeking.

Door het invoeren van een dubbele boekhouding met vermogensboekhouding en vastgestelde rechten (bedrijfsboekhouding of « accrual basis ») verplaatst de hervorming de aanleiding tot de boeking (oorsprong van de vordering of boekhoudkundige schuld) naar het ogenblik dat het recht ontstaat. Dit recht wordt vastgesteld (voor ontvangsten) of gevalideerd (voor uitgaven) door de ordonnateur. De boekhouder kan bepaalde boekingen enkel verrichten met de gegevens die meegedeeld worden door de ordonnateur (dit geldt zeker voor de vastgestelde rechten, maar ook voor inventarisboekingen, waarbij de ordonnateur een primordiale rol vervult voor de validatie en waardering<sup>(4)</sup>).

Doordat de hervorming het principe van de scheiding van functies tussen de actoren als middel voor risicobeheersing hanteert, wordt een nieuw aspect toegevoegd aan deze scheiding van functies, in die zin dat de ordonnateur aan de basis ligt van de boekingen.

Deze gezamenlijke bevoegdheid van de ordonnateur en de boekhouder leidt ertoe dat de functie van boekhouder meer kadert in het "boekhoudkundig proces" en dat de boekhouder niet zozeer een "actor" is.

(4) Omzendbrief van 15 november 2007 (en bijlagen) van de Minister van Financiën en Begroting met het oog op de toepassing van de boekhoudkundige regels waarin de organieke ordonnantie van 23 februari 2006 houdende de bepalingen die van toepassing zijn op de begroting, de boekhouding en de controle voorziet.

De enige individuele “actor” die nog overblijft, is de rekenplichtige, die verantwoording aflegt aan het Rekenhof voor de thesaurieverrichtingen die hij uitvoert, conform artikel 17 § 1, tweede lid, van het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 19 oktober 2006 betreffende de financiële actoren.