

Vragen om verduidelijking advies ICCI 12 januari 2022 Digisprong

Inhoud

| | | |
|-------|--|---|
| 1 | Standpunten van ICCI en van Katholiek Onderwijs Vlaanderen | 1 |
| 2 | Artikel 3:171, § 2, KB/WVV | 2 |
| 3 | Interpretatie door Katholiek Onderwijs Vlaanderen | 2 |
| 3.1 | Kwalificatie op het moment dat de subsidie vast komt te staan | 2 |
| 3.2 | Kwalificatie bij de aanwending van exploitatiesubsidies voor investeringen | 3 |
| 3.2.1 | Normale regels | 3 |
| 3.2.2 | Passivering van subsidies voor onderzoek en ontwikkeling | 3 |
| 3.2.3 | Aanwending van gewone werkingssubsidies voor investeringen | 4 |
| 3.2.4 | Conclusie | 4 |
| 4 | Gewenste verduidelijkingen | 4 |

1 Standpunten van ICCI en van Katholiek Onderwijs Vlaanderen

Het [CBN-advies 2010/16 Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten, toegekend in contanten, in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen](#) somt de volgende types overheidssubsidies in contanten op:

- Subsidies bestemd voor de duurzame ondersteuning van de activiteit van de vereniging. Deze subsidies moeten als permanente financiering worden geboekt;
- Subsidies die tot doel hebben te investeren in vaste activa (met een beperkte gebruiksduur). Deze subsidies moeten als kapitaalsubsidies worden geboekt;
- Intrestsubsidies ter dekking van bepaalde financieringskosten. Deze subsidies moeten als intrestsubsidies in het resultaat worden geboekt;
- Exploitatiesubsidies ter dekking van bepaalde werkingkosten. Deze subsidies moeten eveneens in het resultaat worden geboekt.

Zowel CBN-advies 2010/16 als [CBN-advies 2013/2 Het gebruik van de rekening 15 Kapitaalsubsidies door grote en zeer grote verenigingen en stichtingen](#) wijzen expliciet op de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan om de regels vast te leggen die toelaten een onderscheid te maken tussen de verschillende vormen van subsidies die de vereniging krijgt.

Uiteraard laat dit het bestuursorgaan geen absolute vrijheid: het bestuursorgaan moet zich bij deze beoordeling vooral laten leiden door het doel van de subsidie, veeleer dan door de aanwending ervan, aldus CBN-advies 2013/2 en moet uiteraard de regels van de boekhoudwetgeving volgen.

Voor de Digisprong-subsidie laat de subsidieverstrekker toe dat de subsidieontvanger de subsidie gebruikt voor aankopen, huur, leasing en/of vermindering van de schoolrekening. Dit blijkt uit

artikel 3 van het Besluit van de Vlaamse Regering van 26 maart 2021 tot vaststelling van de regels voor de toekenning van extra ICT-middelen 2021 in het kader van de Digisprong voor het gewoon en buitengewoon kleuter-, lager en secundair onderwijs en de hbo5-opleiding Verpleegkunde (BVR).

ICCI is van mening dat het bestuursorgaan verplicht is een deel van de Digisprong-subsidie als kapitaalsubsidie te boeken op het passief van de balans.

Katholiek Onderwijs Vlaanderen is van mening dat het bestuursorgaan de volledige Digisprong-subsidie in het resultaat moet boeken en dat het niet toegelaten is om een deel van deze subsidie op het passief van de balans te boeken onder de vorm van kapitaalsubsidies.

2 Artikel 3:171, § 2, KB/WVV

De boekhoudregels die vandaag van toepassing zijn, zijn die van het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen van 29 april 2019 (KB/WVV). Artikel 3:171, §2 van dit KB/WVV¹ bevat een punt VI. Kapitaalsubsidies.

In dat punt VI. zien wij niet één maar twee boekingswijzen beschreven:

- Het 3^{de} lid beschrijft de boekingsregels voor “kapitaalsubsidies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa”. Deze kapitaalsubsidies moeten worden geboekt onder post “I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies”;
- Het 1^{ste} en 2^{de} lid beschrijft de boekingsregels voor kapitaalsubsidies die “werden verkregen voor investeringen in vaste activa”. Deze kapitaalsubsidies moeten worden geboekt als kapitaalsubsidies op het passief van de balans.

In de CBN-adviezen 2010/16 en 2011/13 worden kapitaalsubsidies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa “exploitatiesubsidies” genoemd. Zie geel gemarkeerde passages in de citaten in de bijlage bij dit document.

3 Interpretatie door Katholiek Onderwijs Vlaanderen

3.1 Kwalificatie op het moment dat de subsidie vast komt te staan

Wij denken dat het 1^{ste} en 2^{de} lid van punt VI. Kapitaalsubsidies in artikel 3:171, § 2, KB/WVV voorbehouden zijn voor de boeking van subsidies die uitsluitend bedoeld zijn voor al dan niet vóór de toekenning van de subsidie gespecificeerde investeringen. De subsidieverstrekker kan vervolgens opvolgen of de investering gebeurt overeenkomstig de voorwaarden gelinkt aan de subsidie. In dat geval wordt de kapitaalsubsidie geboekt op het passief van de balans en in resultaat genomen overeenkomstig het afschrijvingsritme van de investering. Een typisch voorbeeld van dit soort subsidies zijn de subsidies die AGION verstrekt voor investeringen in schoolinfrastructuur.

Wanneer subsidieverstrekker en subsidieontvanger op het moment van de toekenning van de kapitaalsubsidie niet over afspraken beschikken over de investering die zal gebeuren met de subsidie, dan lijkt ons het 3de lid van punt VI. Kapitaalsubsidies in artikel 3:171, § 2, KB/WVV van toepassing te zijn. In dat geval wordt de subsidie geboekt onder de post “I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies”.

¹ In de vraagstelling aan ICCI wordt verwezen naar artikel 3:89, § 2 KB/WVV. Dit artikel is niet van toepassing op vzw's. De artikels over de jaarrekeningen van vzw's zijn 3:159 tot en met 3:192. Dat er door de vraagsteller met een verkeerd artikel is gewerkt, is hier niet van belang omdat de tekst over kapitaalsubsidies in artikel 3:89, § 2 KB/WVV perfect overeenstemt met de tekst in artikel 3:171, § 2 KB/WVV.



Wij zijn van mening dat de Digisprong-subsidies van dit laatste type zijn: de subsidieverstrekker en de subsidieontvangers hebben geen afspraken gemaakt over een specifieke investering en zelfs niet over een specifieke aanwendingswijze: investering en/of kosten en/of verminderingen van schoolrekeningen. Op het moment van de toekenning van de subsidies moeten de subsidieverstrekker en de subsidieontvangers **nog niet weten** hoe de subsidie zal worden aangewend. Wij zijn dus van mening dat de toekenning van Digisprong-subsidies moet worden geboekt onder de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies".

Deze boekingswijze heeft als bijkomend voordeel dat er geen verplichting bestaat om in een vroeg stadium van de vooropgestelde bestedingstermijn al een uitspraak te doen over welk deel van de Digisprong-subsidie voor investeringen zal worden gebruikt.

Ook de gewone werkingssubsidies van schoolbesturen worden geboekt onder de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies". Ook voor deze middelen is er op voorhand niet afgesproken hoe de schoolbesturen ze moeten aanwenden. Ook deze middelen kunnen worden gebruikt voor kosten, investeringen in meubilair en machines en zelfs om te investeren in onroerende goed waar de gewone werkingssubsidies de eigen bijdrage (kunnen) vormen.

Als gewone werkingssubsidies moeten worden geboekt onder de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies", dan zou het ons inconsistent lijken als dat voor de Digisprong-middelen anders zou zijn.

3.2 Kwalificatie bij de aanwending van exploitatiesubsidies voor investeringen

3.2.1 Normale regels

Subsidies moeten worden geboekt op het moment dat ze komen vast te staan. Zie **groen** gemarkeerde passage in de citaten uit CBN-advies 2011/13 als bijlage.

Om te voldoen aan het matchingprincipe moeten exploitatiesubsidies worden overgedragen naar volgende boekjaren (meervoud) via overlopende rekeningen. Zie **fuchsia** gemarkeerde passage in de citaten uit CBN-advies 2011/13 als bijlage.

3.2.2 Passivering van subsidies voor onderzoek en ontwikkeling

In de CBN-adviezen vonden we de techniek van de "passivering" van subsidies. Deze techniek vonden we alleen terug voor kosten voor onderzoek en ontwikkeling: CBN-advies 2011/13: V. Subsidies voor kosten van onderzoek en ontwikkeling. Zie **blauw** gemarkeerde passage in de citaten uit het CBN-advies als bijlage.

We menen te begrijpen dat subsidies voor kosten voor onderzoek en ontwikkeling die aanvankelijk via de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies" in resultaat zijn genomen volgens hetzelfde ritme als de kosten voor onderzoek en ontwikkeling in een tweede fase terug uit resultaat mogen worden gehaald. Passivering is in dat geval het terug uit resultaat halen van subsidies die eerder al in resultaat zijn genomen. Passivering vindt plaats op hetzelfde moment als de activering van de eerder geboekte gesubsidieerde kosten van onderzoek en ontwikkeling.

Bij de Digisprong-subsidie wordt niet voorzien in een fase waarin eerst kosten worden geboekt die vervolgens in een volgende fase moeten of mogen geactiveerd worden.

De techniek van de passivering is niet vermeld in de alinea over de kapitaalsubsidies. Zie **grijs** gemarkeerde passage in de citaten uit CBN-advies 2011/13 als bijlage. In de alinea over de kapitaalsubsidies voor onderzoek en ontwikkeling zien we niet dat wordt voorzien in een



overboeking vanuit de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies" naar de passiefrekening 15 of vanuit de overlopende rekening 493 naar de passiefrekening 15 op het moment dat duidelijk wordt dat de subsidie aangewend wordt voor investeringen. Daar wordt slechts naar de gewone regels verwezen. Wij gaan er daarbij van uit dat de toepassing van de gewone regels impliceert dat de subsidie wordt geboekt op het moment dat de subsidie vast komt te staan. Overboekingen tussen de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies" en de passiefrekening 15 lijken ons niet bij de gewone boekingsregels van subsidies te horen.

3.2.3 *Aanwending van gewone werkingssubsidies voor investeringen*

Gewone werkingssubsidies kunnen door schoolbesturen worden ingezet voor kosten, investeringen en vermindering van schoolrekeningen, net zoals dat ook voorzien is voor de Digisprong-subsidies.

Exploitatiesubsidies die breed inzetbaar zijn, zowel voor kosten als voor investeringen, zijn niet uniek voor de onderwijssector. Ze komen voor in allerlei sectoren van maatschappelijk belang en vertegenwoordigen elk jaar omvangrijke bedragen.

Wanneer in de onderwijssector een gewone werkingssubsidie wordt ingezet als eigen bijdrage in de investering in onroerende schoolinfrastructuur, dan gebeurt er geen overboeking vanuit de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies" naar de passiefrekening 15. De investering wordt in zijn geheel (100% van de aanschaffingswaarde) geactiveerd en overeenkomstig de waarderingsregels over middellange of lange termijn afgeschreven. De kapitaalsubsidie die wordt verstrekt door AGION wordt als kapitaalsubsidie geboekt op het passief van de balans en in resultaat genomen volgens het ritme van de afschrijving van de investering. De AGION-subsidie bedraagt maximum 60% of 70% van de aanschaffingswaarde van de investering. De eigen bijdrage die minstens 30% of 40% bedraagt en die geheel of gedeeltelijk betaald wordt met de gewone werkingssubsidie staat niet op het passief van de balans. De gewone werkingssubsidie die wordt ingezet als eigen bijdrage in de investering wordt verwerkt via de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies" en de overlopende rekening van het passief waar deze subsidie is geboekt bij het tot stand komen ervan.

Wanneer een exploitatiesubsidie wordt ingezet voor de aankoop van laptops, dan wordt de aanschaffingswaarde van de laptops geactiveerd en afgeschreven overeenkomstig de normale waarderingsregels. Er wordt niet telkens wanneer een exploitatiesubsidie wordt aangewend voor de aankoop van een laptop, een bedrag gelijk aan de aankoopprijs van de laptop overgeboekt vanuit de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies" naar de passiefrekening 15.

Vermits we de Digisprong-subsidie als een exploitatiesubsidie beschouwen (of als een kapitaalsubsidie die niet afhankelijk is van een investering in vaste activa) denken we dat de Digisprong-subsidies waarmee schoolbesturen investeren in laptops niet moeten worden overgeboekt naar de passiefrekening 15.

3.2.4 *Conclusie*

Katholiek Onderwijs Vlaanderen is van mening dat overboekingen van Digisprong-subsidies tussen de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies" en de passiefrekening 15 niet door CBN geadviseerd worden.

4 **Gewenste verduidelijkingen**

Gaat u akkoord met onze interpretatie dat het punt VI. Kapitaalsubsidies van artikel 3:171 KB/WVV niet één maar twee boekingswijzen bevat voor kapitaalsubsidies? Zo neen, gelieve toe te lichten.



Op welke soorten subsidies is het derde lid van het punt VI. Kapitaalsubsidies van artikel 3:171 KB/WVV van toepassing?

Gaat u akkoord met onze interpretatie dat de volledige Digisprong-subsidie, op het moment dat deze subsidie vast komt te staan, te beschouwen is als een kapitaalsubsidie die niet afhankelijk is van een investering in vaste activa of als een exploitatiesubsidie? Zo neen, gelieve toe te lichten.

Gaat u akkoord met onze interpretatie dat een subsidie moet worden geboekt op het moment dat de subsidie vast komt te staan? Zo neen, gelieve toe te lichten.

Gaat u akkoord met onze interpretatie dat de Digisprong-subsidie, op het moment dat deze subsidie vast komt te staan, integraal moet worden geboekt onder de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies"? Zo neen, gelieve toe te lichten.

Gaat u akkoord met onze interpretatie dat het overboeken tussen de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies" en de rekening 15 alleen voorzien is voor subsidies voor onderzoek en ontwikkeling waarbij de passivering bedoeld is om tezamen met de activering van kosten die aanvankelijk ten laste van de resultatenrekening geboekt zijn maar in een volgende fase geactiveerd worden ook de subsidie uit de resultatenrekening te verwijderen en naar de balans over te boeken? Zo neen, gelieve toe te lichten.

Door welke boekhoudkundige regels en/of CBN-adviezen wordt de overboeking van een deel van de Digisprong-subsidie naar het passief van de balans (rekening 15) onderbouwd?

Welke redenen ziet u om de kapitaalsubsidiecomponent van de Digisprong-subsidie niet te boeken onder de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies"?

In voorkomend geval, welke bedragen moeten op welke momenten worden overgeboekt vanuit de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies" naar het passief van de balans (rekening 15) of omgekeerd? Door welke boekhoudkundige regels en/of CBN-adviezen wordt dit onderbouwd?

De bestedingen van Digisprong-subsidies zullen zowel door Europa als door Vlaanderen worden gecontroleerd. Het is mogelijk dat bepaalde bestedingen zullen worden verworpen en dat een schoolbestuur die verworpen bestedingen nog vervangt door andere bestedingen. Daarbij zal het mogelijk zijn om kosten of verminderingen van schoolrekeningen te vervangen door investeringen of omgekeerd. We verwachten dat dit tot 2024 en voor sommige schoolbesturen zelfs tot in 2025 het geval zal kunnen zijn. Als het karakter van een subsidie verandert door de besteding ervan en dat gewijzigd karakter in de boekhouding moet worden weergegeven door bij- of afboekingen op het passief van de balans (rekening 15) en de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies", dan verwachten we in boekjaren waarin er geen Digisprong-subsidies zijn gekregen (2023, 2024 en voor sommige vzw's ook 2022 en/of 2025) toch mutaties op het passief van de balans (rekening 15) en in de post "I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies". De verantwoording van deze mutaties zal in dat geval niet kunnen gebeuren aan de hand van een toekenningsbrief maar aan de hand van facturen. Uit welke boekhoudregels en CBN-adviezen kunnen we afleiden dat dit gewenst is?



[CBN-advies 2010/16 Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten, toegekend in contanten, in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen](#)

II. Soorten subsidies

C. Subsidies, schenkingen en legaten in contanten met het oog op de ondersteuning van de lopende verrichtingen van de vereniging of stichting

Van zodra een subsidie (...) niet beantwoordt aan de definitie van permanente financiering of kapitaalsubsidies, wat wil zeggen dat deze niet werden verkregen met het oog op permanente financiële ondersteuning of investering in vaste activa, dienen deze **rechtstreeks in de resultatenrekening opgenomen te worden als opbrengst**.

Artikel 95, § 2, VI, laatste lid KB W.Venn., zoals van toepassing op verenigingen en stichtingen, bepaalt dat **de subsidies waarvan de verkrijging niet afhankelijk is van een investering in vaste activa**, bij de verkrijging geboekt worden in de post I.D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies van de resultatenrekening. (...)

Exploitatiesubsidies zijn subsidies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa en die worden toegekend om bepaalde exploitatiekosten te compenseren of te dekken.

[CBN-advies 2011/13 - Overheidssubsidies](#)

IV. Exploitatiesubsidies

Begrip en voorstelling in de jaarrekening

Exploitatiesubsidies zijn subsidies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa. Het betreft bedragen die door de overheid aan een entiteit worden toegekend om bepaalde exploitatiekosten te compenseren of te dekken. Artikel 95 KB W.Venn. bepaalt dat de kapitaalsubsidies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa **worden geboekt als bedrijfsopbrengsten** of financiële opbrengsten in de resultatenrekening.

Overeenkomstig artikel 96 KB W.Venn. (...) worden exploitatiesubsidies onder de **post I.D. Andere bedrijfsopbrengsten** in de resultatenrekening opgenomen. Een exploitatiesubsidie dient geboekt te worden **op het ogenblik waarop het recht van de onderneming op deze subsidie komt vast te staan en de subsidie redelijkerwijze gewaardeerd kan worden**.

Boekhoudkundige verwerking

(...)

-Inventarisboeking

Indien de geboekte exploitatiesubsidie gedeeltelijk betrekking heeft op **volgende boekjaren**, wordt een gedeelte overgedragen:



740 Bedrijfssubsidies en compenserende bedragen

aan 493 Over te dragen opbrengsten

V. Subsidies voor kosten van onderzoek en ontwikkeling

Toekenning subsidies voor kosten van onderzoek en ontwikkeling

(...)

In beginsel loopt de boeking van subsidies parallel met de boeking van de kosten of de goederen waarvoor de subsidie werd toegekend. Hieruit volgt dat in de mate waarin de kosten van onderzoek en ontwikkeling als bedrijfskosten worden geboekt tijdens het boekjaar waarin deze kosten werden gemaakt, de subsidies die daarop betrekking hebben in hetzelfde boekjaar als bedrijfsopbrengsten in de resultatenrekening moeten worden geboekt onder de post I.D. Andere bedrijfsopbrengsten (cf. omschrijving van deze post in artikel 96 KB W.Venn.).

Gaat het daarentegen om kapitaal- of interestsubsidies die werden verleend voor het verwerven door de onderneming van materiële vaste activa dan worden deze subsidies geboekt volgens de normale regels vastgelegd in het KB W.Venn. Hierdoor wordt de overeenstemming verzekerd tussen opbrengsten eensdeels en de kosten verbonden met deze opbrengsten anderdeels (matching principe).

Gaat het om gesubsidieerde kosten van onderzoek en ontwikkeling die via de resultatenrekening ten laste werden genomen, dan moet hun - gehele of gedeeltelijke - activering onder de voorwaarden van artikel 60 KB W.Venn. geschieden ten belope van hun brutobedrag. Voor de passivering van de desbetreffende kapitaalsubsidies en van de (eventuele) uitgestelde belastingen daarop moet eveneens rekening worden gehouden met de geactiveerde kostenfractie.

De wijze waarop de kosten van onderzoek en ontwikkeling worden geactiveerd (namelijk geheel of gedeeltelijk) is bepalend voor het bedrag waartegen de subsidie moet worden gepassiveerd.

De toerekening van de kapitaalsubsidie aan de resultatenrekening moet bovendien gelijkmatig geschieden met de tenlasteneming van de kosten van onderzoek en ontwikkeling.

