

REKENHOF

**Inventarisatie en
beveiliging van
materiële vaste activa
bij de federale overheids-
diensten**

Integraal verslag

*Goedgekeurd in de algemene vergadering van het Rekenhof van
16 december 2009.*

Inhoud

Hoofdstuk 1	
Inleiding.....	4
1.1 Voorwerp van het onderzoek.....	4
1.2 Afbakening van het onderzoeksveld.....	4
1.3 Controlemethodologie	6
1.3.1 Onderzoeksvragen	6
1.3.2 Onderzoeksnormen.....	6
1.3.3 Methodologie.....	12
1.4 Verloop van het onderzoek.....	13
1.5 Structuur van het verslag.....	13
Hoofdstuk 2	
Kwaliteit van de inventarissen.....	15
2.1 Algemeen	15
2.2 Vaststellingen	15
2.2.1 Beschikt de overheidsdienst over een geconsolideerde, volledige en geactualiseerde inventaris van al zijn materiële vaste activa van de klasse 24 van het ARS? Wat zijn de meest voorkomende leemten?	15
2.2.2 Worden de fysieke inventarissen regelmatig getoetst aan de boekhouding? Kunnen ze automatisch worden teruggekoppeld naar de boekhoudgegevens (en vice versa)? Zo niet, bevatten ze velden voor de waardering van de activa?	19
2.2.3 Benutten de departementen de (deel)inventarissen om de jaarlijkse enquête van de CIV in te vullen; zijn de (deel)inventarissen m.a.w. dienstig voor de afstemming van de balans?	20
Hoofdstuk 3	
Kwaliteit van de procedures en de internecontrolemaatregelen	22
3.1 Algemeen	22
3.2 Vaststellingen	23
3.2.1 Beschikt de overheidsdienst over concrete, formeel vastgelegde regels voor de bewaring en de beveiliging van zijn activa en de bijbehorende gegevensbestanden?	23
3.2.2 Worden de inventarissen formeel goedgekeurd door of besproken met het management?	24
3.2.3 Bevat(ten) de inventaris(sen) de nodige gegevens om de goederen efficiënt te lokaliseren?	24
3.2.4 Gebruikt de overheidsdienst doorlopende, unieke inventarisnummers en streepjescodes?	24
3.2.5 Is er voldoende aandacht voor functiescheiding? Worden de taken van ontvangst, keuring en bewaring van de activa uitgevoerd door andere personen dan degenen die zorgen voor de boeking en de betaling? Worden de inventarissen beheerd door andere personen dan de eindgebruikers van de activa die in die inventarissen zijn geregistreerd?	25
3.2.6 Heeft de overheidsdienst maatregelen genomen om de materiële vaste activa en bijbehorende gegevensbestanden te beveiligen?.....	26

3.2.7 Worden er controles uitgevoerd op de naleving van de procedures en op de volledigheid en betrouwbaarheid van de fysieke inventarissen? Worden deze controles uitgevoerd door onafhankelijke diensten? Worden de inventarissen regelmatig getoetst aan de boekhouding? Blijkt uit de beschikbare documentatie of en in welke mate het management belang hecht aan de interne controle/audit inzake het beheer van activa?28

Hoofdstuk 4	
Het FEDCOM project - de module vaste activa	30
4.1 Algemeen	30
4.2 Basisfunctionaliteiten.....	31
4.3 Evaluatie.....	31
Hoofdstuk 5	
Besluit en aanbevelingen.....	34
5.1 Besluit.....	34
5.2 Aanbevelingen.....	35
Hoofdstuk 6	
Reactie van de administraties en ministers	38
Hoofdstuk 7	
Standpunt van het Rekenhof	40

Hoofdstuk 1

Inleiding

1.1 Voorwerp van het onderzoek

Het Rekenhof heeft nagegaan of de federale departementen beschikken over een volledige en betrouwbare inventaris van hun materiële vaste activa waarop de balans van de Staat kan worden afgestemd, zoals zowel de vigerende wetgeving op de rijkscomptabiliteit¹ als de nieuwe comptabiliteitswet van 22 mei 2003² voorschrijven.

Daarbij werd onderzocht of de overheidsdiensten de nodige maatregelen hebben getroffen om hun materiële vaste activa en de bijbehorende bestanden te beveiligen tegen verlies, diefstal of oneigenlijk gebruik.

Ook moest de audit een eerste appreciatie toelaten van de *module vaste activa* van FEDCOM (het project dat de nieuwe staatscomptabiliteit op IT-vlak mogelijk moet maken), die sinds 1 januari 2009 door vijf overheidsdiensten in gebruik werd genomen.

1.2 Afbakening van het onderzoeksveld

Het onderzoek werd uitgevoerd bij de diensten van het algemeen bestuur (DAB) bedoeld in artikel 2, 1°, van de comptabiliteitswet van 22 mei 2003, met name de federale en programmatorische overheidsdiensten, het Ministerie van Landsverdediging en de Federale Politie. De administratieve diensten met boekhoudkundige autonomie (ADBA), de openbare instellingen en de staatsbedrijven behoren niet tot het onderzoeksveld.

Het onderzoek werd beperkt tot de materiële vaste activa van de klasse 24 van het algemeen rekeningstelsel (ARS) "*meubilair en rollend materieel*", met uitzondering van de bibliotheek- en kunstwerken van de subklassen 24.6 en 24.7 die beheerd worden door de ADBA³.

De andere materiële vaste activa zoals terreinen en gebouwen (klasse 22), installaties, machines en uitrusting (klasse 23), evenals de voorraden (klassen 30 e.v.) maken geen voorwerp uit van het onderzoek.

¹ Koninklijk besluit van 17 juli 1991 houdende coördinatie van de wetten op de rijkscomptabiliteit.

² Wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en de comptabiliteit van de Belgische Staat. Deze trad vanaf 2009 in werking in vijf overheidsdiensten (cf. infra).

³ Deze goederen worden in de inventaris van de Staat wel geboekt als patrimonium van de DAB. Het gaat o.m. om de kunstwerken die de musea en wetenschappelijke instellingen beheren. In 2009 heeft het Rekenhof het beheer van het staatspatrimonium onderzocht dat is toevertrouwd aan twee federale musea. Zie Rekenhof, *Koninklijke Musea voor Schone Kunsten en Koninklijke Musea voor Kunst en Geschiedenis – Kennis en conservatie van de collecties*. Verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers. Brussel, oktober 2009. Ter beschikking op www.rekenhof.be.

Dit geldt ook voor de goederen die in de algemene boekhouding en in de budgettaire boekhouding als kosten (klasse 6) resp. werkingsuitgaven (basisallocatie 12xx) worden geboekt behalve echter, vanwege van het risico dat ze vertegenwoordigen, de goederen die kunnen worden gekenmerkt als waardevol, vervoerbaar en aantrekkelijk.

Op grond van de cijfers verstrekt door de Commissie voor de Inventaris van het Vermogen van de Staat (CIV) kan de totale waarde op 31 december 2007 van de materiële vaste activa van de diensten van het algemeen bestuur, die geen onroerende goederen of verbruiksgoederen zijn, worden geraamd op 1.710,8 miljoen euro.

Hierna volgt een overzicht per departement en per activaklasse van de totale waarden geboekt voor de diensten van het algemeen bestuur.

Tabel 1 – Activa van de diensten van algemeen bestuur per activaklasse boekwaarden per 31.12.2007 (in honderdduizend euro)⁴

	240	241	242	243	244	245	246	247	248	249	Totaal
FOD Kanselarij	0	0	0	0	2,27	0	0	0	0	0	2,27
FOD B&B	0	0	0	8,56	1,69	1,91	0	0	0	0	12,16
FOD P&O	0	0	0	1,13	72,56	5,3	1,13	0	0	0	80,12
Fedict	0	0	0	3,12	1,63	0,2	0	0	0	0	4,95
FOD Justitie	10,96	0,08	0,17	132,77	244,06	106,04	51,72	0,3	18,05	0,64	564,79
Federale politie	48,82	2,38	63,63	13,69	203,66	168,96	13,36	0	12,19	0	526,69
FOD Binnenlandse Zaken	2,17	0	0	23,43	8,76	2,2	8,29	7,7	0	11,24	63,79
FOD Buitenlandse Zaken	0,02	0,29	0	15,23	6,77	0,15	758,75	39,65	0	0,45	821,31
Landsverdediging	398,95	1371,05	1493,33	170,97	141,65	4811,23	194,95	0	0	0	8582,13
FOD Financiën	46,57	0	0	333,26	460,93	280,41	22,82	0	0,08	0	1144,07
FOD Werkgelegenheid	0,5	0	0	20,6	38,03	2,8	2,79	0	0	0	64,72
FOD Sociale zekerheid	0,08	0	0	2,73	5,8	0,96	0,21	0,01	0	0	9,79
FOD Volksgezondheid	0,64	0	0	27,98	38,87	46,02	29,76	0,01	0,3	0	143,58
FOD Economie	0	0	0	0	426,79	2,57	5085,23	5,09	0	0	5519,68
FOD Mobiliteit	6,63	0	0	11,52	31,28	5,73	12,97	0,74	0	0	68,87
POD Wetenschapsbeleid	0	0	0	0	0,6	2,24	8,35	56,31	0	0	67,50
totaal	515,34	1373,8	1557,13	764,99	1685,35	5436,72	6190,33	109,81	30,62	12,33	17676,4

Bron: berekening Rekenhof op basis van cijfers verstrekt door de CIV

Verklaring van de activaklassen:

240: rollend materieel;

241: varend materieel;

242: vliegend materieel;

243: informatica- en telematicamaterieel;

244: kantoormeubilair, -materieel en –machines;

245: ander meubilair en materieel;

246: werken van bibliotheken;

247: kunstwerken en –voorwerpen, zeldzaam materieel en zeldzame instrumenten;

248: dieren en planten;

249: nog niet in gebruik genomen materiële vaste activa.

Uit de tabel blijken de grote verschillen tussen de departementen, zowel wat betreft de totale waarde van de activa die ze beheren als wat betreft

⁴ De waarde van de activa van de klasse 246 bevat wellicht een substantiële fout; zie verder 2.2.3.

de aard ervan. Zo zijn bepaalde klassen, zoals het vliegend en varend materieel, grotendeels beperkt tot het Ministerie van Landsverdediging en de Federale Politie.

1.3 Controlemethodologie

1.3.1 Onderzoeksvragen

Om de kwaliteit van de inventarissen en de risicobeheersing met betrekking tot de materiële vaste activa te beoordelen, werden volgende onderzoeksvragen gebruikt:

1. Beschikken de departementen over een permanente, volledige en betrouwbare fysieke en waarde-inventaris van hun materiële vaste activa?
2. Beschikken de departementen over geschreven procedures en afgebakende verantwoordelijkheden voor de beveiliging tegen verlies, diefstal en oneigenlijk gebruik zowel van de materiële vaste activa zelf als van de daarop betrekking hebbende gegevensbestanden?
3. Zijn die procedures en verantwoordelijkheden doeltreffend en doelmatig en worden ze correct toegepast?

1.3.2 Onderzoeksnormen

1.3.2.1 Algemeen

Het beheer van de materiële vaste activa door de overheidsdiensten werd getoetst aan een aantal algemene en specifieke normen uit:

1. het wettelijk en institutioneel kader;
2. de internationale auditstandaarden;
3. de voorschriften en werkinstructies opgesteld in het kader van de vernieuwing van de rijkscomptabiliteit en FEDCOM.

1.3.2.2 Wettelijk en institutioneel kader

Door de programmawet van 22 december 2008 blijven op het vlak van de inventaris en de vermogensboekhouding de gecoördineerde wetten op de rijkscomptabiliteit (GWR)⁵ nog tot 1 januari 2012 gelden, behalve

⁵ Wet van 28 juni 1963 tot wijziging en aanvulling van de wetten op de Rijkscomptabiliteit, zoals opgenomen in het koninklijk besluit van 17 juli 1991 houdende coördinatie van de wetten op de Rijkscomptabiliteit (GWR) en de diverse uitvoeringsbesluiten en instructies, inzonderheid:

- het koninklijk besluit van 9 juli 1975 tot regeling van de vermogenscomptabiliteit van de Staat, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 6 februari 1996;
- het koninklijk besluit van 25 juni 1976 betreffende de afschrijvingen en rechtzettingen in de vermogenscomptabiliteit van de Staat;

voor vijf overheidsdiensten waarvoor de comptabiliteitswet van 22 mei 2003 op 1 januari 2009 in werking trad.

Dat impliceert dat de onderzochte departementen uiteenvallen in twee groepen, die elk aan een aparte regelgeving moeten voldoen. Voor beide groepen geldt echter het principe dat de overheidsdiensten zelf verantwoordelijk zijn voor de interne controle en de inventarisatie van hun activa.

Voor het merendeel van de federale departementen blijven de GWR dus nog integraal van toepassing. Wat betreft de inventaris en het vermogensbeheer bepalen ze het volgende:

- 1) De departementen moeten een *beschrijvende inventaris van het meubilair* opstellen. Dat begrip wordt niet verder gedefinieerd⁶, maar het gaat hier duidelijk om een fysieke inventaris, d.w.z. een lijst waarin de materiële vaste activa aanwezig op de werkvloer worden omschreven en gelokaliseerd, maar die niet noodzakelijk een waardering van die activa bevat.
- 2) De minister van Financiën maakt minstens om de tien jaar een *inventaris van de bestanddelen van het vermogen van de Staat* op, waarbij de activa (en passiva) worden gewaardeerd aan de hand van de criteria vastgelegd door een daartoe opgerichte commissie, de Commissie voor de Inventaris van het Vermogen van de Staat (CIV).
- 3) De *rekening van de vermogenswijzigingen*, die de wijzigingen van het actief en het passief van de Staat weergeeft, wordt jaarlijks vastgesteld op 31 december. De balans van de Staat wordt eraan toegevoegd.
- 4) De balans van de Staat moet met de waarde-inventaris (bedoeld in punt 2 hierboven) in overeenstemming worden gebracht.

In uitvoering van die bepalingen stellen de federale departementen beschrijvende inventarissen op van hun roerende activa. De minister van Financiën stelt de waarde-inventaris van het vermogen van de Staat op. Onder impuls van de Commissie voor de Normalisatie van de Openbare Comptabiliteit (CNOOC) - die de hervorming van de rijkscomptabiliteit voorbereidde - gebeurt dit niet om de tien jaar doch op continue basis en aan de hand van economische criteria, d.w.z. volgens de activaklassen

-
- het koninklijk besluit van 29 april 1964 tot instelling van de commissie voor de inventaris van het vermogen van de Staat, wedersamengesteld bij koninklijk besluit van 11 september 1987;
 - de praktische richtlijnen van 10 april 1970 bij het koninklijk besluit van 1 december 1969 tot organisatie van de vermogenscomptabiliteit (D.I. 401.4);
 - de circulaire van 15 december 1966 betreffende de vermogenscomptabiliteit (D.I. 401.4).

⁶ De wetgever ging er immers van uit dat dit geen aspect was van de rijkscomptabiliteit, maar ressorteerde onder de verantwoordelijkheid van de ambtenaren die deze goederen beheren.

van het algemeen rekeningstelsel en tegemoet komend aan de ESR 95-normen⁷.

In de praktijk stelt de CIV de inventaris op, op basis van een gestandaardiseerde lijst die de overheidsdiensten jaarlijks aan deze commissie moeten toesturen (de zgn. "CIV-enquête"). Daarin vermelden ze, overeenkomstig de ESR 95 - norm, naargelang van de activaklasse, hetzij de waarde van de goederen die ze in de loop van dat jaar hebben aangekocht hetzij de verkoopwaarde van de goederen. Daarnaast doen ze aangifte van de goederen die buiten gebruik werden gesteld. Om deze gegevens te vergaren, moeten de overheidsdiensten kunnen beschikken over fysieke (beschrijvende) inventarissen die volledig en actueel zijn en die kunnen worden gekoppeld aan de boekhouding⁸. De CIV berekent vervolgens voor alle goederen de waarde (rekening houdend met de diverse afschrijvingsregimes), stelt de waarde-inventaris op en stuurt de samenvattende gegevens terug naar de betrokken overheidsdienst.

De kwaliteit van de informatie beschikbaar bij de overheidsdiensten, inzonderheid van de fysieke inventarissen, bepaalt in belangrijke mate de kwaliteit van de waarde-inventaris en a fortiori van de afstemming van de balans van de Staat. De CIV beschikt immers niet over de middelen om de gegevens van alle overheidsdiensten (grondig) te controleren.

De rekening van de vermogenswijzigingen volgde de hierboven beschreven evolutie niet. Ze bleef gebruik maken van eigen waarderingsregels en inventariscodes en raakte stilaan in onbruik. Sinds meer dan tien jaar past de Administratie van de Thesaurie, die deze rekening moet opmaken, in afwachting van de vernieuwing van de rijkscomptabiliteit een vereenvoudigde procedure toe waardoor niet meer alle vermogenswijzigingen worden geboekt. Een echte toetsing van de rekening van de vermogenswijzigingen en de balans van de Staat aan de waarde-inventaris, zoals de wet voorschrijft, heeft hierdoor geen zin meer. In de praktijk worden de rekening van de vermogenswijzigingen en de balans door middel van regularisatieboekingen rekenkundig in overeenstemming gebracht met de laatste, officieel goedgekeurde waarde-inventaris⁹.

Voor vijf overheidsdiensten is sinds 1 januari 2009 de comptabiliteitswet van 22 mei 2003 van toepassing: de FOD Kanselarij van de Eerste Minister, de FOD Budget en Beheerscontrole, de FOD Personeel en Organisatie, de FOD Informatie- en Communicatietechnologie en de FOD Volksgezondheid, Veiligheid van de Voedselketen en Leefmilieu.

⁷ Het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen in (ESR 95) legt aan de lidstaten van de Europese Unie een eenvormige wijze op wat betreft de opmaak van de nationale rekeningen.

⁸ Inzonderheid de gegevens betreffende de bestelling, levering en aankoop-prijs van de activa.

⁹ Deze heeft betrekking op de waarden op 31 december 1999. In principe moet in 2009 een nieuwe waarde-inventaris worden goedgekeurd. Gelet op de hervorming van de rijkscomptabiliteit, die een jaarlijkse inventaris voorschrijft (infra), lijkt deze bepaling echter achterhaald.

De comptabiliteitswet schaft de bestaande vermogenscomptabiliteit af en integreert de vermogensverrichtingen in een boekhoudplan, opgesteld volgens de regels van de algemene (dubbele) boekhouding. Voortaan moet een jaarrekening worden opgesteld bestaande uit de balans(rekeningen), de resultatenrekeningen en de budgettaire rekening.

Wat betreft de inventaris en het vermogensbeheer bepaalt de nieuwe comptabiliteitswet het volgende:

"Art. 16 - De diensten verrichten omzichtig en te goeder trouw ten minste eens per jaar de nodige opnemingen, verificaties, onderzoeken en waarderingen om de inventaris per 31 december op te maken van al hun bezittingen (...). Die inventaris wordt opgesteld overeenkomstig de balansklassen die aansluiten bij die van het algemeen rekeningstelsel.

Art. 17 - De balans wordt opgesteld nadat de rekeningen in overeenstemming zijn gebracht met de gegevens van de inventaris."

Net als in de GWR primeert de inventaris op de balans. De balans moet in overeenstemming worden gebracht met de inventaris en niet omgekeerd. Nieuw is de verplichting om jaarlijks een inventaris op te stellen, waardoor de bestaande praktijk (cf. supra) een wettelijke basis krijgt.

Met het oog op de kwaliteit van de interne controle voert de nieuwe comptabiliteitswet expliciet het beginsel van functiescheiding in. Krachtens artikel 29 mogen de beslissings-, de uitvoerings-, de registratie-, de bewarende en de toezichtfuncties niet door eenzelfde persoon worden uitgeoefend. De concrete invulling van de functiescheiding wordt echter overgelaten aan de koning.

Terwijl het onderzoek van het Rekenhof aan de gang was, werden ter uitvoering van de comptabiliteitswet een aantal ontwerpen van koninklijk besluit voorbereid, die op het ogenblik waarop dit onderzoeksverslag werd opgesteld, nog geen definitieve vorm hadden gekregen.

Vooraf drie van deze ontwerpen bevatten bepalingen die van belang zijn voor het activabeheer.

1. Het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het boekhoudplan stelt o.m.:

- Elk activum apart wordt gewaardeerd uitgezonderd de actiefbestanddelen met volkomen identieke kenmerken.
- Alle actiefbestanddelen moeten worden geboekt tegen hun aanschaffingswaarde en in de balans opgenomen tegen de aanschaffingswaarde verminderd met de gecumuleerde afschrijvingen¹⁰.

¹⁰ Voor geleasede en kosteloos verworven activa bevat het ontwerp bijzondere regels.

- Kunstwerken, bibliotheekwerken, verzamelobjecten, dieren (...) moeten jaarlijks worden gewaardeerd tegen hun marktwaarde;
- De minister van Financiën en Begroting stelt de waarderings- en afschrijvingsregels vast, op voorstel van een nieuwe commissie: de Commissie van de Openbare Comptabiliteit (COC), die ook een definitie zal uitwerken van het begrip *vast activum* (verslag aan de Koning).
- De departementen moeten ter wille van de transparantie bijzondere, constante regels opstellen en publiceren voor waarderings-, afschrijvingen en herwaarderingen, die aangepast zijn aan hun specifieke economische en administratieve realiteit.

2. Het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de Federale Staat betreffende de actoren definieert enkele functies waaronder een vasteactivabeheerder en stelt een aantal onverenigbaarheden vast.

Deze twee ontwerpen van koninklijk besluit werden in afwachting van de afkondiging, al bij ministeriële omzendbrief van toepassing verklaard voor de vijf overheidsdiensten waarvoor de nieuwe boekhoudwet in 2009 van kracht werd¹¹.

3. Het voorontwerp van koninklijk besluit tot vastlegging van de aanvullende regels inzake de voorstelling van de jaarrekeningen bevat o.m. het model van de *staat van de materiële vaste activa*, te voegen bij de toelichting bij de jaarrekening.

In het ontwerp van verslag aan de Koning wordt gesteld dat de aankoop van vaste activa moet worden geboekt als een investeringsuitgave (klasse 2) indien de activa:

(1) herhaaldelijk of continu gebruikt worden in het productieproces gedurende meer dan een jaar;

(2) de aankoopprijs ervan (btw inbegrepen) hoger is dan 500 euro (te indexeren¹²) per eenheid (ongeacht de bestelde/gefactureerde hoeveelheid).

Omdat de redactie van deze ontwerpen samenviel met dit onderzoek, konden de bepalingen eruit slechts indirect en gedeeltelijk als onderzoeksnormen worden gehanteerd.

Essentieel is dat de toepassing zowel van de GWR als van de comptabiliteitswet van 22 mei 2003 impliceert dat de kwaliteit van de inventaris van de Staat, en a fortiori van de balans, finaal afhangt van de kwaliteit

¹¹ Omzendbrief van de Staatssecretaris voor Begroting van 2 maart 2009. De tekst van het ontwerp KB "actoren" werd echter nog gewijzigd na deze omzendbrief.

¹² Geïndexeerd bedrag: 584 euro (maart 2009). D.i. de consequente toepassing van de ESR 95-norm, die ook de CIV al gebruikte bij de totstandkoming van de inventaris van de Staat. Zie verder 2.2.3 en 2.2.6.

van de inventarisgegevens die de individuele departementen aanleveren (al dan niet via FEDCOM).

Daarom is het belangrijk dat de overheidsdiensten beschikken over geactualiseerde en betrouwbare inventarissen en adequate internecontrolemaatregelen.

1.3.2.3 Internationale auditstandaarden

Interne controle (risicobeheersing) maakt integraal deel uit van *good governance*. Een uitgebouwde interne controle steunt op internationaal aanvaarde normenkaders zoals COSO¹³ en de normen van INTOSAI. Daarin worden verschillende factoren onderscheiden die elk moeten bijdragen tot de uitbouw van het internecontrolesysteem en een optimale risicobeheersing:

- de controleomgeving (o.a. organisatiecultuur, beschikbare middelen en beheersinstrumenten);
- de risicobeoordeling (de wijze waarop de departementen risico's inschatten naar impact en waarschijnlijkheid);
- de beheersings- en controleactiviteiten (procedures, controledoelstellingen, functiescheiding, beveiliging en controle op de toegang tot middelen en gegevens);
- informatie- en communicatie (beschikbaarheid van controleresultaten);
- monitoring (aanwending van de controleresultaten).

Wat betreft het activabeheer worden deze elementen verder toegelicht in de Europese richtlijn nr. 21 ter uitvoering van de INTOSAI-controlenormen¹⁴. Deze richtlijn bepaalt dat de internecontroleomgeving en de internecontrolemaatregelen inzonderheid moeten verzekeren dat:

- eigendommen en informatie worden beveiligd;
- fraude en onjuistheden worden ontdekt en voorkomen;
- de regelgeving wordt nageleefd;
- tijdige en betrouwbare financiële en managementinformatie wordt verstrekt.

¹³ Ook het koninklijk besluit van 17 augustus 2007 betreffende het interne controlesysteem binnen sommige diensten van de federale uitvoerende macht, verwijst naar deze normen.

¹⁴ Deze norm is ook bekend onder de naam ISSAI 300: Fundamentele audit-principes – normen voor de praktijk.

In een bijlage bij de Europese richtlijn nr. 21 wordt uitdrukkelijk vermeld dat wat betreft de materiële vaste activa, de internecontrolemaatregelen moeten verzekeren dat de toegang tot de bezittingen beperkt is tot bevoegd personeel. Met toegang wordt zowel de directe toegang als de indirecte toegang via documentatie bedoeld. Ook wordt erop gewezen dat ze vooral van belang zijn voor waardevolle, vervoerbare, vervangbare of aantrekkelijke goederen.

1.3.2.4 Project FEDCOM

Het project FEDCOM moet de nieuwe comptabiliteitswet op IT-vlak implementeren. Het wordt inmiddels gebruikt door de vijf overheidsdiensten waarvoor die wet op 1 januari 2009 in werking is getreden en maakt gebruik van een software (ERP/SAP) waarin de algemene en de begrotingsboekhouding zijn geïntegreerd.

Het project bevat een *module vaste activa* waarin van de materiële vaste activa die worden aangekocht vanaf het ogenblik waarop het systeem effectief in gebruik wordt genomen, een aantal stamgegevens kunnen worden ingevoerd waarmee inventarislijsten van de activa kunnen worden gegenereerd en die moeten bijdragen tot een verbeterde interne controle.

1.3.3 Methodologie

Het onderzoek werd uitgevoerd door middel van:

- een gestandaardiseerde vragenlijst die werd voorgelegd aan de contactpersonen die in elke overheidsdienst door de leidinggevenden werden aangewezen;
- gesprekken met de contactpersonen en andere functionarissen betrokken bij het beheer van de materiële vaste activa en de inventarisatie;
- documentenanalyse;
- analyse van de FEDCOM-rapporten en bestanden toegankelijk voor het Rekenhof;
- een steekproef in één entiteit van elke overheidsdienst waarbij werd nagegaan of de geselecteerde activa voorkwamen in de fysieke inventaris en aanwezig waren op de locatie aangegeven in die inventaris¹⁵.

¹⁵ In totaal werden 290 activa gecontroleerd bij 15 departementen. Enkel bij de FOD's Binnenlandse Zaken en Sociale Zekerheid werd geen steekproefonderzoek uitgevoerd omdat de bestaande inventarissen onvoldoende actueel waren. In elke entiteit werden minstens 12 activa geselecteerd. De steekproef is enkel bedoeld ter ondersteuning van de onderzoeksbevindingen. De resultaten kunnen niet worden geëxtrapoleerd naar de hele populatie omdat de voorwaarden voor een statistische, aselechte steekproef (bv. de aanwezigheid van geconsolideerde inventarissen met doorlopend genummerde activa) in de meeste departementen niet vervuld waren.

1.4 Verloop van het onderzoek

Op 28 mei 2008 kondigde het Rekenhof zijn onderzoek aan bij de bevoegde ministers en de leidinggevenden van de federale departementen. Elke overheidsdienst werd verzocht een contactpersoon aan te wijzen.

De bovenvermelde vragenlijsten werden op 16 september 2008 toegestuurd aan de contactpersonen, met het verzoek te antwoorden voor 31 oktober 2008¹⁶. Tijdens het eerste kwartaal van 2009 werden de antwoorden besproken met de contactpersonen en met de andere functionarissen betrokken bij het inventarisbeheer. Dit was nodig omdat vele overheidsdiensten bleken te beschikken over meerdere en (soms fundamenteel) verschillende (deel)inventarissen. In de periode februari-april 2009 werden in de geselecteerde diensten bijkomend steekproeven uitgevoerd ter evaluatie van de controleresultaten. Elke contactpersoon ontving vervolgens ter commentaar een bondig syntheseverslag met de belangrijkste onderzoeksbevindingen en de resultaten van het steekproefonderzoek.

Op grond van die syntheseverslagen en de reacties erop werd een voorontwerp van verslag opgesteld met de onderzoeksresultaten voor alle overheidsdiensten samen en een aantal concrete aanbevelingen. Dit voorontwerp werd op 15 juli 2009 toegezonden aan de leidinggevenden van de overheidsdiensten, die over een termijn van een maand beschikten om hun commentaar mee te delen aan het Rekenhof. Zeven overheidsdiensten reageerden binnen de termijn.

Hun commentaren werden verwerkt in het ontwerp van verslag dat op 2 september 2009 voor commentaar werd toegezonden aan de verantwoordelijke ministers en staatssecretarissen. De beschikbare antwoorden worden besproken in hoofdstuk 6 en 7 van dit verslag.

De eindresultaten van het onderzoek werden in beknopte vorm gepubliceerd in het 166^e Boek van het Rekenhof¹⁷. Dit verslag is een uitgebreide versie met meer achtergrondinformatie.

1.5 Structuur van het verslag

De structuur van dit verslag volgt in grote lijnen de onderzoeksvragen. In de hoofdstukken 2 en 3 worden de kwaliteit van de inventarissen en de kwaliteit van de procedures en interne controlemaatregelen toegelicht¹⁸. In hoofdstuk 4 wordt aandacht besteed aan de recente ontwikkelingen in het kader van het project FEDCOM.

¹⁶ Het merendeel van de antwoorden werd laattijdig ontvangen. Het laatste antwoord werd aan het Rekenhof toegestuurd op 1 december 2008.

¹⁷ Rekenhof, "Inventarisatie en beveiliging van materiële vaste activa bij de federale overheidsdiensten", in: 166e Boek, Volume I, p. 566-581. Ter beschikking op www.rekenhof.be.

¹⁸ Over de doelmatigheid, doeltreffendheid en toepassing van procedures en verantwoordelijkheden wordt niet in een afzonderlijk hoofdstuk gerapporteerd omdat formele regels dienaangaande veelal ontbraken. Deze aspecten komen wel in enige mate aan bod in de twee vermelde hoofdstukken.

De onderzoeksvragen worden opgesplitst in een aantal operationele vragen. Voor elke operationele vraag wordt bondig in een cursieve kartertekst aangegeven welke normen en definities werden gehanteerd en daarna wat de belangrijkste onderzoeksbevindingen zijn.

De onderzoeksresultaten worden, voor zover nuttig, geïllustreerd met de bevindingen bij de individuele overheidsdiensten zonder dat daarbij (steeds) een volledig overzicht wordt nagestreefd. Het is in eerste instantie de bedoeling van het onderzoek om een globaal beeld te schetsen over alle FOD's heen.

Hoofdstuk 2

Kwaliteit van de inventarissen

2.1 Algemeen

In het onderzoek werd eerst nagegaan of de departementen over een permanente, volledige en betrouwbare fysieke en waarde-inventaris van hun materiële vaste activa beschikken. Daarbij werden specifiek volgende aspecten onderzocht:

- Beschikt de overheidsdienst over een geconsolideerde, volledige en geactualiseerde inventaris van al zijn materiële vaste activa van de klasse 24 van het algemeen rekeningstelsel? Wat zijn de meest voorkomende leemten?
- Worden de fysieke inventarissen regelmatig getoetst aan de boekhouding? Kunnen ze automatisch worden teruggekoppeld naar de boekhoudgegevens (en vice versa)? Zo niet, bevatten ze velden voor de waardering van de activa?
- Worden de (deel)inventarissen door de departementen benut voor de invulling van de jaarlijkse enquête van de CIV en zijn ze m.a.w. dienstig voor de afstemming van de balans?

2.2 Vaststellingen

2.2.1 Beschikt de overheidsdienst over een geconsolideerde, volledige en geactualiseerde inventaris van al zijn materiële vaste activa van de klasse 24 van het ARS? Wat zijn de meest voorkomende leemten?

Met een "geconsolideerde" inventaris wordt bedoeld: een fysieke inventaris, beschikbaar op het centrale niveau van de overheidsdienst (FOD of POD) waarin alle materiële vaste activa van alle diensten (van het algemeen bestuur) zijn opgenomen. Een dergelijke inventaris voorkomt dubbeltelling van activa en biedt betere mogelijkheden inzake interne controle.

De fysieke inventaris wordt in dit onderzoek als "volledig" beschouwd als de deelinventarissen samen dusdanig zijn opgevat dat ze alle materiële vaste activa van al hun diensten bevatten.

De fysieke inventaris wordt in dit onderzoek als "actueel" beschouwd als uit de documenten en het steekproefonderzoek blijkt dat alle deelinventarissen regelmatig (minstens één keer per jaar) aan de werkelijkheid worden aangepast.

Consolidatie

Alleen het Ministerie van Landsverdediging beschikt over een geconsolideerde inventaris (ILIAS). De activa van de Federale Politie zijn opge-

nomen in twee inventarissen (DSL logistiek, DST informaticamateriaal) die door middel van een nieuwe software (EPIS¹⁹) in één databank zullen worden samengebracht. Ook bij andere departementen werd een streven naar consolidatie vastgesteld. Doorgaans is dat gekoppeld aan een geautomatiseerd beheer van de activa door middel van informaticasystemen, die echter nog niet voor alle activa of door alle entiteiten worden gebruikt. Dit geldt onder meer voor de FOD's Personeel en Organisatie (IMMO 3000), Binnenlandse Zaken (Intellitrack), Buitenlandse Zaken (Logistics, Getronics, ART), Financiën (Altamira, CMDB), Economie (Archibus) en Sociale Zekerheid (Archibus, HP Open view)²⁰. De horizontale FOD's maken voor het beheer van hun ICT-materiaal gebruik van een zelfde software (CA-Unicenter)²¹.

Bij de meeste departementen bestaat de fysieke inventaris uit meerdere deelinventarissen, van twee tot enkele tientallen²². Gemiddeld zijn er een vijftal deelinventarissen, veelal "logistiek" (meubelen, kantoomateriaal...), informaticamateriaal, rollend materieel, fotokopieerapparaten en (mobiele) telefoontoestellen. Een aantal departementen heeft daarnaast aparte inventarissen van de kunstwerken en de bibliotheekwerken (o.m. voor de FOD Economie en de FOD Buitenlandse Zaken die over belangrijke collecties beschikken.

De inventarissen worden vrijwel altijd door verschillende diensten beheerd en vertonen grote verschillen qua gebruikte gegevensdragers, beschikbare informatie en (beveiliging van) toegankelijkheid.

Deze heterogeniteit leidt ertoe dat bepaalde activa niet²³ of soms dubbel worden geïnventariseerd. Dat laatste werd onder meer vastgesteld bij de FOD Buitenlandse Zaken, waar de kunstwerken opgenomen zijn in een aparte database (ART) en in de inventarissen van de buitenlandse posten die niet systematisch op elkaar worden afgestemd, en bij de FOD Personeel en Organisatie waar informaticamateriaal zowel in de algemene inventaris (IMMO 3000) als in de inventaris ICT is opgenomen.

Volledigheid

Geen van de onderzochte departementen beschikt over een volledige geconsolideerde inventaris of deelinventarissen die alle materiële vaste

¹⁹ Enterprise Police Integrated System.

²⁰ Deze informaticaprogramma's verschillen en zijn soms ruimer opgevat dan inventarisbeheer alleen. Aldus kunnen ze betrekking hebben op het beheer van aankoopprocessen of *facility management*.

²¹ FOD's Kanselarij, Personeel en Organisatie, FEDICT en Budget en beheerscontrole. Deze software wordt niet uniform toegepast (zo worden sommige velden door de ene FOD wel en door de andere niet ingevuld).

²² Bij de FOD Economie zijn er vier verschillende inventarissen voor informaticamateriaal en is er een inventaris van het meubilair voor elk van de 25 gebouwen. Bij de FOD Financiën houden de buitendiensten van de Administratie der Douane en Accijnzen en van de Administratie van het Kadaster, de Registratie en de Domeinen (AKRED) ingevolge oude instructies elk voor zich een inventaris op papier bij van hun activa.

²³ Cf. infra.

activa omvatten. De meeste onderzochte fysieke inventarissen bevatten leemten. De volgende voorbeelden illustreren dit:

- FOD Kanselarij van de Eerste Minister: bepaalde deelinventarissen zijn de afgelopen twee jaar niet meer bijgewerkt;
- FOD Budget en Beheerscontrole: geen inventaris van het kantoomateriaal (ARS 244 partim) en ander materiaal (ARS 245);
- FOD Personeel & Organisatie en FOD FEDICT: uit de steekproefcontrole bleek dat diverse activa niet geïnventariseerd waren;
- FOD Justitie: bij de Logistieke Dienst wordt nog gewerkt aan een inventaris, de DG Penitentiaire Inrichtingen kon geen inventaris voorleggen en de DG Gerechtelijke Organisatie heeft geen inventaris van kantoormeubelen en -materiaal (ARS 244);
- FOD Binnenlandse Zaken: geen inventaris van de DG's Vreemdelingzaken, Preventie en Veiligheid en het Crisiscentrum;
- FOD Buitenlandse Zaken: inventaris van de activa "binnenland" (uitgenomen ARS 243) is nog in opstartfase;
- FOD Werkgelegenheid: geen inventaris van de buitendiensten;
- FOD Volksgezondheid: geen inventaris van de activa van de buitendienst Ukkel van het Wetenschappelijk Instituut Volksgezondheid (WIV);
- FOD Economie: inventaris van het meubilair van de centrale dienst werd niet voorgelegd;
- FOD Mobiliteit en Vervoer: er kon geen inventaris worden voorgelegd van de DG's Mobiliteit, Maritiem vervoer en Luchtvaart;
- POD Maatschappelijke Integratie: kantoomateriaal, bepaalde meubelen en telematicamateriaal niet geïnventariseerd;
- POD Wetenschapsbeleid: goederen van de Cel Event Support worden niet geïnventariseerd.

Slechts een vijftal departementen houdt ook de inventaris van de beleidsorganen bij. Kennelijk gaan de overige ervan uit dat de beleidsorganen dat zelf moeten doen²⁴.

²⁴ In de circulaire van 12 juli 2003 betreffende de secretariaten en beleidsorganen: samenstelling, huisvesting en inventaris van de roerende goederen wordt alleen bepaald dat bij de installatie van een nieuwe regering de nodige maatregelen moeten worden getroffen voor het behoud van de roerende

Ook wat betreft de geleasede goederen is er geen consistente aanpak: de ene overheidsdienst neemt ze op in zijn inventaris, de andere niet²⁵.

Actualiteitswaarde

Bij de meeste departementen varieert de actualiteitswaarde van de fysieke inventarissen erg; voor vele deelinventarissen is ze zwak. Meestal heeft dit immers geen prioriteit, waardoor het beschikbare personeel doorgaans beperkt is en er amper terreincontroles worden georganiseerd.

Enkele voorbeelden: bij de FOD Binnenlandse Zaken zijn sommige inventarissen verouderd. Ook bij de FOD Personeel en Organisatie is de inventaris niet meer aangepast ingevolge recente verhuizingen. De FOD Financiën beschikt sinds de herstructurering van het departement niet meer over geactualiseerde inventarissen die aansluiten bij de nieuwe structuren. In de geïntegreerde inventaris, die Landsverdediging sinds 2002 gebruikt, zijn nog niet alle activa opgenomen die voor die datum werden aangekocht en hebben bepaalde entiteiten hun activa nog niet in het systeem geregistreerd²⁶. Bij de FOD Sociale Zekerheid is de inventaris van het meubilair van het hoofdbestuur niet meer actueel²⁷. Bij FEDICT waren activa van klasse 243, geleverd in juli 2008, in januari 2009 nog niet geïnventariseerd. Bij Buitenlandse Zaken zijn de inventarissen (catalogi) van het Archief van de Adel, dat onder meer het Heraldisch Fonds - een waardevolle handschriftenverzameling - omvat, niet meer actueel bij gebrek aan personeel en zouden een aantal werken zoek zijn geraakt na diverse verhuizingen.

Een aantal departementen beschikt wel over informaticasystemen waarin activa permanent (dagelijks) worden geïnventariseerd. Dat geldt voor de Federale Politie, het Ministerie van Landsverdediging en voor de deelinventarissen van het informaticamateriaal van de meeste departementen. Informaticamateriaal heeft bij levering al serienummers, wat de opvolging vergemakkelijkt, en wordt beheerd door ICT-directies die gelet op de korte afschrijvingstermijnen databanken hebben aangelegd met het oog op behoefteopvolging en vervanging ervan. Ook bij de FOD Volksgezondheid worden de meeste deelinventarissen bij elke aankoop onmiddellijk bijgewerkt door middel van specifieke software²⁸.

Ook uit het steekproefonderzoek bleek dat de fysieke inventarissen vaak niet meer aan de werkelijkheid beantwoorden. In vrijwel alle departementen werden activa genoteerd die zich niet (meer) bevonden op de locatie vermeld in de inventaris. Bij een aantal departementen werden

goederen die tot het patrimonium van de Staat behoren en dit d.m.v. een proces-verbaal van overname en een inventaris.

²⁵ Hoewel de CIV op basis van de aard van de leasingovereenkomst duidelijk heeft bepaald wanneer een goed als een activum, dan wel als gehuurd moet worden beschouwd (CIV-2003/Doc. Nr. 1).

²⁶ Zoals het directoraat-generaal Imago en Public Relations.

²⁷ Ingevolge verhuis en gedeeltelijke overdracht van activa aan de buitendiensten.

²⁸ Voor elk van de deelinventarissen is een apart informaticasysteem in gebruik (of in ontwikkeling).

goederen aangetroffen die maanden na levering en betaling nog niet in de inventaris waren opgenomen of werden vernietigde of buiten gebruik gestelde activa nog niet uit de inventaris geschrapt.

2.2.2 Worden de fysieke inventarissen regelmatig getoetst aan de boekhouding? Kunnen ze automatisch worden teruggekoppeld naar de boekhoudgegevens (en vice versa)? Zo niet, bevatten ze velden voor de waardering van de activa?

Zowel de fysieke inventaris als de algemene en budgettaire boekhouding leveren de informatie voor de waarde-inventaris van de Staat waarop de balans moet worden afgestemd. Op het niveau van de overheidsdiensten is het daarbij van belang dat de gegevens vervat in de fysieke inventarissen en in de boekhouding vlot met elkaar kunnen worden vergeleken. Met het oog op een betrouwbare waarde-inventaris moet de interne controle er zich van kunnen vergewissen dat alle geboekte activa bij levering worden opgenomen in de fysieke inventaris, dat ze correct werden gewaardeerd en dat buiten gebruik gestelde en uit de inventaris geschrapte activa volledig zijn afgeschreven.

Slechts een beperkt aantal departementen (Ministerie van Landsverdediging, Federale Politie en de FOD Volksgezondheid (CODA)) toetsen de (deel)inventarissen regelmatig aan de boekhouding. Al die departementen hebben een (semi-) automatische koppeling tussen (deel)inventarissen en boekhouding of kunnen op een efficiënte wijze vanuit de fysieke inventaris de boekhoudkundige gegevens opsporen.

De overige departementen stemmen de (deel)inventarissen niet af met de boekhouding. Gegevens uit beide databanken kunnen meestal alleen via manueel onderzoek met elkaar worden vergeleken. Bij een aantal departementen is dat zelfs bijzonder omslachtig omdat de fysieke inventaris slechts verwijst naar de dienst of plaats waar het activum in gebruik is en geen gegevens over de bestelbon of de factuur bevat. Dit is onder meer het geval bij de FOD Buitenlandse Zaken, waar de interne-auditdienst heeft voorgesteld bij de aankoop van activa de vereffening afhankelijk te maken van de vermelding van de inventarisnummers op de factuur. Een dergelijke verplichting bestaat slechts bij weinig overheidsdiensten.

Alleen bij het Ministerie van Landsverdediging bevat de (geconsolideerde) fysieke inventaris een veld voor de waardering van alle activa. Bij andere overheidsdiensten is dit alleen het geval voor bepaalde deelinventarissen. Dit geldt onder meer voor de FOD Volksgezondheid (CODA en ICT), de FOD Justitie (Belgisch Staatsblad), de POD Maatschappelijke Integratie (ICT), de FOD Mobiliteit en Vervoer (Logistiek), en de POD Wetenschapsbeleid (meubilair, rollend materieel).

2.2.3 Benutten de departementen de (deel)inventarissen om de jaarlijkse enquête van de CIV in te vullen; zijn de (deel)inventarissen m.a.w. dienstig voor de afstemming van de balans?

Zolang de module vaste activa van FEDCOM niet geheel operationeel is en geen volledig overzicht van alle activa bevat, vormen de deelinventarissen, voor zover ze de daartoe vereiste informatie bevatten, het werkinstrument bij uitstek om de CIV-enquête in te vullen en dus voor de waarde-inventaris waarop de balans moet worden afgestemd.

Ter voorbereiding van de (waarde-)inventaris van de Staat gebruikt de CIV een gestandaardiseerde vragenlijst: de zgn. "CIV-enquête" (zie 1.3.2.2), die de overheidsdiensten jaarlijks moeten invullen.

Slechts een vijftal departementen blijkt systematisch gebruik te maken van een of meer van zijn (deel)inventarissen om de jaarlijkse enquête in te vullen. Vanwege de beperkingen van die inventarissen, gebruiken de meeste departementen doorgaans alleen uit hun begrotingsboekhouding, meer bepaald de uitgaven die ze hebben aangerekend op de basisallocaties 74xx of de factuurgegevens. Een inventaris die op grond daarvan wordt opgesteld, beantwoordt echter niet aan de wetgeving die bepaalt dat de balans moet worden afgetoetst aan de werkelijkheid, d.i. aan een inventaris die tot stand komt op grond van (jaarlijkse) opnemingen.

Uit het onderzoek blijkt dat de waarde-inventaris opgesteld op basis van de CIV-enquêtes, onvoldoende betrouwbaar is. Dit is in de eerste plaats te wijten aan het feit dat de gegevens die de departementen doorsturen, niet altijd volledig zijn²⁹.

Vele entiteiten vullen de enquête niet in. De CIV raamt de huidige respons op circa 55%³⁰. De FOD Sociale Zekerheid verstrekke in de periode 1998-2006 voor geen enkele van zijn entiteiten gegevens aan de CIV³¹. De POD Maatschappelijke Integratie liet weten niet in staat te zijn de

²⁹ Het systeem van de CIV-enquêtes werkte initieel voortreffelijk en in 1986, 1992, 1995 en 1999 publiceerde de CIV een inventaris van de Staat. Nadien leidden de Copernicushervorming (herschikking van de departementen, hertekende managementstructuur, herverdeling materiële activa) en de hervorming van de rijkscomptabiliteit er echter toe dat steeds minder departementen hun inventarisgegevens inleverden bij de CIV.

³⁰ De CIV-enquête dient in principe te worden ingevuld door de diensten van algemeen bestuur, de diensten met boekhoudkundige autonomie en de instellingen van openbaar nut. Voor de inventaris van 2006 hebben 65 van de 120 entiteiten de enquête ingevuld en teruggestuurd. Van de 48 correspondenten die bij de departementen en openbare instellingen de gegevens centraliseren, hebben er 21 niet gereageerd op de brief die ze ontvingen van de CIV.

³¹ Pas in 2008 stuurde de FOD de inventarisgegevens voor de periode 2004-2007 door naar de CIV.

CIV-enquête in te vullen³². De gegevens doorgestuurd door de FOD Volksgezondheid hebben alleen betrekking op de centrale logistieke dienst en het Wetenschappelijk Instituut Volksgezondheid (WIV) en bevatten niet de activa die behoren tot het staatspatrimonium van het Centrum voor Onderzoek in Diergeneeskunde en Agrochemie (CODA). Ook bij andere overheidsdiensten is de respons laattijdig of onvolledig.

Bovendien wordt de CIV-enquête op sommige punten niet eenvormig ingevuld. Dat geldt vooral voor de goederen waarvan de waarde kleiner is dan 500 euro (geïndexeerd). Bij een bestelling van meerdere van dergelijke goederen, nemen sommige departementen deze activa in de enquête op als de totale waarde van de bestelling dat bedrag overschrijdt, terwijl andere dat niet doen³³.

Bovendien beschikt de CIV niet over de middelen om de aangeleverde cijfers grondig te controleren.

In de marge van het onderzoek werd vastgesteld dat de waarde van 508,5 miljoen euro (zie 1.2, tabel), die in de inventaris is opgenomen voor de activa van klasse 246 (bibliotheekwerken) van de FOD Economie, niet kan worden verantwoord. Uit nader onderzoek blijkt dat de waarde van de activa van dit departement in 1986 werd bepaald op 408.014.277 BEF (circa 10,1 miljoen euro). Kort daarop en zonder aanwijsbare oorzaak werd dit bedrag vervijftigvoudigd. Dit substantiële en kennelijk foutieve bedrag komt sinds de jaren negentig³⁴ voor in de inventaris van de Staat, en zodoende ook in de rekening vermogenswijzigingen en de balans van de Staat.

³² Deze dienst beschikt sinds 2007 over volledige autonomie maar bleek nog niet in staat om voor dat jaar de vereiste gegevens over zijn activa te verstrekken aan de CIV.

³³ De handleiding van de CIV verschaft ter zake geen duidelijke richtlijn: goederen waarvan de "(...) aankoopprijs niet hoger is dan 500 euro (...) per stuk of waarvan de totale waarde niet hoger is dan dit plafond ingeval er grote hoeveelheden worden aangekocht" dienen niet als lichamelijke roerende goederen (materiële vaste activa) te worden beschouwd en dus niet in de enquête te worden vermeld (CIV 2003/Document nr. 1, p. 5).

³⁴ Preciezer gegevens waren bij de CIV niet bekend.

Hoofdstuk 3

Kwaliteit van de procedures en de internecontrolemaatregelen

3.1 Algemeen

Dit hoofdstuk handelt over de processen van het inventarisbeheer, de beveiliging van de materiële vaste activa en de bijbehorende gegevensbestanden. Bij vele departementen vinden deze processen plaats in een complexe organisatorische structuur, met binnen- en buitendiensten, vaak elk met specifieke bevoegdheden en verantwoordelijkheden.

Aan dergelijke complexiteit zijn inherente risico's verbonden, zoals een gebrek aan homogeniteit van procedures en informaticaondersteuning. Bij gebrek aan een geïntegreerd systeem kunnen ze leiden tot een inefficiënt of oneigenlijk gebruik van middelen.

Rekening houdend met het internationale normenkader (zie 1.3.2.3) onderzocht het Rekenhof of en in welke mate departementen deze risico's beheersen en welke internecontrolemaatregelen hiertoe werden genomen.

Daarbij werden volgende aspecten onderzocht:

- Beschikt de overheidsdienst over concrete, formeel vastgelegde regels voor de bewaring en de beveiliging van zijn activa en de bijbehorende gegevensbestanden?
- Worden de inventarissen formeel goedgekeurd door of besproken met het management?
- Bevat(ten) de inventaris(sen) de nodige gegevens om de goederen efficiënt te lokaliseren?
- Gebruikt de overheidsdienst doorlopende, unieke inventarisnummers en streepjescodes?
- Is er voldoende aandacht voor functiescheiding? Worden de taken van ontvangst, keuring en bewaring van de activa uitgevoerd door andere personen dan degene die zorgen voor de boeking en de betaling? Worden de inventarissen beheerd door andere personen dan de eindgebruikers van de activa die in die inventarissen zijn geregistreerd?
- Heeft de overheidsdienst maatregelen genomen om de materiële vaste activa en de bijbehorende gegevensbestanden te beveiligen?
- Wordt er gecontroleerd of de procedures worden nageleefd en of de fysieke inventarissen volledig en betrouwbaar zijn? Worden die controles uitgevoerd door onafhankelijke diensten? Worden de inventarissen regelmatig getoetst aan de boekhouding? Blijkt uit de beschikbare documentatie of en in welke mate het management belang hecht aan de interne controle/audit van het beheer van activa?

3.2 Vaststellingen

3.2.1 Beschikt de overheidsdienst over concrete, formeel vastgelegde regels voor de bewaring en de beveiliging van zijn activa en de bijbehorende gegevensbestanden?

Procedureregels zijn onontbeerlijk opdat alle entiteiten van een departement het beheer en de interne controle van hun activa en de bijbehorende bestanden zo uniform mogelijk zouden kunnen uitvoeren. De regels moeten onder meer worden specificeren welke goederen als materiële vaste activa moeten worden beschouwd, hoe ze moeten worden gewaardeerd, wat de geldende maatregelen zijn voor beveiliging en correct gebruik. Daarom werd een loutere handleiding bij het gebruik van een inventaris-software in dit onderzoek niet als afdoende beschouwd.

Procedureregels goedgekeurd door het management³⁵ en berustend op een analyse van mogelijke risico's geven overigens aan in welke mate de controleomgeving (organisatiecultuur binnen het departement, inzet van middelen,...) belang hecht aan een kwaliteitsvol activabeheer.

Geen enkel departement beschikt over geactualiseerde procedureregels die gelden voor alle diensten en activa.

Bij sommige departementen bestaan wel regels goedgekeurd door het management, maar ze zijn verouderd of slechts van toepassing op een deel van de activa of diensten. Dit is het geval bij het Ministerie van Landsverdediging³⁶, de Federale Politie³⁷ en de FOD's Sociale Zekerheid³⁸, Volksgezondheid³⁹, Buitenlandse Zaken⁴⁰ en Financiën⁴¹. Deze procedures bevatten doorgaans ook bijzondere regels voor opslag en gebruik van activa die bijzondere risico's inhouden (wapens, kunstwerken...). Een uitgewerkte risicoanalyse met voor alle categorieën van activa internecontrolemaatregelen op basis van de potentiële risico's, werd nergens aangetroffen.

Bij alle andere departementen zijn de procedureregels voor materiële vaste activa uiterst beperkt (bv. huisregels over het gebruik van welbepaalde activa zoals telefoon of fotokopieerapparaten) of moeten ze nog worden opgesteld.

³⁵ Management: alle personen met beslissingsbevoegdheid over de organisatie van de activiteiten van het departement.

³⁶ Procedureregels worden momenteel geactualiseerd.

³⁷ Procedureregels dateren van voor de politiehervorming.

³⁸ Procedureregels enkel voor informaticamateriaal.

³⁹ Procedureregels hebben enkel betrekking op het Centrum voor Onderzoek in Diergeneeskunde en Agrochemie (CODA).

⁴⁰ Procedureregels voor het beheer van de activa in het buitenland.

⁴¹ Procedures van de Administratie der douane en accijnzen en van de Administratie van het kadaster, de registratie en de domeinen (AKRED).

3.2.2 Worden de inventarissen formeel goedgekeurd door of besproken met het management?

Bespreking en goedkeuring van de inventaris op een hiërarchisch niveau dat buiten de dienst staat die de inventaris heeft opgesteld, is naast een element van interne controle (beheersingsactiviteiten) een indicator voor het belang dat het management hecht aan het thema (controleomgeving).

Bespreking of goedkeuring van inventarissen met/door het management is veeleer de uitzondering dan de regel. Dit gebeurt alleen bij het Ministerie van Landsverdediging en de Federale Politie. Soms ondertekent de leidinggevende ambtenaar de CIV-enquête⁴². Bij de buitenlandse posten van het departement Buitenlandse Zaken ondertekent de kanselier de inventaris van de activa van zijn post. Enkele andere FOD's, zoals Volksgezondheid, hebben gezorgd voor functiescheiding, waarbij de functionaris die de inventaris (formeel) opstelt verschilt van degene(n) die de daartoe vereiste gegevens bijhouden.

3.2.3 Bevat(ten) de inventaris(sen) de nodige gegevens om de goederen efficiënt te lokaliseren?

Een fysieke inventaris is pas een instrument van interne controle als hij gegevens bevat over de gebruikers, de gebruikende diensten of de locatie waar de activa zich bevinden.

Bij alle departementen bevatten de (deel)inventarissen velden die verwijzen naar het lokaal of de gebruiker van de activa. Bij het steekproefonderzoek werd echter bij vrijwel alle departementen vastgesteld dat een of meer activa zich niet (meer) bevonden op de locatie of bij de gebruiker vermeld in de fysieke inventaris. Bij de POD Maatschappelijke Integratie, de FOD Werkgelegenheid en de FOD Buitenlandse Zaken konden een of meer in de inventaris vermelde activa niet worden teruggevonden op het moment van de controle.

3.2.4 Gebruikt de overheidsdienst doorlopende, unieke inventarisnummers en streepjescodes?

Met het oog op een adequate interne controle wordt in de literatuur het gebruik van doorlopende en unieke⁴³ inventarisnummers aanbevolen:

⁴² Bij de FOD Mobiliteit en Vervoer ondertekent de voorzitter van het directiecomité de CIV-enquête.

⁴³ Een nummer per activum. Als het activum buiten gebruik wordt gesteld, verdwijnt ook het nummer.

dubbele en ontbrekende nummers vallen beter op en vereenvoudigen de interne controle. Daarbij aansluitend dragen streepjescodes, aangebracht op de activa zelf, bij tot een efficiëntere registratie en identificatie van de activa, en dus tot een vlotter verloop van de jaarlijkse opnemingen (voorgeschreven door de comptabiliteitswet van 2003).

Uit het onderzoek blijkt dat de nummeringsystemen bijzonder gevarieerd zijn, ook binnen eenzelfde departement. In vele gevallen worden geen nummers gebruikt of zijn de nummers in de (deel)inventaris louter volgnummers, die niet worden aangebracht op de activa zelf: de inventaris van het meubilair vermeldt bij vele departementen alleen het meubeltype en het aantal exemplaren per lokaal. Bij het Ministerie van Landsverdediging en de Federale Politie is het voorraadbeheer gebaseerd op een artikelnummer per soort activum. Voor informaticamateriaal, voertuigen en wapens worden daarentegen wel unieke, zij het niet doorlopende nummers genoteerd in de fysieke inventaris en aangebracht op de activa. Meestal gaat het om serienummers die door de fabrikant op de activa zijn aangebracht en die ook in de fysieke inventaris worden genoteerd.

In totaal maken twaalf van de zeventien departementen in minstens een van hun deelinventarissen gebruik van een eigen, doorlopende nummering.

Bij de FOD Personeel en Organisatie en de FOD Sociale Zekerheid geldt dit principe voor alle deelinventarissen. Deze FOD's gebruiken ook streepjescodes.

Bij andere FOD's blijft het gebruik van eigen doorlopende nummers en streepjescodes beperkt tot welbepaalde deelinventarissen. Dit geldt onder meer voor de FOD's Justitie (ICT-materiaal), Mobiliteit en Vervoer (ICT-materiaal), Werkgelegenheid (meubilair), Volksgezondheid (alle diensten behalve CODA) en Binnenlandse Zaken (centrale dienst).

De FOD's Budget en Beheerscontrole, Financiën, Economie en FEDICT en de POD Wetenschapsbeleid gebruiken geen eigen nummering noch streepjescodes.

Slechts twee departementen (de Federale Politie en de FOD Volksgezondheid (CODA)) beschikken over een lijst van vernietigde en verloren streepjescodes/ inventarisnummers. Een dergelijke maatregel vermindert nochtans het risico op fouten of misbruiken bij het toekennen van een inventarisnummer.

3.2.5 Is er voldoende aandacht voor functiescheiding? Worden de taken van ontvangst, keuring en bewaring van de activa uitgevoerd door andere personen dan degenen die zorgen voor de boeking en de betaling? Worden de inventarissen beheerd door andere personen

dan de eindgebruikers van de activa die in die inventarissen zijn geregistreerd?

Functiescheiding is een belangrijk instrument tot beheersing van een aantal risico's zoals fouten, verspilling en fraude. Taken en verantwoordelijkheden moeten daarom in principe systematisch aan verschillende personen worden toegewezen. Belangrijk hierbij is dat de beslissings-, de uitvoerings-, de registratie-, de bewarende en de toezichtfuncties zoveel mogelijk van elkaar worden gescheiden. Wanneer echter de scheiding van personen materieel onmogelijk of te omslachtig zou zijn, dienen op zijn minst andere maatregelen te worden uitgewerkt om de risico's te beperken⁴⁴.

Bij zeven van de zeventien departementen worden de boeking van de uitgave en de betaling uitgevoerd door andere personen dan degenen die de activa ontvangen, keuren en bewaren.

Bij alle overige is deze elementaire functiescheiding voor een of meerdere, maar niet voor alle deelinventarissen doorgevoerd.

In ongeveer de helft van alle departementen geldt voor een of meerdere deelinventarissen dat de verantwoordelijken voor die inventarissen ook eindgebruikers van de erin vermelde activa zijn. In de meeste gevallen gaat het om informaticamateriaal en de logistieke diensten en betreft het materiaal dat ze zelf gebruiken.

De risico's die voortvloeien uit de beperkte toepassing van het beginsel van functiescheiding worden doorgaans niet beperkt door andere maatregelen, zoals (regelmatige) controles van activa door een onafhankelijke dienst, zoals verder blijkt (zie 3.2.7).

3.2.6 Heeft de overheidsdienst maatregelen genomen om de materiële vaste activa en bijbehorende gegevensbestanden te beveiligen?

Een doelmatig activabeheer houdt rekening met risico's zoals diefstal, verlies of oneigenlijk gebruik van materiële vaste activa en de bijbehorende gegevensbestanden. Deze risico's gelden niet alleen voor investeringsgoederen maar ook voor andere waardevolle, vervoerbare en aantrekkelijke goederen. Van elke organisatie kan worden verwacht dat ze maatregelen neemt om die risico's te beheersen.

De meeste departementen geven te kennen dat de beveiliging van hun activa een belangrijke zorg is: diefstal van activa, inzonderheid van informaticamateriaal, wordt een belangrijk probleem genoemd.

⁴⁴ Principes vooropgesteld in de comptabiliteitswet van 22 mei 2003, waarvoor alsnog de nodige uitvoeringsbesluiten ontbreken (zie 1.3.2.2).

Zowat alle departementen hebben dan ook maatregelen genomen om hun materiële vaste activa te beveiligen tegen verlies, diefstal of oneigenlijk gebruik. Veelal nemen deze maatregelen de vorm aan van het ondertekenen van een gedragscode, de bewaring van activa in afgesloten ruimten (bv. informaticamateriaal, wapens), de permanente registratie van gebruikers (bv. bij zakcomputers), regels voor oneigenlijk gebruik (bv. privé-gebruik GSM), het opleggen van sancties bij misbruiken en de bewaking van de activa.

Bovendien nemen vrijwel alle departementen waardevolle, vervoerbare en aantrekkelijke goederen op in hun fysieke inventaris, ook wanneer de waarde ervan minder dan 500 euro (geïndexeerd) bedraagt en die goederen krachtens de ESR 95-norm dus niet als investeringsgoederen hoeven te worden geboekt en opgenomen in de balans⁴⁵.

Uit het steekproefonderzoek blijkt echter dat de maatregelen inzake oneigenlijk gebruik niet altijd even nauwgezet worden opgevolgd. Bij de POD Maatschappelijke Integratie bleken zo de maatregelen voor welbepaalde activa (fotoapparatuur en draagbare computers) ontoereikend te zijn⁴⁶.

De beveiliging van de gegevensbestanden van de fysieke inventarissen is bijzonder uiteenlopend, ook binnen eenzelfde departement.

Bij een aantal overheidsdiensten kunnen de eindgebruikers van activa (via het intranet) de inventaris van de activa van hun dienst raadplegen en zijn lees- en schrijfbevoegdheid selectief bepaald. Hoewel een algemene tendens merkbaar is waarbij informaticasystemen worden verruimd en bestanden beter worden beveiligd, zijn vele deelinventarissen nog uitsluitend beschikbaar op een elektronische of op papieren drager die alleen toegankelijk is voor de personeelsleden die deze inventarissen opstellen en waarvoor elke vorm van beveiliging ontbreekt.

Een ander beveiligingsrisico ontstaat bij de buitengebruikstelling of schrapping van activa uit de inventaris. Het is aangewezen dat geschrapte activa permanent traceerbaar blijven en dat de reden van desaffectatie wordt geregistreerd.

Alleen bij het Ministerie van Landsverdediging, de Federale Politie en de FOD Sociale Zekerheid zijn geschrapte activa achteraf nog traceerbaar in alle beschikbare deelinventarissen. Bij de meestedepartementen is dit ofwel onmogelijk of alleen in welbepaalde deelinventarissen mogelijk. De reden van desaffectatie wordt in slechts vijf deelinventarissen genoteerd⁴⁷.

Wat betreft de activa van klasse 246 (bibliotheekwerken), blijkt de fysieke inventaris hoofdzakelijk, zo niet uitsluitend, te bestaan uit de lezers-

⁴⁵ Zie 1.2 en 1.3.2.2.

⁴⁶ Het departement zou de maatregelen inmiddels hebben verscherpt.

⁴⁷ FOD Justitie: deelinventaris van het Belgische Staatsblad; ministerie van Landsverdediging: de geconsolideerde inventaris; FOD Sociale Zekerheid: alle beschikbare deelinventarissen, FOD Volksgezondheid: alle deelinventarissen, behalve CODA; FOD Mobiliteit en Vervoer: deelinventaris ICT.

catalogus, waarvan de gegevens of de nummering slechts zeer moeizaam toelaten de in- of buitengebruikstelling te traceren. Deze bibliotheken behoren doorgaans tot de exclusieve verantwoordelijkheid van een bibliothecaris of archivaris, die zelden of nooit door een onafhankelijke dienst worden gecontroleerd. Dit geldt o.m. voor de FOD's Buitenlandse Zaken⁴⁸ en Economie⁴⁹, die beide over waardevolle verzamelingen beschikken⁵⁰.

In de marge van het onderzoek is gebleken dat in vrijwel alle departementen buiten gebruik gestelde activa zijn opgestapeld in lokalen en gangen, waardoor de beschikbare ruimte niet efficiënt kan worden benut. De regelgeving bepaalt echter dat afgeschreven activa door de Patrimoniumdiensten van de FOD Financiën moeten worden verkocht of vernietigd⁵¹. De procedures daarvoor zijn echter soms onvoldoende bekend. Een aantal departementen liet weten dat de samenwerking met de FOD Financiën niet vlot verloopt, waardoor ze de afgeschreven activa soms maandenlang zelf moeten bewaren.

3.2.7 Worden er controles uitgevoerd op de naleving van de procedures en op de volledigheid en betrouwbaarheid van de fysieke inventarissen? Worden deze controles uitgevoerd door onafhankelijke diensten? Worden de inventarissen regelmatig getoetst aan de boekhouding? Blijkt uit de beschikbare documentatie of en in welke mate het management belang hecht aan de interne controle/audit inzake het beheer van activa?

Een onafhankelijke en regelmatige controle van de fysieke inventaris en de naleving van de procedures inzake de materiële vaste activa is essentieel voor een volledige en betrouwbare inventaris en a fortiori voor een zinvolle afstemming van de balans.

In navolging van de COSO-normen, moeten deze controleresultaten door het management geanalyseerd en besproken worden en eventueel leiden tot een bijsturing van de bestaande procedures en/of interne controlemaatregelen.

Zoals het opstellen van procedures voor de activa zelf, is ook de controle van de naleving ervan zelden een prioriteit. De FOD Buitenlandse

⁴⁸ Een chronologische inventaris van de aangekochte werken met vermelding van de aankoopgegevens wordt al enkele jaren niet meer bijgehouden.

⁴⁹ De catalogus van de bibliotheek van het Queteletfonds is onvolledig en bevat geen of wisselende gegevens over de aankoop (jaar van aankoop of bedrag).

⁵⁰ Zie 1.2, tabel.

⁵¹ Krachtens artikel 226 van het koninklijk besluit van 10 december 1868 houdende algemeen reglement op de Rijkscomptabiliteit: "Wanneer enige ter beschikking van de ministers gestelde roerende (...) voorwerpen niet verder gebruikt doch verkocht kunnen worden, dient er de verkoop van gedaan met de medewerking van de aangestelden der domeinen en in de voorgeschreven vormen."

Zaken beschikt voor zijn omvangrijke activa in het buitenland weliswaar over uitgewerkte procedures, maar de naleving ervan wordt vrijwel niet gecontroleerd.

Slechts twee van de zeventien departementen (Federale Politie en Landsverdediging) gaven te kennen dat de fysieke aanwezigheid van alle activa in alle diensten systematisch wordt gecontroleerd. Bij de andere departementen worden alleen voor welbepaalde activa of in welbepaalde diensten controles georganiseerd; vaak gebeurt dit op jaarlijkse basis. Vijf van de zeventien FOD's gaven toe dat ze helemaal geen systematische controles organiseren.

Als ze al plaatsvinden, is de kwaliteit van deze controles uiteenlopend. Zelden worden ze uitgevoerd door personen die onafhankelijk zijn van de diensten die de activa ontvangen of gebruiken. Bij departementen met een gedecentraliseerde structuur wordt het initiatief voor lokale controle in vele gevallen overgelaten aan de plaatselijke diensthoofden. Dit geldt onder meer voor de Federale Politie⁵² en de FOD Financiën. Bij Buitenlandse Zaken vindt een jaarlijkse *list to floor*-controle plaats van het informaticamateriaal. Die wordt echter uitgevoerd door werkstudenten onder toezicht van de ICT-dienst, die zelf de goederen ontvangt en verdeelt over de gebruikers.

De redenen hiervoor zijn divers. Vaak wordt personeelsgebrek aangehaald, soms bevatten de fysieke inventarissen onvoldoende informatie of zijn ze verouderd en daardoor amper bruikbaar als instrument van interne controle. Bepaalde entiteiten worden aldus niet of gedurende langere tijd niet gecontroleerd.

Alleen bij het Ministerie van Landsverdediging geldt het principe dat de ontvangst van goederen en de registratie ervan in de fysieke inventaris regelmatig worden gecontroleerd door een onafhankelijke dienst. Vijf andere departementen passen deze regel alleen voor welbepaalde activa of diensten toe. Bij de helft van de departementen vindt een dergelijke controle nooit plaats. Een systematische rotatie van het personeel dat de goederen in ontvangst neemt of inventariseert, zou in dit geval voor een beperking van de risico's kunnen zorgen, maar dit systeem bestaat bij geen enkel departement.

Evenmin als inventarissen formeel worden besproken of goedgekeurd (zie 3.2.2) is er, bij gebrek aan gestructureerde controles, al evenmin sprake van een systematische bespreking van de controleresultaten met het management. Deze elementen tonen aan dat het onderwerp bij het management meestal eerder een lage prioriteit geniet.

⁵² De Federale Politie beschikt via zijn centrale deelinventarissen (logistiek en ICT) weliswaar over een overzicht van alle activa in de lokale diensten, waardoor een indirecte controle mogelijk is (bv. wanneer een nieuwe aanvraag tot aankoop wordt geïnitieerd).

Hoofdstuk 4

Het FEDCOM project - de module vaste activa

4.1 Algemeen

Zowel de uitvoeringsbesluiten van de comptabiliteitswet als het daaraan gekoppelde FEDCOM-project werden ontwikkeld in de periode waarin de audit van het Rekenhof werd uitgevoerd. Bij de afsluiting van het onderzoek was nog geen van beide processen afgerond, hoewel de ontwerpen van uitvoeringsbesluiten en FEDCOM al van toepassing werden verklaard voor de vijf pilootdepartementen waarvoor de comptabiliteitswet sinds 1 januari 2009 in werking trad⁵³.

Vooraf de module vaste activa onderging in de loop van het onderzoek nogal wat wijzigingen, o.m. omdat over de toepassing van de ESR 95-norm nog onzekerheid bestond en pas in de loop van 2009 duidelijk werd dat FEDCOM ook basisfuncties zou bevatten voor de opmaak van een balans en de afschrijving en herwaardering van activa. De beslissing om de algemene boekhouding integraal toe te passen en dus ook de materiële vaste activa op te nemen in de balans, werd genomen in de ministerraad van 25 juli 2008. Pas op grond van die beslissing kon de module vaste activa in FEDCOM worden geactiveerd.

Op termijn zouden de uitvoeringsbesluiten en de module een oplossing moeten bieden voor een aantal tekortkomingen vermeld in de vorige twee hoofdstukken.

De centrale onderzoeksvraag van dit hoofdstuk luidt dan ook of uit de huidige stand van de module en de toepassing ervan door de vijf pilootdepartementen blijkt dat ze kan bijdragen tot een volledige en betrouwbare fysieke inventaris, betere interne controle en een adequate afstemming van de balans.

Het antwoord op deze vraag werd niet alleen bemoeilijkt door de voortdurende wijzigingen van de ontwerpen van koninklijk besluit tot uitvoering van de comptabiliteitswet en de daarmee parallelle aanpassingen van de module vaste activa, maar ook door de zeer beperkte toegang die het Rekenhof alsnog kreeg tot de rapporten die de module genereert (infra 4.2).

Ook hebben zowel de functies (actoren) als de onverenigbaarheden tussen die functies, die zowel in de regelgeving als parallel daarmee in FEDCOM worden ontwikkeld, nog geen vaste vorm gekregen. Zo is nog onduidelijk welke functies onverenigbaar worden geacht met de functie van vaste-activabeheerder⁵⁴.

⁵³ Zie hoofdstuk 1.

⁵⁴ In de versie van 2 juni 2009 van het ontwerp van koninklijk besluit in uitvoering van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de Federale Staat: de actoren, is de benaming *vaste-activabeheerder* vervangen door *verantwoordelijke masterdata - vaste activa*.

4.2 Basisfunctionaliteiten

De module vaste activa bevat de volgende basistransacties⁵⁵:

- creatie, wijziging, weergave van wijzigingen, blokkeren/deblokkeren en verwijderen van een "fiche vast actief" (AS01-06);
- buitengebruikstelling van een vast actief (ABAVN);
- rapportering: asset explorer (alle gegevens en bewegingen per fiche; AW01N), inventaris per kostenplaats en per activaklasse.

De module wordt toegepast voor alle activa die worden verworven vanaf het moment waarop het systeem in gebruik wordt genomen. Basis van de module is de "fiche vast actief", die de vaste-activabeheerder uiterlijk bij de bestelling moet aanmaken. De fiche wordt automatisch gegenereerd en doorlopend genummerd voor alle activa die budgettair worden aangerekend op een basisallocatie "74xx".

Met het oog op het opstellen van de balans zullen nieuwe functionaliteiten worden ontwikkeld waarmee elk departement per activaklasse een beginwaarde kan invoeren voor de activa verworven voordat de module in gebruik werd genomen of de gegevens over die activa uit de fysieke inventarissen in de module kan overladen via een interface.

De waardering van de activa blijft hoofdzakelijk beperkt tot de registratie van de aanschaffingswaarde. Afschrijvingen en andere, bijzondere vermogensverrichtingen voorzien in het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het boekhoudplan (zie 1.3.2.2) konden nog niet worden geprogrammeerd.

4.3 Evaluatie

De module voorziet in een (waarde-)inventaris van alle activa besteld vanaf het moment waarop de module in gebruik wordt genomen, die overeenkomstig de ESR 95-normen als investeringsgoederen in de rekeningen en in de balans worden geboekt.

Voordien aangekochte activa alsook duurzame goederen die als aantrekkelijk en vervoerbaar kunnen worden gekenmerkt maar die krachtens de ESR-norm niet als investeringsgoederen moeten worden geboekt, kunnen er (nog) niet in worden opgenomen⁵⁶.

⁵⁵ Stand bij het afsluiten van het onderzoek.

⁵⁶ Het betreft de activa waarvan de waarde en de gebruiksduur en frequentie niet voldoen aan de voorwaarden vermeld in punt 1.3.2.2, of van de goederen die gehuurd of geleased worden conform een overeenkomst die op grond van de ESR normen niet moeten worden beschouwd als een aankoop van activa.

Voor deze activa blijven de fysieke inventarissen van de departementen het enige instrument. Zoals in de vorige hoofdstukken werd aangetoond, beschikken slechts weinig departementen over een dergelijke inventaris die actueel, betrouwbaar en volledig is en waarvan de opmaak wordt gegarandeerd door eenvormige procedures en systematische controles.

Bij de uitwerking van het FEDCOM-project werd meermaals gewezen op de noodzaak van een elektronische gegevensuitwisseling (via interface) tussen de fysieke inventaris(en) en de module. Zo zou o.m. de informatie inzake de activa verworven voor de ingebruikneming van de module, die o.m. vereist is om de balans op te stellen, kunnen worden geladen in FEDCOM en zouden omgekeerd ook activa geboekt als kosten (balansrubriek 2) kunnen worden geladen in de fysieke inventaris.

De programma's die de departementen gebruiken voor hun fysieke inventarissen zijn echter erg divers (zie hoofdstuk 2). Met het oog op de keuze van een performant programma voor de fysieke inventaris⁵⁷, dat bovenbedoelde gegevensuitwisseling mogelijk maakt, is er nood aan een *best-practices*overleg tussen de departementen.

Voor het beheer en de interne controle (en audit) van de investeringsgoederen biedt de module in principe belangrijke mogelijkheden, o.m. op het vlak van de cyclische opvolging van de activa (van bestelling tot buitengebruikstelling), automatische terugkoppeling naar begroting en boekhouding en opmaak van inventarissen. De module laat bovendien toe alle wijzigingen van een fiche op te volgen en de auteurs ervan te identificeren.

Voorlopig blijken die mogelijkheden nog maar zeer gedeeltelijk te worden benut.

Voor tal van velden in de module is bovendien de invulling facultatief of kan ze achteraf naar goeddunken worden gewijzigd⁵⁸. Zo wordt per bestelling automatisch een inventarisnummer gegenereerd (doorlopend getal van negen cijfers), gevolgd door een vrij te kiezen getal (van vier cijfers) dat toelaat elk activum binnen die bestelling individueel te inventariseren zoals de ESR 95-norm voorschrijft. Van die laatste mogelijkheid blijkt echter voorlopig geen gebruik te worden gemaakt.

Met de formele aanstelling van beheerders vaste activa wachten de departementen kennelijk nog totdat het koninklijk besluit "actoren" vaste vorm zal hebben gekregen en de onverenigbaarheden die bij die functie horen, definitief zullen zijn vastgesteld. Om dezelfde reden is bij de federale overheidsdiensten nog geen sprake van een systematische scheiding van functies.

Een indirecte, positieve implicatie van het FEDCOM-project is dat het een overlegplatform heeft gecreëerd waarbij naast de departementen ook de CIV en de externe audit (Rekenhof) werden betrokken.

⁵⁷ Dat bijvoorbeeld een streepjescode-applicatie bevat.

⁵⁸ Elke wijziging is echter traceerbaar.

De CIV zou aldus haar werkzaamheden kunnen voortzetten in de nieuwe structuur, zodra de Commissie van de Openbare Comptabiliteit (COC) zal zijn opgericht.

Zoals bepaald in het ontwerp van koninklijk besluit tot vaststelling van het boekhoudplan zal dit overleg moeten leiden tot gemeenschappelijke waarderings- en afschrijvingsregels voor alle entiteiten die tegemoet komen aan de ESR-regelgeving en tot bijzondere regels die elke entiteit omwille van de transparantie moet publiceren.

Zo moet in toepassing van de ESR-regels voor een aantal activa niet de aanschaffingswaarde, maar wel de marktwaarde in de rekeningen en de balans worden geboekt. Voor de materiële vaste activa in dit onderzoek geldt deze regel voor de klassen 246 (bibliotheekwerken) en 247 (kunstwerken en -voorwerpen, zeldzame voorwerpen...). Volgens het vermelde ontwerp moeten deze activa ieder jaar worden geherwaardeerd volgens de marktwaarde.

Naar aanleiding van het onderzoek is ook gebleken dat departementen, zoals Buitenlandse Zaken, die over een substantieel aantal van dergelijke activa beschikken, er nog niet in zijn geslaagd een betrouwbare fysieke inventaris van deze activa op te stellen en op dit ogenblik niet over de nodige middelen beschikken om een jaarlijkse herwaardering door te voeren. De geplande nieuwe structuren zullen moeten zorgen voor een oplossing van dit probleem.

Hoofdstuk 5

Besluit en aanbevelingen

5.1 Besluit

- De federale departementen en a fortiori de CIV beschikken niet over inventarissen van hun materiële vaste activa die voldoende actueel, volledig en betrouwbaar zijn, wat een essentiële voorwaarde vormt voor een kwaliteitsvolle afstemming van de balans.

Bij de meeste departementen zijn meerdere, vaak verouderde of onvolledige deelinventarissen in gebruik, die weinig cohesie vertonen en waarvan de kwaliteit, bij gebrek aan instructies en terreincontroles door onafhankelijke diensten, vrijwel uitsluitend afhangt van de personeelsleden die ze beheren.

Op het overkoepelende niveau kan de CIV, door haar beperkte bevoegdheden en middelen, die tekortkomingen niet compenseren, waardoor de waarde-inventaris betrouwbaarheid mist. Er kan alleen worden verwacht dat bij de uitvoering van het FEDCOM-project in het kader van de comptabiliteitswet, de nodige maatregelen zullen worden getroffen om dat te verhelpen.

- Bij de meeste federale departementen zijn de procedures voor de materiële vaste activa beperkt tot gedragscodes over de bewaring en het gebruik ervan. Als er al meer substantiële procedureregels bestaan, zijn ze vaak verouderd of wordt de toepassing ervan nauwelijks of niet gecontroleerd.

Vooraf in een aantal grote departementen wordt de beveiliging van activa (tegen diefstal) als een pijnpunt ervaren en worden steeds meer maatregelen genomen om de activa en de daarop betrekking hebbende bestanden te beveiligen resp. selectief toegankelijk te maken. Dat neemt niet weg dat vele fysieke inventarissen op gegevensdragers staan die exclusief toegankelijk zijn voor de personeelsleden die ze beheren of ongeschikt zijn als instrument van interne controle. Inventarissen worden in de regel dan ook niet formeel besproken met of goedgekeurd door het management.

- De daadwerkelijke aanwezigheid van de activa op de in de inventarissen vermelde locaties wordt in de meeste overheidsdiensten niet systematisch gecontroleerd, en, in de gevallen waarin dit toch gebeurt, is de controlerende dienst vaak niet onafhankelijk van de gebruikers. De opnemingen die krachtens de wet vereist zijn voor de afstemming van de balans op de inventaris, zijn dan ook erg beperkt, mede omdat gestructureerde maatregelen ontbreken.

Buiten gebruik gestelde goederen worden vaak zonder meer geschrapt in de inventaris. De redenen van desaffectatie worden niet vermeld en geschrapte goederen zijn veelal niet meer traceerbaar. De algemene regels die gelden voor de verkoop of de vernietiging van buiten gebruik gestelde goederen onder toezicht van de Patrimoniumdiensten van Financiën, zijn bij de overheidsdiensten soms

onvoldoende bekend of worden als problematisch ervaren. Al te vaak worden deze goederen gewoon opgeslagen.

- De module vaste activa van FEDCOM is beslist een stap in de goede richting, maar zowel de regelgeving die de rechtsgrond voor de toepassing ervan vormt, als het systeem zelf en de toepassing ervan bevatten nog een aantal lacunes en tekortkomingen.

Wil de module vaste activa van FEDCOM toelaten een volledige staat van de materiële vaste activa te genereren waarop de balans kan worden afgestemd, zoals bepaald in de nieuwe comptabiliteitswet, dan moet ze worden uitgebreid tot of gekoppeld aan een databank waarin ook de activa zijn gewaardeerd die werden aangekocht voordat de module in gebruik werd genomen.

Wil de module een volwaardig instrument van interne controle zijn, o.m. met het oog op de jaarlijkse opnemingen, eveneens bepaald in de nieuwe comptabiliteitswet, dan moet het veld waarmee activa kunnen worden genummerd, systematisch worden benut. De module moet ook toelaten een fysieke inventaris aan te leggen van de activa die krachtens de ESR-normen niet als investeringsgoederen worden opgenomen in de balans, maar die vanwege hun aantrekkelijk en vervoerbaar karakter een risico inhouden op vervreemding of oneigenlijk gebruik.

Zodra de regelgeving over de afschrijvingen, herwaarderingen en bijzondere vermogensverrichtingen vaste vorm heeft gekregen, zal de module die regels in de praktijk moeten kunnen uitvoeren. Zo niet zullen de overheidsdiensten waarop de comptabiliteitswet sinds 2009 van kracht is, geen balans kunnen voorleggen zoals die wet voorschrijft.

5.2 Aanbevelingen

Om de balans van de Staat te kunnen opstellen en die te kunnen afstemmen op de inventaris, moeten voor de materiële vaste activa die het voorwerp vormen van dit onderzoek, maatregelen worden getroffen zowel op het vlak van de regelgeving als wat betreft de procedures en de internecontrolesystemen. Het Rekenhof formuleert daartoe de volgende aanbevelingen:

- De regelgeving en de administratieve richtlijnen moeten zo spoedig mogelijk duidelijkheid verschaffen over de definitie van de vaste activa die in de rekeningen en in de balans moeten worden geboekt, alsook over de waarderingsstelsels en de onverenigbaarheden tussen de actoren betrokken bij het activabeheer.
- Er moeten concrete en uniforme procedures worden uitgewerkt die:
 - verduidelijken hoe de departementen de jaarlijkse opnemingen, verificaties, onderzoeken en waarderungen moeten verrichten

voor de verschillende activaklassen om op 31 december een actuele, volledige en betrouwbare inventaris op te maken van al hun bezittingen;

- controles door onafhankelijke diensten opleggen, waarvan de vorm en de frequentie worden bepaald op basis van potentiële risico's;
- basisregels bevatten om de gegevensbestanden over de materiële vaste activa afdoende te beveiligen, o.m. door het gebruik van geschikte dragers, selectieve toegankelijkheid en back-upsystemen.

Daarbij aansluitend moeten de departementen eigen regels publiceren, aangepast aan hun specifieke situatie.

- De departementen moeten de materiële vaste activa die krachtens de ESR 95-norm niet in de balans worden geboekt als investeringsgoederen, maar die vanwege hun aantrekkelijk en vervoerbaar karakter risico's inhouden, kunnen toevoegen aan hun fysieke inventaris. Die moet op zijn beurt kunnen worden gekoppeld aan of geïntegreerd in de module vaste activa van FEDCOM, waarbij die goederen kunnen worden onderscheiden van de investeringsgoederen. Er wordt aanbevolen een lijst op te stellen van deze goederen, die geldt voor alle departementen.
- Voor de opstelling van een volledige balans moeten de departementen beschikken over een gegevensbank met de activa aangekocht voor de ingebruikname van de module vaste activa en een waardering ervan.
- Voor de keuze van een eenvormig informaticasysteem dat optimaal tegemoet komt aan bovenvermelde toepassingen, wordt aanbevolen overleg te organiseren waarbij best practices en ervaringen kunnen worden benut die de departementen hebben opgedaan met de vele programma's die momenteel in gebruik zijn.

Het is wenselijk dat dit systeem de inventarisnummers kan koppelen aan streepjescodes.

- Op het niveau van de departementen wordt aanbevolen een coördinator aan te stellen die intern bijdraagt tot een coherent activabeheer in de diverse entiteiten en extern zorgt voor de communicatie met de bestaande en geplande centrale overlegstructuren (CIV, COC,...). Als dusdanig zorgt deze coördinator voor een onderlinge afstemming en een eerstelijnscontrole van de (deel)inventarissen en waakt hij over de toepassing van de procedures in samenspraak met de betrokken actoren (zoals de vaste activa beheerders) en het management.
- Op het overkoepelende niveau dient de precieze draagwijdte van de (centraliserende en toezichhoudende) rol van de CIV te worden vastgelegd.

- De inventarissen van de departementen moeten ook de materiële vaste activa bevatten van de beleidsorganen.
- Er moet meer aandacht worden geschonken aan de fysieke beveiliging van de activa van de klassen 246 en 247. De bijbehorende gegevensbestanden moeten worden geactualiseerd en aangevuld met bijkomende velden waarmee de bestaande informatie - die vaak beperkt is tot een (lezers)catalogus - kan worden gekoppeld aan boekhoudkundige gegevens, zodat alle gegevens ten volle kunnen worden benut voor internecontroledoelinden.

In het kader van de (geplande) overlegstructuren moet een werkbaar systeem worden ontwikkeld om de voormelde activa conform de ESR 95-norm naar marktwaarde te waarderen.

De waarde van de activa van de klasse 246 van de FOD Economie, waarvoor in de inventaris van de Staat van 2007 een bedrag van 508,5 miljoen euro is ingeschreven, moet worden verantwoord en zo nodig gecorrigeerd en in rekening gebracht bij de volgende afstemming van de balans.

- Met het oog op een efficiënter beheer van de beschikbare infrastructuur moeten de praktische regels voor de verkoop of de vernietiging van buiten gebruik gestelde activa en de rol van de Patrimoniumdiensten van de FOD Financiën daarbij, schriftelijk worden gepreciseerd en gecommuniceerd naar alle betrokken entiteiten.
- Om zijn controleopdracht naar behoren te kunnen vervullen vraagt het Rekenhof dat het als externe auditor toegang zou krijgen tot alle rapporten van de module vaste activa.

Hoofdstuk 6

Reactie van de administraties en ministers

De zeven departementen die reageerden op het voorontwerp van onderzoeksverslag, sluiten zich aan bij de conclusies en aanbevelingen van het Rekenhof.

Wat betreft de module vaste activa van FEDCOM overweegt de FOD Budget en Beheerscontrole een overgangperiode van vijf jaar in te lassen om de overheidsdiensten de kans te geven hun inventarissen te actualiseren, aan te vullen met de activa aangekocht voor 2009 en alle activa naar behoren te waarderen. Hiervoor wordt verwezen naar de aanbevelingen van de International Public Sector Accounting Standard 17 (IPSAS 17).

De FOD drukt er zijn spijt over uit dat het Rekenhof geen toegang heeft gekregen tot de FEDCOM-rapporten over het beheer van de vaste activa en stelt een volledige toegang in het vooruitzicht⁵⁹.

De POD Maatschappelijke Integratie antwoordt dat ze zich bewust is van het belang van de inventarisproblematiek. De POD wijst erop dat de interne procedures voor de bewaring van welbepaalde activa waarover het Rekenhof onregelmatigheden had vastgesteld⁶⁰, werden aangepast en dat inmiddels een vaste-activabeheerder werd aangesteld, rekening houdend met de principes van functiescheiding vermeld in het voorontwerp van verslag⁶¹.

De FOD Sociale Zekerheid belooft acties te zullen ondernemen om op basis van de aanbevelingen van het Rekenhof de inventaris te optimaliseren⁶².

De Federale Politie kondigt aan dat de implementatie van het EPIS-systeem, een ERP-toepassing die ervoor zal zorgen dat alle personele, logistieke en financiële databanken aan elkaar worden gekoppeld, gepland is in 2011. De internecontroleregels over het activabeheer zullen worden geactualiseerd en een studie zal worden uitgevoerd over het optimaliseren van het huidige controlesysteem.

De FOD Mobiliteit en Vervoer stelt te beschikken over een beperkte inventaris van de activa van de DG Luchtvaart⁶³ en levert kritiek bij de algemene aanpak van het inventarisprobleem en de module vaste activa van FEDCOM in het bijzonder. De FOD merkt op dat elke sturing of overlegplatform hiervoor totaal ontbreekt en dat er nog steeds grote onduidelijkheid bestaat over de module vaste activa. Zo is er geen enkele tastbare informatie beschikbaar over de (on)mogelijkheid een softwarekoppeling te realiseren tussen een externe inventaristoepassing en

⁵⁹ Brief van 28 juli 2009 zonder kenmerk.

⁶⁰ Zie p. 27.

⁶¹ Brief van 24 juli 2009 met kenmerk avs.

⁶² Brief van 31 juli 2009 zonder kenmerk.

⁶³ Zie p. 16.

FEDCOM. Alle aanpassingen en wijzigingen in de status van de activa moeten manueel worden ingebracht: nergens is de mogelijkheid voorzien de gegevens van een inventariscontrole *in batch* in te lezen. De FOD besluit dat zolang alle onduidelijkheden niet zijn uitgeklaard, het onmogelijk is van start te gaan met een performant inventarisbeheer dat de gegevens aanlevert voor de opmaak van een realistische beginbalans van de Staat⁶⁴.

Ook de FOD Financiën wijst op de noodzaak van een dergelijk overlegplatform. Wat betreft de regels voor de verkoop of de vernietiging van activa wordt meegedeeld dat duidelijke, geactualiseerde regels zullen worden uitgevaardigd en gecommuniceerd aan alle departementen.

De FOD Economie legt bij zijn antwoord een kopie voor van de inmiddels beschikbare inventaris van zijn meubilair⁶⁵ en belooft een onderzoek van de waarde van zijn bibliotheekwerken, in de inventaris van de Staat (wellicht verkeerdelijk) geraamd op 508,5 miljoen euro^{66 67}.

De minister van Defensie sluit zich aan bij het besluit van het Rekenhof en wijst hij in het bijzonder op de vele onduidelijkheden en het gebrek aan een centraal gestuurd overleg tussen de departementen. De minister van Ambtenarenzaken laat weten de nodige maatregelen te zullen treffen om de inventaris van de FOD Personeel en Organisatie te actualiseren tegen eind 2009. Ook de minister van Ontwikkelingssamenwerking antwoordt alles in het werk te stellen om het dossier met spoed te behandelen.

⁶⁴ Brief van 7 augustus 2009 met kenmerk BB/SEC-07/08/2009-17.

⁶⁵ Zie p. 16.

⁶⁶ Zie pp. 20 en 38.

⁶⁷ Brief van 5 augustus 2009 met kenmerk S2/FM/RL/PL/2009/002158.

Hoofdstuk 7

Standpunt van het Rekenhof

Uit de antwoorden van de administratie blijkt dat er een grote behoefte bestaat aan een permanent overlegplatform voor de inventarisproblematiek en een uitwisseling van *best practices* over de software waarmee de fysieke inventarissen kunnen worden geoptimaliseerd en gekoppeld aan de FEDCOM-module, zoals vermeld in de aanbevelingen van het voorontwerp van verslag.

Dergelijk overleg en sturing blijken voorlopig te ontbreken. Het komt aan de FOD Budget en Beheerscontrole toe om hier een initiatief te nemen.

Wat het uitstel van vijf jaar betreft dat deze FOD in overweging wil nemen, wijst het Rekenhof erop dat dit impliceert dat de comptabiliteitswet niet in ten volle in werking kan treden op 1 januari 2012, zoals in de programmawet van 22 december 2008 nochtans is bepaald. De IPSAS-aanbeveling die daartoe wordt aangehaald is overigens niet toepasbaar omdat de federale overheid dit normenkader niet formeel heeft onderschreven en het daardoor ook onduidelijk is wanneer dergelijke termijn zou moeten ingaan.

Het Rekenhof is van oordeel dat in de eerste plaats een stappenplan moet worden uitgewerkt waaruit duidelijk blijkt binnen welke termijn een vermogenscomptabiliteit zal zijn gerealiseerd die volledig tegemoet komt aan de regelgeving.

Ook op het vlak van de inventarisatie en boekhoudkundige verwerking moeten de nodige maatregelen worden getroffen opdat op 31 maart 2013 een jaarrekening van de federale Staat over het jaar 2012 zou kunnen worden overgelegd die beantwoordt aan artikel 17 van de comptabiliteitswet van 22 mei 2003.