

VOORZIENINGEN, BESTEMDE  
FONDSEN EN FONDSEN  
VAN DE VERENIGING OF  
STICHTING: HOE ZIET MEN  
HET VERSCHIL?



Inleiding .....	3
Juridisch kader .....	4
Vorzieningen – rubriek 16 .....	4
Bestemde fondsen – rubriek 13 .....	5
Fondsen van de vereniging – rubriek 10 .....	6
Kapitaalsubsidies – rubriek 15 .....	9
Praktisch .....	10
Vorzieningen vs bestemde fondsen .....	10
Fondsen van de vereniging – kapitaalsubsidies .....	10
Praktijkgevallen bij de tabel .....	12
Fondsen van de vereniging – bestemde fondsen .....	16

Verenigingen, Internationale verenigingen en Stichtingen (hierna “VZW”, “IVZW” en “Stichtingen”) stellen hun jaarrekening op rekening houdend met de bepalingen en regels vermeld in Boek 3, Titel 1 en 3 van het Koninklijk besluit dd. 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna “KB/WWV”). De jaarrekening wordt opgemaakt volgens het schema vermeld in bijlage 6 (volledig schema) of bijlage 7 (verkort en microschemata), afhankelijk van de grootte van de VZW, IVZW en Stichting.

VZW, IVZW en Stichtingen, die niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden op balansdatum van het afgesloten boekjaar mogen echter hun boekhouding voeren overeenkomstig de bepalingen en regels vermeld in Boek 3, Titel 4 Hoofdstuk 2 van het KB/WWV (“vereenvoudigde boekhouding”).

De criteria (art.3:47 § 2 WWV) naar waar wordt verwezen zijn de volgende:

- Jaargemiddelde van 5 voltijdse werknemers;
- 334.500 EUR aan recurrente ontvangsten;
- 1.337.000 EUR aan bezittingen;
- 1.337.000 EUR aan schulden.

In onderhavige brochure nota wordt ingegaan op de belangrijkste aandachtspunten en verschillen tussen de noties “Voorzieningen”, “Bestemde fondsen” en andere elementen van de “Fondsen van de vereniging en stichting”, zoals gedefinieerd in het Titel 3 van Boek 3 van het KB/WWV. Onderhavige nota heeft aldus enkel betrekking op VZW, IVZW en Stichtingen die geen gebruik maken van de mogelijkheid een “vereenvoudigde boekhouding” te voeren.

Alvorens in te gaan op een aantal overwegingen inzake de praktische invulling omtrent de noties “Voorzieningen”, “Bestemde fondsen” en andere elementen van de “Fondsen van de verenigingen en stichtingen”, worden hierna nog even kort de definities, zoals opgenomen in het KB/WVV, verkort weergegeven.

## Voorzieningen - rubriek 16

### Artikel 3:28 – 3:33 van boek 3, Titel 1 van KB/WVV

#### Art. 3:28

*De voorzieningen voor risico's en kosten beogen naar hun aard **duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.***

*Onverminderd artikel 3:11, eerste lid, vertegenwoordigt een voorziening op balansdatum **de beste schatting** van de kosten die als waarschijnlijk worden beschouwd of, in geval van een verplichting, de beste schatting van het bedrag dat vereist is om die verplichting op de balansdatum na te komen.*

*Voorzieningen mogen niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa.*

#### Art. 3:29

*De voorzieningen voor risico's en kosten moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.*

#### Art. 3:30

*De voorzieningen voor risico's en kosten worden geïndividualiseerd naar gelang van de risico's en kosten met dezelfde aard die ze moeten dekken. Onder de risico's en kosten met dezelfde aard moeten de soorten van risico's en kosten worden verstaan die bij wijze van voorbeeld in artikel 3:32 zijn vermeld.*

#### Art. 3:31

*De voorzieningen voor risico's en kosten moeten stelselmatig worden gevormd volgens de door de vennootschap, VZW, IVZW of stichting overeenkomstig artikel 3:6, § 1, vastgelegde methoden. Ze mogen niet afhangen van het resultaat van het boekjaar.*

#### Art. 3:32

*Voorzieningen moeten, onder meer, gevormd worden met het oog op:*

- a) de verplichtingen die op de vennootschap, VZW, IVZW of stichting rusten inzake rust- en overlevingspensioenen, werkloosheid met bedrijfstoeslag en andere gelijkaardige pensioenen of renten;*
- b) de kosten van grote herstellings- of onderhoudswerken;*
- c) de verlies- of kostenrisico's die voor de vennootschap, VZW, IVZW of stichting voortvloeien uit persoonlijke of zakelijke zekerheden, verstrekt tot waarborg van schulden of verbintenissen van derden, uit verbintenissen tot aan- of verkoop van vaste activa, uit de uitvoering van gedane of ontvangen bestellingen, uit termijnposities of overeenkomsten in deviezen, termijnposities of overeenkomsten op goederen, uit technische waarborgen verbonden aan reeds door de vennootschap, VZW, IVZW of stichting verrichte verkopen of diensten, uit hangende geschillen;*
- d) de kosten van een milieuverplichting.*

**Art. 3:33**

*De voorzieningen voor risico's en kosten mogen niet worden gehandhaafd in die mate waarin ze op het einde van het boekjaar hoger zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling, conform de normen waarvan sprake in artikel 3:29, van de risico's en kosten waarvoor ze werden gevormd.*

## Bestemde fondsen - rubriek 13

Bestemde fondsen is een rubriek binnen het eigen vermogen van de VZW, IVZW en Stichtingen dat is voorzien door het Koninklijk besluit van 19 december 2003 *betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen*, later vervangen door het KB/WWV (Titel 3, Boek 3) (post IV van het passief – “Bestemde fondsen en andere reserves”). De bestemde fondsen zijn aldus vergelijkbaar met de post “reserves” bij vennootschappen met de nuance dat bestemde fondsen enkel kunnen worden aangewend voor het doel waarvoor ze werden aangelegd, maar de bestuursorgaan mag onttrekking aan en overboeking naar de bestemde fondsen doen.

De creatie van de rubriek “Bestemde fondsen” bij verenigingen en stichtingen kan worden verklaard vanuit de bekommernis de boekhoudverplichtingen aan te passen aan de bijzondere aard en het wettelijk statuut van de verenigingen en stichtingen (Verslag aan de Koning bij het voormeld Koninklijk besluit van 19 december 2003, BS 30 december 2003, later gewijzigd door het KB/WWV).

*In concreto* worden de bestemde fondsen van een vereniging of stichting vertegenwoordigd door eigen middelen van de vereniging of stichting en worden ze gevormd vanuit het positief te bestemmen resultaat dat een vereniging of stichting behaalt, en waaraan zij een specifieke bestemming wenst te geven<sup>1</sup>. Dit is een essentieel verschil met de post “voorzieningen”, waar verder wordt op ingegaan in het hoofdstuk “Praktisch” van onderhavige brochure.

Voor de volledigheid moet vermeld worden dat het KB/WWV voorziet in de verplichting om in de toelichting van de jaarrekening een overzicht op te nemen van de bestemde fondsen (post IV. Van het passief) die de waarderingsregels vermeld die werden gekozen om het bestemde bedrag te bepalen.

<sup>1</sup> De resultaatverwerking gebeurt op initiatief van de raad van bestuur, maar bij verenigingen en stichtingen dient de algemene vergadering deze resultaatverwerking goed te keuren. In tegenstelling tot bij vennootschappen, waarbij de Algemene vergadering de bevoegdheid heeft te beslissen over de resultaatsbestemming (art. 5:141 bij BV, art. 6:114 bij CV(BA), art. 7:211 bij NV) keurt de Algemene vergadering de jaarrekening van een vereniging of stichting in haar geheel goed (inclusief resultaatsbestemming).

## Fondsen van de vereniging – rubriek 10

De rubriek van de fondsen van de vereniging of stichting maken deel uit van het eigen vermogen<sup>2</sup>.

Artikel 3:171, §2, l, definieert de fondsen van de VZW, IVZW of stichtingen als zijnde "het totaal van, enerzijds, het

1. het **beginvermogen**, met name het vermogen van de VZW, IVZW of stichting op de eerste dag van het eerste boekjaar waarvoor de bepalingen van dit besluit gelden, en, anderzijds,
2. de **permanente financiering, met name de schenkingen, de legaten en subsidies die uitsluitend bestemd zijn om duurzaam bij te dragen tot de activiteit van de VZW, IVZW of stichting.**

*Negatieve fondsen van de VZW, IVZW of stichtingen kunnen worden gecompenseerd met een positief resultaat van de VZW, IVZW of stichting."*

Schenkingen en legaten kunnen zowel in geld als in natura worden verstrekt. Als ze in natura worden verstrekt, rijst het probleem van de waardering. De goederen die aan verenigingen worden geschonken of nagelaten, worden geboekt op het ogenblik van hun verkrijging (artikel 3:160 KB/WWV)

Inzake de waardering van de schenkingen, legaten en subsidies bepaalt artikel 3:160 van het KB/WWV inzonderheid het volgende:

### **Art. 3:160**

*De goederen die aan de VZW, IVZW of stichting werden geschonken of nagelaten worden geboekt op het ogenblik van hun verkrijging.*

*De VZW, IVZW of stichting waardeert de goederen die haar worden geschonken of nagelaten **tegen aanschaffingswaarde**. Het bestuursorgaan kan, mits melding en verantwoording in de toelichting, evenwel beslissen om deze geschonken of nagelaten goederen te waarderen tegen **werkelijke waarde, marktwaarde of gebruikswaarde** waarbij het verschil tussen de aanschaffingswaarde en deze waarde wordt geboekt op een afzonderlijke subrekening van het betrokken actief met als tegenpost een opbrengstrekening of een rekening van het eigen vermogen. Wanneer het verschil betrekking heeft op een vast actief met een beperkte gebruiksduur moet dit verschil worden afgeschreven over de gebruiksduur.*

Artikel 3:160 KB/WWV wijkt af van de vroegere regels opgenomen in het artikel 8 van het KB van 19 december 2003<sup>3</sup>. Deze bepaling bevat de waarderingsregels die gelden in hoofde van een VZW, IVZW of stichting voor wat betreft de goederen die haar worden geschonken of nagelaten.

<sup>2</sup> Het eigen vermogen van de vereniging of stichting bestaat uit de rubrieken 10 Fondsen van de vereniging, 12 Herwaarderingsmeerwaarden, 13 Bestemde fondsen, 14 Overgedragen resultaat en 15 Kapitaal-subsidies

<sup>3</sup> Art. 8. § 1. De vereniging waardeert de goederen die haar worden geschonken of nagelaten en die ze voor haar activiteit bestemt en de goederen die kosteloos tot haar beschikking worden gesteld en die ze tegen betaling mag uitbaten, tegen hun marktwaarde of, bij ontstentenis, tegen hun gebruikswaarde.

§ 2. De vereniging waardeert de overige goederen die haar worden geschonken of nagelaten alsmede de diensten die vrijwillig ten bate van de vereniging worden gepresteerd en die bestemd zijn om te worden gerealiseerd, op hun waarschijnlijke realisatiewaarde op het ogenblik van het opmaken van de inventaris of op hun realisatiewaarde indien deze plaatsvindt vóór de inventaris.

De herformulering van deze waarderingsregels heeft, zoals blijkt uit het KB/WVV tot doel *om duidelijkere en meer uniforme waarderingsregels voorop te stellen die aansluiten bij de waarderingsregels die gelden voor vennootschappen, doch rekening houdend met de specificiteit van een VZW, IVZW of stichting*. Deze laatste kunnen er immers belang bij hebben om de goederen bij verwerving aan werkelijke waarde<sup>4</sup> op hun balans te vermelden. Met de herformulering van de in het voormelde artikel 8 opgenomen waarderingsregel blijven de VZW's, IVZW's en de stichtingen de mogelijkheid behouden om de uit schenkingen en legaten ontvangen goederen te boeken op de wijze dat ze dat de dag van vandaag doen. Hierbij wordt opgemerkt dat zelfs een waardering tegen de realisatiewaarde mogelijk blijft. Als een VZW, IVZW of stichting een goed ontvangt om onmiddellijk te realiseren dan kan deze immers argumenteren dat de gebruikswaarde gelijk is aan de realisatiewaarde.

Artikel 3:160 KW/WVV komt, aldus het KB/WVV, tegemoet aan de bekommernis van de VZW's, IVZW's en stichtingen om nog steeds de werkelijke waarde van de ontvangen goederen uit de drukken zonder hierdoor verplicht te worden om het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de werkelijke waarde in opbrengsten te boeken<sup>5</sup>. Het volgende voorbeeld, zoals opgenomen in het KB/WVV, illustreert dit.

Een VZW onderworpen aan de vennootschapsbelasting ontvangt een legaat in natura. Het legaat bestaat uit een terrein met een werkelijke waarde van 100.000 euro. De kosten die gepaard gaan met de ontvangst van het legaat, waaronder de schenkingsrechten, bedragen 30.000 euro. Het legaat is bestemd om de fondsen van de VZW duurzaam uit te breiden. De aanschaffingswaarde van het terrein bedraagt 30.000 euro. Het bestuursorgaan kan evenwel beslissen, mits vermelding en verantwoording in de toelichting, om op een afzonderlijke subrekening van het betreffende actief het verschil tussen de reële waarde (100.000) en de aanschaffingswaarde (30.000) te boeken. De tegenpost aan creditzijde waarop dit verschil van 70.000 euro dan wordt geboekt, is, naar keuze van het bestuursorgaan, een opbrengstenrekening dan wel een rekening van het eigen vermogen. Indien het legaat bestemd is om de fondsen van de VZW duurzaam uit te breiden wordt dit verschil, indien geboekt, steeds geboekt onder de fondsen van de vereniging. Indien de uitgedrukte meerwaarde betrekking heeft op een actief met beperkte gebruiksduur, wordt deze meerwaarde afgeschreven over de gebruiksduur van het betreffende actief.

De algemene regel voor de VZW, IVZW of stichting om legaten en schenkingen te boeken tegen aanschaffingswaarde (ook indien die 0 EUR bedraagt), met de optie/mogelijkheid deze aan marktwaarde of gebruikswaarde, te erkennen is een nieuwigheid ten opzichte van het voorgaande KB van 19 december 2003. Inderdaad, het artikel 8 van voormeld KB stelde dat *“De vereniging waardeert de goederen die haar worden geschonken of nagelaten en die ze voor haar activiteit*

<sup>4</sup> Deze waardering moet gebeuren met inachtneming van het beginsel van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw. De keuze om tegen werkelijke waarde, marktwaarde of gebruikswaarde te waarderen mag niet leiden tot een overwaardering van het betrokken actief. Dit zou immers geen getrouw beeld geven van de jaarrekening van de VZW, IVZW of stichting.

<sup>5</sup> Verslag aan de Koning bij het Koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen verenigingen (BS. 30 april 2019)



*bestemt en de goederen die kosteloos tot haar beschikking worden gesteld en die ze tegen betaling mag uitbaten, waardeert **tegen hun marktwaarde<sup>6</sup> of, bij ontstentenis, tegen hun gebruikswaarde.***"

In het advies van 3 juni 2020<sup>7</sup> stelt de Commissie voor Boekhoudkundige normen (CBN) zich de vraag wat het onderscheid is tussen werkelijke waarde, marktwaarde of gebruikswaarde. Het begrip werkelijke waarde of marktwaarde verwijst in de regel naar een prijs die tot stand komt tussen onafhankelijke partijen die goed ingelicht zijn en een transactie willen uitvoeren. Marktwaarde zal daarbij eerder gebruikt worden als voor het betrokken actief een concrete, eerder actieve markt bestaat. De gebruikswaarde verwijst naar het toekomstig rendement van dit actief voor de VZW, IVZW of stichting.

De vraag kan worden gesteld in welke mate de algemene regel om schenkingen en legaten te erkennen tegen aanschaffingswaarde, die – gezien de specificiteiten van VZW, IVZW en stichtingen - mogelijks substantieel lager ligt dan de marktwaarde of gebruikswaarde, het getrouw beeld van de jaarrekening van de VZW, IVZW of stichting ten goede komt. Met andere woorden, een actief dat opgenomen wordt in het vermogen van een VZW, IVZW of stichting waarden aan een aanschaffingswaarde van 0 EUR, komt dit het getrouw beeld ten goede?

Inzake de boekhoudkundige verwerking stelt het Verslag aan de Koning bij het KB van 19 december 2003 dat schenkingen, legaten en subsidies in natura, zoals schenkingen, legaten en subsidies in contanten, respectievelijk onder permanente financiering, kapitaalsubsidies of op de resultatenrekening moeten worden geboekt, naargelang zij ertoe leiden de fondsen van de vereniging permanent te vergroten (*permanente financiering*), tot doel hebben een vast actief te vormen dat op duurzame wijze wordt bestemd voor de activiteit van de vereniging (*kapitaalsubsidies*), dan wel een courante activiteit van de vereniging vormen (*resultatenrekening*). Aan deze bepaling is niets gewijzigd door de invoering van het KB/WVV.

Om te bepalen of een schenking of een legaat bestemd is om duurzaam bij te dragen aan de activiteit van de vereniging, dient het bestuursorgaan veeleer rekening te houden met het doel waarvoor de goederen werden geschonken of nagelaten, dan met de effectieve aanwending ervan<sup>8</sup>. Inderdaad, de gepaste boekhoudkundige verwerking wordt bepaald op basis van een zorgvuldig onderzoek van de kenmerken eigen aan de subsidie, de schenking of het legaat, met name de oorzaak, het doel en de vorm waarin deze worden toegekend, en in het bijzonder rekening houdende met de formele intentie van de overheid of van de toekennende entiteit. Het komt aldus in het bijzonder toe aan het bestuursorgaan om de regels vast te leggen die toelaten een

<sup>6</sup> Het begrip "werkelijke waarde" of "marktwaarde" verwijst in de regel naar een prijs die tot stand komt tussen onafhankelijke partijen die goed ingelicht zijn en een transactie willen uitvoeren. Marktwaarde zal daarbij eerder gebruikt worden als voor het betrokken actief een concrete, eerder actieve markt bestaat. De gebruikswaarde daarentegen, verwijst naar het toekomstig rendement van dit actief voor de VZW, IVZW of stichting.

<sup>7</sup> CBN-advies 2020/10 van 20 juni 2020 – Schenkingen en legaten voor VZW's, IVZW's en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren

<sup>8</sup> CBN-advies 2018/24 – Duolegaat - Verenigingen en stichtingen, advies van 12 september 2018 ; CBN-advies 2010/16 – Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten, toegekend in contanten, in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote stichtingen, advies van 10 november 2010 ; CBN-advies 2013/2 – Het gebruik van rekening 15 Kapitaalsubsidies door grote en zeer grote verenigingen en stichtingen, advies van 20 februari 2013.



onderscheid te maken tussen de verschillende vormen van schenkingen, legaten of subsidies waarvan de vereniging of de stichting geniet.

## Kapitaalsubsidies – rubriek 15

Kapitaalsubsidies worden door het KB/WWV (artikel 3:171, §2, VI) als volgt gedefinieerd:

*“Deze post omvat de kapitaalsubsidies **die van overheidswege werden verkregen** voor investeringen in vaste activa, na aftrek, in voorkomend geval, van de uitgestelde belastingen op deze subsidies; deze uitgestelde belastingen worden opgenomen in de passiefpost “VII. B. Uitgestelde belastingen”.  
Deze subsidies worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar post “IV. C. Andere financiële opbrengsten”, volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen of, in voorkomend geval, ten belope van het saldo, bij realisatie of buitengebruikstelling van de betrokken vaste activa.*

*De kapitaalsubsidies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa worden bij de verkrijging geboekt onder post “I. D. Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies”.*

In tegenstelling tot het KB van 19 december 2003, werd in voormeld artikel de notie “die van overheidswege werden verkregen” toegevoegd. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat andere dan de van overheidswege verkregen subsidies niet meer onder deze post kunnen worden opgenomen. En aldus deze verkregen subsidies niet meer worden geboekt op de rekening 15 “Kapitaalsubsidies”, waardoor deze noodzakelijkerwijze boekhoudkundig zullen moeten worden beschouwd als zijnde schenkingen.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) meent in haar advies 2020/10 van 20 juni 2020<sup>9</sup> dat de toekenning van kapitaalsubsidies in de VZW-sector niet steeds van overheidswege gebeurt, en dat de Commissie aldus aan de regering zal voorstellen om de woorden “van overheidswege” te schrappen.

<sup>9</sup> Advies 2020/10 van 20 juni 2020 – Schenkingen en legaten voor VZW's, IVZW's en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren.

## Voorzieningen vs bestemde fondsen

In de praktijk is het van belang om duidelijk het verschil te maken tussen de aanleg van een bestemd fonds en de aanleg van een voorziening.

**Voorzieningen** voor risico's en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat (artikel 3:28 KB/WVV). Voorzieningen moeten stelselmatig worden gevormd (artikel 3:31 KB/WVV) en moeten worden teruggenomen ingeval deze worden aangewend (artikel 3:33 KB/WVV). Het aanleggen van een voorziening hangt bijgevolg niet af van het resultaat van de vereniging.

Een **bestemd fonds** wordt daarentegen enkel gevormd vanuit de 'resultatenbestemming' (positief saldo) van de VZW, IVZW of stichting en kan aangelegd worden om algemeen omschreven kosten of projecten te dekken (specifieke bestemming). Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn in het geval de Raad van bestuur beslist een gift te aanvaarden waarbij specifieke voorwaarden door de donateur worden gesteld. Bestemde fondsen behoren tot het eigen vermogen van de VZW, IVZW of stichting. Zoals hiervoor gesteld gebeurt de resultaatverwerking gebeurt exclusief op initiatief van de raad van bestuuren dient de algemene vergadering deze resultaatverwerking goed door de jaarrekening van de vereniging goed te keuren.

De aanleg van bestemde fondsen is niet verplicht, maar de CBN raad in het advies 2011/7 - *Bestemde fondsen* de aanleg van dergelijke fondsen aan. In ditzelfde advies beveelt de CBN sterk aan om de bestemde fondsen terug te nemen bij aanwending. Bij heel specifiek omschreven fondsen is de CBN van oordeel dat dit een verplichting is.

Een aangewend bestemd fonds mag eventueel ook rechtstreeks overgeboekt worden naar een ander bestemd fonds overeenkomstig advies 121/3 *Mutaties binnen het eigen vermogen*. Indien de vereniging of stichting op het einde van het boekjaar een negatief resultaat behaalt, dan kan de vereniging of stichting beslissen om het verliessaldo aan te zuiveren door onttrekking aan de bestemde fondsen. De onttrekking aan de bestemde fondsen ter aanzuivering van verliezen, dient steeds via de resultaatverwerking te verlopen.

Voor de volledigheid brengen we de verplichting, zoals bepaald in het KB/WVV, in herinnering waarbij een vereniging of stichting die een bestemd fonds aanlegt, in de toelichting van de jaarrekening een staat van de bestemde fondsen op te nemen die de waarderingsregels vermeldt die werden gekozen om het bestemde bedrag te bepalen. Deze waarderingsregels dienen nauwkeurig te bepalen waarvoor het bestemd fonds wordt aangelegd. Zij dienen ook aan te geven op welke manier dit fonds zal aangelegd worden. Zo kan de jaarlijkse toekenning aan het fonds bijvoorbeeld gebeuren voor een percentage van het positieve resultaat of voor een vast bedrag (uiteraard onder voorbehoud van voldoende positief resultaat), en dit tot een bepaald bedrag bereikt wordt.

## Fondsen van de vereniging – kapitaalsubsidies

In de volgende tabel wordt een overzicht gegeven van de mogelijke situaties die zich kunnen voordoen bij schenkingen en legaten.

#	Bijzondere verrichting	Rubriek van het actief	Tegenrekening	Waarderingsmethode (art. 3:160 KB/WVV)
1.	Schenken en legaten in natura, met als doel de stichting of schaaluitbreiding	Actiefrubriek: Vaste Activa	Passiefrubriek: Eigen Vermogen: Fondsen van de vereniging	Aanschaffingswaarde OF Werkelijke waarde, Marktwarde of gebruikswaarde
2.	Schenken en legaten in natura, met als doel als vast actief gebruikt te worden	Actiefrubriek: Vaste Activa	Passiefrubriek: Kapitaalsubsidies (*)	Aanschaffingswaarde OF Werkelijke waarde, Marktwarde of gebruikswaarde
3.	Schenken en legaten in natura, met als doel het netto-bedrijfskapitaal ondersteunen	Indien op inventarisdatum aanwezig: Actief-rubriek: Vlottende Activa	Resultatenrekening: Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies	Aanschaffingswaarde OF Werkelijke waarde, Marktwarde of gebruikswaarde
4.	Schenken en legaten in natura, niet bestemd voor de werking maar bedoeld om te worden gerealiseerd	Indien op inventarisdatum aanwezig: Actief-rubriek: Vlottende Activa	Resultatenrekening: Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies	Vermoedelijke realisatiewaarde op inventarisdatum
5.	Schenken en legaten, bestemd om gratis te worden uitgedeeld	Komen niet voor als actief, maar men moet ze in de toelichting vermelden	Niet van toepassing	Niet van toepassing
6.	Gratis ter beschikking gestelde goederen	Komen niet voor als actief, maar men moet ze in de toelichting vermelden	Niet van toepassing	Niet van toepassing
7.	Gratis ter beschikking gestelde goederen die tegen betaling mogen worden gebruikt	Indien op inventarisdatum aanwezig: Actief-rubriek: Vaste of Vlottende Activa	Indien vast actief, dan op het passief: Kapitaalsubsidies (*) / Indien vlottend actief, dan in de resultatenrekening: Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies	Marktwarde of gebruikswaarde
8.	Vrijwilligers-prestaties die te gelde gemaakt kunnen worden	Indien op inventarisdatum aanwezig: Actief-rubriek: Vlottende activa, voorraden	Resultatenrekening: Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies	Vermoedelijke realisatiewaarde
9.	Idem, maar het goed is een vast actief waaruit opbrengsten voortvloeien	Vaste Activa / Op moment van afschrijving ten laste van de resultatenrekening.	Kapitaalsubsidies (*) / Een overeenkomstig deel van de subsidie wordt in winst genomen	Marktwarde of gebruikswaarde
10.	Vrijwilligers-prestaties. Niet bestemd om te gelde te maken	Komen niet voor als actief, maar men moet ze in de toelichting vermelden	Niet van toepassing	Niet van toepassing
11.	Subsidies zowel in contanten als in natura met als doel de stichting of schaaluitbreiding	Actiefrubriek: Vaste Activa of Vlottende Activa	Passiefrubriek: Eigen Vermogen: Fondsen van de vereniging	Nominale waarde voor speciën / Aanschaffingswaarde of marktwaarde of gebruikswaarde voor de natura
12.	Subsidies zowel in contanten als in natura met als doel: activa te verwerven	Actiefrubriek: Vaste Activa of Vlottende Activa	Passiefrubriek: Kapitaalsubsidies (*) / Resultatenrekening: Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies	Nominale waarde voor speciën / Aanschaffingswaarde of marktwaarde of gebruikswaarde voor de natura
13.	Subsidies in contanten zowel als in natura voor gewone ondersteuning van de activiteit	Actiefrubriek: Vlottende activa of Beschikbare middelen	Resultatenrekening: Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies	Nominale waarde voor speciën / Aanschaffingswaarde of marktwaarde of gebruikswaarde voor de natura
14.	Schenken en legaten in contanten, met als doel: stichting of schaaluitbreiding	Actiefrubriek: Vlottende Activa	Passiefrubriek: Eigen Vermogen: Fondsen van de vereniging	Nominale waarde van de storting
15.	Schenken en legaten in contanten, met als doel vaste activa te verwerven	Actiefrubriek: Vaste Activa	Passiefrubriek: Kapitaalsubsidies (*)	Nominale waarde van de storting
16.	Schenken en legaten in contanten zonder vermelding van bestemming	Actiefrubriek: Beschikbare middelen	Resultatenrekening: Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies	Nominale waarde van de storting

(\*) kapitaalsubsidies: de huidige stand van het wetgevend kader (artikel 3:171, § 2, VI van het KB/WVV) waarbij de woorden "van overheidswege" werden toegevoegd aan de definitie van "kapitaalsubsidies", lijkt zich te verzetten om subsidies die niet van overheidswege zijn ontvangen, als kapitaalsubsidies te rapporteren. Echter, het principe van het "getrouw beeld" dient te primeren, en de vraag stelt zich waarom subsidies die hetzelfde karakter vertonen dan kapitaalsubsidies, andere dan van overheidswege ontvangen, niet op dezelfde boekhoudkundige manier kunnen worden behandeld.

## Praktijkgevallen bij de tabel

**1.** Een landenkantoor van een Belgische erkende organisatie voor de ontwikkelingssamenwerking ontvangt een gebouw waarin slaapplekken voor vluchtelingen kunnen worden gemaakt. Deze schenking is van groot belang voor de organisatie, aangezien dit haar werking in het betreffende land fors kan uitbreiden.

### Boekhoudkundige verwerking:

**Dt: #22** – Gebouwen [aanschaffingswaarde of werkelijke waarde of gebruikswaarde (\*)]

**Ct: #102** - Eigen vermogen: Fondsen van de vereniging: Permanente financiering ontvangen in natura

Op elke afsluitdatum zal het gebouw jaarlijks worden afgeschreven op basis van de vermoedelijke gebruiksduur.

(\*) afhankelijk van de beslissing van het bestuursorgaan.

**2.** Hetzelfde landenkantoor als hierboven aangehaald ontvangt van de plaatselijke garagehouder een 2e hands terreinwagen. Deze terreinwagen zal

ingezet worden voor de werking in rurale gebieden en zal op korte termijn eveneens als vervanging dienen van een bestaande terreinwagen. De schenking is aldus een ondersteuning via het geven van een vast actief als werkingsmiddel.

### Boekhoudkundige verwerking:

**Dt: 24** – rollend materieel [aanschaffingswaarde of werkelijke waarde of gebruikswaarde (\*)]

**Ct: #15** – Kapitaalsubsidie

Op elke afsluitdatum zal de terreinwagen worden afgeschreven over de vermoedelijke gebruiksduur en zal de kapitaalsubsidie a rato van het zelfde ritme in opbrengst (#736 - Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies - Kapitaal- en interestsubsidie) worden erkend

**3.** De Belgische erkende organisatie voor de ontwikkelingssamenwerking ontvangt – in het kader van haar fondsenwerving – giften en schenkingen met het oog de eigen bijdrage in haar lopend DGD-programma te financieren.

### Boekhoudkundige verwerking:

**Dt: 55** – Bank / liquide middelen [Marktwaarde of werkelijke waarde op datum van ontvangst]

**Ct: #73** – Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies

**4.** *De Belgische erkende organisatie voor ontwikkelingssamenwerking ontvangt van een uitgeverij gratis wenskaarten die de vereniging – in het kader van haar jaarlijks fondsenwervingsprogramma – verkoopt binnen haar jaarlijkse campagne.*

**Boekhoudkundige verwerking:**

- voor elke verkoop gedurende het boekjaar
  - Dt: #55** – Bank / liquide middelen [verkoopprijs]
  - Ct: #73** – Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies
- de voorraad die per einde van het boekjaar wordt geïnventariseerd:
  - Dt: # 34** – Voorraden [Vermoedelijke realisatiewaarde]
  - Ct: #73** – Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies

**5.** *De Belgische erkende organisatie voor ontwikkelingssamenwerking ontvangt voedselpakketten om gratis uit te delen aan doelgroepen die kaderen binnen het lopende DGD-programma:*

**Boekhoudkundige verwerking:**

Deze gratis ontvangen goederen worden eveneens aangewend in de werking van de vereniging, maar geven geen aanleiding tot een eigen zelfstandige

opbrengst. Gevolg van het voorgaande is dat ze niet boekhoudkundig verwerkt worden, ook al kunnen ze aanleiding geven tot kosten voor de vereniging (o.a. verdelingskosten).

Indien deze activiteit belangrijk is, is het evident dat de vereniging in het kader van de transparantie de nodige toelichting geeft.

**6.** *De Belgische erkende organisatie voor ontwikkelingssamenwerking mag om niet (gratis) gebruik maken van een gebouw voor de tijdelijke opvang van vluchtelingen. De vereniging gebruikt het gebouw, dat eigendom is van de gemeente, aldus zonder lucratieve activiteiten of andere activiteiten ten bezwarende titel.*

**Boekhoudkundige verwerking:**

Dit gratis ter beschikking stellen wordt niet in de algemene boekhouding als vermogenscomponent uitgedrukt en noch als opbrengst, noch als kost opgenomen. Indien belangrijk voor het begrip van de activiteiten van de vereniging is wel wenselijk dit gebruiksrecht kwalitatief te commentariëren in de toelichting bij de jaarrekening.

**7.** *De Belgische erkende organisatie voor ontwikkelingssamenwerking is actief in het geven van onderwijs aan minderjarige vluchtelingen. Voor deze onderwijsactiviteit maakt de vereniging gebruik van de lokalen van een overheidsentiteit. Het gebruiksrecht van deze lokalen is vastgelegd in een gebruiksovereenkomst van 5 jaar.*

De vereniging stelt de lokalen eveneens 1 avond per week ter beschikking aan een verwante VZW die deze lokalen tegen betaling van 20 EUR per avond mag gebruiken.

#### Boekhoudkundige verwerking:

De "onderverhuur" zal aanleiding moeten geven tot een boekhoudkundige verwerking:

**Dt: #55** – Liquide middelen / Bank [Huurprijs]

**Ct: #73** – Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies

Indien van deze onderverhuur een overeenkomst bestaat, zonder "termination option" dient dit in de boekhouding als volgt tot uitdrukking te worden gebracht:

**Dt: #25** – Vaste activa in leasing of op grond van een soortgelijk recht [Gebruikswaarde = 20 EUR x 52 weken x 5 jaar]

**Ct: #15** – Kapitaalsubsidies

Gedurende de looptijd van het huurcontract, wordt de materiële vaste activa afgeschreven en de kapitaalsubsidie pro rata de afschrijving in resultaat genomen.

**8.** *In het kader van de fondsenwervingsactie organiseert de Belgische erkende organisatie voor ontwikkelingssamenwerking een lezing omtrent de geopolitieke situatie in de landen waarin de vereniging actief is. Deze lezing wordt gegeven door gespecialiseerde journalisten die dit op vrijwillige basis (gratis) doen. Het inkomgeld bedraagt 10 EUR per persoon.*

#### Boekhoudkundige verwerking:

**Dt: #55** – Liquide middelen / bank [aantal personen aanwezig x 10 EUR]

**Ct: #73** – Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies

**9.** *Een groep vrijwilligers van de Belgische erkende organisatie voor ontwikkelingssamenwerking werd in juli mee aan de opbouw van een opvangtehuis in Mali, eigendom van het landenkantoor van de vereniging. Dit opvangtehuis wordt aan 20 EUR per maand aan lokale hulpbehoevenden ter beschikking gesteld.*

#### Boekhoudkundige verwerking:

– De marktwaarde van het renovatiewerken worden ingeschat op 75.000 €

**Dt: # 22** – Gebouwen [Marktwaarde of gebruikswaarde]

**Ct: # 15** – Kapitaalsubsidies

De renovatiewerken worden in de volgende jaren via de resultatenrekening afgeschreven en de kapitaalsubsidies worden in resultaat genomen.

– De inkomsten uit de terbeschikkingstelling:

**Dt: #55** – Liquide middelen / Bank

**Ct: #73** – Bedrijfsopbrengsten: Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies

**10.** *De advocaat van de Belgische erkende organisatie voor ontwikkelingssamenwerking engageert zich om alle contracten die de vereniging dient op te stellen, gratis op te maken of na te zien.*

Bovenstaand voorbeeld van gratis dienstverlening en gratis prestaties worden niet in de boekhouding tot uitdrukking gebracht. In de mate dat deze prestaties relevant zijn voor de werking van de VZW, wordt het sterk aanbevolen om ze in het kader van de beoogde transparantie op te nemen in de toelichting van de jaarrekening.

**11.** *Bij de vereffening van de VZW ABC bepalen de statuten dat het netto-actief van deze vereniging integraal overgaan naar een VZW of IVZW met een gelijkaardig doel. Bij de vereffening wordt door de Algemene vergadering beslist om het netto-actief, bestaande uit een beleggingsportefeuille van 1.000.000 EUR (marktaande op het ogenblik van de vereffening), integraal te laten toekomen aan de Belgische erkende organisatie voor ontwikkelingssamenwerking. De VZW ABC heeft uitdrukkelijk vermeld dat het de raad van bestuur toekomt om de bestemming van deze som vast te leggen, maar dat dit in het kader van een permanente ondersteuning dient te gebeuren.*

**Boekhoudkundige verwerking:**

**Dt: #51**– Beleggingsportefeuille [Marktwaarde op ogenblik van ontvangst]

**Ct: #101**– Eigen vermogen: Fondsen van de vereniging: Permanente financiering ontvangen in contacten/natura

**12.** *De Belgische erkende organisatie voor ontwikkelingssamenwerking doet – in het kader van haar fondsenwerving – een specifieke inzamelactie met het oog op de aankoop van 50 2de hands laptops die zullen worden gebruikt voor educatieve doeleinden door haar landenkantoor in Mali.*

**Boekhoudkundige verwerking:**

**Dt: #55** – Liquide middelen / bank [nominale waarde van de ontvangen cash]

**Ct: #15**– Kapitaalsubsidies

**Dt: #24** – Materiële vaste activa – laptops [aanschaffingswaarde]

**Ct: #55** – Liquide middelen / bank

De aangekochte laptops worden in de volgende jaren via de resultatenrekening afgeschreven en de kapitaalsubsidies worden in resultaat genomen.

**13.** Zelfde principe als in voorbeeld 3.

**14.** Zelfde principe als in voorbeeld 11.

**15.** Zelfde principe als in voorbeeld 12.

**16.** Zelfde principe als in voorbeeld 3.



## Fondsen van de vereniging – bestemde fondsen

1. Een veelgestelde vraag<sup>10</sup> is of er mag worden geraakt aan het *beginvermogen* van een VZW, IVZW of Stichting m.a.w. staat dit *beginvermogen* vrij ter beschikking van de algemene vergadering om b.v. bij de jaarlijkse bestemming van het resultaat, een overboeking te maken van het *beginvermogen* naar bestemde fondsen of er gemaakte verliezen op aan te rekenen?

In dit kader dient te worden verwezen naar artikel 3:171, § 2 van het KB/WVV die de post *I Fondsen van de VZW, IVZW of stichting* definieert als volgt: *“Onder fondsen van de VZW, IVZW of stichting moet het totaal worden verstaan van, enerzijds, het beginvermogen, met name het vermogen van de VZW, IVZW of stichting op de eerste dag van het eerste boekjaar waarvoor de bepalingen van dit besluit gelden, en, anderzijds, de permanente financiering, met name de schenkingen, de legaten en subsidies die uitsluitend bestemd zijn om duurzaam bij te dragen tot de activiteit van de VZW, IVZW of stichting”*.

Rekening 100 *Beginvermogen* registreert aldus het vermogen van de vereniging dat tot uitdrukking komt bij het opstellen van de beginbalans hetzij bij de oprichting van de vereniging, hetzij op de eerste dag van het eerste boekjaar.

Het ICCI is in dit kader van oordeel dat, bij gebrek aan een wettelijke bepaling omtrent de besteding van het beginvermogen er dient verwezen naar het CBN-advies nr. NFP/4 dat het volgende stelt: *“Het beginvermogen kan alleen een negatief saldo vertonen ten gevolge van de opstelling van de beginbalans. Mochten er in een later stadium van het bestaan van de vereniging*

*bv. goederen tenietgaan, dan zal dit geboekt worden als een (uitzonderlijke) kost in de resultatenrekening van de vereniging. In zo’n hypothese zal rekening 14 Overgedragen resultaat worden gedebiteerd en kan ze zelfs een negatief saldo vertonen dat dan in mindering komt van het netto-actief van de vereniging. Rekening 100 wordt in dat geval niet gebruikt.”*

Anderzijds bepaalt het CBN-advies<sup>11</sup> m.b.t. de bestemde fondsen duidelijk: *“Bestemde fondsen worden gevormd vanuit het positief te bestemmen resultaat dat een vereniging of stichting behaalt, en waaraan zij een specifieke bestemming wenst te geven”*. De toelichting bij de jaarrekening bevat een staat van de bestemde fondsen die de waarderingsregels vermeldt die werden gekozen om het bestemde bedrag te bepalen (eigen onderlijning).

Het ICCI is, op basis van een gecombineerde lezing van artikel 3:171 KB/WVV en het CBN-advies NFP/4, van oordeel dat het bijgevolg uitgesloten is dat een overboeking wordt gedaan van het beginvermogen naar de bestemde fondsen. Hierdoor wordt de deur gesloten voor verrichtingen die erin zouden bestaan om het beginvermogen over te boeken naar bestemde fondsen om vervolgens verliezen aan te rekenen op deze bestemde fondsen.

2. Ten slotte bepaalt artikel 3:171, §2 van het KB/WVV: *“Negatieve fondsen van de VZW, IVZW of stichtingen kunnen worden gecompenseerd met een positief resultaat van de VZW, IVZW of stichting”*. Wel moet worden opgemerkt dat het “Minimaal Algemeen Rekeningstelsel (MAR)” noch de tabel met de resultaatverwerking in de jaarrekening rekening houdt met deze vorm van resultaattoewijding.

<sup>10</sup> ICCI-advies dd. 26 april 2010

<sup>11</sup> CBN-advies 2011/7 – Bestemde fondsen van 6 april 2011.



Vragen of opmerkingen?

Raadpleeg de website van het IBR ([www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be)) of contacteer ons op [tech@ibr-ire.be](mailto:tech@ibr-ire.be)

