



# Gemeenten op het rechte pad

## *Nog een lange weg te gaan*

**Met ingang van de jaarrekeningcontrole 2004 moet de accountant naast de getrouwheidscontrole ook de rechtmatigheid van de totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties beoordelen. Veel gemeenten moeten, om een goedkeurende accountantsverklaring te verkrijgen, de interne beheersorganisatie aanpassen. Dit artikel gaat in op een aantal praktische aspecten van dit veranderingsproces.**

Sandra Hartgers en Piet Tulner

Uit een in maart 2005 door Eiffel uitgevoerd onderzoek blijkt dat veel gemeenten nog niet 'rechtmatigheids-proof' zijn. Over het dienstjaar 2004 leidt dit volgens de 189 geënquêteerde gemeenten in 57 procent van de grotere gemeenten tot een niet-goedkeurende accountantsverklaring. Van de kleinere gemeenten verwacht ruim 70 procent voor het onderdeel rechtmatigheid geen goedkeurende verklaring te verkrijgen.

Accountants en VNG proberen raadsleden en burgers uit te leggen dat het nu even niet anders kan, maar dat er wordt gewerkt aan verbeteringen. Ondanks deze goede bedoelingen zullen de accountantsverklaringen in veel gemeenten tot bestuurlijke beroering

leiden. Dat komt het imago van de sector niet ten goede.

### Plan, do, check, act

De onrust over de accountantscontrole 2004 is te verklaren door de beeldvorming en de imagoschade die gemeenten hierdoor vrezen op te lopen. De onderliggende oorzaken hebben vooral te maken met de traditionele nadruk op de begroting en financiële prognoses. Met de introductie van de financiële rechtmatigheidscontrole krijgt naast de begroting ook de verantwoording de plek die zij verdient. Op grond van de Deming-cirkel (figuur 1) werd tot voor kort relatief veel aandacht besteed aan planvorming (*plan*) en uitvoering (*do*),

terwijl monitoring, controle (*check*) en bijsturing (*act*) onderbelicht bleven. Greep op de bedrijfsvoering vraagt echter om een evenwichtige verdeling van de aandacht over de door Deming genoemde aspecten.

### Rechtmatigheid: gelijke monniken, gelijke kappen

Voeg daarbij de ontwikkeling van het handhavingsbeleid in de laatste jaren: gemeenten verlangen van burgers en bedrijven steeds meer dat men zich aan de regels en vergunningen houdt. Het behoeft geen betoog dat burgers en bedrijven dan ook mogen verwachten dat die gemeente zich zelf aan regels en voorschriften houdt. Niet dat men dat nu niet doet, maar de kern van het rechtmatigheidsvraagstuk is dat men niet kan aantonen dat men het wel doet.

Deze op zich eenvoudige en logische boodschap is van groot belang bij het verdere verbetertraject.

### Meer dan alleen regels

De nieuwe rechtmatigheidstoets stelt niet alleen eisen aan de naleving van interne en externe regelgeving. Onderzoek en analyse van accountantsrapporten is nodig om te bepalen op grond waarvan zo veel gemeenten over 2004 een niet-goedkeurende verklaring hebben gekregen. Hoewel van accountants, gelet op hun nieuwe taak en rol, wordt verwacht dat zij kritisch zijn in de oordeelsvorming, is de taakopvatting van de accountant niet de oorzaak van die negatieve verklaringen. Veelal



### Samenvatting

Accountants beoordelen gemeentelijke jaarrekeningen sinds 2004 niet alleen op getrouwheid maar ook op rechtmatigheidsaspecten. De impact daarvan is groot; in veel gevallen zal dit leiden tot niet-goedkeurende accountantsverklaringen. Een meerjarig verbetertraject zal nodig zijn om tot goedkeurende verklaringen te komen ten aanzien van getrouwheid en rechtmatigheid. Dit artikel gaat in op de aanpak van zo'n verbetertraject en geeft praktische tips voor specifieke aandachtspunten.

is het toch een op breder terrein rammelende bedrijfsvoering in combinatie met strengere richtlijnen waardoor gemeenten niet slagen voor de toets. Knelpunten in de bedrijfsvoering liggen meestal op het terrein van:

- organisatorische aspecten;
- de inrichting van het instrumentarium;
- de inrichting van werkprocessen;
- de cultuur van de organisatie.

Het volstaat niet om 'even' een of meer ontbrekende instrumenten te introduceren, zoals een nieuwe budgethoudersregeling of een regeling voor inkoop en aanbesteding. Het komt aan op de naleving daarvan en daar zijn vaak een zorgvuldig begeleid implementatietraject en een cultuuromslag voor nodig. Pak de *management letter* van de afgelopen jaren erbij en als daar niet al te veel opvolging aan is gegeven had je de ellende kunnen zien aankomen.

### Verbetering van bedrijfsvoering vergt planmatige aanpak

Hoe pak je het veranderingsproces zo eenvoudig mogelijk aan? Geadviseerd wordt om te starten met het uitvoeren van een quickscan die de huidige stand van zaken bij de gemeente weergeeft. Zo'n scan geeft inzicht in de grootste risico's die de gemeente loopt, zowel financieel als maatschappelijk.

Met een plan van aanpak kan de gemeente vervolgens handen en voeten geven aan het veranderingsproces. Een plan van aanpak beschrijft de huidige

stand van zaken (volgend uit de quickscan), de gewenste situatie en de noodzakelijke verandering. Daarbij wordt aandacht besteed aan eerdergenoemde aspecten: cultuur, organisatie, processen en instrumenten. Benoem resultaten SMART<sup>1</sup>, maak een fasering en formuleer duidelijke mijlpalen. Daarmee wordt overzicht verkregen en kunnen verwachtingen richting bestuur worden *gemanaged*.

Verbeteringen in de bedrijfsvoering vergen tijd. Met een *quickfix* kunnen

## Ondanks goede bedoelingen zullen de accountantsverklaringen in veel gemeenten tot bestuurlijke beroering leiden. Dat komt het imago van de sector niet ten goede

in ieder geval de grootste problemen en financiële risico's worden gerepareerd. Hierdoor kan misschien de jaarrekening 2005 al een goedkeurende accountantsverklaring of in elk geval een milder oordeel opleveren.

### Communiceer de verwachtingen van het verbeterplan

Als een goedkeurende accountantsverklaring over 2005 als doel wordt gesteld, vereist dit een strakke regie waarbij het resultaat voorrang krijgt boven draagvlak. Waar dreigt het zoal fout te gaan?

- Er is onvoldoende tijd om de nieuwe werkwijze en structuur eigen te maken.

- De tijd ontbreekt voor een gedegen technische voorbereiding van veranderingen doordat nieuwe ontwikkelingen elkaar te snel opvolgen.
- Door tijdsdruk is er veelal onvoldoende gelegenheid om betrokkenen invloed te laten uitoefenen op veranderingstrajecten en hen zo betrokken te maken.

Tijd is een belangrijke factor in het veranderingsproces. Maak een realistische planning en communiceer de verwachtingen. Verbetertrajecten vragen mede-

werking van de gehele organisatie en nemen doorgaans meerdere jaren in beslag. De communicatie richting gemeenteraad, B en W en niet in de laatste plaats de medewerkers is daarbij cruciaal. Een communicatieplan draait om een heldere, krachtige boodschap en beantwoordt vragen als: Wat willen we bereiken? Wie is daarbij betrokken? Hoe gaan we het aanpakken? Hoe en wanneer worden betrokkenen waarover geïnformeerd?

### Basingrediënten voor een verbeterplan

De inhoud van het verbeterplan verschilt uiteraard per gemeente. Er zijn echter ingrediënten te noemen die onontbeerlijk zijn in elke situatie. Deze worden hierna kort toegelicht.

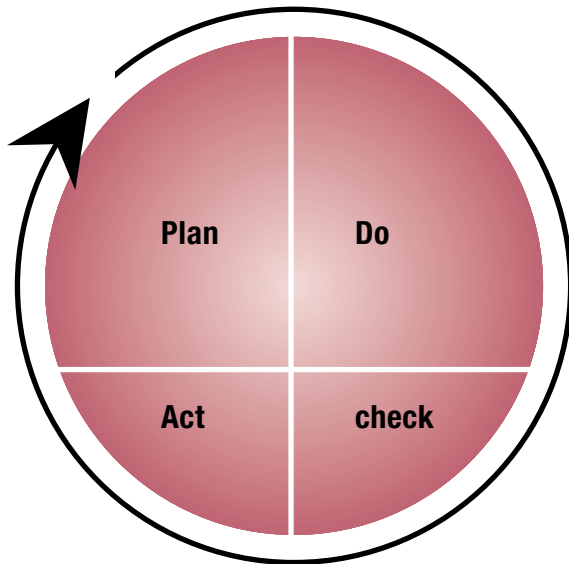
#### Interne organisatie

Bij de rechtmatigheidscontrole door de accountant moet de gemeente aan de accountant duidelijk maken dat de gemeente rechtmatig heeft gehandeld. Naast het formuleren van heldere doelstellingen en kaders rondom rechtmatigheid moet de gemeente daarom zorgen voor een adequate inrichting en

---

Enkele belangrijke knelpunten die in maart 2005 uit een door Eiffel uitgevoerd onderzoek naar voren kwamen:

- In 80 procent van de gevallen is de relevante regelgeving pas onlangs geïnventariseerd.
- In 80 procent van de gevallen wordt nog niets gedaan aan risicomanagement.
- De administratieve organisatie, inclusief interne controle, is onvoldoende.
- Actuele financiële beleidsregels ontbreken.
- In 24 procent van de gevallen ontbreken richtlijnen voor inkoop en aanbesteding.
- In 75 procent van de gevallen is nog geen beleid geformuleerd voor misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen.



Figuur 1

werking van het interne systeem van risicoafweging, administratieve organisatie (AO) en interne controle (IC), planning en control en tussentijdse informatievoorziening. Deze controls moeten er in de eerste plaats voor zorgen dat er geen onrechtmatigheden voorkomen. Voorts hebben deze controls tot doel (potentiële) onrechtmatigheden tijdig te signaleren en te rapporteren.

Ook moet de afdeling financiën van de gemeente duidelijk maken dat rechtmatigheid het probleem is van de gehele organisatie, ondanks het onderscheid in financiële en niet-financiële rechtmatigheid. Ook niet-financiële beheershandelingen zullen of kunnen tot financiële mutaties in balans of resultatenrekening leiden. Denk bijvoorbeeld aan aanvragen voor bouwvergunningen:

- het beoordelen van de aanvraag aan de hand van technische eisen en voorwaarden;
- het heffen van de leges;
- klachten en/of bezwaarschriften van belanghebbenden die kunnen leiden tot financiële mutaties in de resultatenrekening.

#### Dossievorming

De accountant kan alleen (achteraf) vaststellen dat de gemeente rechtmatig heeft gehandeld als daarover voldoende dossievorming heeft plaatsgevonden. Het moet dus zichtbaar zijn voor de accountant dat interne controles hebben plaatsgevonden, dat risico's zijn geïnventariseerd en dat de juiste beheersmaatregelen zijn genomen. Aanbevolen wordt om zoveel mogelijk over te gaan op standaard dossierindelingen, gebruik te maken van checklists en regelmatig te archiveren. Overleg met de archiefmedewerkers kan veel duidelijkheid geven over documenten die bewaard moeten worden en hoe lang.

#### Accountant

Aangeraden wordt om gedurende het veranderingsproces regelmatig overleg met de huisaccountant te hebben. Hierdoor kan de gemeente voorkomen dat veel energie wordt gestoken in zaken die de accountant niet of minder belangrijk vindt. Ook blijkt in de praktijk dat elke accountant, ook binnen hetzelfde kantoor, de regels op zijn/haar eigen manier uitlegt. Boven-

dien zijn de grenzen nog niet vastgelegd en is het daarom belangrijk dat regelmatig wordt gecommuniceerd over de laatste ontwikkelingen op het gebied van rechtmatigheid.

#### Rechtmatigheidsoordeel: toetsen aan drie criteria

Met de rechtmatigheidscontrole zijn drie nieuwe criteria toegevoegd aan de accountantscontrole:

- het begrotingscriterium;
- het M&O-criterium (misbruik en oneigenlijk gebruik);
- het voorwaardencriterium.

Het belangrijkste aandachtspunt bij het begrotingscriterium is te voorkomen dat uitgaven op begrotingsposten worden gedaan die niet passen binnen het vastgestelde beleid.

Ook de specificatie en autorisatie verdienen aandacht. Autorisatie op gedetailleerde (product)ramingen leidt tot een veel uitgebreidere verschillenanalyse bij de jaarrekening; een analyse die verder moet gaan dan de constatering dat "de overschrijding is ontstaan doordat de uitgaven hoger waren dan geraamd...".

Misbruik en oneigenlijk gebruik hebben betrekking op het gebruik van bijvoorbeeld subsidieregelingen maar ook op de interne organisatie, zoals het integriteitbeleid. M&O-beleid bestaat uit een mix van beleid formuleren, voorlichting verstrekken, de uitvoering controleren en overtredingen sanctioneren.

Het voorwaardencriterium is een impliciete uitnodiging om de noodzaak van gemeentelijke regelgeving nog eens kritisch tegen het licht te houden. Betrek juristen bij het beoordelen van de (model)verordeningen. Woorden als 'moeten' en 'kunnen' kunnen grote verschillen in rechtmatig handelen opleveren.

Let ook op de hardheidsclausule: deze is alleen bedoeld om ongewenste effecten van de verordeningen te voorkomen. De hardheidsclausule kan bij-

voorbeeld gebruikt worden als een subsidieaanvrager niet binnen de doelgroep valt, maar de gemeente wel graag subsidie wil verstrekken. Verouderde en overbodige regelgeving zal moeten worden vervangen en er zal nader moeten worden bezien aan welke bepalingen al dan niet financiële consequenties worden verbonden. Er zal vervolgens strikter en meer volgens de letter moeten worden gewerkt.

### Controleprotocol

In het controleprotocol worden afspraken met de accountant gemaakt over de volgende zaken:

- Het normenkader. Welke externe en interne regelgeving is van toepassing? Let daarbij op de specifieke rijksuitkeringen en subsidies van de provincie.
- De goedkeuringstolerantie. Deze tolerantie geeft de grens aan tot waar de accountant een goedkeurende verklaring voor de jaarrekening kan geven. Aangeraden wordt om deze de komende jaren op het wettelijk minimum te houden.
- De rapporteringstolerantie. Deze tolerantie geeft de grens aan waarbij fouten en onzekerheden in het rapport van bevindingen aan de raad worden opgenomen. Aangeraden wordt om deze tolerantie op een bedrag vast te stellen dat beduidend lager is dan de goedkeuringstolerantie. Een lagere rapporteringstolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen. Dit geeft meer inzicht in de gemeentelijke stand van zaken omtrent rechtmatigheid.

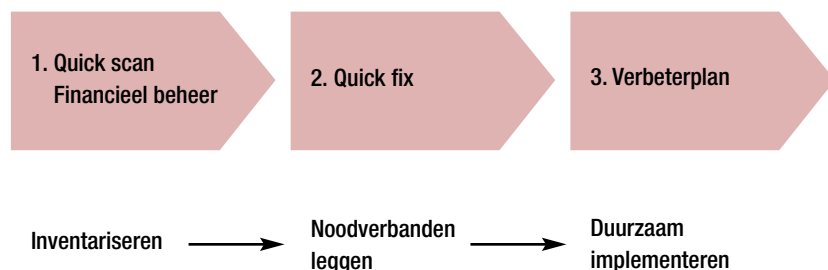
### Risicomanagement

Om grip op de bedrijfsvoering te krijgen en te houden is risicomanagement essentieel. Risicomanagement staat binnen gemeenten nog in de kinderschoenen. Essentiële elementen van goed risicomanagement zijn:

- een inventarisatie van risico's;
- het bepalen van de kans dat dit risico zich voordoet;

### Aanpak rechtmatigheid

Aanbevolen stappen:



Figuur 2: Aanpak rechtmatigheid

- het bepalen van de impact of de gevolgen van zo'n gebeurtenis;
- het bepalen van maatregelen om het risico te voorkomen of te beheersen.

Bij de beoordeling van risico's kunnen verschillende invalshoeken worden gekozen. Er zijn algemene en specifieke

cessen met de hoogste omzet of de top 10 van processen gerangschikt naar formatie/tijdsbesteding. Ook een analyse van de over- en onderschrijdingen in de laatste twee jaarrekeningen kan een indicatie opleveren voor *in control* zijn of niet. De kans dat de grondexploitatie, het beheer van de openbare ruimte,

## Het behoeft geen betoog dat burgers en bedrijven ook mogen verwachten dat die gemeente zich zelf aan regels en voorschriften houdt

risicogebieden. De algemene risicogebieden hebben betrekking op bijvoorbeeld het inkoopbeleid van de organisatie, de wijze waarop mandatering is geregeld en het personeelsbeheer.

Specifieke risicogebieden worden gevormd door de verschillende producten en diensten die de organisatie levert. Bij gemeenten zijn dat er legio, maar niet alle hebben een even groot gewicht. Aanbevolen wordt in elk geval de beleidsprioriteiten of speerpunten uit de programmabegroting bij de risicoanalyse te betrekken. Immers, de bestuurlijke focus zou daarop gericht moeten zijn en bestuurders zijn extra geïnteresseerd in de realisatie van nieuw beleid. Verder kan een inventarisatie van gemeentelijk producten of processen helpen bij de inventarisatie van risico's. Neem de top 10 van pro-

subsidieverstrekking en uitvoering van de wet Werk en bijstand in de lijst een topnotering scoren is vrij groot.

De ervaring leert dat met een gestructureerde aanpak binnen vier tot zes weken – afhankelijk van de gemeentevomvang – een compleet beeld van de belangrijkste risico's wordt verkregen.

### Laatste ontwikkelingen: hoe blijf je als gemeente op de hoogte?

Uit de discussies die Nivra, VNG en BZK de laatste tijd hebben gevoerd, blijkt dat de interpretatie die de accountants in eerste instantie wilden volgen, namelijk om zo veel mogelijk verordeningen buiten de rechtmatigheidscontrole 2004 te houden, niet op prijs wordt gesteld door minister Remkes. Hoewel Remkes onderkent



dat een niet-goedkeurende accountantsverklaring een slechte pers en scepsis bij de burgers oplevert, meent hij niettemin dat door goede en duidelijke informatie over de oorzaken de negatieve publiciteit voor een aanzien-

jaarrekeningen worden gemaakt die de rechtmatigheidsstoets wel kunnen doorstaan.

In de circulaire van 24 november 2004 stelt de minister daarom uitdrukkelijk

zijn, letter en praktijk moeten zo snel als mogelijk is met elkaar in overeenstemming worden gebracht.”<sup>2</sup>

Naar aanleiding van de eerste accountantsverklaringen, die in mei/juni 2005 worden verwacht, zal de discussie tussen accountants, gemeenten en wetgever ongetwijfeld opnieuw oplaaien. Wordt vervolgd.

#### Auteurs

Drs. S. Hartgers RA en P.K. Tulner zijn projectleiders bij de divisie Overheid & Non-Profit van Eiffel.

#### Noten

1. SMART: Specifiek, Meetbaar, Acceptabel, Realistisch, Tijdgebonden.
2. Informatie over rechtmatigheid is te vinden op de websites van de VNG, het Nivra, de accountantskantoren Deloitte en Ernst & Young en bij het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Vooral bij de VNG kunnen de laatste ontwikkelingen op het gebied van rechtmatigheid worden gevolgd en is voorbeeldmateriaal beschikbaar. In februari 2005 is het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) opgericht door BZK, IPO, VNG en Nivra met als doel het adviseren van gemeenten, provincies, accountants en eventueel de wetgever over de rechtmatigheidscontrole.

## Het volstaat niet om ‘even’ een of meer ontbrekende instrumenten te introduceren, zoals een nieuwe budgethoudersregeling of een regeling voor inkoop en aanbesteding

lijk deel kan worden gerelativeerd en ziet hij geen reden voor uitstel of gefaseerde invoering. Integendeel, rechtmatigheid is een belangrijk criterium waaraan het handelen van overheden moet voldoen. Een niet-goedkeurende accountantsverklaring is juist een aanleiding voor een goede discussie tussen college en gemeenteraad over het verbeteren van de gemeentelijke organisatie. De minister ziet het eerste jaar als een ‘leerjaar’, zodat komende jaren

dat bij de rechtmatigheidscontrole door de accountant alle verordeningen moeten worden getoetst voor zover de bepalingen zoals opgenomen in die verordeningen betrekking hebben op financiële beheershandelingen en transacties. Alleen onder bepaalde voorwaarden kunnen bepaalde formele aspecten van verordeningen weer door de raad worden uitgesloten van de rechtmatigheidscontrole. Echter: “Een dergelijke aanpak kan slechts tijdelijk

## BESTUUR & RECHT

### Ministerraad stemt in met vier nieuwe PPS-projecten voor rijksgebouwen

De ministerraad is op voorstel van de ministers Dekker van VROM en Zalm van Financiën akkoord gegaan met vier nieuwe projecten voor rijkshuisvesting die via publiek-private samenwerking (PPS) worden uitgevoerd. Het gaat om nieuwbouw van het Belastingkantoor in Doetinchem, nieuwbouw en renovatie van de Rechtbank in Zwolle, nieuwbouw van het Uitzetcentrum op Rotterdam Airport en nieuwbouw van een penitentiaire inrichting op een nader te bepalen locatie.

Het besluit over deze vier nieuwe PPS-projecten past in de plannen van het kabinet om meer innovatieve aanbestedingsvormen te realiseren en samen te werken met private partijen. De vier projecten zijn geko-

zen uit acht geplande nieuwbouw- en renovatieprojecten van de Rijksgebouwendienst. Bij de selectie is gebruikgemaakt van een financieel-economische onderzoeksmethode, gehanteerd onder verantwoordelijkheid van de Rijksgebouwendienst en het ministerie van Financiën. Bij de vier projecten wees het onderzoek uit dat een PPS-contract een financieel voordeel tot 18 procent kan opleveren ten opzichte van traditioneel aanbesteden. Bij de keuze voor de projecten heeft de Rijksgebouwendienst ook niet-financiële argumenten meegewogen.

Voor de vier projecten gaat het om een totaalbedrag van bijna 300 miljoen euro, voor de hele looptijd van de PPS-contracten.

De Rijksgebouwendienst verwacht begin 2006 met de aanbestedingen te kunnen beginnen, behalve voor de penitentiaire inrichting. Naast ontwerp en bouw maken ook financiering, onderhoud en ondersteunende diensten deel uit van de PPS-contracten.

De ministerraad is verder akkoord gegaan met het voorstel om rijkshuisvestingsprojecten met een verwachte investering van minimaal 25 miljoen euro standaard door de Rijksgebouwendienst te laten onderzoeken op geschiktheid voor PPS-uitvoering. (Bron: ministerie van Financiën)