

Vijf jaar rechtmatigheid: het kostte

Het is al weer ruim 5 jaar geleden dat de rechtmatigheidscontrole bij gemeenten en provincies werd ingevoerd. Vanaf 2004 moet de accountant bij de jaarrekening van gemeenten en provincies ook een oordeel geven over de financiële rechtmatigheid. De inwerkingtreding van het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten (BAPG) was hiervoor de wettelijke grondslag. We zijn nu 5 verslaggevingsjaren verder sinds de introductie van de rechtmatigheidscontrole bij gemeenten. Waar staan we? In dit artikel blikken we terug op de worstelingen en ontwikkelingen in de voorbije jaren, de bereikte resultaten en welke uitdagingen er nog liggen. Hoewel er sinds de invoering van de rechtmatigheidscontrole veel is bereikt, is naar onze mening het einddoel nog niet bereikt.



F.A.J. van Kuijck RA RO EMIA en Drs. R.M.J. van Vugt RA
Beiden zijn partner bij Deloitte Accountants B.V.

wat, maar dan heb je ook wat!

Waar was het ook al weer om begonnen?

Rechtmatig handelen is handelen overeenkomstig geldende wet- en regelgeving. In navolging van het reeds ingevoerde gebruik bij de Rijksoverheid was het met ingang van 2004 aan de gemeenten om zich te verantwoorden over het rechtmatig handelen. Deze ontwikkeling is vooral in gang gezet door een aantal gebeurtenissen die rond de eeuwwisseling plaatsvonden. Gedacht kan worden aan de 'bonnetjesaffaire' in Rotterdam tussen de gemeente en voormalig burgemeester Peper, de 'Ceteco-affaire' bij de provincie Zuid-Holland, de moeizame verantwoording van ESF-subsidies, de vuurwerkramp in Enschede en ook de cafébrand in Volendam. Bij al deze gebeurtenissen was er twijfel over enerzijds de kwaliteit van de regelgeving en anderzijds de aantoonbaarheid van de naleving van de gestelde en afgesproken regels.

Klaar voor de start?

De invoering van de rechtmatigheidscontrole kende een lange aanloop. Reeds in het jaar 2001 werd er door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) met de invoering van het Besluit Accountantscontrole Gemeenten (BAG) een eerste kader neergezet voor de introductie en uitvoering van de rechtmatigheidscontrole bij gemeenten. Daarna bleef het lange tijd stil. Het leek er even op dat iedereen de invoering vergeten was, maar achter de schermen werd volop discussie gevoerd over het wie, wat en hoe van de rechtmatigheidscontrole. Voor het begrotingsjaar 2004 was de rechtmatigheidscontrole een feit. Echter ook toen bleef het stil. Op 23 september 2004 verscheen op de voorpagina van de Volkskrant een artikel met de titel 'Accountant schrikt van gemeenten'. Dat was feitelijk het startschot van actie bij veel gemeenten. Door

diverse instanties, waaronder BZK, Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) en het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) werd gediscussieerd en gepubliceerd over het invoeringsjaar en -traject. De VNG vroeg om een geleidelijke invoering maar door het ministerie werd het jaar 2004 gezien als een niet vrijblijvend proefjaar. De toon leek gezet, meningsverschillen, onduidelijkheden, wat moest hier van komen?

De ontwikkeling vanaf 2004

Veel gemeenten gingen vanaf het najaar van 2004 stevig aan de slag. Door dit late startmoment was het niet verwonderlijk dat over 2004 slechts 10% van de gemeenten een goedkeurend rechtmatigheidsoordeel van de accountant kreeg. Over 2008 is dit percentage 92. In opdracht van het Ministerie van BZK zijn in de eerste jaren van de invoering van de rechtmatigheidscontrole, over de jaren 2004, 2005 en 2006 uitgebreide evaluatie- en monitoringsonderzoeken gehouden en wordt de ontwikkeling op het gebied van rechtmatigheid nauwlettend gevolgd. Op basis van deze rapporten en de inventarisatie van de oordelen over de jaren 2007 en 2008 is het volgende beeld zichtbaar ten aanzien van de ontwikkeling van de rechtmatigheidsoordelen. Uit dit overzicht is een aantal opvallende ontwikkelingen en trends te onderkennen.

- Het aantal goedkeurende oordelen met betrekking tot de rechtmatigheid heeft een aanzienlijk opgaande lijn te zien gegeven van 1 op de 10 gemeenten over 2004 naar ruim 9 op de 10 gemeenten over 2008. Opvallend hierbij is dat grotere gemeenten eerder in staat zijn om een goedkeurende rechtmatigheidsverklaring te verkrijgen dan kleinere gemeenten.
- Het aantal oordelen die uitmonden in een beperking neemt beperkt toe van 4% over 2004 met een licht hoger percentage in 2006 en 2007, naar 5% over 2008.
- Het aantal afkeurende oordelen is vanaf 2004 stabiel en beweegt zich van 2004 tot 2007 op circa 2% van de afgeven accountantsverklaringen. In 2008 is dit percentage gezakt tot 1.
- Het aantal verklaringen van oordeelonthouding over 2005 bedroeg 41% en is inmiddels aanzienlijk gedaald naar 2% over 2008.
- Over 2004 heeft bij circa 60% van de gemeenten geen onderzoek naar rechtmatigheid plaatsgevonden. Over het jaar 2005 was deze situatie nagenoeg geheel verdwenen.

Opvallende feiten

Een eerste opvallende constatering is dat er in het jaar 2004 bij veel gemeenten geen onderzoek heeft plaatsgevonden. Dit was bij circa 60% van de gemeenten het geval. De reden voor het niet uitvoeren van het onderzoek naar de rechtmatigheid was tweeledig. Of er

Strekking accountantsverklaring	2004	2005	2006	2007	2008
Goedkeurend	10%	41%	58%	83%	92%
Oordeelonthouding	13%	41%	22%	8%	2%
Afkeurend	1%	3%	2%	2%	1%
Beperking	4%	5%	7%	7%	5%
Geen onderzoek	59%	2%	0%	0%	0%
Onbekend	13%	8%	11%	0%	0%

Verklaring met beperking

- 1 Inkoop- en aanbestedingsregels
- 2 Subsidies en verstrekkingen
- 3 Verslaggevingsvoorschriften BBV
- 4 Onvoldoende maatregelen van interne controle

Afkeuring

- 1 Verslaggevingsvoorschriften BBV
- 2 Europese aanbestedingsregels

Oordeelonthouding

- 1 Interne controle niet, te weinig of niet zichtbaar uitgevoerd
- 2 Begrotingsoverschrijdingen (niet geautomatiseerd)

was geen normenkader voor de rechtmatigheidscontrole opgesteld of dit normenkader was niet volledig. Het normenkader is de duiding van welke wet- en regelgeving van toepassing is voor de controle en dus ook maatgevend is voor het oordeel. Veel gemeenten waren er eenvoudigweg nog niet aan toegekomen dit normenkader, mede gelet op de late start, in beeld te brengen. Hieruit bleek ook dat de opsomming van de vigerende wet- en regelgeving niet zomaar voorhanden was.

Een tweede opvallende constatering is dat het aantal oordeelonthoudingen in 2005 sterk toenemend is ten opzichte van het jaar 2004. Ook in het jaar 2006 is het aantal oordeelonthoudingen nog hoger dan in het jaar van introductie. Hier lijkt in beide jaren, zeker in 2005, een uitruil plaatsgevonden te hebben met die gemeenten die over het jaar 2004 kwamen tot een verklaring van geen onderzoek. Deze gemeenten zijn er in 2005 dus in geslaagd om de van kracht zijnde wet- en regelgeving in de vorm van het normen- en toetsingskader in beeld te brengen. Zij zijn er echter nog niet altijd in geslaagd om de interne controle en beheersing zodanig in te richten en op orde te hebben dat zij het rechtmatig handelen konden aantonen. De aanzienlijke daling van het aantal verklaringen van oordeelonthouding toont overigens aan dat gemeenten de afgelopen jaren 'hun zaakjes' met betrekking tot rechtmatigheid steeds beter op orde hebben gekregen.

Een derde constatering is dat het aantal verklaringen met beperking toenemend is over de jaren. Een verklaring met beperking wordt afgegeven bij geconstateerde fouten > 1% en < 3% van de totale lasten of bij onzekerheden (de accountant kan niet vaststellen dat de financiële regelgeving is nageleefd) tussen de 3% en 10% van de totale lasten. De belangrijkste reden voor het toemen van de verklaringen met beperking is ontstaan door het wegvallen van de situaties van geen onderzoek en oordeelonthouding. Juist door het steeds beter functioneren van de interne controle werden afwijkingen (fouten of onzekerheden) geconstateerd en gekwantificeerd. Het volwassen worden van de interne controle ten behoeve van de rechtmatigheidscontrole zorgden ervoor dat de omissies in naleving of de onzekerheden in dit kader op tafel kwamen.

In bovenstaande figuur zijn de meest voorkomende fouten en onzekerheden weergegeven, die de oorzaak vormden voor het niet afgeven van een goedkeurende verklaring over één van de jaren.

Om de rechtmatigheidscontrole op een praktische wijze in te voeren, is het niet bij discussiëren, meningsverschillen en nadenken alleen gebleven. Er is vanaf eind 2004 veel op gang gekomen.

De belangrijkste ontwikkelingen zijn:

- *Aanpak gemeenten:* Gaandeweg de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole is een professionalisering ont-

staan. Kennis en kunde over rechtmatigheid is bij gemeenten aanzienlijk toegenomen. De moeilijkheidsgraad van vragen die aan het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) worden gesteld, toont dat bij gemeenten het nadenken over rechtmatigheid zich op een steeds hoger niveau bevindt. Gedacht kan worden aan een meer gestructureerde aanpak van interne controles, de wijze van dossiervorming en de evaluatie van rechtmatigheidsbevindingen.

- *Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG):* Per 1 januari 2005 is het Platform Rechtmatigheid opgericht. Dit platform, dat een brede samenstelling kent uit de betrokkenen en belanghebbenden bij dit thema, geeft adviezen en suggesties voor de praktijk van de rechtmatigheidscontroles. De adviezen hebben een zwaarwegend karakter, waarvan beaurgumenteerde mag worden afge-
weken.
- *Kadernota rechtmatigheid:* Vanaf 2006 heeft het PRPG jaarlijks een afzonderlijke nota gepresenteerd. In deze nota's wordt nadere richting en uitwerking gegeven aan de uitwerking van de rechtmatigheidscontrole. De voorbije jaren heeft zij in de nota's bepaalde onderwerpen en begrippen verder uitgewerkt. Bijvoorbeeld vragen met betrekking tot: begrotingsrechtmatigheid, foutevaluatie, wegen van contracten met een langlopend karakter, uitwerking van het voorwaardencriterium en aan derden uitbestede activiteiten.

- *Normen- en toetsingskader:* Door een aantal partijen zijn modellen en zienswijzen opgesteld om te komen tot het opstellen van het normen- en toetsingskader. Concreet: het geven van handvatten voor het inventariseren van wet- en regelgeving en het uitwerken van het voorwaarden criterium (welke bepalingen uit wet- en regelgeving vallen wel en niet onder de rechtmatigheidscontrole).
- *Audit alert:* Het NIVRA, beroepsorganisatie van accountants, heeft met de uitgifte van een drietal Audit Alerts nader richting gegeven op de wijze waarop invulling van de rechtmatigheidscontrole moet plaatsvinden.
- *Publicaties:* Verschijnen van een groot aantal publicaties die een bijdrage hebben geleverd aan de ontwikkeling van de rechtmatigheidscontrole.

Welke winst heeft de rechtmatigheidscontrole tot nu toe opgeleverd?

Is er naast het aantal toegenomen goedkeurende accountantsverklaringen winst ontstaan door de introductie en uitvoering van de rechtmatigheidscontrole? Het antwoord hierop kan volgens ons zonder meer ja zijn! Hiervoor hebben wij de volgende argumenten:

- *Aantoonbaar voldoen aan wet- en regelgeving:* Gemeenten konden in het verleden niet altijd aantonen dat zij vigerende wet- en regelgeving naleefden en/of handhaafden. Er was nogal een cultuur van gedogen van niet-naleven ontstaan. Door het zichtbaar toetsen op rechtmatigheid is naleving en handhaving van wetgeving op financiële criteria sterk verbeterd en ook (achteraf) vast te stellen.
- *Opschonen van wet- en regelgeving:* De controle op rechtmatigheid heeft bijgedragen aan een kwaliteitsverbetering van regelgeving die gemeenten zelf maken. Gemeenten gaan veel bewuster met regels om. Wanneer gemeenten regels maken wordt meer dan voorheen nagedacht of geldende regels naleefbaar zijn en of voorwaarden bijdragen aan de realisatie van bepaalde doelstellingen. Bijvoorbeeld een gemeente die van een gesubsidieerde instelling per kwartaal schrif-

telijk inzicht wil hebben over de voortgang van het activiteitenprogramma. Deze eis heeft niet alleen consequenties voor de betreffende instelling, maar ook voor de toetsende afdeling van de gemeente. Dit kan op gespannen voet staan met de eisen van doelmatigheid.



- *Kwaliteitsimpuls interne beheersing:* Gemeenten hebben de interne controle en kwaliteit van de bedrijfsvoering afgelopen jaren duidelijk geprofessionaliseerd. Ook is de kwaliteit van vastleggingen en dossiervorming toegekomen. Het resultaat hiervan is niet alleen een betere interne organisatie, maar ook een verdere bewustwording van in het proces betrokken functionarissen om over kwaliteit van processen en interne controle na te denken en te praten. Dit gebeurt door bijvoorbeeld met elkaar een proces van de eerste tot en met de laatste handeling te bespreken, zonedig aan te passen en mogelijk te vereenvoudigen.
- *Efficiency in de uitvoering:* Door velen is gesteld dat de invoering van de rechtmatigheidscontrole extra kosten met zich meebracht. In zeker opzicht

is dat ook juist: extra vastleggingen, interne controlewerkzaamheden, dossiervorming etc. De extra kosten zullen zeker in de beginjaren het geval geweest zijn. Anderzijds zijn vaak de vele herstelacties uit het verleden komen te vervallen, interne toetsingen zijn beperkt door het verminderen van regelgeving en het verlichten van het verantwoordingsregime, is de behandeltijd door deregulering van regelgeving en het beperkter toestaan van afwijkingen korter en wordt winst geboekt door vaak betere en eenvoudigere administratieve en logistieke processen.

- *Verbetering budgetrecht gemeenteraad en budgetbeheersing:* Één van de belangrijkste aspecten van de financiële rechtmatigheid is de toepassing en naleving van het budgetrecht van de gemeenteraad. Met de invoering van de rechtmatigheidscontrole is de aandacht voor het budgetrecht, de rollen, mandaten, bevoegdheden en verantwoordelijkheden met betrekking tot het budgetrecht, budgetbeheersing en het afleggen van verantwoording over de besteding van budgetten sterk toegenomen.

Welke opgaven liggen er nog?

Uit het voorgaande kan worden geconcludeerd dat de invoering van rechtmatigheid veel in beweging heeft gezet. Zo is er sprake van een professionaliseringslag van wet- en regelgeving. Ook heeft de kwaliteit van de interne beheersing bij gemeenten een forse impuls gekregen. Is de invoering van de rechtmatigheidscontrole nu af, gezien het hoge percentage goedkeurende oordelen over 2008? Wij denken van niet. Er is nog een aantal doelstellingen en verbeteringen te realiseren. Hierbij denken wij met name aan:

- *Het aanpassen en nader vormgeven van de rechtmatigheidsverantwoording:* Bij de invoering van de rechtmatigheidscontrole zijn geen specifieke eisen gesteld voor de wijze van verantwoording door gemeenten. De wetgeving regelt nu dat de accountant een oordeel moet uitspreken over rechtmatigheid. Dit lijkt merkwaardig. In onze opinie moet de gemeente verantwoording afleggen over rechtmatigheid in de jaarreke-

ning.. Dat kan bijvoorbeeld in de jaarrekening zelf of in het jaarverslag bij de paragraaf bedrijfsvoering. Vervolgens kan de accountant hierbij, net als bij de reguliere getrouwheidscontrole, zijn oordeel geven over de getrouwheid van die verantwoording over rechtmatigheid. Dit is geen forse wijziging. De accountant blijft namelijk toetsen of de bewering van de gemeente een getrouwe weergave is van de werkelijkheid; ook ten aanzien van de rechtmatigheid. Er verandert inhoudelijk wat betreft aard en omvang van de werkzaamheden van de gemeente en accountant niet wezenlijk iets. Veel gemeenten hebben reeds een interne verantwoording op basis van de uitgevoerde controles. Wel worden de rollen van gemeenteraad (verleent decharge), college van burgemeester en wethouders (legt verantwoording af) en accountant (controleert ten behoeve van de gemeenteraad) zuiverder. Dit lost nog een andere, wellicht onwenselijke bestaande praktijk op. Een gemeente zal dan niet de behoefte hebben om voorafgaand aan de afgifte van de accountantsverklaring bepaalde onrechtmatigheden met betrekking tot eigen regelgeving nog te sanctioneren/verschonen zodat deze niet meewegen in het oordeel van de accountant. Deze zogenoemde pre-indemniteit is dan niet meer nodig. Het college legt verantwoording af over de (financiële) rechtmatigheid, inclusief geconstateerde onrechtmatigheden, de accountant geeft aan dat de verantwoording een getrouw beeld geeft van hoe het is en dat de informatie op basis waarvan de gemeenteraad de discussie voert goed is. De gemeenteraad spreekt vervolgens bij de behandeling van de jaarrekening een oordeel uit over het handelen van en afleggen van verantwoording door het college. Over het jaar 2008 heeft de VNG met een aantal gemeenten een pilot gehouden waarbij met een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening van de gemeente is geëxperimenteerd. In het najaar van 2009 wordt de pilot geëvalueerd.

- *Herzien van processen:* Wanneer bij uitvoering van de interne controles ten behoeve van de rechtmatigheidscontroles fouten of tekortkomingen worden geconstateerd dan ligt de oorzaak vaak in de onderliggende kwaliteit van werking en inrichting van de processen. Tot op heden is de interne controle naar onze mening nog te veel constaterend van aard in plaats dat de constatering ook automatisch een aanpassing van de processen tot gevolg hebben. De interne controle vindt vaak ook nog achteraf plaats en is niet altijd een integraal onderdeel van het proces. Als hiervoor meer aandacht gaat ontstaan en dit een soort tweede natuur wordt, ontstaat de lerende organisatie in optima forma.
- *Dynamisering van de controles:* Het uitvoeren van interne controles heeft momenteel nog te vaak plaats in de tweede helft van het onderhavige jaar of bij afronding van de jaarrekening. Wanneer de controles spreiding over het jaar krijgen zorgt dit ten eerste voor een betere werkverdeling en levert dit tevens de mogelijkheid om eerder bij te sturen.
- *Verder verduidelijken rechtmatigheidsbegrip:* Het rechtmatigheidsbegrip vraagt op een aantal punten om nadere verduidelijking. Het onderscheid tussen financiële en niet-financiële rechtmatigheid is niet altijd duidelijk. Ook de indeling van bepalingen in wet- en regelgeving met financiële consequenties (recht, hoogte en duur) en bepalingen zonder financiële consequenties (administratieve voorschriften) roept nogal eens vragen op. Zeker ook met het wegvallen van veel controleprotocollen bij externe wet- en regelgeving leidt tot vragen over welke wetsartikelen wel of niet door de accountant getoetst moeten worden op naleving.
- *Verduidelijken positie collegebesluiten:* In de kadernota 2009 is de wijze waarop met collegebesluiten moet worden omgegaan in de rechtmatigheidscontrole veel aandacht besteed. Dit helpt om te bepalen hoe met collegebesluiten moet worden omge-

gaan, maar maakt ook duidelijk dat het ingewikkeld is. Het is daarom goed om te proberen daar een vereenvoudiging door te voeren. Het kan worden gedacht aan: collegebesluiten worden nooit opgenomen in het normenkader, het naleven van collegebesluiten is altijd een bijzonder onderzoek en afwijkingen van collegebesluiten wegen nooit mee in het oordeel van de accountant, maar worden gerapporteerd.

Met recht een goede ontwikkeling!

Na een moeizame start van de rechtmatigheidscontrole in 2004 zijn daarna aanzienlijke stappen gezet. Gemeenten zijn over het algemeen voortvarend aan de slag gegaan met het screenen van wet- en regelgeving, uitvoeren interne controles en het vastleggen en zichtbaar maken van deze werkzaamheden. Naast het feit dat hierdoor een oordeel kon worden uitgesproken op het terrein van rechtmatigheid heeft dit ook geresulteerd in een verbetering van de interne beheersing. Er zijn naar onze mening goede resultaten geboekt. Er is echter nog meer winst te behalen. Ten eerste moet het college meer in staat gesteld worden om zelf openbare verantwoording af te leggen. Daarnaast is verder profijt te trekken als gemeenten meer lering trekken uit de geconstateerde afwijkingen én de controlewerkzaamheden nog meer spreiden zodat tijdiger bijsturing kan plaatsvinden. Tenslotte moet op een aantal punten de invulling van het rechtmatigheidsbegrip verder worden uitgewerkt en verduidelijkt.