



Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-000043693

Onderdeel
DGBK/BFO/FO

Inlichtingen
Henk Satter
T 070-426 6581
F

Blad
1 van 10

Aantal bijlagen
0

Bezoekadres
Schedeldoekshaven
200
2511 EZ Den Haag

Postadres
Postbus 20011
2500 EA Den Haag

Internetadres
www.minbzk.nl

Aan gemeenteraad en provinciale staten, colleges en
gedeputeerde staten

Onderwerp Circulaire accountantscontrole provincies en
gemeenten

Doelstelling informeren over de uitkomsten onderzoek
rechtmatigheid 2006

Juridische grondslag Besluit accountantscontrole provincies en
gemeenten

Relaties met andere circulaire's 30-10-2006, nr. 2006-0000356569

Ingangdatum 29 januari 2008

Geldig tot

Circulaire

Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-000043693

Blad
2 van 10

Circulaire accountantscontrole provincies en gemeenten

1. De vernieuwde accountantscontrole: groei in rechtmatigheid	3
2. Onderzoek 2006	4
2.1 Vervolgonderzoek	4
2.2 Onderzoeksrapport	4
3. Onderzoeksresultaten	5
3.1 Afgegeven verklaringen	5
3.2 Probleempunten rechtmatigheid	6
3.3 Verdiepingsonderzoek 'Europese aanbestedingen'	7
3.4 Verdiepingsonderzoek 'begrotingscriterium'	8
4. Overige onderwerpen	9
4.1 Aanpassing modelteksten accountantsverklaring	9
4.2 Kadernota rechtmatigheid	9
5. Tot slot	10



Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-0000043693

Blad
3 van 10

1. De vernieuwde accountantscontrole: groei in rechtmatigheid

In deze circulaire informeer ik u over de bevindingen en aanbevelingen van het vervolgonderzoek naar stand van zaken van de rechtmatigheid bij de gemeenten en provincies. Op basis van de afgegeven accountantsverklaringen bij de jaarrekeningen 2006 en de verslagen van bevindingen van de accountants is in het onderzoek geïnterpreteerd wat de strekking van de afgegeven verklaringen over 2006 is geweest, en wat de belangrijkste probleempunten nog zijn. Evenals vorig jaar gaat het om een vervolgonderzoek. Hetzelfde onderzoek is ook over de jaarrekeningen van 2004 en over die van 2005 uitgevoerd. Hierdoor is mogelijk de resultaten tegen elkaar af te zetten. Een onderzoeksbureau heeft het onderzoek bij gemeenten uitgevoerd en het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) heeft het onderzoek bij provincies uitgevoerd.

In de circulaire accountantscontrole provincies en gemeenten van 10 oktober 2005 bent u geïnformeerd over de bevindingen van het eerste onderzoek over de resultaten over 2004. Over dat 'niet vrijblijvende proefjaar' kreeg 12% van de gemeenten een goedkeurende verklaring, en kreeg het merendeel van de gemeenten nog een 'geen onderzoek'-verklaring.

De circulaire accountantscontrole provincies en gemeenten van 30 oktober 2006 geeft informatie over de bevindingen van het onderzoek over 2005. Uit de onderzoeksresultaten over dit tussenjaar heb ik geconcludeerd dat de gemeenten een duidelijke verbetering hebben gemaakt: 45% van de gemeenten kreeg een goedkeurende verklaring over 2005, en 45% van de gemeenten een oordeelsonthouding.

In hoofdstuk 3 van deze circulaire wordt ingegaan op de onderzoeksresultaten over 2006. De resultaten laten zien dat de gemeenten de groei in rechtmatigheid hebben vastgehouden, het onderzoeksbureau constateert een aanzienlijke vooruitgang in het aantal goedkeurende verklaringen. Ongeveer twee op de drie gemeenten hebben over 2006 een goedkeurende verklaring gekregen, een kwart heeft nog een oordeelsonthouding.

Een mooi resultaat!

En de uitdaging is nu om de aandacht voor rechtmatigheid vast te houden. Niet alleen omdat een goedkeurende verklaring laat zien dat de gemeente de door hen bestede publieke middelen rechtmatig hebben gebruikt, maar ook omdat structurele aandacht voor rechtmatigheid inhoudt dat structureel wordt stilgestaan bij de (verbetering van de) kwaliteit van de eigen werkprocessen.

Ik hoop en verwacht dan ook dat de resultaten over 2007 laten zien dat de groei wordt voortgezet en dat het aantal gemeenten met een oordeelsonthouding weer kleiner is geworden.



Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-0000043693

Blad
4 van 10

2. Onderzoek 2006

2.1 Vervolgonderzoek

In mijn opdracht is opnieuw een vervolgonderzoek uitgevoerd naar stand van zaken van de rechtmatigheid bij gemeenten. Het onderzoek heeft dezelfde opzet als het onderzoek over 2004 en over 2005.

Ten eerste is op basis van de afgegeven accountantsverklaringen bij de jaarrekeningen 2006 in het onderzoek geïnventariseerd hoe vaak elk van de mogelijke¹ verklaringen over 2006 is afgegeven (met een onderverdeling naar gemeentegrootte). Verder wordt in het onderzoek op basis van de afgegeven verklaringen en de verslagen van bevindingen van de accountants geïnventariseerd wat de belangrijkste probleempunten nog zijn, met een analyse op hoofdlijnen. Het gaat dan zowel om de redenen die accountants aangeven voor het afgeven van een andere verklaring dan een goedkeurende verklaring, als om andere controlebevindingen die door de accountant worden benoemd. Twee onderwerpen, namelijk 'Europese aanbestedingen' en 'begrotingscriterium' zijn onderwerp geweest van een beknopt aanvullend onderzoek.

Het onderzoek is uitgevoerd door het bureau Haute Consulting.

De gegevens voor het onderzoek 2006 (accountantsverklaringen en verslagen van bevindingen) zijn via BZK door het CBS aangeleverd bij het onderzoeksbureau. Net als bij het onderzoek over 2004 en die over 2005 (waarvoor gemeenten de gegevens aanleverden) is het onderzoek gebaseerd op de gegevens van ruim 90% van de gemeenten.

De afgegeven accountantsverklaringen en verslagen van bevindingen bij de jaarrekeningen 2006 van de provincies zijn door het ministerie zelf op vergelijkbare wijze onderzocht. De resultaten daarvan zijn als bijlage bij het rapport van Haute Consulting opgenomen.

2.2 Onderzoeksrapport

Het onderzoeksrapport 'rechtmatigheid in beeld' over 2006 is in zijn geheel te vinden op de website van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (www.minbzk.nl). Ook is het mogelijk een exemplaar van het rapport te bestellen via de website van het onderzoeksbureau Haute Consulting (www.hauteconsulting.nl).

De onderzoeksresultaten zijn niet herleidbaar tot individuele gemeenten.

In hoofdstuk 3 van deze circulaire wordt beknopt weergegeven wat de belangrijkste onderzoeksbevindingen zijn en waar de belangrijkste knelpunten nog zitten.

¹ goedkeurende verklaring, verklaring met beperking, afkeurende verklaring, oordeelsonthouding



Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-0000043693

Blad
5 van 10

3. Onderzoeksresultaten

3.1 Afgegeven verklaringen

In de eerste plaats heeft het onderzoek de percentuele verdeling van de verschillende soorten verklaringen opgeleverd, met een onderverdeling naar grootteklasse van de gemeenten.

	Klasse 1		Klasse 2		Klasse 3		Klasse 4		Klasse 5		Totaal	
	aantal	%	aantal	%	aantal	%	aantal	%	aantal	%	aantal	%
Goedkeurend	30	59%	82	60%	113	67%	26	72%	18	78%	269	65%
Beperking	1	2%	2	1%	4	2%	2	6%	0	0%	9	2%
Afkeurend	4	8%	6	4%	13	8%	4	11%	5	22%	32	8%
Oordeelsonthouding	16	31%	45	33%	38	22%	4	11%	0	0%	103	25%
Anders*	0	0%	1	1%	1	1%	0	0%	0	0%	2	0%
Geanalyseerd	51		136		169		36		23		415	
Niet ontvangen	13		12		12		4		2		43	
Totaal gemeenten	64		148		181		40		25		458	

Afgegeven verklaringen 2006 – gemeenten; * betreft een afwijkende versie van een goedkeurende verklaring (zie 4.1.5 rapport)

Gemeenteklasse 1: < 10.000 inwoners

Gemeenteklasse 2: tussen de 10.000 en 20.000 inwoners

Gemeenteklasse 3: tussen de 20.000 en 50.000 inwoners

Gemeenteklasse 4: tussen 50.000 en 100.000 inwoners

Gemeenteklasse 5: > 100.000 inwoners

De vergelijking met 2004 laat zien dat er een belangrijke toename is van het aantal en aandeel goedkeurende verklaringen.

	Klasse 1			Klasse 2			Klasse 3			Klasse 4			Klasse 5			Totaal					
	2004	2005	2006	2004	2005	2006	2004	2005	2006	2004	2005	2006	2004	2005	2006	2004	2005	2006			
Goedkeurend*	1	18	30	10	58	82	26	83	113	6	17	26	6	18	18	49	12	192	45	271	65
Beperking	2	3	1	3	7	2	9	7	4	0	2	2	0	3	0	21	5	22	5	9	2
Afkeurend	1	2	4	2	5	6	1	3	13	1	2	4	0	1	5	5	7	13	3	32	8
Oordeelsonthouding	7	34	16	17	67	45	22	70	38	10	16	4	3	3	0	60	14	190	45	103	25
Geen onderzoek	42	1	0	105	0	1	105	0	1	18	0	0	9	0	0	285	68	9	2	0	0
Geanalyseerd	53	56	51	137	137	136	163	163	169	35	37	36	23	25	23	420	100	426	100	415	100
Niet ontvangen	10	7	13	10	11	12	15	16	12	5	2	4	2	0	2	59		41		43	
Totaal gemeenten	59	63	64	155	148	148	170	170	181	40	39	40	25	25	25	479		467		458	

Vergelijking afgegeven verklaringen 2004-2006, gemeenten; * in 2006 is 2x een afwijkende versie van een goedkeurende verklaring aangetroffen, resp. 'onder voorbehoud van ..' en 'met uitzondering van ..' (zie §4.1.5 rapport).



Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-0000043693

Blad
6 van 10

Bij de provincies zijn de afgegeven verklaringen als volgt verdeeld:

Oordeel m.b.t. rechtmatigheid	2004	2005	2006
Goedkeurend	4 (33%)	10 (83%)	12 (100%)
Beperking	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)
Afkeurend	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)
Oordeelsonthouding	4 (33%)	2 (17%)	0 (0%)
Geen onderzoek	4 (33%)	-	-
Totaal	12 (100%)	12 (100%)	12 (100%)

Afgegeven verklaringen 2004-2006, provincies

Bij de provincies is het aantal en aandeel goedkeurende verklaringen inmiddels 100%.

Het onderzoek laat zien dat bij alle gemeenten die in het onderzoek zijn betrokken het rechtmatigheidsonderzoek deel heeft uitgemaakt van de accountantscontrole en -verklaring. De 'geen onderzoek'-verklaring die bij uitzondering voor het jaar 2004 mogelijk was, en voor het jaar 2005 alleen bij herindelingsgemeenten, is over het jaar 2006 niet meer verstrekt.

3.2 *Probleempunten rechtmatigheid*

Uit de rapporten van bevindingen komen geen nieuwe probleempunten met betrekking tot de rechtmatigheid naar voren. Het onderzoek laat zien dat ook over 2006 de rechtmatigheidsfouten en -onzekerheden die hebben geleid tot een andere dan een goedkeurende verklaring zich vooral voordoen op het gebied van (Europese) aanbestedingen of eigen inkoopregels (belangrijkste reden voor de accountant om een afkeurende verklaring of een verklaring met beperking af te geven), subsidieverstrekingen en overige uitkeringen (de nummer twee reden voor de accountant om een verklaring met beperking af te geven) en naleving BBV (in een enkel geval mede reden voor het afgeven van een afkeurende verklaring of een verklaring met beperking). Een nadere toelichting op de bevindingen op het gebied van Europese aanbestedingen, wordt uiteengezet in § 3.3 van deze circulaire.

De belangrijkste reden voor het afgeven van een oordeelsonthouding bij de jaarrekeningen 2006 is wederom onvoldoende (aantoonbaar maken van) interne controle. Het aantal en aandeel oordeelsonthoudingen is ten opzichte van 2005 duidelijk afgenomen. Deze daling is te zien bij alle grootteklassen, wel lijken de grote(re) gemeenten hierin verder te zijn.

Controlebevindingen accountants

Ook als naar het totaal van de door accountants vermelde (controle)bevindingen wordt gekeken constateert het onderzoeksrapport verbeteringen.



Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-0000043693

Blad
7 van 10

Met betrekking tot het begrotingscriterium vermeldt het onderzoeksrapport dat het percentage gemeenten waar sprake is geweest van door de accountant vermelde programma- en/of kredietoverschrijdingen aanmerkelijk is gedaald ten opzichte van 2005, waaruit blijkt dat het begrotingscriterium steeds beter wordt nageleefd. In § 3.4 wordt nader ingegaan op de resultaten van het verdiepingsonderzoek naar het begrotingscriterium.

	2004		2005		2006	
	Aantal rapporten	% t.o.v. totaal	Aantal rapporten	% t.o.v. totaal	Aantal rapporten	% t.o.v. totaal
Begrotingscriterium	99	24%	181	39%	121	29%

Met betrekking tot het voorwaardencriterium constateert het rapport ook minder bevindingen dan in 2005:

	2004		2005		2006	
	Aantal rapporten *)	% t.o.v. totaal	Aantal rapporten *)	% t.o.v. totaal	Aantal rapporten *)	% t.o.v. totaal
Subsidies	213 (248)	51%	170 (172)	40%	96 (106)	23%
Inkoop en aanbestedingen	108 (123)	26%	143 (169)	34%	99 (116)	24%
Financiële verordening	69 (83)	17%	23 (24)	5%	17 (17)	4%
Wet Fido/treasurystatuut	23 (23)	5%	35 (38)	8%	15 (16)	4%
BBV	**)		223 (367)	52%	208 (348)	50%

*) tussen haakjes staat het aantal bevindingen.

***) in het eerste jaar van invoering van de BBV (per 1-1-2004) zijn er door de accountants geen opmerkingen gemaakt over deze nieuwe regelgeving.

Met betrekking tot het M&O-criterium constateert het rapport ook dat het aantal bevindingen is afgenomen:

	2004 ^{*)}		2005		2006	
	Aantal rapporten	% t.o.v. totaal	Aantal rapporten	% t.o.v. totaal	Aantal rapporten	% t.o.v. totaal
M&O-criterium	5	1%	135	32%	56	13%

*) bij het onderzoek 2004 is niet gekeken naar het aantal bevindingen, maar zijn alleen die gemeenten vermeld, die een verklaring met beperking hadden ontvangen i.v.m. het ontbreken van een overkoepelend beleid voor M&O.

3.3 Verdiepingsonderzoek 'Europese aanbestedingen'

In het verdiepingsonderzoek 'Europese aanbestedingen' zijn de bevindingen op het gebied van Europees aanbesteden nader geanalyseerd en is gekeken naar een eventueel verband tussen de omvang van de gemeenten en de omvang van door de accountant geconstateerde bevindingen met betrekking tot Europese aanbestedingen.

In het verdiepingsonderzoek zijn de 56 gemeenten waarbij één of meerdere bevindingen waren met betrekking tot Europees aanbesteden, nader onderzocht.



Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-000043693

Blad
8 van 10

Het bleek dat in één geval de bevinding over aanbesteden direct heeft geleid tot een afkeuring. De bevindingen die de accountants constateerden betroffen met name: de te volgen procedure (bijvoorbeeld het niet of te laat bekend maken van de procedure), het niet plaatsvinden van een aanbesteding, het ontbreken van een systeem ter waarborging en onvoldoende interne controle.

Wat betreft de grootte van de gemeenten, bleek dat bij de middelgrote gemeenten (grootteklasse 3, 20.000 tot 50.000 inwoners) in verhouding meer bevindingen op het terrein van aanbesteden zijn gedaan. Ook grote gemeenten scoorden iets bovengemiddeld op dit gebied, terwijl bij kleine gemeenten minder bevindingen werden geconstateerd op aanbestedingsgebied. De oorzaken van deze scores zijn niet nader onderzocht. De onderzoekers geven echter wel suggesties; *zo zou het kunnen zijn dat het budget van middelgrote gemeenten vaak groot genoeg is om boven de Europese aanbestedingsdrempels te komen, maar de organisatie wellicht te klein is om specialistische inkoopexpertise aan te stellen. De onderzoekers bevelen aan om binnen de gemeente een inkoopcoördinator aan te stellen met kennis van de Europese aanbestedingsregels (en ook van de Europese staatssteunregels), dan wel samenwerking op dit terrein te zoeken met andere gemeenten.*

3.4 Verdiepingsonderzoek 'begrotingscriterium'

Het verdiepingsonderzoek 'begrotingscriterium' heeft zich gericht op de praktijk bij gemeenten van omgaan met programmaoverschrijdingen. Het kan voorkomen dat na afloop van het begrotingsjaar, als geen besluiten tot wijziging van de begroting meer tot stand kunnen komen, blijkt dat de gerealiseerde bedragen hoger zijn dan de in de begroting opgenomen bedragen. In de toelichting bij het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) is over programmaoverschrijdingen het volgende opgenomen:

Door het vaststellen van de rekening door de raad waarin die uitgaven wel zijn opgenomen worden de desbetreffende uitgaven alsnog geautoriseerd. Het gaat om overschrijdingen waarbij het college bij het doen van de uitgaven binnen het door de raad uitgezette beleid is gebleven.

Het is in zijn algemeenheid niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijdingen betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven. Wel moet de accountant in het verslag van bevindingen de bedragen, waarvan het college in de jaarrekening heeft aangegeven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen.

Bij 50 steekproefgemeenten waar de accountant een bevinding met betrekking tot het begrotingscriterium heeft vermeld is onderzocht hoe het melden aan en besluitvorming door de raad is verlopen. In het onderzoek is geen situatie aangetroffen waarbij na afloop van het kalenderjaar alsnog een begrotingswijziging door de raad is vastgesteld. De gemeentewet bepaalt in



Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-000043693

Blad
9 van 10

artikel 192, eerste lid dat een dergelijke handelswijze ook niet mag: besluiten tot wijziging van de begroting kunnen tot uiterlijk het eind van het desbetreffende begrotingsjaar worden genomen. Wel blijkt uit het verdiepingsonderzoek dat het voorkomt dat de gemeenteraad in een aparte vergadering vóór het vaststellen van de jaarrekening overschrijdingen accordeert. Ik vind het wenselijk dat de behandeling van de jaarrekening integraal plaatsvindt, zodat besluitvorming over verantwoorde resultaten consistent plaatsvindt.

Verder blijft primair van belang om tijdens de begrotingsuitvoering de ontwikkelingen binnen programma's goed te volgen, en tijdig (dreigende) overschrijdingen aan de raad te melden en waar wenselijk een voorstel tot wijziging van de begroting voor te leggen. De kadernota geeft in § 3.3.3 aan dat kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid maar ten onrechte niet tijdig zijn gesignaleerd, onrechtmatigheden zijn die meetellen voor het oordeel.

Overigens heeft het platform rechtmatigheid provincies en gemeenten (PRPG) de Kadernota rechtmatigheid in oktober 2007 onder meer op het onderwerp begrotingscriterium verduidelijkt; zie ook § 4.2 van deze circulaire.

4. Overige onderwerpen

4.1 *Aanpassing modelteksten accountantsverklaring*

In de circulaire accountantscontrole provincies en gemeenten van 30 oktober 2006 heb ik gemeld dat medewerkers van het ministerie van BZK bezig zijn met het opstellen van een nieuwe bijlage accountantsverklaring bij het BAGG. Omdat het Nivra aangaf dat het door (inter)nationale ontwikkelingen wellicht wenselijk is om de tekst van de accountantsverklaring per het verantwoordingsjaar 2007 te wijzigen, is de bijlage bij het BAGG nog niet aangepast. In plaats daarvan werd besloten om modelteksten voor de accountantsverklaring 2006 via de website van BZK en van het Nivra bekend te maken.

Het Nivra heeft inmiddels gemeld dat voor de accountantsverklaring 2007 geen ingrijpende wijzigingen nodig zijn in de modelteksten (die voorbeeldteksten genoemd gaan worden), maar heeft wel voorgesteld om op drie punten verduidelijkingen in de voorbeeldteksten aan te brengen. Nadat het PRPG hierover advies is gevraagd zal besloten worden over de voorbeeldteksten 2007 en zullen deze weer op de website van BZK en het Nivra worden geplaatst.

4.2 *Kadernota rechtmatigheid*

Op belangrijke vraagpunten met betrekking tot rechtmatigheid geeft de kadernota van het PRPG antwoord. In oktober 2007 heeft het PRPG weer een geactualiseerde Kadernota rechtmatigheid gepubliceerd op haar website (zie www.platformrechtmatigheid.nl, onder 'Downloads'). Daar is ook een document



Datum
7 februari 2008

Kenmerk
2008-0000043693

Blad
10 van 10

geplaatst dat ingaat op de aanpassingen in de kadernota 2007 ten opzichte van de kadernota 2006.

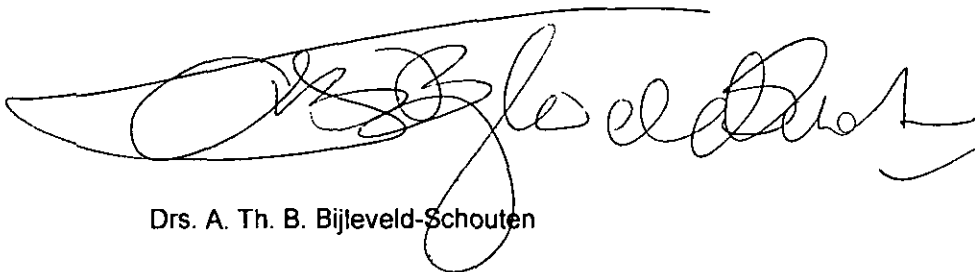
Eén van de aanpassingen is dat in de herziene kadernota het opstellen van een toetsingskader niet meer verplicht is gesteld. Een toetsingskader kan een praktische tussenstap zijn in de vertaalslag van normenkader naar een adequate inrichting van de beheersorganisatie. Of nu wel of niet gebruik wordt gemaakt van de tussenstap van het toetsingskader, de kadernota geeft aan dat het uiteindelijk gaat om een adequate inrichting van de beheersorganisatie. De beheersorganisatie moet zodanig zijn ingericht dat de naleving van wet- en regelgeving (= het normenkader) met voor de gemeente financiële consequenties zichtbaar en toetsbaar wordt vastgelegd.

5. Tot slot

Samenvattend is de conclusie dat rechtmatigheid inmiddels goed is verankerd in (de werkprocessen van) provincies en, in iets mindere mate, de gemeenten. De uitdaging is nu om de aandacht voor rechtmatigheid vast te houden. Om (aantoonbaar) rechtmatig te werken is het belangrijk dat gemeenten en provincies een adequate beheersorganisatie hebben. Structurele aandacht daarvoor betaalt zich uit. Investeren in rechtmatigheid is investeren in de eigen organisatie. Gemeenten geven ook aan, bijvoorbeeld tijdens de gemeentedagen, dat aandacht voor rechtmatigheid bijdraagt aan een betere financiële functie in gemeenten.

Ik hoop en verwacht dat de groei in rechtmatigheid wordt voortgezet en dat de jaarrekeningen 2007 als uitkomst laat zien dat het aandeel van de gemeenten met een goedkeurende verklaring weer hoger ligt.

DE STAATSSECRETARIS VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN KONINKRIJKSRELATIES,



Drs. A. Th. B. Bijleveld-Schouten

