

Aan Hoogheemraadschap van Delfland
T.a.v. de secretaris van de begeleidingscommissie,
de heer F. Hagendoorn
Postbus 3061
2601 DB DELFT

Datum
21 maart 2017

Behandeld door
drs. F.P. Smilde 088 288 1766
P. Solleveld MPC CPC 088 288 3053

Ons kenmerk
Bespreekversie/2017.012866/CP

Onderwerp
Bespreekversie Rekeningcommissie onderzoek Begrotingsproces

Geachte leden van de Begeleidingscommissie,

De begroting van het Hoogheemraadschap van Delfland (hierna: Delfland) is het sturingsinstrument van de organisatie op zowel bestuurlijk als ambtelijk niveau. Sinds het vaststellen van de motie Dijkema in november 2009 heeft Delfland haar organisatie en begroting geherstructureerd met als doel de omvang en inrichting van de organisatie van Delfland beter af te stemmen op haar takenpakket. Dit heeft het belang vergroot van het besteden van de aanwezige middelen op effectieve wijze en daarbij heeft het de financiële resultaten van Delfland positief beïnvloed.

Een betrouwbare begroting voorkomt dat achteraf blijkt dat meer bereikt had kunnen worden met de beschikbare middelen, of dat achteraf blijkt dat het programma niet volledig is gerealiseerd. De Verenigde Vergadering (hierna: VV) constateert dat te vaak sprake is van (te) grote afwijkingen tussen de begroting en de realisatie. Dit heeft bij de Rekeningcommissie van Delfland geleid tot de volgende gewenste producten:

- Een korte inventarisatie van de actuele stand van zaken van conclusies en lessen uit het onderzoek 'Projectramingen' uit 2011.
- Een onderzoek naar de kwaliteit van de exploitatiebegroting over de jaren 2010 t/m 2015.

In het voorliggende rapport treft u onze bevindingen aan over de opvolging van het Twynstra Gudde rapport uit 2011 en ons onderzoek naar de onderbouwing en beheersing van de exploitatiebegroting over de periode 2010 t/m 2015. Wij hebben de belangrijkste bevindingen opgenomen in dit rapport.

Het rapport heeft de volgende indeling:

Kernboodschap van het onderzoek

1. Begrippenlijst	p. 3
2. Managementsamenvatting	p. 5
3. Essentie van het onderzoek en aanbevelingen	p. 7
4. Andere relevante aspecten van het onderzoek	p. 17

Detailuitwerking van het onderzoek

5. Opbouw van het onderzoek	p. 19
6. Detailuitwerking onderdeel A	p. 23
7. Detailuitwerking onderdeel B	p. 27
8. Benchmark met andere waterschappen	p. 35

Bijlagen:

1 - Aanbevelingen gesorteerd op prioriteit en impact	p. 43
2 - Overzicht afwijkingen geselecteerde BBP's	p. 45
3 - Best practice indeling begroting	p. 46
4 - Lijst geïnterviewde personen	p. 48
5 - Formele aspecten inzake de opdracht	p. 49

1. Begrippenlijst

Begrip	Definitie binnen het onderzoek
<i>Programma</i>	<i>Een programma is een hoofd beleidsveld dat bestaat uit een aantal sub beleidsvelden en de financiële doorvertaling die hierop plaatsvindt. Programma's zijn uitgesplitst in te behalen doelen en resultaten vastgesteld door de VV.</i>
<i>Hiërarchische indeling van programma's</i>	<i>Dit betreft een logische doorvertaling van beleidsdoelstelling op programmaniveau naar de volledige uitwerking op budgetniveau.</i>
<i>Producten</i>	<i>Een product betreft de financiële doorvertaling van één sub beleidsveld van Delfland.</i>
<i>Beheer- en beleidsproduct (BBP)</i>	<i>BBP's vormen een door de Unie van Waterschappen voorgeschreven structuur om begrotingen van waterschappen onderling vergelijkbaar te maken. BBP's zijn opgebouwd uit kosten en baten per team, kostensoort en object.</i>
<i>Planning & Control-cyclus</i>	<i>De planning & control-cyclus is het geheel van activiteiten dat uitgevoerd moet worden om duidelijk te maken wat er in een bepaalde periode moet gebeuren als uitkomst van een bestuurlijk proces (planning), de rapportage daarover en de benodigde bijsturing en uiteindelijke verantwoording over de behaalde resultaten aan het bestuur (control).</i>
<i>Zero based budgetting</i>	<i>Het volledig opnieuw financieel opbouwen van bestaande budgetten met inachtneming van de aan het budget gekoppelde beleidsdoelstellingen.</i>
<i>Beleidsrijke of beleidsarme begroting</i>	<i>Onder beleidsrijk wordt verstaan de mate waarin de begroting een kwantificering bevat van de vooraf bepaalde beleidsdoelstellingen.</i>
<i>Budget</i>	<i>Een budget is de hoeveelheid geld die een budgethouder binnen Delfland te besteden heeft aan een vooraf bepaald onderwerp, beleidsterrein etc.</i>
<i>Business-as-usual</i>	<i>Dit betreft budgetten die worden aangewend voor de reguliere (primaire wettelijke) taken. Deze budgetten zijn beperkt beïnvloedbaar.</i>
<i>Speerpunttaken</i>	<i>Dit betreft budgetten die gekoppeld zijn aan niet-wettelijke taken waaraan groot belang wordt gehecht.</i>
<i>Wettelijk en niet-wettelijke activiteiten</i>	<i>Wettelijke activiteiten zijn de taken die Delfland conform de wet verplicht moet uitvoeren. Niet-wettelijke activiteiten zijn de taken en projecten die Delfland verricht die niet zijn voorgeschreven door de wet, maar passen binnen de beleidsdoelstellingen.</i>
<i>Beïnvloedbaar versus niet-beïnvloedbaar budget</i>	<i>Niet beïnvloedbare budgetten betreffen budgetten die door wettelijke, overige externe of contract omstandigheden niet op andere wijze kunnen worden aangewend.</i>
<i>BBVW</i>	<i>BBVW staat voor Besluit Begroten en Verantwoorden Waterschappen. Voor de jaarverslaggeving van waterschappen is de Regeling BBVW van toepassing. Het bevat de kaders waaraan de vorm en inhoud van onder andere de jaarrekening, programmarekening en de programmabegroting moeten voldoen.</i>

<i>Kredietverantwoordelijke</i>	<i>De kredietverantwoordelijke is veelal de verantwoordelijke voor een investeringskrediet voor het realiseren van een investering binnen de gestelde kaders.</i>
<i>Budgethouder</i>	<i>De budgethouder is operationeel verantwoordelijk voor het realiseren van doelstellingen binnen de gestelde kaders van het budget.</i>
<i>Onderzoekperiode</i>	<i>Onder onderzoeksperiode verstaan wij de periode waarin wij bepaalde processen en systemen hebben onderzocht waar ons onderzoek betrekking op heeft.</i>
<i>Proces</i>	<i>Met een proces wordt de manier van behandeling van een bepaalde activiteit (onderbouwen van een begroting) bedoeld.</i>
<i>Systeem</i>	<i>Een doelmatig geordend samenhangend geheel van bij elkaar horende activiteiten en hun onderdelen.</i>

2. **Managementsamenvatting**

2.1 **Drie kernbevindingen**

Tijdens ons onderzoek naar de kwaliteit van de exploitatiebegroting van Delfland hebben wij diverse bevindingen geconstateerd. Deze vindt u in dit rapport. Een drietal bevindingen die de oorzaak van de verschillen tussen begroting – burap – jaarrekening verklaren zijn meer fundamenteel van aard. Deze drie bevindingen maken het ook moeilijk om per onderzocht product (BBP) een scherp beeld te krijgen van afwijkingen op productniveau.

De drie kernbevindingen voor de exploitatiebegroting betreffen:

- Uw programma- en productenindeling is complex, waarbij de organisatorische indeling niet in alle gevallen aansluit op de programma-indeling. Hiermee is een onvoldoende duidelijke koppeling tussen beleidsuitvoering (het realiseren van beleid, doelstellingen en activiteiten) en de exploitatiebudgetten te maken.
- Het instrumentarium om efficiënt en effectief budgetten te bewaken ontbreekt. In het bijzonder de opbouw van exploitatiebudgetten in de financiële administratie is ingewikkeld en ondoorzichtig.
- De aanbevelingen van het rapport van Twynstra Gudde inzake investeringskredieten zijn voor een groot deel opgevolgd. De lessen die hier zijn geleerd kunt u voor een deel toepassen om ook de budgetten en budgetbeheersing van exploitatiebudgetten te versterken.
Bij de (exploitatie)budgetten is de planning in relatie tot de realisatie van de doelstellingen dan wel het beleid nog een belangrijk aandachtspunt. Er is onvoldoende inzicht of de planning realistisch is in relatie tot de beschikbare capaciteit en tijd van de organisatie. Met andere woorden: klopt het budget met de feitelijke uitvoering? Duidelijke en zichtbare keuzes in welke taken worden opgepakt is hierbij gewenst.

De eerste twee genoemde bevindingen zijn dermate fundamenteel van aard dat deze niet zijn op te lossen door het (alleen) aanpassen van de beheersmaatregelen inzake budgetbeheersing.

In de eerste plaats moeten de methodes voor het sturen en beheersen van budgetten aansluiten op de aard van het budget. Hierbij is een eenduidige en eenvoudige relatie tussen beleidsdoelstellingen (outcome), activiteiten om de doelstellingen te realiseren (output) en de financiële middelen essentieel. Deze relatie ontbreekt in de begroting en de budgetten van Delfland. Hierbij ontbreekt ook een heldere indeling in 'business as usual' budgetten en budgetten voor speerpunten dan wel niet-beïnvloedbare en beïnvloedbare budgetten.

De 'business as usual' budgetten zijn veelal voor de wettelijke taken die u als waterschap moet uitvoeren. Afwijkingen worden hierbij in de regel veroorzaakt door externe factoren (zoals weersomstandigheden en veranderingen in wet- en regelgeving). Bij deze budgetten staat vooral de omvang van de taken in relatie tot de budgetten (doelmatigheid) centraal. Bij speerpunttaken staat een directe relatie met de beleidsdoelstellingen en de budgetten centraal. Het duidelijk krijgen van de prestatie-indicatoren bij deze beleidsdoelstellingen is een vereiste. Daarnaast moet uw organisatie ingericht zijn om te meten in hoeverre de realisatie van deze beleidsdoelstellingen in lijn ligt met uitputting van budgetten. Hiermee verkrijgt uw organisatie het inzicht om gedurende het jaar bij te sturen. Daarnaast verkrijgt uw organisatie de mogelijkheden om de kosten van het afbouwen van oud beleid en de ruimte die dit biedt voor het implementeren van nieuw beleid, inzichtelijk te maken. Bovengenoemde aspecten worden enerzijds belemmerd door tekortkomingen in het financieel systeem, anderzijds wordt dit nog niet op deze wijze uitgevoerd binnen het begrotingsproces.

In de tweede plaats biedt de huidige budgetbewaking en de mogelijkheden die het huidige financiële pakket daarbij biedt onvoldoende ondersteuning om tijdig en volledig verschillen te ontdekken en te verklaren. Het opnieuw inrichten van (adequate) instrumentaria (zoals eenduidige en heldere begrotings- en budgetopbouw, nauwe budgetrelatie met beleidsdoelstellingen en activiteiten, indeling naar 'business as usual' taken en speerpunttaken, wettelijke en niet-wettelijke taken, beïnvloedbare en niet-beïnvloedbare budgetten en de herinrichting van de financiële administratie) is daarbij onmisbaar. In deze rapportage geven wij weer welke bevindingen we hebben geconstateerd in het doorlichten van het begrotingsproces (van de exploitatie) die (mede) oorzaak zijn van het onvoldoende beheersen van budgetten wat geleid heeft tot de sterke afwijkingen tussen begroting – burap – jaarrekening van de afgelopen 5 jaren.

2.2 Context

Voor onze onderzoekswerkzaamheden hebben wij de best practice op het gebied van het begrotingsproces als normenkader gehanteerd. Deze best practice is gebaseerd op onze ervaring en advisering bij andere waterschappen en lokale overheden. Dit betekent dat onze bevindingen en adviezen zijn gericht op het in lijn brengen van de feitelijke situatie van Delfland met de best practice.

Hierbij moet rekening gehouden worden met het feit dat de bestaande procesgang van Delfland is ontstaan binnen een bepaalde context. Onder context verstaan wij de politieke en ambtelijke keuzes uit het verleden, maar ook het aanwezige instrumentarium dat heeft geleid tot de bestaande indeling van de begroting en de gehanteerde procesgang.

Concreet zien wij dat het huidige financiële pakket (GIDS) van Delfland de organisatie onvoldoende faciliteert om te kunnen voldoen aan de best practice. Ondanks dit gebrek aan instrumentarium is de organisatie van Delfland de afgelopen jaren er in geslaagd een aantal verbeterlagen te realiseren. Dit heeft geresulteerd in een meer nauwkeurige begrotingsrealisatie in 2015. Daarnaast verwachten wij dat de aard van de getroffen maatregelen zal leiden tot blijvende verbeteringen in de toekomst. Wij constateren dat Delfland nu tegen een aantal systematische grenzen aan loopt om bepaalde onderwerpen verder te verbeteren. Op de aspecten procesgang en cultuur zien wij ook binnen de huidige context kansen voor verdere verbetering.

Gezien het feit dat Delfland momenteel de overgang naar een nieuw financieel pakket voorbereidt, biedt dit een aanleiding en kansen om de in dit rapport genoemde onderwerpen te adresseren. In onze rapportage toetsen wij Delfland aan de best practice en brengen wij de mogelijkheden in kaart processen verder te verbeteren en in lijn te brengen met de best practice.

3. Essentie van het onderzoek en aanbevelingen

In opdracht van de Rekeningcommissie van Delfland hebben wij een onderzoek verricht in een tweetal onderdelen:

- Welke beheersmaatregelen zijn genomen naar aanleiding van de adviezen en lessen uit het rapport van 2011? Wat is op dit moment de status van deze beheersmaatregelen?
- Het onderzoek naar de kwaliteit van de exploitatiebegroting (over de periode 2010 t/m 2015).

3.1 Inventarisatie actuele stand van zaken van conclusies en lessen uit het onderzoek 'Projectramingen' uit 2011

In opdracht van de Rekeningcommissie van Delfland hebben wij een korte inventarisatie verricht van de actuele stand van zaken van de conclusies en lessen getrokken uit het onderzoek 'Projectramingen' 2011 van Twynstra Gudde.

Onderdeel A: Inventarisatie actuele stand van zaken van de conclusies en lessen uit onderzoek 'Projectramingen' uit 2011

Wij hebben vastgesteld dat goede opvolging heeft plaatsgevonden op de bevindingen van Twynstra Gudde. De scope van de rapportage focust zich op de investeringskredieten van Delfland en daarmee op de afdelingen in uw organisatie die werken vanuit een investeringsproject, anders gezegd 'de projectorganisatie'. Op een drietal onderdelen zien wij ruimte voor verdere verbetering binnen uw projectorganisatie inzake investeringen:

- **Informatiedeling**

Informatiedeling gaat in op de beschikbare relevante informatie per laag van de organisatie. Wij stellen vast dat onvoldoende is geborgd dat geleverde informatie voldoende specifiek gemaakt wordt naar de rol van de betreffende ontvanger. Van belang is dat informatie op voldoende gedetailleerde wijze gepresenteerd wordt aan bijvoorbeeld teamleiders en dat de mate van detaillering afneemt naar mate informatie hoger in de hiërarchie terecht komt richting de secretaris-directeur.

- **'Overkoepelende' programma's, projecten en scopewijzigingen**

Wij stellen vast dat de organisatorische sectorindeling niet aansluit op de gekozen programma-indeling. In enkele gevallen lopen programma's over verschillende sectoren heen. Het behalen van de (programma)doelstellingen ligt dan niet bij één sectorhoofd. In deze situatie is het risico aanwezig dat de verantwoordelijkheden niet voor iedereen in voldoende mate duidelijk zijn.

- **Culture eats strategy**

Binnen de organisatiecultuur van Delfland zien we dat de neiging is ambities op het gebied van planning hoger neer te zetten dan hetgeen de organisatie kan realiseren. Er is onvoldoende zichtbaar inzicht of de planning van investeringen realistisch is in relatie tot de beschikbare capaciteit en tijd van de organisatie. Het is noodzakelijk dat de organisatie hierop aan de voorkant zichtbaar een kritische toets belegt, zodat een cultuur ontstaat waarin mensen elkaar objectief kunnen aanspreken wanneer ingediende plannen niet haalbaar zijn. Hiermee komt de nadruk meer op de kwaliteit van realistische plannen, dan op de kwantiteit. Op dit moment wordt aan het begin van een jaar onnodig veel beslag op financiële middelen (rente en afschrijving) gelegd, die achteraf niet blijken te zijn besteed.

3.2 Aanbevelingen onderdeel A: Inventarisatie actuele stand van zaken van de conclusies en lessen uit onderzoek 'Projectramingen' 2011

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
A 1 Informatiedeling	Pas de informatievoorziening via rapportages aan, aan de informatiebehoefte van de verschillende rollen binnen de hiërarchie van een investering.	Groot - Dit vergt een projectmatige aanpak die de informatiebehoefte van alle betrokken geledingen inventariseert en vertaalt in de rapportagestructuur. Dit is een eenmalige exercitie die naar verwachting enkele maanden zal kosten voor de staf- en lijnorganisatie.	Middel
Toelichting	In de informatiedeling dient de structuur van teamleider-sectorhoofd en secretaris-directeur geborgd te worden. Geborgd moet worden dat een ieder wordt voorzien in de informatiebehoefte die voor de betreffende rol minimaal noodzakelijk is. Deze informatie moet op een uniforme en een (door concerncontrol) toetsbare wijze tot stand komen. In 2016 hebben de geïntroduceerde directiegesprekken een positieve impact gehad op het structureren van de informatiestroom in de structuur teamleider-sectorhoofd.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
A 2 'Overkoepelende' programma's, projecten en scopewijzigingen	Wij adviseren budgetten niet over meerdere sectoren te laten lopen. Ieder budget moet volledig onder één budgetverantwoordelijke vallen.	Groot - Dit proces moet ruim voor een begrotingscyclus beginnen en heeft impact op zowel het bestuur als de organisatie. Een grove schatting is dat dit gehele proces 6 maanden kost.	Hoog
Toelichting	De organisatie is het meest stuurbaar als de organisatie-/sectorindeling in overeenstemming is met de programma indeling. Wanneer een budget binnen meerdere sectoren wordt besteed is het een belemmering als de budgethouder geen of beperkte zeggenschap heeft over de besteding van middelen in een andere sector. Met andere woorden: Hoe kan de budgethouder verantwoordelijkheid dragen voor budgetten die buiten zijn of haar invloed worden besteed?		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
A 3 Culture eats strategy	Realiseer een cultuur waarin alleen plannen worden opgepakt binnen de mogelijkheden van de organisatie.	Middel - Het betreft het in positie brengen van een rol of functie in de planning & control-cyclus van de projecten.	Hoog
Toelichting	Waarborg dat doelstellingen aan de voorkant getoetst worden op realiseerbaarheid binnen de aangegeven periode. Een onafhankelijke partij moet in staat zijn plannings, welke aantoonbaar te ambitieus zijn, te blokkeren. Dit zou moeten gebeuren via toetsing voorafgaand aan uit te voeren beleid en op vooraf bepaalde meetmomenten. Hier is ook een kritische rol van de VV relevant. Onderdeel van deze toets moet ook zijn een beoordeling of de optelsom van alle uit te voeren activiteiten realistisch is en zo nee welke prioriteiten er worden gesteld (meer capaciteit maken, activiteiten niet doen of later doen).		

3.3 Onderzoek naar de kwaliteit van de exploitatiebegroting over de periode 2010 t/m 2015

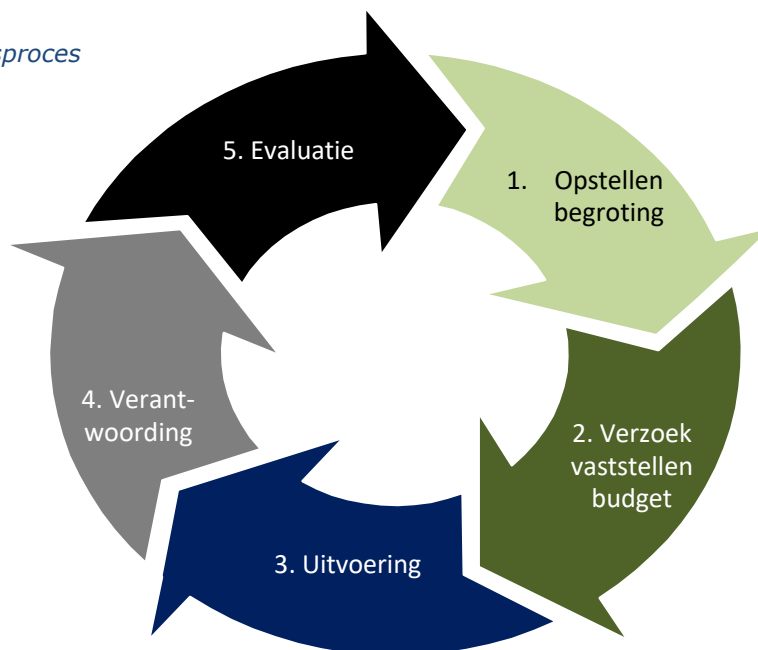
In opdracht van de Rekeningcommissie van Delfland hebben wij:

- Een onderzoek verricht naar de kwaliteit van de exploitatiebegroting over de periode 2010 t/m 2015.

Voor dit onderdeel van het onderzoek hebben wij een 25-tal BBP's onderzocht (in 2015 had Delfland 88 BBP's). Van deze 25 BBP's betreffen 14 BBP's de BBP's die de grootste afwijkingen hebben getoond gedurende de onderzoeksperiode. De overige 11 zijn geselecteerd in samenspraak met de Begeleidingscommissie. Deze zijn zodanig geselecteerd dat deze een goede weergave zijn van de BBP's; met grote en kleine afwijkingen en incidentele en structurele afwijkingen en een voldoende spreiding. Op basis van deze 25 BBP's hebben wij gesprekken gevoerd met de stafafdelingen, concerncontrol en financiën en hebben wij de verantwoordelijke budgethouders gesproken via het voeren van interviews. Bevindingen die voortkomen uit deze interviews hebben wij zoveel mogelijk getoetst aan de hand van relevante en beschikbare documentatie. In onze onderzoeksaanpak hadden wij voorzien een workshop te organiseren met bovengenoemde belanghebbenden. Dit bleek agenda-technisch geen haalbare kaart aan de kant van Delfland en om deze reden hebben wij meer interviews uitgevoerd, dan vooraf voorzien. Hiermee is alsnog tot een voldoende representatief onderzoek gekomen. Uit ons kwalitatieve onderzoek van documentatie en de interviews met de budgethouders hebben wij geconstateerd dat de werkwijze en/of opbouw van budgetten niet veel van elkaar verschilt en dat hierin dan ook niet de oorzaak in de verschillen tussen begroting – burap – jaarrekening ligt. Het probleem van de sterke afwijking tussen begroting – burap – jaarrekening heeft een fundamentele oorzaak.

Daarom hebben wij naar de hele cyclus van het opstellen tot evalueren van de begroting gekeken. Hierbij toetsen wij de kwaliteit van de begroting op de standaard onderdelen van een begrotingsproces zoals afgebeeld in onderstaand figuur:

Figuur 1 Visuele weergave begrotingsproces



Wij hebben hieronder puntsgewijs onze bevindingen in de verschillende fases van het begrotingsproces in uw organisatie opgenomen.

Opstellen begroting

- Delfland kent een complexe indeling van haar begroting. De indeling van programma's en de verdeling van producten sluiten niet aan op de inrichting van de organisatie (sectoren) en de financiële administratie. Gevolg is dat budgetten over verschillende programma's (kunnen) lopen, waardoor de budgethouders budgetten niet volledig kunnen beïnvloeden als deze niet binnen de eigen sector vallen. Dit belemmert de mogelijkheden om budgetten te bewaken en efficiënt aan te wenden.
- De nauwkeurigheid van de begroting neemt sinds 2012 toe. In 2015 is voor het eerst sprake van een relatief beperkte afwijking tussen het resultaat volgens de begroting, bestuursrapportage en de jaarrekening. Dit is het gevolg van het feit dat ervaringscijfers structureel worden verwerkt in de begroting van het volgende jaar en budgethouders minder ruimte hebben af te wijken van begrotingsuitgangspunten.
 - voor budgetten die nauwelijks of niet beïnvloedbaar zijn, leidt dit tot een meer betrouwbare begroting;
 - dit leidt tot een beleidsarme begroting;
 - door de huidige beleidsarme begroting ontbreekt het incentive om middelen op een meer efficiënte of effectieve wijze te besteden;
 - de kosten van beleid zijn nauwelijks te traceren aangezien een directe link ontbreekt tussen taakveld en bestede middelen binnen de onderbouwing van budgetten. Dit belemmert het inzichtelijk maken van het financiële effect van beleidswijzigingen;

- wij hebben begrepen dat de voorlopige cijfers van 2016 in lijn met 2015 liggen en beperkte afwijking laten zien tussen begroting, bestuursrapportage en de jaarrekening.
- In het begrotingsproces ontbreekt een uniforme wijze van onderbouwen van budgetten. Mede hierdoor ontbreekt een proces dat faciliteert dat een koppeling bestaat tussen beleidsdoelstellingen en activiteiten en de begroting van individuele budgetten. Dit belemmert het lerend vermogen van de organisatie om achteraf te toetsen in hoeverre begrote middelen daadwerkelijk hebben geleid tot het realiseren van vooraf geformuleerde beleidsdoelstellingen en activiteiten.

Verzoek vaststellen budget

- Delfland heeft procesmatig in opzet voldoende gewaarborgd dat de begroting en wijzigingen op de begroting op rechtmatige wijze plaatsvinden.
- Binnen Delfland vindt een beperkte zichtbare toetsing plaats of de vertaling van wensen vanuit politiek of ambtelijk bestuur op realistische wijze zijn ingeschat en zijn vertaald naar de beschikbare capaciteit en aanwending van middelen. Hierdoor bestaat het risico dat gedurende een jaar geconcludeerd wordt dat de beschikbare middelen onvoldoende zijn om vooraf gestelde doelstellingen te realiseren.

Uitvoering

- De introductie van directiegesprekken heeft een positief effect op de stuurmogelijkheden van de directie op de uitputting van budgetten in relatie tot het realiseren van doelstellingen. De informatie die voortkomt uit deze gesprekken stelt de directie aan het einde van een rapportageperiode in staat waar nodig bij te sturen om doelstellingen alsnog te realiseren, schade te beperken of om tussentijds middelen op een andere wijze in te zetten.

Verantwoording

- Wij zien onvoldoende zichtbare aandacht voor de samenhang tussen budgetuitputting en de mate van realisatie van doelstellingen in de bestuursrapportage en de jaarrekening. In 2016 heeft de organisatie eerste stappen gezet dit te verbeteren, dit valt echter buiten onze onderzoeksperiode aangezien wij ons hebben gefocust op de periode 2010 t/m 2015. Een onderdeel van de verbeteringen die wij hebben vastgesteld betreft de introductie van de directiegesprekken, waarin per sector afwijkingen en bijzonderheden worden toegelicht.
- Binnen de verslaggevingsvoorschriften voor Waterschappen (BBVW) wordt de rechtmatigheid van bestede middelen bepaald op het saldo van baten en lasten op programmaniveau. Dit betekent dat het College van D&H (hierna: D&H) meevallers kan inzetten om tegenvallers op te vangen zonder toestemming van de VV. Binnen Delfland bestaan geen normen vanaf welk bedrag individuele afwijkingen op baten en/of lasten moeten worden toegelicht. In de onderzoeksperiode vindt deze toelichting dan ook op zeer beperkte wijze plaats. In de geactualiseerde Verordening Beleids- en verantwoordingsfunctie, welke op 16 februari 2017 ter vaststelling aan de VV voorligt, is de norm bepaald op het toelichten van afwijkingen wanneer deze groter zijn dan € 50.000 op het niveau van een Beleid en beheer product ((BBP, zowel positief als negatief). Hiermee neemt de VV een duidelijke besluit om meer inzicht te verkrijgen in positieve dan wel negatieve verschillen en de verklaring daarbij.

Evaluatie

- Door de wijze van begroten binnen Delfland is het ingewikkeld achteraf vast te stellen in hoeverre binnen de kaders van de begroting (beleids)doelstellingen zijn gerealiseerd. Door dit structureel te evalueren neemt het lerend vermogen van de organisatie toe en draagt dit bij tot het verbeteren van de beleidsrijkheid van de begroting. Tevens zijn doelen op onderdelen te abstract geformuleerd, wat toetsing ingewikkeld maakt.

Bovenstaande bevindingen hebben tot een flink aantal aanbevelingen geleid die noodzakelijk zijn om te komen tot een begrotingssystematiek die in lijn ligt met de best practice. Bij elke aanbeveling hebben wij de impact op de organisatie beschreven en tevens hebben wij een prioriteit aangegeven.

3.4 Aanbevelingen onderdeel B: Onderzoek naar de kwaliteit van de exploitatiebegroting over de periode 2010 t/m 2015

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.1 Opstellen begroting	Breng de hiërarchische indeling van programma's en producten in lijn met de organisatie inrichting. Breng een onderscheid aan tussen "business as usual" en speerpunten, wettelijk en niet wettelijk, beïnvloedbare en niet-beïnvloedbare producten en budgetten.	Zeer groot – Dit vergt een organisatiewijziging of een herindeling van de programma's. Beide exercities vergen ongeveer een jaar.	Hoog
Toelichting	Twee opties die het eigenaarschap van de budgetten binnen de sectoren bevorderen: - Doorvoeren organisatiewijziging zodat indeling sectoren beter aansluit bij de programma- en productenindeling. - Aanpassen programma- en productenstructuur. De indeling van de organisatie is leidend voor de programma- en producten indeling. Dit kan tevens impact hebben op de logica achter de portefeuilleverdeling binnen D&H. Deze portefeuilleverdeling kan bij een nieuwe beleidsperiode nieuw ingevuld worden en vraagt nader 'studeerwerk', wat niet binnen de scope van dit onderzoek valt. Wij benadrukken dat iedere wijziging die de politiek aanbrengt in de programma indeling impact heeft op de mate waarin de programma indeling aansluit bij de organisatie indeling en de indeling van de financiële administratie. Idealiter zijn bovenstaande aanbevelingen doorgevoerd voordat de implementatie van het nieuwe financiële systeem plaatsvindt. Dit is een natuurlijk moment voor het aanpassen van de indeling van de financiële administratie.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.2 Opstellen begroting	Pas "zero based budgetting" toe bij budgetten die een structurele afwijking laten zien.	Groot – De inventarisatie van betrokken budgetten en opnieuw bepalen van de budgetten zal ongeveer 3 maanden kosten. Dit heeft impact op D&H, Staf- en lijnafdelingen.	Hoog
Toelichting	Via de "zero based budgetting" methodiek wordt een budget vanaf 'scratch' opnieuw opgebouwd. Het start met een inventarisatie van de te realiseren doelstellingen en hieraan gerelateerde taken, leveringen en diensten uit het betreffende budget. Per element worden de kosten opnieuw onderbouwd en gecumuleerd tot het uiteindelijke budget.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.3 Opstellen begroting	Pas "zero based budgetting" toe bij budgetten die in de ogen van D&H en directie efficiënter kunnen worden uitgevoerd.	Afhankelijk van het aantal budgetten dat wordt geselecteerd.	Laag
Toelichting	Wanneer het beeld bestaat dat een bepaald beleidsterrein onvoldoende efficiënt wordt uitgevoerd kan via deze methodiek een objectief beeld worden bepaald. Aanwijzen van budgetten welke een zero-based budgetting moeten ondergaan ligt bij het D&H.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.4 Opstellen begroting	Draag zorg voor een transparante doorbelasting van overhead.	Middel – Kosteninventarisatie en het bepalen van een verdeelsleutel vergt ambtelijke inspanning en besluitvorming door D&H. In 2016 is een geactualiseerde kostenverdeelstaat opgesteld. Onderzocht moet worden in hoeverre deze kostenverdeelstaat de aanbevelingen afdekt.	Middel

Toelichting	Alle indirecte kosten moeten worden geïnventariseerd. Vervolgens moet bepaald worden op welke wijze deze kosten worden toegerekend aan producten. Deze verdeelsleutel is in 2016 vastgesteld door D&H en de VV. Via de kostenverdeelstaat worden de kosten toegerekend aan producten. Het BBVW schrijft voor dat overhead op productniveau moet worden toegerekend.
--------------------	---

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.5 Opstellen begroting	Draag zorg voor een uniforme wijze van het onderbouwen van een begrotingspost.	Middel – Eenmalige exercitie om alle onderbouwing om te zetten. Daarna onderdeel van het regulier proces.	Middel
Toelichting	Door centraal een stramien op te stellen van verplichte onderbouwing per (type) begrotingspost wordt de vergelijkbaarheid van begrotingsposten vergroot. Optioneel kan ervoor gekozen worden hier specifieke software voor te gebruiken.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.6 Verzoek vaststellen budget	Draag zorg voor een zichtbare toetsing op de onderbouwing van budgetten.	Middel – Maak bestaande controles zichtbaar en breidt deze waar nodig uit.	Hoog
Toelichting	Een onafhankelijke zichtbare toetsing op budgetten draagt bij aan de kwaliteit van de begroting. Te hoge ambities en onvoldoende onderbouwde budgetten worden gesignaleerd. Hiermee wordt het risico beperkt dat de realisatie sterk afwijkt van het budget. Immers, een goede begroting is een realistische begroting.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.7 Uitvoering	Pas de informatievoorziening aan naar de informatiebehoefte van de verschillende rollen binnen de organisatie hiërarchie.	Groot - Dit vergt een projectmatige aanpak die de informatiebehoefte van alle betrokken geledingen inventariseert en vertaalt in de rapportagestructuur. Dit is een eenmalige exercitie die naar verwachting enkele maanden zal kosten voor de lijnorganisatie.	Middel
Toelichting	Op dit moment is de organisatie veel tijd kwijt aan het opstellen van rapportages op programma-, en ook op sectorniveau. Door hier een structuur in te kiezen kan de informatiewaarde toenemen tegen minder structurele inzet van de organisatie.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.8 Uitvoering	Faciliteer budgetbewaking binnen de lijnorganisatie.	Middel – Dit vergt een instrumentarium dat beschikbaar moet komen bij de implementatie van het nieuwe financiële systeem.	Hoog
Toelichting	Bij de invoering van het nieuwe financiële systeem adviseren wij u de nadruk te leggen op het verbeteren van het instrumentarium op het proces van bestellen (aangaan verplichting) tot betalen.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.9 Uitvoering	Bewaak en rapporteer de mate van doelrealisatie.	Middel – Betreft een uitbreiding van rapportages welke naar schatting leidt tot tussen 10 en 20% van de (structurele) tijdsbesteding bij het tot stand komen van rapportages. In 2016 zijn hier de eerste stappen in gezet, maar dit valt buiten onze onderzoeksperiode.	Hoog

Toelichting	Door een match te maken tussen budgetuitputting en de mate van doelrealisatie wordt inzichtelijk in hoeverre middelen moeten worden aangevuld of kunnen worden aangewend voor andere doeleinden. Het biedt meer stuurmogelijkheden voor de ambtelijke top en het politiek bestuur.
--------------------	--

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.10 Verantwoording	De VV bepaalt rapportagenormen.	Laag – Betreft uitbreiden van de financiële toelichting bij de programma's.	Middel
Toelichting	Neem een politiek besluit over de normering vanaf welk bedrag afwijkingen in rapportages (bestuursrapportage en de programmarekening) verplicht een toelichting moet hebben.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.11 Verantwoording	Budgethouders zijn alleen verantwoordelijk voor budgetten waarop zij direct invloed kunnen uitoefenen.	Middel – Kan als onderdeel van de herijking van de programma's, producten of organisatiewijziging worden meegenomen.	Middel
Toelichting	Doordat budgetten over verschillende sectoren lopen vallen niet alle uitgaven binnen de bevoegdheden van de budgethouder. Bij een eventuele herijking van de programma- en productenindeling moet dit aspect worden meegenomen. Dit werkt immers negatief op het eigenaarschap van budgethouders.		

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.12 Evaluatie	Draag zorg voor lerend vermogen in de planning & control-cyclus.	Laag – Betreft louter input voor de begroting van het nieuwe jaar.	Hoog
Toelichting	Medewerkers moeten bewust omgaan met wijzigingen in hun omgeving die impact hebben op de uitvoering van hun werk. Deze wijzigingen (in beleid maar ook in innovatieve mogelijkheden) kunnen financiële impact hebben die relevant zijn voor de samenstelling en hoogte van budgetten.		

4. Andere relevante aspecten van het onderzoek

Voor ons onderzoek hebben we ook naar het financiële beeld en de culturele aspecten binnen Delfland gekeken, met als doel te ontdekken of hieruit ook een verklaring en/of beeld te verkrijgen is waarom de afwijkingen tussen begroting – burap – jaarrekening zo groot zijn.

Voor de beantwoording van de deelvragen hebben wij tevens aandacht besteed aan de volgende aspecten:

1. Inzichtelijk maken van de begrotingsafwijkingen gedurende de onderzoeksperiode.
2. Via een benchmark hebben wij vastgesteld hoe Delfland presteert in relatie tot andere waterschappen.
3. De culturele aspecten die wij zien rondom het begrotingsproces.

Inzicht in de begrotingsafwijkingen gedurende de onderzoeksperiode

Waar in 2013 Delfland een primair begrotingssaldo kende van € 7,2 miljoen negatief liet het jaarrekeningresultaat een saldo zien van € 4,5 miljoen positief. Dit betreft een afwijking van € 11,7 miljoen positief. In 2015 heeft Delfland budgetten geschrapt die bijdroegen aan budgetruimte zonder duidelijk beleidsdoel en daarbij meer aandacht besteed aan budgetbewaking. Dit heeft zich geuit in een meer betrouwbare begroting van het jaarrekeningresultaat. Waar in 2015 sprake was van een primair begrotingssaldo van € 6,5 miljoen positief, was in de jaarrekening sprake van een werkelijk resultaat van € 9,0 miljoen positief, een afwijking van € 2,5 miljoen positief. Binnen de periode 2013 tot met 2015 is Delfland er in geslaagd de uiteindelijke afwijking van het saldo in de primaire begroting tot het feitelijke resultaat terug te brengen van € 11,7 miljoen positief naar € 2,5 miljoen positief.

Uitkomsten benchmark

Bovengenoemde ontwikkeling zien wij ook terugkomen in de benchmark resultaten. In 2013 lag de afwijking van het jaarrekeningresultaat ten opzichte van de bestuursrapportage op 130% van het landelijk gemiddelde en in 2014 op 200%. In 2015 is conform bovengenoemd beeld sprake van een kentering en zit Delfland op 20% van het landelijk gemiddelde.

Het structureel toepassen van ervaringscijfers zal er toe leiden dat Delfland aan de goede kant van de benchmark zal blijven. Hierbij zijn de volgende aspecten van belang:

- De norm betreft de prestaties van collega waterschappen en kan niet beïnvloed worden door Delfland zelf. Wanneer de branche verbetert of verslechtert dan beïnvloedt dit de score van Delfland.
- Aangezien Delfland steunt op ervaringscijfers zal de score stabiel blijven zolang geen sprake is van impactvolle wijzigingen in de activiteiten die Delfland uitvoert. In de praktijk is hier zelden sprake van.

Culturele aspecten van het begrotingsproces

Binnen Delfland zijn de stafdiensten in de praktijk de inhoudelijke eigenaren van de planning & control-cyclus. Feitelijk bestaat deze cyclus om beleidsverantwoordelijken in staat te stellen inhoudelijk verantwoording af te leggen aan D&H en VV op welke wijze middelen worden beklemd/besteed om door D&H en VV geformuleerde doelstellingen te realiseren. Dit betekent dat het eigenaarschap van de planning & control-cyclus behoort te berusten bij de lijnorganisatie. Deze rol en verantwoordelijkheid zien wij onvoldoende genomen worden door uw lijnorganisatie. Hierdoor worden de stafdiensten gedwongen deze verantwoordelijkheid op te pakken, terwijl zij zich zouden moeten kunnen beperken tot het ondersteunen en toetsen van de lijnorganisatie.

Wij zien dat budget- en kredietverantwoordelijken binnen Delfland een neiging hebben de lat hoger te leggen dan de organisatie aankan. Dit betekent dat realisatie snel achterblijft op vooraf geschapen verwachtingen. Het nadeel is dat middelen bij de begroting hierdoor worden beklemd en niet kunnen worden gebruikt voor het realiseren van andere doelstellingen. De nuance hierop betreft het feit dat Delfland er voor kiest veel investeringen te agenderen, zodat de werkelijk gepleegde investeringen binnen de gewenste kader vallen. De investeringen die geen doorgang vinden zijn hierbij ingecalculeerd. De afweging die hierbij plaatsvindt, wordt beperkt vastgelegd.

Binnen onderdelen van de lijnorganisatie lijkt nog sprake te zijn van een cultuur waarin men er van uit gaat dat er voldoende middelen beschikbaar zijn om alle wensen te realiseren. Dit wordt versterkt door de omvang van het eigen vermogen van Delfland. Dit vermogen zit echter hoofdzakelijk beklemd in vaste activa (bijvoorbeeld gebouwen, bedrijfsmiddelen etc.). Deze middelen zijn niet per definitie beschikbaar op de bankrekening van Delfland, getuige ook de schuldpositie van Delfland. Wij zien onvoldoende bewustzijn op dit vlak. De groei van het eigen vermogen de afgelopen jaren is nodig en derhalve ingezet om de schuldpositie te laten dalen. Daar is Delfland de afgelopen vier jaar ook in geslaagd. Dit leidt wel tot het bijzondere beeld dat Delfland ten opzichte van andere waterschappen meer schuld en meer eigen vermogen heeft.

Binnen Delfland is geen bewuste keuze gemaakt om risico's te dekken via individuele budgetten, aparte posten onvoorzien in de begroting of (deels) via het weerstandsvermogen.

De cultuur is dat het weerstandsvermogen niet wordt aangesproken en dat alle tegenvallers binnen de begroting realisatie worden opgevangen. Wij adviseren de VV hierin een structurele keuze te maken. Deze keuzes geeft D&H kaders rondom de noodzakelijke omvang en toepassing van het weerstandsvermogen.

Wij adviseren een uitwerking te maken welk type risico's binnen de budgetten opgevangen dient te worden. Gedacht kan worden aan risico's met beperkte omvang gekoppeld aan de dagelijks uitvoering. Meer materiële risico's met een beperkte kans van voorkomen, komen wellicht meer in aanmerking om gedekt te worden via het weerstandsvermogen. Deze afweging ontbreekt momenteel in de dagelijkse praktijk.

Bovenstaande bevindingen komen voort uit houding en gedrag. Cultuuraspecten zoals onveiligheid en/of druk hebben wij niet kunnen waarnemen tijdens onze observaties.

5. Opbouw van het onderzoek

Onderstaand geven wij weer hoe wij de twee verschillende onderdelen van de onderzoeksvraag hebben opgepakt en uitgevoerd.

Onderdeel A: Verricht een korte inventarisatie van de actuele stand van zaken van de conclusies en lessen uit het onderzoek projectramingen 2011

Deelvragen

1. Welke beheersmaatregelen zijn genomen naar aanleiding van de adviezen en lessen uit het rapport van 2011? Wat is op dit moment de status van deze beheersmaatregelen?
2. Welke adviezen en beheersmaatregelen naar aanleiding van het onderzoek 'Projectramingen' zijn van belang voor het onderzoek "Kwaliteit van de exploitatiebegroting van Delfland"?

Aanpak beschreven in de offerte	Gevolgde aanpak
Geven van een workshop met (alle) verantwoordelijke schakels in het begrotingsproces met als doel te achterhalen in hoeverre aanbevelingen zijn opgepakt en indien niet opgepakt wat daarvan de achterliggende reden is.	De workshop heeft geen doorgang gevonden door agenda technische issues binnen Delfland. Om deze reden is het aantal interviews uitgebreid.
Door het voeren van interviews stellen wij vast welke maatregelen getroffen zijn sinds de rapportage van Twynstra Gudde. Daarbij brengen wij de aangepaste procedure/werkwijze in uw organisatie in kaart en bepalen of deze werkwijze verder van toepassing is in het begrotingsproces.	Conform offerte uitgevoerd.
Met uw management de beelden bevestigen die voortkomen uit stap 1 en 2 mede om een beeld te krijgen van de 'tone at the top' als cultureel aspect bij het invoeren van de beheersmaatregelen in uw organisatie.	Conform offerte uitgevoerd.
'Fit-gap analyse' uitvoeren door de realiteit verkregen uit bovenstaande 3 stappen af te zetten tegen de adviezen uit het adviesrapport uit 2011.	Conform offerte uitgevoerd.

Deze 'fit-gap analyse' krijgt vorm door in een matrix de volgende aspecten op te nemen:

- Aanbeveling uit het rapport
- Kwalificatie of aanbeveling generiek is voor het begrotingsproces of alleen betrekking heeft op projectramingen
- Mate waarin de aanbeveling 'geland' is in de organisatie en indien niet volledig een motivatie waarom deze aanbeveling (nog) niet volledig is opgenomen in uw organisatie

Bovengenoemde aanpak heeft geresulteerd in de beantwoording van uw deelvragen.

Onderdeel B: Verricht een onderzoek naar de kwaliteit van de exploitatiebegroting over de periode 2010 t/m 2015

Deelvragen:

Fase	Deelvragen
In beeld brengen van afwijkingen en vinden van rode draad in deze afwijkingen binnen uw organisatie.	• Wat zijn de afwijkingen in de programma's en onderliggende programmalijnen tussen de verschillende bestuurlijke P&C producten in de periode 2010-2015? Zijn deze afwijkingen in deze P&C producten adequaat toegelicht? • Wat zijn de oorzaken van deze afwijkingen en is hierin een rode draad te onderkennen? Wat is deze rode draad?
In beeld brengen van de AO/IB rondom het begrotings- en bijstellingsproces.	• Op welke wijze worden binnen Delfland de budgetten begroot? • Hoe stellen de budgethouders gedurende het begrotingsjaar hun prognoses op en bij?
Aanbevelingen en conclusies	• Op welke wijze kan de kwaliteit van de exploitatiebegroting van Delfland worden verbeterd? Welke beheersmaatregelen zijn daarvoor nodig? • Is er een verbinding te leggen naar soortgelijke onderzoeken bij andere overheden en wat zijn de lessen hieruit voor Delfland?

Aanpak beschreven in de offerte	Gevolgde aanpak
Feitelijke analyse van afwijkingen en deze per programma en product door de jaren heen in beeld brengen. Bij dit feiten onderzoek maken wij gebruik van onze landelijke database waarin we de begrotingen van alle waterschappen hebben en landelijke trends kunnen waarnemen. Hierdoor kunnen we naast een rode draad in de afwijkingen binnen de organisatie een beoordeling maken of deze rode draad overeenkomt met vergelijkbare organisaties.	• Wij hebben een integrale analyse gemaakt op BBP-niveau over de periode 2010 t/m 2015. • De BBP's zijn gelabeld naar absolute en relatieve afwijkingen t.o.v. de begroting. • Trendanalyse verricht op de afwijkingen op BBP-niveau. • Daarnaast een analyse opgesteld van het resultaat volgens begroting, bestuursrapportage en jaarrekening. • Bovengenoemde analyse via benchmark afgezet tegen andere waterschappen over de periode 2013 t/m 2015. • Analyse verricht op de benchmark gegevens.
Beschrijving maken van de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB) rondom het begroten en bijstellen. Wij zullen daarbij niet alleen beoordelen hoe het proces rondom begroten en bijstellen er op generiek niveau uitziet in uw organisatie. Aan de hand van interviews met alle verschillende producteigenaren leggen wij de door hen gehanteerde werkwijze vast. Zodoende kunnen we vaststellen in hoeverre een budgethouder hierbij een standaard werkwijze hanteert met vooraf geformuleerde uitgangspunten, maar ook wat de spelregels zijn voor het bijstellen en welke waarborg zorgt voor het tijdig doorgeven van bijstellingen. Dit levert een landschap op van verschillende methoden, die binnen uw organisatie aanwezig zijn, om te begroten en bij te stellen. Tevens laten we terugkomen hoe u begroting en realisatie met elkaar confronteert en wat u als organisatie hiervan leert.	• Via interviews hebben wij het begroting- en bijstelproces in beeld gebracht. • Via interviews hebben wij het proces van budgetbewaking op budgethouder-, sectorhoofd- en directieniveau in beeld gebracht. • Via interviews vaststellen op welke wijze budgetrealisatie input oplevert richting de nieuwe begroting. • Uitkomsten van interviews zoveel mogelijk getoetst op basis van documentatie. • Via documentstudie het normenkader rondom het begrotingsproces in kaart brengen en analyseren.
Om duidelijk te maken welke beheersmaatregelen u kan treffen om de wijze van begroten te verbeteren brengen wij per product in kaart wie wat doet en wat daarbij de onderliggende redenering/uitgangspunt, timing, gebruikte informatie en resultaat is.	Wij hebben onderzocht in hoeverre budgetten zijn onderbouwd met een financiële vertaling van beleidsdoelstellingen. Doordat afwijkingen niet op productniveau worden gepresenteerd hebben wij niet kunnen vaststellen in hoeverre afwijkingen worden vastgesteld en geanalyseerd.

Wij kunnen een directe verbinding leggen naar soortgelijk onderzoek naar de kwaliteit van het begrotingsproces. Mede door het afstemmen met het proces bij vergelijkbare organisaties komen wij tot een best practice voor het begroten en bijstellen in uw organisatie.

Doordat een logische hiërarchie ontbreekt in uw programma- en productindeling zijn wij onvoldoende in staat per budget een koppeling te maken tussen doelrealisatie en financiële afwijkingen.

Samengevat zijn wij onvoldoende in staat gebleken een analyse op BBP-niveau te maken rondom de kwaliteit van het begrotingsproces. Om deze reden hebben wij ons gefocust in het adviseren op het verbeteren van de opzet van het begroting-, bijstel- en budgetbewaking proces.

6. Detailuitwerking onderdeel A

Opvolging van aanbevelingen uit het Twynstra Gudde rapport

De onderzoeksonderwerpen betreffen de 7 lessen die Twynstra Gudde onder hoofdstuk 6.2.2 van haar rapportage geformuleerd heeft en volledig ingaan op de conclusies die Twynstra Gudde trekt naar aanleiding van het door hen verrichte onderzoek.

Vooraf is het van belang om aan te geven dat de rapportage van Twynstra Gudde alleen betrekking heeft op de projectenportefeuille van Delfland. Wij hebben dan ook alleen beoordeeld of deze aanbevelingen in de 'projectorganisatie' zijn geland.

Met deze aanname kunnen wij constateren dat over de hele linie opvolging aan de adviezen is gegeven. Uw organisatie heeft de aanbeveling ter hand genomen, deze belegd bij uitvoerders en in de reorganisatie verder vorm gegeven, veelal door het projectmatig werken in te voeren. Het opstellen van een handboek 'Projectmatig werken' en het indelen van de organisatie van (12) projectleiders naar (4) projectmanagers draagt hier aan bij.

Evenwel is de opvolging van deze adviezen nog niet in alle gevallen uitgewerkt in volledig werkende beheersmaatregelen. Veelal ligt dit gelegen in het feit dat enkele belangrijke stappen, waarmee aanbevelingen invulling krijgen, medio 2016 ingezet zijn. Hiervan is (nog) niet te constateren dat een volledig (effectief) werkende maatregel, die een volledige P&C cyclus heeft doorlopen, aanwezig is. Bij deze aanbeveling concluderen wij dan ook dat deze gedeeltelijk is overgenomen, daar waar uw organisatie in een projectvorm werkt.

Bij een gedeeltelijke invulling van de aanbeveling hebben wij dus geconstateerd dat in de basis de (project)organisatie een (nieuwe/aanvullende) maatregel heeft belegd, maar dat deze nieuwe/aanvullende maatregel nog niet te toetsen is, dan wel is 'geland' in de organisatie.

Samengevat hebben wij in opzet en bestaan de volgende invulling van de aanbevelingen vanuit het Twynstra Gudde rapport geconstateerd:

Implementatie Lessen Twynstra Gudde	In opzet aanwezig	Zichtbare invulling
Uniforme Ramingmethode	●	●
Kostendeskundigheid	●	●
Krediet	●	●
Informatiedeling	●	●
Probleemanalyse / toetsingskader	●	●
'Overkoepelende' programma's projecten en scopewijzigingen	●	●
Culture eats strategy	●	●

Legenda beoordeling

- Groen; advies volledig overgenomen
- Oranje; advies gedeeltelijk overgenomen
- Rood; advies niet overgenomen

Uniforme ramingsmethode

Wij hebben geconstateerd dat binnen uw projectorganisatie sprake is van een heldere normstelling voor het opstellen van ramingen. Daarnaast hebben wij vastgesteld dat deze normstelling zichtbaar wordt nageleefd.

Kostendeskundigheid

Als gevolg van de rapportage van Twynstra Gudde is de kostendeskundigheid van uw projectorganisatie zichtbaar toegenomen. Dit uit zich zichtbaar in de tot stand koming van uw projectramingen.

Krediet

Binnen uw organisatie worden kredieten conform wet- en regelgeving vastgesteld en ingezet.

Informatiedeling

Wij hebben vastgesteld dat sprake is van structurele en kwalitatieve informatievoorziening binnen en vanuit uw projectorganisatie. Wij zien geen onderscheid gemaakt worden tussen de mate van detaillering van informatie op strategisch en operationeel niveau. Het beperken van detaillering op tactisch en strategisch niveau kan de informatiewaarde van rapportages op deze niveaus verhogen.

Probleemanalyse/toetsingskader

Voorafgaand aan uw projecten is sprake van zichtbare afweging om welke reden het project noodzakelijk is en welke elementen de succesfactoren van deze projecten betreffen.

'Overkoepelende programma's, projecten en scope wijzigingen

Binnen Delfland is sprake van kostentoerekening van centrale overhead aan projecten. Hiervoor hanteert Delfland een gangbare doorbelasting methodiek. Wij zien mogelijkheden de transparantie van doorbelaste kosten te verbeteren. Vooral het inzicht welke kosten worden gedragen door dit project en in welke mate deze beïnvloedbaar zijn biedt kansen op verbetering.

Culture eats strategy

In opzet is de projectorganisatie verantwoordelijk voor de inhoud van projectrapportages. In de praktijk zien wij de projectorganisatie beperkt eigenaarschap nemen over de inhoud van verantwoordingsinformatie. Hierbij doelen wij op de inhoudelijke toelichting in rapportages. Dit dwingt uw afdelingen Financiën en Concerncontrol meer eigenaarschap te nemen over de inhoud van rapportages, terwijl zij in opzet primair verantwoordelijk zijn voor het proces en het toetsen van aaangeleverde informatie.

Aanbevelingen voor verdere aanscherping

Hieronder behandelen wij de aanbevelingen die ruimte bieden voor verdere verbetering binnen uw projectorganisatie. Deze aanbevelingen hebben niet alleen betrekking op het verbeteren van uw projectorganisatie en tevens het beheer van de budgetten daarin. Deze aanbevelingen hebben een beperkte relatie met het verder verbeteren van de beheersing van uw exploitatiebudgetten.

Informatiedeling

In de informatiedeling dient de structuur van teamleider – sectorhoofd en secretaris-directeur duidelijk naar voren te komen waarbij een ieder in de informatiebehoefte wordt voorzien die voor zijn rol van belang is. Immers een teamleider heeft andere (gedetailleerdere) informatie nodig dan de secretaris-directeur. Deze eigenheid moet in de informatiedeling al naar voren komen. Vervolgens dient deze informatie op een uniforme en een (door control) toetsbare wijze tot stand te komen. Het starten van directiegesprekken per sector in 2016 draagt hier positief aan bij.

Voor het verder verbeteren van de beheersing van exploitatiebudgetten kan een vervolgactie gericht zijn op het duidelijk krijgen van de informatiepiramide en hiermee duidelijkheid verschaffen in de structuur van verantwoording afleggen en elkaar aanspreken op de juiste momenten met het juiste doel.

'Overkoepelende' programma's, projecten en scopewijzigingen

Wij adviseren budgetten niet over meerdere sectoren te laten lopen, zoals nu het geval is. Hierdoor kan de kredietverantwoordelijke een krediet niet meer transparant volgen en kan ook het eigenaarschap onvoldoende worden gepakt. Tevens bevordert het plaatsen van niet beïnvloedbare taken in een krediet van een lijnverantwoordelijke (zoals ondersteunende taken) het eigenaarschap niet.

Beheersen van overkoepelende kredieten maar ook budgetten ligt bij de krediet-/budgetverantwoordelijke die daaraan ook daadwerkelijk invulling geeft. Zo moeten ondersteunende taken waarop bijvoorbeeld een teamleider geen invloed heeft (centraal ingekochte diensten/leveringen) uit het krediet/budget, waarover hij/zij verantwoording aflegt, worden gehaald. Dit is een werkwijze die zowel binnen projectmatige als exploitatiebudgetten geldt.

Uitzonderingen zijn centraal bepaalde doorbelastingen van overhead die zijn weerslag hebben op alle producten. Deze kosten zijn een gegeven en moeten gedekt worden vanuit de verschillende beleidsvelden.

Culture eats strategy

Wij hebben vanuit onze interviews met betrokkenen geen signalen ontvangen waaruit te herleiden is dat binnen Delfland een cultuur aanwezig is waarbinnen medewerkers zich niet veilig voelen of onder druk worden gezet om bepaalde uitkomsten te presenteren. Het aspect houding en gedrag blijkt in de praktijk wel oorzaak te zijn van het feit dat het begrotingsproces in de basis aangepast moet worden naar een meer toetsbaar proces.

Wij zien een noodzaak de cultuur van te veel plannen (ja zeggen en vervolgens niet (kunnen) uitvoeren) tegen te gaan. Geborgd moet worden dat plannen en planningen kritisch worden geanalyseerd. Dit maakt het mogelijk dat mensen op objectieve wijze kunnen worden aangesproken. Het is noodzakelijk dat duidelijk 'van bovenaf' wordt gecommuniceerd dat het belangrijk is dat taken kwalitatief goed worden uitgevoerd en afgerond, voordat nieuwe taken/wensen worden opgepakt. Dit begint bij de verantwoordelijke portefeuillehouder en eindigt bij de uitvoerder. Daarbij uitgangspunten opstellen waarop getoetst kan worden of een budget/project niet alleen financieel maar ook technisch binnen het geplande kader uit te voeren is, moet de standaard zijn/worden. Hiermee signaleer je sneller dat de 'politiek' en/of het bestuur zich gaat 'overeten'.

Rode draad uit onderzoek A

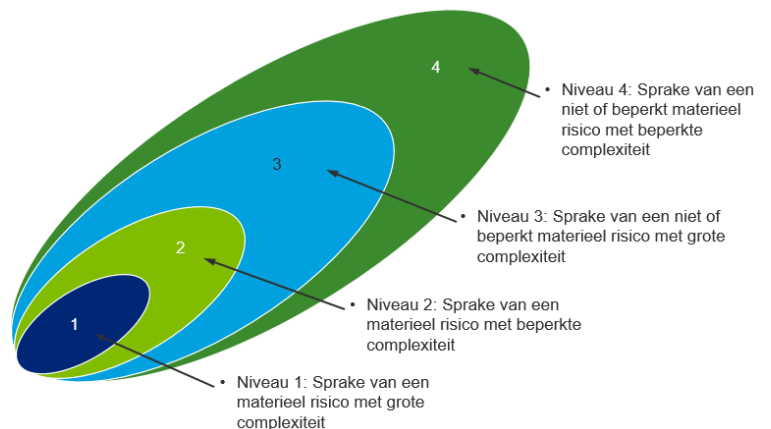
Als rode draad uit het onderzoek naar invulling van de aanbevelingen vanuit het Twynstra Gudde rapport constateren wij het volgende:

- De organisatie (i.c. de projectorganisatie) pakt aanbevelingen serieus op en vertaalt deze naar uit te voeren maatregelen ten einde te borgen dat de aanbevelingen daadwerkelijk in de projectorganisatie landen.
- Vanuit de aanbevelingen heeft het maken van een transparante en onderbouwde inschatting van het krediet meer aandacht gekregen. Eigenaarschap en een eenduidige projectadministratie is belegd waardoor de budget en/of kredietverantwoordelijken meer hun rol kunnen pakken en beter kunnen sturen op de realisatie ervan.

Deze aspecten en waarnemingen nemen we dan ook mee in de beoordeling van de kwaliteit van de exploitatiebegroting en in onze (kern)bevindingen van dit onderzoek.

7. Detailuitwerking onderdeel B

Opzet van het oorspronkelijke onderzoek was om de feitelijke afwijkingen ten opzichte van de begroting in de onderzoeksperiode te specificeren via de BBP's. Via de BBP's wilden wij vaststellen of een verschillende invulling van beheersmaatregelen en/of opbouw van budgetten invloed had op de betrouwbaarheid van de onderbouwing van de begroting. Waarnemingen zijn verspreid over alle niveaus (zie hiernaast) van materieel tot niet materieel en van BBP's met een complexe (begrotings)aard naar minder complex. De verscheidenheid moet borgen dat BBP's te vinden zijn die voor best practices kunnen zorgen waarmee het begrotingsproces bij andere BBP's aan te scherpen is.



Uit onze waarnemingen gedurende het onderzoek hebben we geconstateerd dat de oorzaak die aan het afwijken van begroting – burap - jaarrekening ten grondslag ligt van een veel fundamenteelere aard is. Aanbevelingen geven over aanpassingen in de AO/IB om een eenduidige lijn te krijgen binnen Delfland is hierbij niet de oplossing. De opzet van het begrotingsproces dient te veranderen teneinde een duidelijke aansluiting te krijgen tussen begroting en jaarrekening. Zoals al eerder is aangegeven hebben wij niet kunnen constateren dat er BBP's zijn die een duidelijke (positieve dan wel negatieve) afwijking laten zien in het beheersen van het budget ten opzichte van andere BBP's. Komen tot een 'best practice' waarbij budgethouders instrumenten of andere, duidelijk beschreven en zichtbaar uitgevoerde, maatregelen van elkaar kunnen overnemen, is niet mogelijk gebleken.

Wel hebben wij waargenomen dat uw exploitatiebudgetten feitelijk in een viertal typen onder te verdelen zijn waarvan de opbouw en sturing anders is. Hieronder hebben wij deze typen weergegeven en tevens hebben wij aangegeven welke van de onderzochte BBP's globaal onder deze typen vallen. Hierbij blijkt ook weer dat budgetten met de grootste afwijkingen door de jaren heen (rood) tot en met de budgetten met de kleinere afwijkingen (groen) over de verschillende budgettypen verspreid zijn. Daarnaast valt op dat BBP's met een 'overheadrekeningnummer' (zoals een 3 of 5) ook onder de niet-beïnvloedbare budgetten vallen. Eenduidige indeling in structuur tussen BBP en type budget ontbreekt hierdoor.

Al met al onderstreept dit de waarneming dat niet zozeer de aard of huidige wijze van beheersen van het BBP leidt tot verklaring van de afwijkingen tussen begroting – burap – jaarrekening, maar dat de oorzaak meer ligt in de gehele systematiek van begroten en verantwoorden binnen Delfland en de beschikbaarheid van adequate instrumentaria.

Legenda:

	BBP vertoont structurele grote absolute en/of relatieve afwijking
	BBP vertoont structurele middelgrote absolute en/of relatieve afwijking
	BBP vertoont structurele kleine absolute en/of relatieve afwijking

Type budget	BBP's	Bevinding/aanbeveling										
Overhead	<table><tr><td>Centraal management</td><td>9000</td></tr><tr><td>Centraal management</td><td>5010</td></tr><tr><td>Concerncontrol</td><td>5070</td></tr><tr><td>Automatisering</td><td>5110</td></tr><tr><td>Externe communicatie</td><td>3210</td></tr></table>	Centraal management	9000	Centraal management	5010	Concerncontrol	5070	Automatisering	5110	Externe communicatie	3210	Wij hebben vastgesteld dat de BBP's die de grootste afwijkingen over de onderzoeksperiode laten zien BBP's betreffen die te maken hebben met verantwoording van kosten uit overhead. Het BBVW schrijft voor dat overhead direct aan producten moet worden toegerekend. <i>Aanbeveling:</i> Onderbouwen van deze kosten en het toerekenen van deze kosten met behulp van een kostenverdeelstaat. De uitgangspunten van deze kostenverdeelstaat vragen om besluitvorming, hoogte budgetten steviger onderbouwen en nadrukkelijk eigenaarschap beleggen.
Centraal management	9000											
Centraal management	5010											
Concerncontrol	5070											
Automatisering	5110											
Externe communicatie	3210											
Structurele jaar overstijgende kosten (budgetten gekoppeld aan voorzieningen)	<table><tr><td>Baggerprogramma</td><td>0810</td></tr><tr><td>Onderhoud waterlopen</td><td>0750</td></tr></table>	Baggerprogramma	0810	Onderhoud waterlopen	0750	Het baggerprogramma vertoont sterke pieken en dalen die vervolgens rond de jaarafsluiting het meest actueel worden omdat dan veelal de uitvoering ligt. Doorschuiven of eerder uitvoeren heeft direct grote financiële impact. Deze pieken worden opgevangen binnen de onderhoudsvoorziening. <i>Aanbeveling:</i> Het monitoren van deze onderhoudsvoorziening en het periodiek doorlichten in hoeverre deze voorziening nog steeds actueel is, op vooral aantallen en prijsstelling, is voor dit budget de noodzakelijke beheersmaatregel. Hier ligt het accent op het monitoren van efficiency en planning.						
Baggerprogramma	0810											
Onderhoud waterlopen	0750											

Uitvoerings- budgetten (niet- beïnvloedbaar)	Beheer niet- reglementaire zaken	3130	Budgetten gekoppeld aan waterbeheer zijn in grote mate afhankelijk van de klimatologische omstandigheden. Delfland beheert deze budgetten door gebruik te maken van ervaringscijfers (business-as-usual budgetten). <i>Aanbeveling:</i> Aangezien deze budgetten moeilijk te voorspellen zijn is de keuze voor ervaringscijfers een voor de hand liggende beheersmaatregel (en kunt u dus continueren). Hier speelt met name sturing op efficiency een rol (omvang en prijs).
	Calamiteitenbestrijding	3320	
	Kambeleid en -beheer	5040	
	Beheer transportstelsels	1230	
	Bouw en verwerving zuiveringsinstallaties	1310	
	Aanleg en verwerving waterlopen	0710	
	Kwaliteitsmaatregelen in oppervlaktewater	0750	
	Afzet slib/restproducten	1440	
	Calamiteitenplannen & - training	3311	
	Betalingsverwerking aanslagen	3010	
	Aanleg en verwerving overige waterkeringen	0450	
Uitvoerings- budgetten (beïnvloedbaar)	Keur	2210	Deze budgetten hebben betrekking op beheertaken, onderhoud, monitoring, keuring et cetera. Deze budgetten betreffen de uitvoering van beleid (meer het karakter van speerpunten). De kosten van beleid moeten tot uiting komen in de onderbouwing van de begrotingsposten. Op dit moment zijn deze budgetten onvoldoende gekoppeld aan beleidsdoelstellingen en primair gebaseerd op ervaringscijfers. <i>Aanbeveling:</i> Koppeling tussen beleidsdoelstellingen en de realisatie daarvan zichtbaar maken.
	Monitoring waterkwaliteit	1120	
	Onderhoud regionale waterkeringen	0440	
	Thema- en Gebiedsgerichte plannen	0150	
	Onderhoud kunstwerken actieve waterbeheersing	0920	
	Rioleringsplannen	2710	
	Monitoring waterkwantiteit	1110	

Belangrijkste bevinding uit het onderzoeken van de BBP's is dat een splitsing noodzakelijk is tussen direct beïnvloedbare en niet-direct beïnvloedbare budgetten.

Een direct beïnvloedbaar budget komt voort uit de speerpunten die u in het programma van D&H hebt opgenomen. Bij deze direct beïnvloedbare budgetten heeft u immers een keus gemaakt over onder andere het ambitieniveau van uitvoering wat zich vervolgens laat vertalen in omvang van personele bezetting (fte's), maar ook in kwaliteit van middelen. Onder deze budgetten valt ook het efficiënt inzetten van overheadkosten.

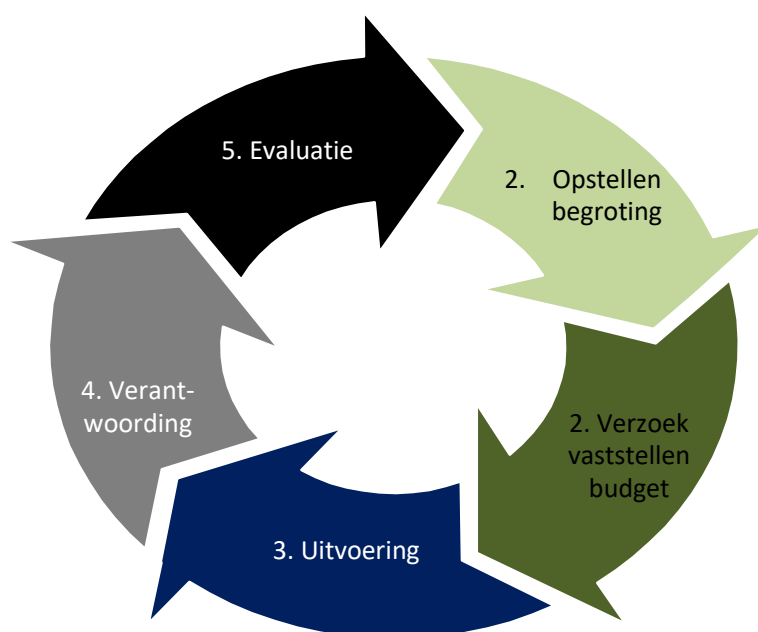
Daarnaast zijn er niet-direct beïnvloedbare budgetten die gelegen liggen in de 'business-as-usual' uitgaven waarvan de omvang van het benodigde budget sterk afhankelijk is van externe factoren (zoals weersomstandigheden maar ook wet- en regelgeving). U moet deze 'business-as-usual' budgetten beleggen teneinde uw wettelijke taken te kunnen uitvoeren. Keuze in het wel of niet uitvoeren heeft u immers niet.

Deze budgetten laten zich het beste onderbouwen met ervaringscijfers, tenzij er sprake is van beleidsmatige keuzes binnen de uitvoering van de wettelijke taak.

Doorlopen van de fundamenteën van de begrotingscyclus om te komen tot aanbevelingen in het verbeteren van beheer van (exploitatie)budgetten

Tijdens de interviews hebben wij de fases in de gehele cyclus van het opstellen tot evalueren van de begroting doorlopen.

Visuele weergave begrotingsproces:



Opstellen begroting

Duidelijke kaderstelling vanuit de doelstelling:

De exploitatiebegroting is het normenkader voor de financiële cyclus binnen Delfland. Via de exploitatiebegroting worden beleidsdoelstellingen en hieraan verbonden directe en indirecte kosten gekwantificeerd en vastgesteld door de VV. Belangrijk is dat ieder programma, programmaliijn, BBP en budget te herleiden is tot een beleidsdoelstelling. De onderbouwing van de budgetten is de financiële detailuitwerking van uw beleidsdoelstellingen voor het komende jaar en de periode daarna.

Wij constateren dat binnen Delfland een duidelijke en zichtbare vertaling van beleidsdoelstellingen in het proces van de onderbouwing van budgetten ontbreekt. Dit wordt deels veroorzaakt door een abstracte formulering van doelen. De afgelopen jaren is door financiën kritisch gekeken naar de hoogte van de budgetten, echter de "beleidsrijkheid" van de begroting is een aandachtspunt. Koppeling leggen tussen beleid en budget is een fundamenteel nieuw in te richten aspect in uw cyclus.

Vergelijkbaarheid om verantwoording mogelijk te maken:

Vergelijkbaarheid wordt vergroot als u op een uniforme en herkenbare wijze de onderbouwing van budgetten opstelt. In de huidige budgetten zijn posten opgenomen waarop de budgethouder weinig tot beperkte invloed heeft, zoals bijvoorbeeld centraal afgesloten leasecontracten en personeel. Van de budgethouder wordt vervolgens wel verwacht dat hij/zij afwijkingen op deze centrale posten toelicht. Centraal bewaken van het budget voor indirecte/ondersteunende taken die vervolgens transparant worden verdeeld, haalt deze onduidelijkheid weg.

Behoeftebepaling scherper krijgen:

Bij het opstellen van een budget komt onvoldoende het kritisch doorvragen of technologische/innovatieve ontwikkelingen hierin vertaald zijn zichtbaar naar voren. Hiermee wordt de behoefte niet optimaal bepaald. Veelal is de begroting gebaseerd op de realiteit uit het verleden. Het uitvoeren van (volledigheids)analyses of de behoeftestelling actueel en adequaat in het (exploitatie)budget is vertaald zorgt ervoor dat de begroting realistischer wordt.

Verzoek vaststellen budget

Zichtbare rol control bij vaststellen budget ontbreekt:

Budgetten worden op een rechtmatige wijze vastgesteld in het traject tot aan de VV. Daarnaast legt Delfland begrotingswijzigingen op gedetailleerde wijze vast en monitort deze adequaat.

Evenwel vindt wel een beperkte toetsing plaats of vertaling van wensen vanuit DMT/VV realistisch zijn ingeschat en door vertaald naar beschikbare capaciteit/planning door de (interne) organisatie. Dit wordt versterkt door een cultuur waarin snel geneigd is 'ja' te zeggen om vervolgens 'nee' uit te voeren.

Een verantwoordingscultuur en het elkaar aanspreken is niet diepgeworteld in de organisatie en tevens ontbreken handvatten dan wel beheersmaatregelen die dit faciliteren. Dit is bijvoorbeeld wel te faciliteren door verantwoordelijken (i.c. de budgethouder/teamleider) duidelijke kaders mee te geven, zoals vaste onderwerpen waaruit een budget opgebouwd dient te zijn en vervolgens ruimte te geven om binnen deze kaders te manoeuvreren. Een zichtbare rol van concerncontrol, die toetst of uitvoering van aangevraagde budgetten te realiseren is, bijvoorbeeld gezien de beschikbare capaciteit en/of dit binnen de organisatorische mogelijkheden (waaronder voor handen zijnde kennis) ligt, ontbreekt.

Verzamelkredieten maken efficiënt inzetten deelbudgetten mogelijk

Delfland is gaan werken met verzamelkredieten. Binnen een verzamelkrediet is het mogelijk dat sneller geschoven kan worden tussen kredieten onderling. Voor producten die kredieten/programma(lijnen) overstijgen kan sneller een aanbestedingsvoordeel worden behaald omdat binnen één (verzamel)krediet nu opdracht gegeven kan worden om vergelijkbare werken/diensten/leveringen gezamenlijk uit te voeren. Hierbij is het van belang dat duidelijke 'spelregels' gesteld worden aan het schuiven binnen verzamelkredieten teneinde het compenseren van tekorten te voorkomen. Deze 'spelregels' moeten zodanig toetsbaar zijn dat control kan vaststellen dat ze zijn nageleefd. Deze 'spelregels' moeten aansluiten op de uitgangspunten van budgetoverheveling binnen de exploitatie.

Uitvoering

Ontbreken van adequate budgetbewaking in huidige financiële administratie

De introductie van directiegesprekken heeft stuurmogelijkheden van de directie op de begrotingsrealisatie positief beïnvloed. Echter de budgetbewaking die de (huidige) financiële administratie faciliteert is beperkt.

Wij hebben de volgende aandachtspunten hierbij geconstateerd:

- Indeling programma's en verdeling naar producten sluit hiërarchisch niet aan op invulling budgetten in de financiële administratie (Gids). Producten lopen nu door en over programma's heen waardoor niemand meer (integraal) verantwoordelijk is voor een budget.
- Vanuit de financiële administratie (Gids) wordt het budgetbeheer minimaal ondersteund/gefaciliteerd. Ondersteuning kan bijvoorbeeld door:
 - bij aangaan van een verplichting een zichtbare toetsing of de betreffende verplichting past binnen de beschikbare financiële kaders;
 - bij ontvangst van de factuur zichtbare onafhankelijke toetsing of deze op het juiste budget wordt geboekt;
 - bij ontvangst van de factuur zichtbare onafhankelijke toetsing of deze in de juiste periode wordt geboekt;
 - bij ontvangst van de factuur zichtbare onafhankelijke toetsing of deze past binnen de budgettaire kaders.
- Tussentijds budgetbeheer ligt meer in de discipline van de budgethouder c.q. de financieel adviseurs dan dat het vanuit het systeem wordt gefaciliteerd.
- Geen duidelijke confrontatie tussen de uitvoering en de begroting. Niet alleen of realisatie qua euro's nog binnen begroting past, maar juist of de te verrichten taken in het kader van de te behalen doelstelling qua omvang nog realistisch zijn?

Verantwoording

Budgetverantwoording in lijn brengen met de hiërarchische lijn van de organisatie (teamleider – sectorhoofd – secretaris-directeur):

Voor een transparante verantwoording van publieke middelen is het noodzakelijk een logische informatiepiramide in te richten. Programmadoelstellingen worden vertaald in de programma indeling. Producten/budgetten binnen programma's zijn een uitwerking van de beleidsdoelstellingen binnen de programmabegroting. Binnen Delfland zien wij een complexe indeling van de programmabegroting waar beleidsterreinen over meerdere programma's lopen. Daarnaast kent Delfland een sectorindeling die niet direct aansluit met de indeling van de programma's. Dit maakt het koppelen van financiën aan beleid binnen de begroting en rapportages complex.

Daarbij is het noodzakelijk om aparte sectorrapportages op te stellen om het management in staat te stellen te sturen op financiën. Door de huidige complexiteit van de indeling van de begroting en rapportagestructuur hebben wij onvoldoende toelichting kunnen vinden op de door ons vastgestelde afwijkingen tussen de begroting en realisatie over de periode 2010 t/m 2015. Ter illustratie: Als zich een BBP voordoet met een grote afwijking die vervolgens 'gecompenseerd' wordt met een BBP waarop een grote afwijking 'de andere kant op' voorkomt, komt dit op programmaniveau niet naar voren.

De programmatoelichting binnen de jaarrekening geeft daarmee geen volledig inzicht in het totaal van afwijkingen binnen een programma. De mate van detaillering van afwijkingen is overigens een bestuurlijke keuze. Korthedshalve is te constateren dat de verantwoording niet in lijn ligt met de hiërarchische lijn binnen Delfland waardoor niemand zich direct verantwoordelijk voelt voor gerapporteerde verschillen.

Opbouw van budget waarover verantwoording is af te leggen:

Budgetten zijn op onderdelen te veel opgebouwd uit onderdelen waarop de budgethouder geen directe invloed heeft, zoals overheadkosten. Deze kosten zijn juist effectief te beheersen via een overzichtelijke kostenverdeelstaat waarop centraal sturing plaatsvindt. Vervolgens blijven de (deel)budgetten over waarop de budgethouder invloed heeft en verantwoording kan afleggen.

Evaluatie

Leereffecten uit evaluatie borgen in het proces en zichtbare invulling geven:

Voorafgaand aan het opstellen van een exploitatiebegroting is het mogelijk te leren van het verleden.

Door het opstellen van een analyse van begrotingsafwijkingen ten opzichte van de begroting van het voorgaande jaar kunnen belangrijke lessen worden getrokken voor het nieuwe financiële jaar.

Gekoppeld aan het vervallen, aanpassen en implementeren van beleid is dit het belangrijkste ingrediënt voor het opstellen van de nieuwe begroting. Binnen Delfland vindt een dergelijke analyse plaats en dit leidt ook tot aanpassingen van de begroting. Echter door het feit dat bij veel budgetten de koppeling aan het beleid niet volledig inzichtelijk is, zijn nu vaak alleen (financiële) ervaringscijfers de belangrijkste onderbouwing van de begroting. De oorzaak waarom meer of minder middelen noodzakelijk waren voor de invulling van het beleid of dat het beleid op een effectieve wijze is gerealiseerd ontbreekt.

Evaluatie integraal onderdeel maken en niet alleen binnen financiën/control houden:

Wij constateren dat vanuit een evaluatie het opnieuw herijken van de (exploitatie)budgetten niet de gangbare werkwijze is in het begrotingsproces. Hierdoor is niet op een gestructureerde wijze geborgd dat oorzaken, die geleid hebben tot een verschil, toereikend zijn vertaald in het nieuwe budget.

Cultuur

Binnen Delfland zijn de stafafdelingen Financiën en Concerncontrol in de praktijk de inhoudelijke eigenaren van de planning & control-cyclus. Feitelijk bestaat deze cyclus om beleidsverantwoordelijken in staat te stellen inhoudelijk verantwoording af te leggen aan D&H en de VV op welke wijze middelen worden beklemd/besteeld om door D&H en de VV geformuleerde doelstellingen te realiseren/realiseert. Dit betekent dat het eigenaarschap van de planning & control-cyclus behoort te berusten bij de lijnorganisatie. De rol van de stafafdelingen Financiën en Concerncontrol zou zich dus moeten beperken tot het ondersteunen en toetsen van de lijnorganisatie.

Wij zien dat budget- en projectverantwoordelijken binnen Delfland een neiging hebben de lat hoger te leggen dan de organisatie aankan. Dit betekent dat realisatie snel achterblijft op vooraf geschapen verwachtingen. Het nadeel is dat middelen bij de begroting hierdoor worden beklemd en niet kunnen worden aangewend voor het realiseren van andere doelstellingen.

Binnen het waterschap proeven wij een cultuur waarin gedacht wordt dat er voldoende middelen beschikbaar zijn om alle wensen te realiseren. Dit wordt onderstreept door de vermogenspositie van Delfland. Dit vermogen zit echter hoofdzakelijk beklemd in vaste activa. Deze middelen zijn niet per definitie beschikbaar op de bankrekening van Delfland, getuige ook de schuldpositie van Delfland. Wij zien onvoldoende bewustzijn op dit vlak. Bovenstaande bevindingen komen voort uit houding en gedrag. Cultuuraspecten als onveiligheid en/of druk hebben wij niet kunnen waarnemen tijdens onze observaties.

Rode draad uit onderzoek B

Als rode draad zien wij de volgende aspecten naar voren komen:

- De begroting van Delfland kent een complexe indeling waarbij de logische indeling tussen beleidsdoelstellingen (programmaniveau) en de financiële uitwerking hiervan op budgetniveau ontbreekt. Gevolg is dat budgethouders in de praktijk geen volledige zeggenschap hebben over de besteding van hun budgetten.
- Budgetten zijn primair beleidsarm opgebouwd. Waar relevant ontbreekt binnen de onderbouwing de financiële doorvertaling van baten en lasten om te komen tot de realisatie van beleidsdoelstellingen.
- Zichtbare toetsing op de kwaliteit van de begroting ontbreekt. Gevolg is dat de gesignaleerde cultuur van het formuleren van hoge ambities en de praktijk van het niet realiseren van deze ambities onvoldoende wordt tegengegaan.
- Onvoldoende sprake van lerend vermogen binnen de planning & control-cyclus. Realisatiecijfers die afwijken van begrote cijfers worden niet zichtbaar geanalyseerd naar aard en oorzaak en hierdoor onvoldoende meegenomen in de onderbouwing van het budget voor het nieuwe jaar.
- Instrumentarium om budgetrealisatie te bewaken is onvoldoende aanwezig op IT- en procesniveau. Zo is bijvoorbeeld het proces van bestellen (aangaan verplichting) tot betalen onvoldoende ingericht om te waarborgen dat geen bestellingen worden geplaatst ten laste van budgetten die hiervoor geen ruimte hebben. Gevolg is dat sprake is van een verhoogd risico op budgetoverschrijdingen.

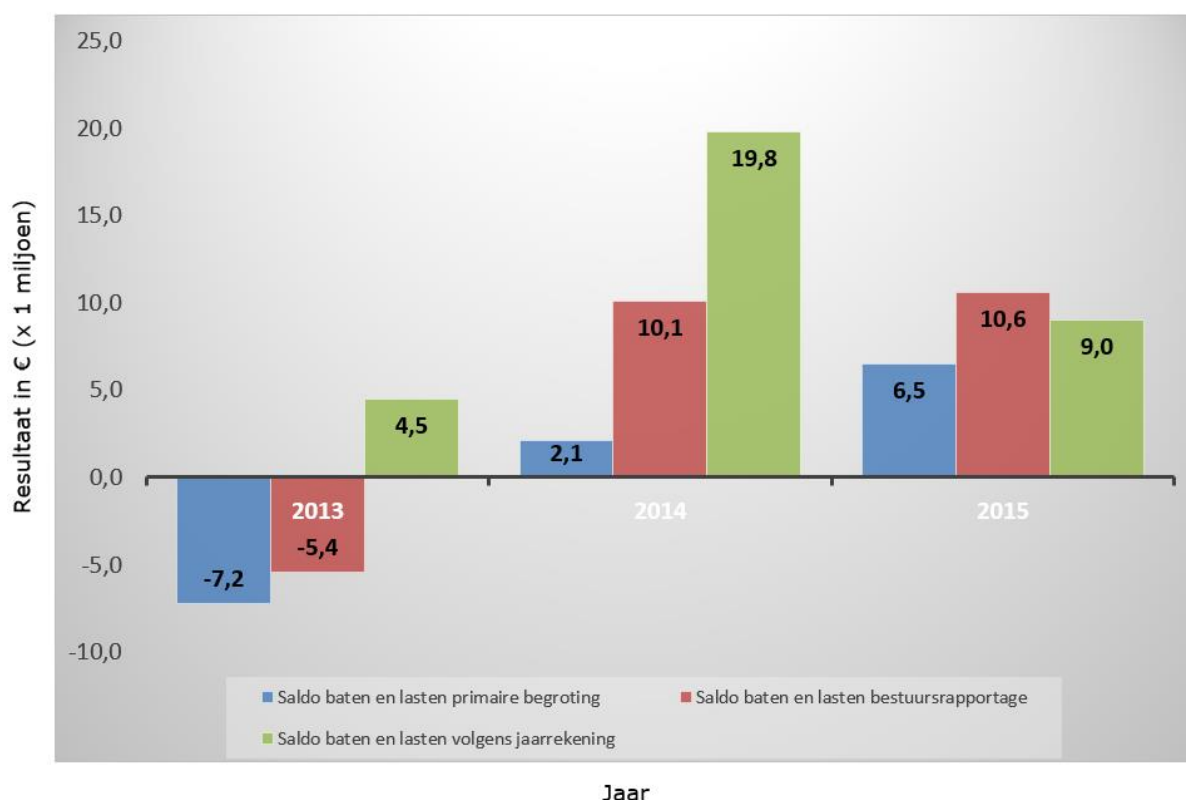
Samengevat ligt de kern bij de volgende twee aspecten:

- Uw programma- en productenindeling is complex zodat het op dit moment onvoldoende mogelijk is uw beleidsuitvoering (het realiseren van beleid en doelstellingen en activiteiten) te koppelen aan exploitatiebudgetten.
- Instrumentarium om efficiënt en effectief budgetten te bewaken ontbreekt. In het bijzonder de opbouw van exploitatiebudgetten in de financiële administratie is ingewikkeld en ondoorzichtig.

8. Benchmark met andere waterschappen

Cijfermatige en benchmark analyses begrotingsafwijkingen Delfland

Om ons onderzoek in perspectief te plaatsen hebben wij de afwijkingen ten opzichte van de begroting gevisualiseerd:



Figuur: Visualisatie afwijkingen begrote resultaten versus jaarrekeningresultaten over de periode 2013 t/m 2015

Bovenstaand overzicht toont aan dat in de jaren 2013 en 2014 sprake was van grote afwijkingen tussen het begrote rekeningresultaat en het werkelijke rekeningresultaat. Vanaf 2015 is sprake van een kentering.

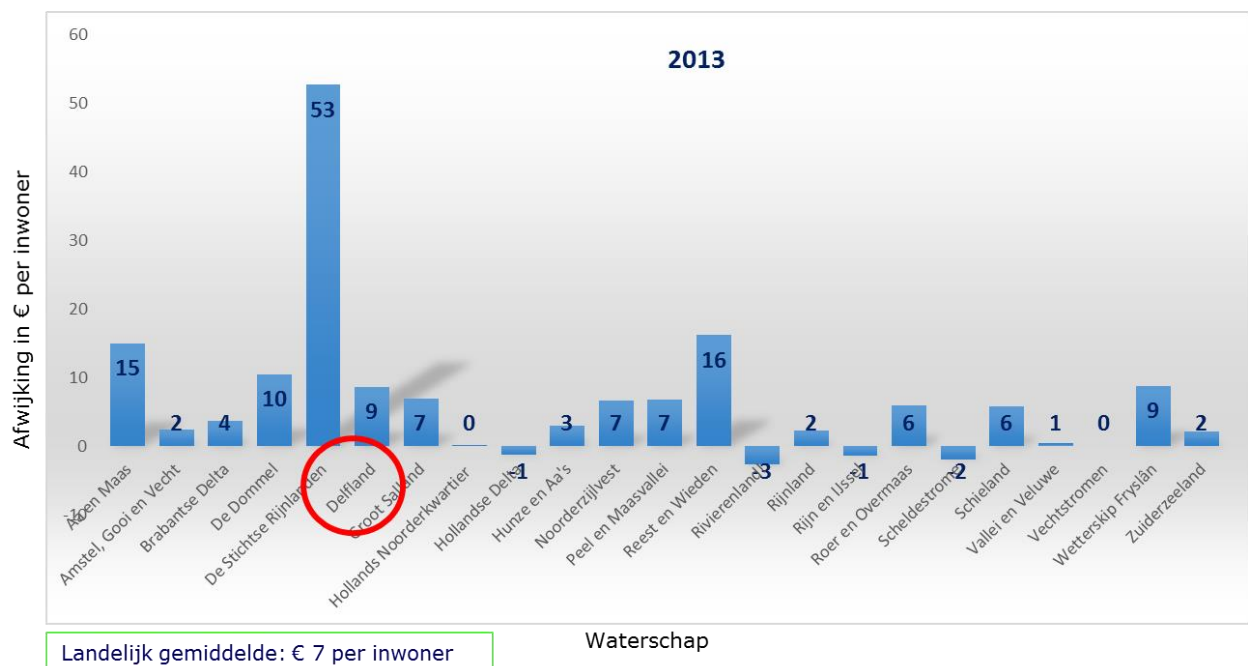
Zoals toegelicht in de rapportage heeft deze kentering in 2015 een structureel karakter, door het feit dat ervaringscijfers structureel in de begroting zijn verwerkt. Hiermee is het symptoom van afwijkingen ten opzichte van de begrote realisatie aangepakt. Echter het werkelijke probleem dat de begroting onvoldoende een vertaling van beleidsdoelstellingen betreft nog niet. De oorzaken hiervan hebben wij toegelicht in de uitwerking van uw vraagstelling.

Daarnaast hebben wij voor u onderzocht hoe Delfland zich verhoudt ten opzichte van collega waterschappen. Deze analyse hebben wij per jaar opgesteld.

Voor de jaren 2013, 2014 en 2015 laten wij het verschil zien tussen:

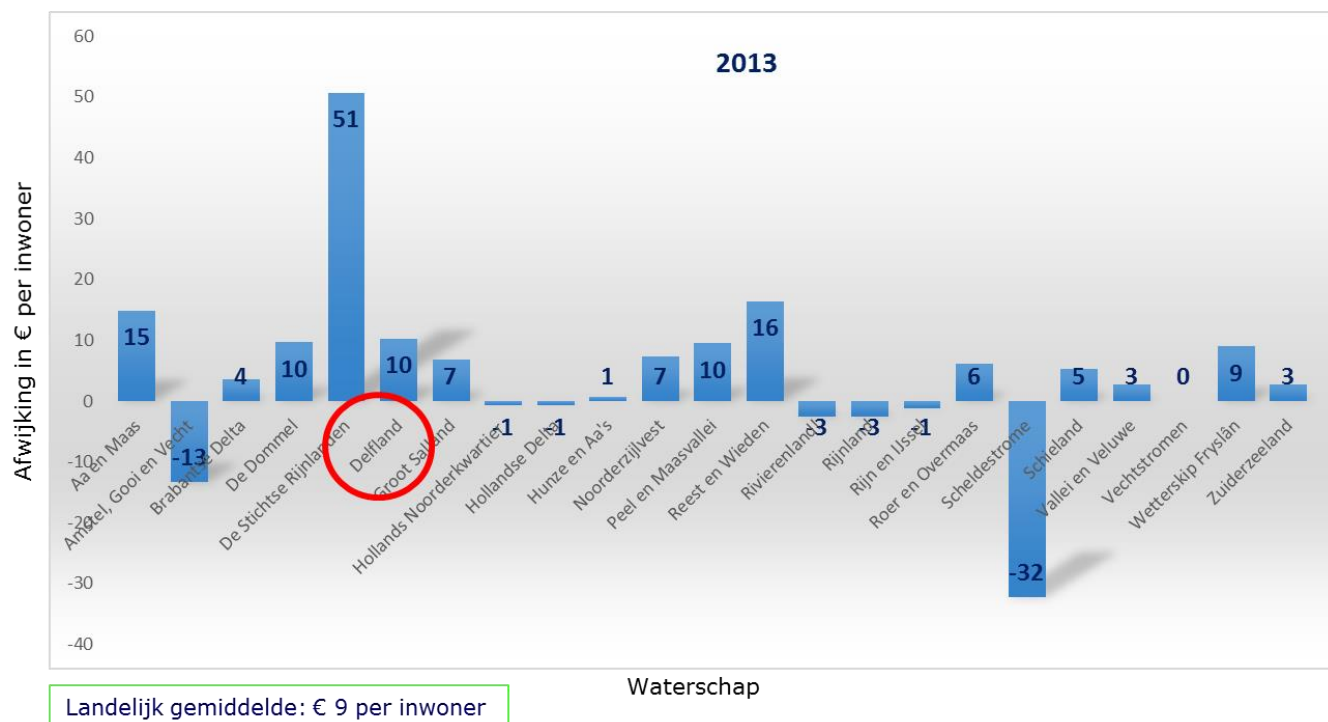
- Benchmark verschil jaarresultaat t.o.v. de begroting
- Benchmark verschil resultaat bestuursrapportage t.o.v. de begroting

Benchmarkgegevens 2013



Figuur: visualisatie afwijking bestuursrapportage versus jaarrekeningresultaat over 2013

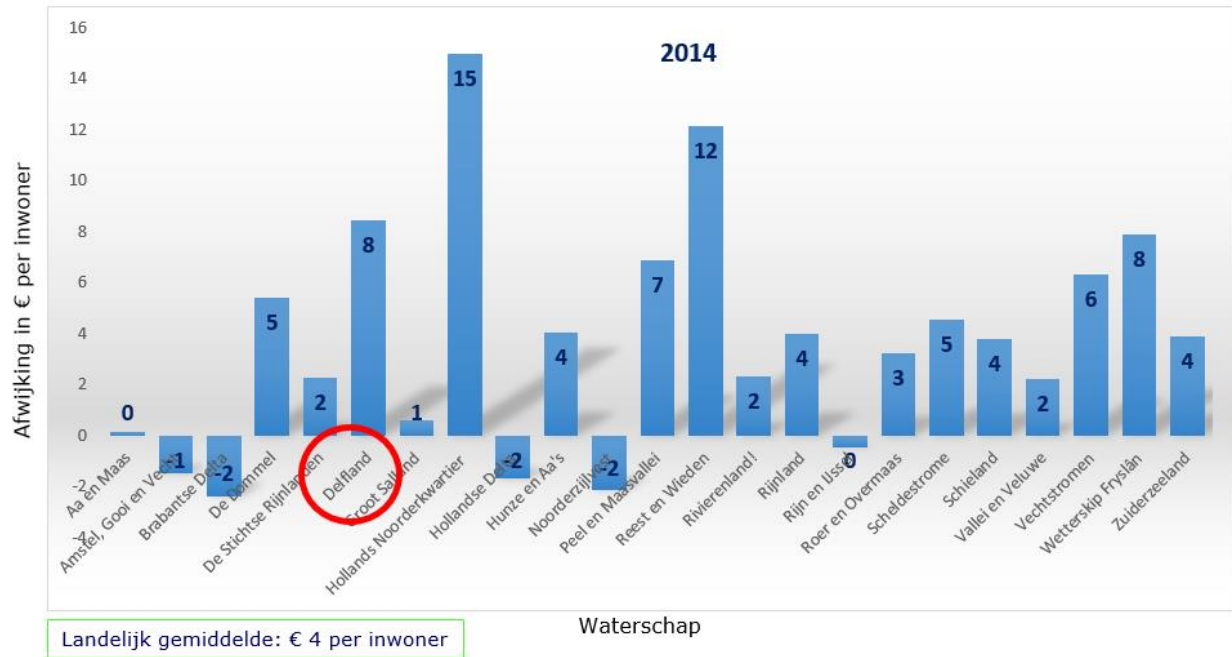
In 2013 zit Delfland op 130% van het landelijk gemiddelde. In 2013 wordt het landelijk gemiddelde opgeschreefd door het Waterschap De Stichtse Rijnlanden. Wanneer deze buiten beschouwing gelaten wordt zit Delfland op ongeveer 180%.



Figuur: visualisatie afwijking begroting versus jaarrekeningresultaat over 2013

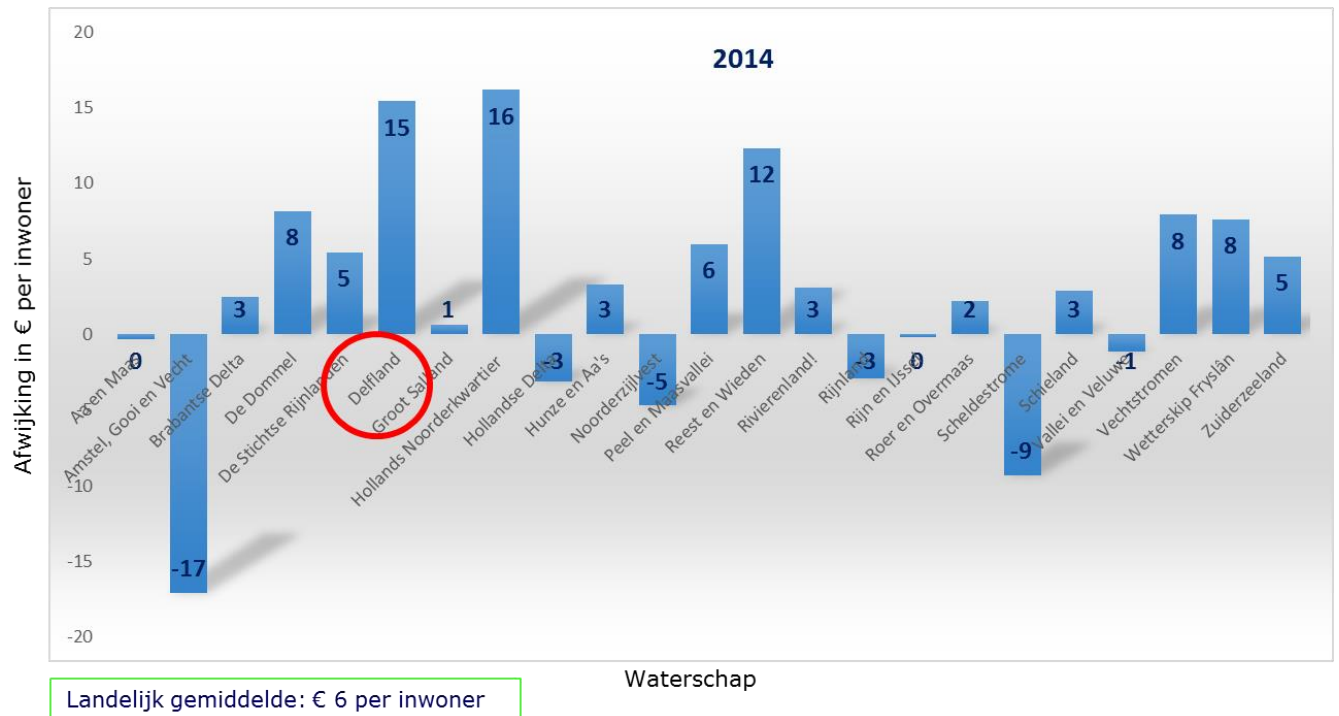
Wat opvalt in 2013 is dat gemiddeld gezien bij alle Waterschappen het begroting resultaat meer in de buurt komt van het jaarrekeningresultaat, dan het resultaat volgens de bestuursrapportage. Delfland zit op 111% ten opzichte van het landelijk gemiddelde in 2013.

Benchmarkgegevens 2014



Figuur: visualisatie afwijking bestuursrapportage versus jaarrekeningresultaat over 2014

Wat opvalt, is dat Delfland in 2014 slechter scoort dan in 2013. Hier blijkt een gebrek aan lerend vermogen in de organisatie in dat jaar uit. Delfland zit op 200% ten opzichte van de benchmark, waar dit een jaar eerder 130% betrof.

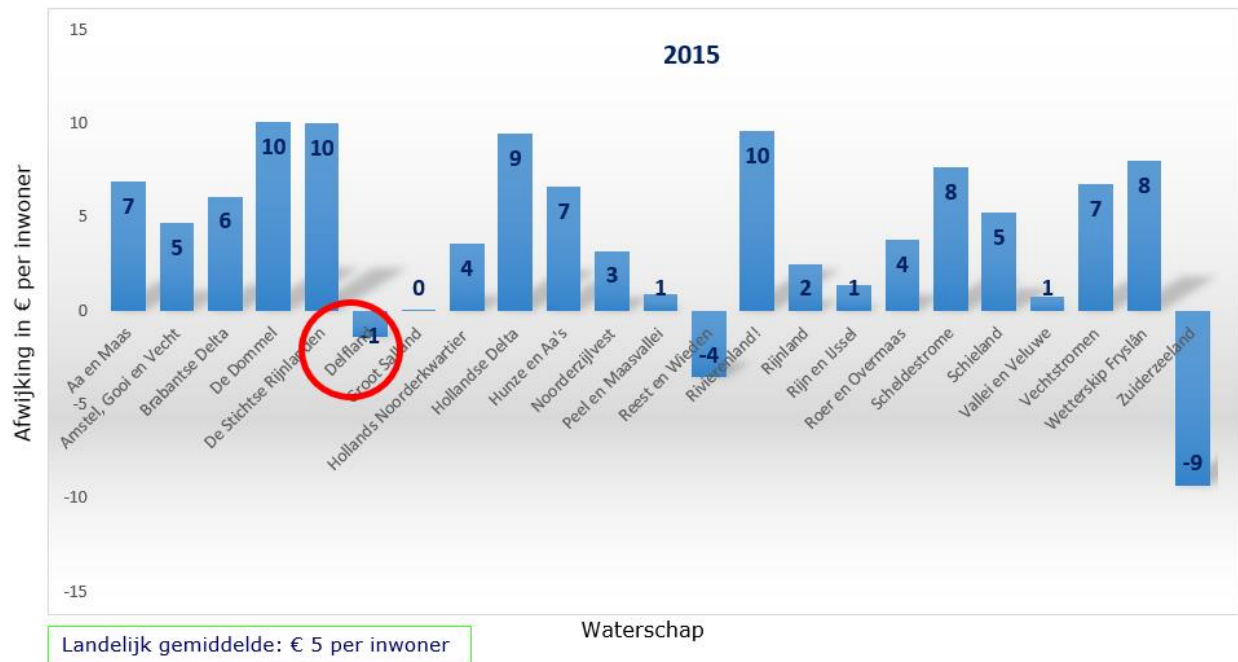


Figuur: visualisatie afwijking begroting versus jaarrekeningresultaat over 2014

In 2014 slagen de waterschappen er in de bestuursrapportage minder af te laten wijken van het jaarresultaat dan de begroting. Delfland gaat niet mee in deze trend en zit op 250% ten opzichte van de benchmark.

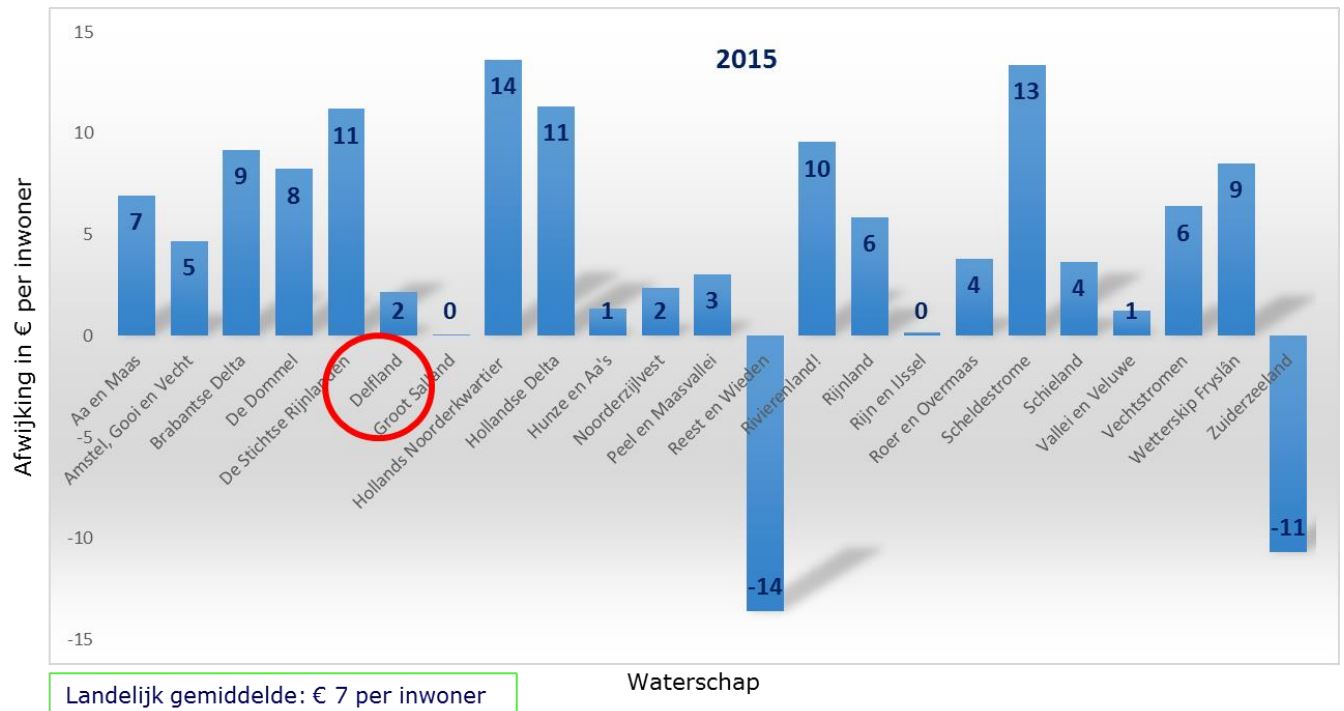
40
21 maart 2017
2017.012866/CP

Benchmark gegevens 2015



Figuur: visualisatie afwijking bestuursrapportage versus jaarrekeningresultaat over 2015

In 2015 laat Delfland een duidelijke positieve trendbreuk zien en scoort op 20% van het landelijk gemiddelde. Zoals ook uit de cijfermatige analyse blijkt is dit het jaar waar Delfland start met het verwerken van ervaringscijfers.



Figuur: visualisatie afwijking begroting versus jaarrekeningresultaat over 2015

Op basis van de landelijke trend in scoort bovengemiddeld met een score van 29% van de benchmark in 2015. Het algemene beeld bij waterschappen is dat geen sprake is van een gemiddeld meer positieve ontwikkeling inzake de afwijking in het saldo in de begroting versus het jaarrekeningresultaat.

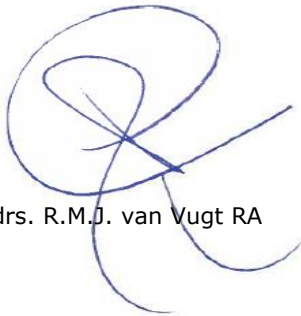
Conclusies uit cijfermatige analyses en benchmarkgegevens

1. Delfland slaagt er via haar bestuursrapportage nog onvoldoende in het jaarrekeningresultaat te voorspellen. In 2015 heeft Delfland hierin een verbetering laten zien.
2. Waar Delfland in de jaren 2013 en 2014 behoorde tot de slechter scorende waterschappen is in 2015 het tij gekeerd en valt Delfland onder de beter scorende waterschappen.
3. De trends die blijken uit de cijfermatige analyses en benchmarkgegevens ondersteunen de bevindingen die voortkomen uit onze onderzoekswerkzaamheden.

Wij vertrouwen er op via deze rapportage u voldoende inzicht te geven in de beantwoording van de door u gestelde vragen. Tot het geven van verdere toelichting zijn wij graag bereid.

Hoogachtend,

Deloitte Accountants B.V.



drs. R.M.J. van Vugt RA

Bijlage 1 - Aanbevelingen gesorteerd op prioriteit en impact

Onderwerp	Aanbeveling	Impact	Prioriteit
B.1 Opstellen begroting	Breng de hiërarchische indeling van programma's en producten in lijn met de organisatie inrichting. Breng een onderscheid aan tussen "business as usual" en speerpunten, wettelijk en niet wettelijk, beïnvloedbare en niet-beïnvloedbare producten en budgetten.	Zeer groot	Hoog
A 2 'Overkoepelende' programma's projecten en scopewijzigingen	Programma's moeten niet over verschillende sectoren heen lopen. Ieder budget moet volledig onder één budgetverantwoordelijke vallen.	Groot	Hoog
B.2 Opstellen begroting	Pas "zero based budgetting" toe bij budgetten die een structurele afwijking laten zien.	Groot	Hoog
A 3 Culture eats strategy	Realiseer een cultuur waarin alleen plannen worden opgepakt binnen de mogelijkheden van de organisatie.	Middel	Hoog
B.6 Verzoek vaststellen budget	Draag zorg voor een zichtbare toetsing op de onderbouwing van budgetten.	Middel	Hoog
B.8 Uitvoering	Faciliteer budgetbewaking binnen de lijnorganisatie.	Middel	Hoog
B.9 Uitvoering	Bewaak en rapporteer de mate van doelrealisatie.	Middel	Hoog
B.12 Evaluatie	Draag zorg voor lerend vermogen in de planning & control-cyclus.	Laag	Hoog
A 1 Informatiedeling	Pas de informatievoorziening middels rapportages aan, aan de informatiebehoefte van de verschillende rollen binnen de hiërarchie van een investering.	Groot	Middel
B.7 Uitvoering	Pas de informatievoorziening aan naar de informatiebehoefte van de verschillende rollen binnen de organisatiehiërarchie.	Groot	Middel

B.4 Opstellen begroting	Draag zorg voor een transparante doorbelasting van overhead.	Middel	Middel
B.11 Verantwoording	Budgethouders zijn alleen verantwoordelijk voor budgetten waarop zij direct invloed kunnen uitoefenen.	Middel	Middel
B.5 Opstellen begroting	Draag zorg voor een uniforme wijze van het onderbouwen van een begrotingspost.	Middel	Middel
B.10 Verantwoording	De VV past rapportagenormen aan.	Laag	Middel
B.3 Opstellen begroting	Pas "zero based budgetting" toe bij budgetten die in ogen van D&H en directie efficiënter kunnen worden uitgevoerd.	Afhankelijk van de hoeveelheid budgetten worden geselecteerd.	Laag

45
21 maart 2017
2017.012866/CP

Bijlage 2 - Overzicht afwijkingen geselecteerde BBP's

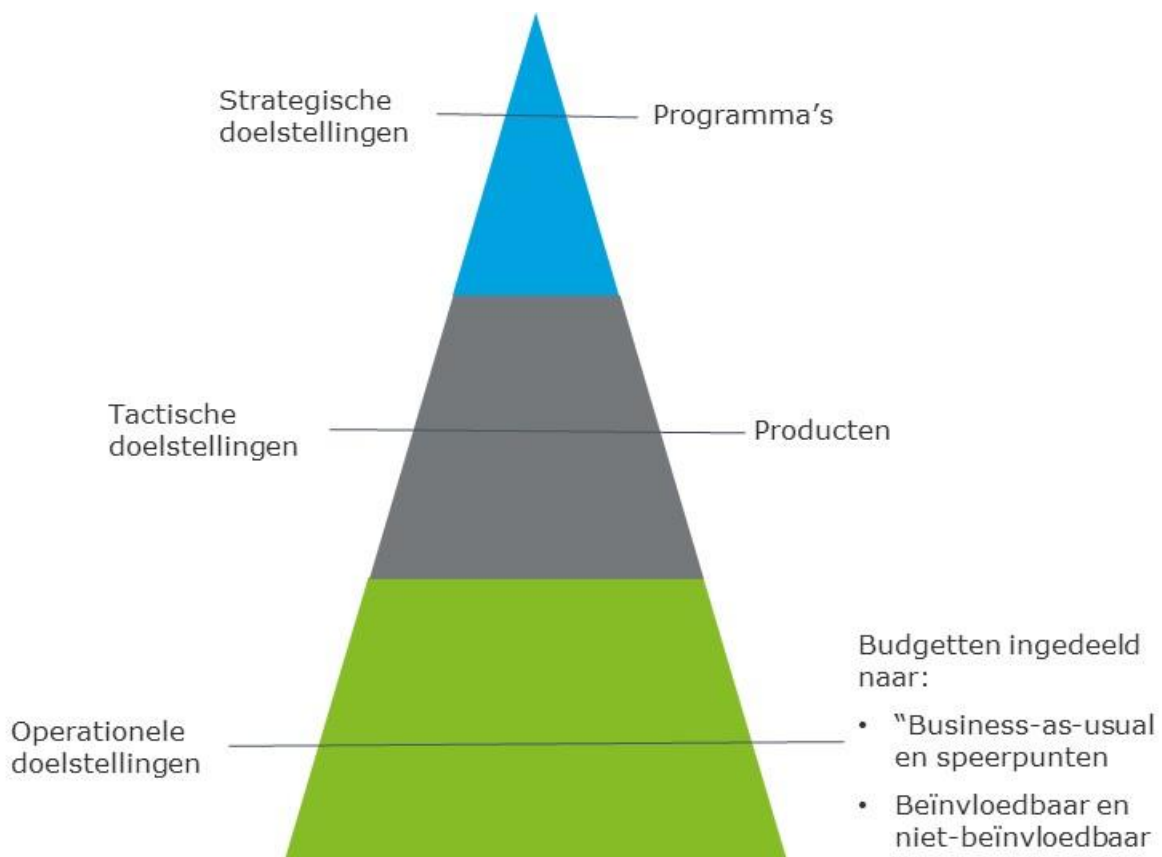
Range (%)	
> 51%	5
36 - 50,99%	4
21 - 35,99%	3
11 - 20,99%	2
0 - 10,99%	1
n.v.t.	

Range (€)	
X > 1 mio	5
4 500 k < x < 1 mio.	4
3 100k < x < 499k	3
2 50k < x < 100k	2
1 x < 50k	1
n.v.t.	

	2015			2014			2013			2012			2011			2010			2010 t/m 2015		
	I	Z	Total	I	Z	Total	I	Z	Total	I	Z	Total	I	Z	Total	I	Z	Total	Scores	Total	Total score
Thema- en gebiedsgerichte plannen																					
Opdrachtgebonden regionale verordeningen	0950	1	1	2	0950	1	5	3	8	0950	1	5	3	8	0950	1	5	3	8	42	42
Aankomstgebonden regionale verordeningen	0440	5	5	10	0440	5	4	9	0440	4	3	7	0440	4	3	7	0440	4	3	7	37
Aankomst en verspreiding regionale verordeningen	0450	2	5	7	0450	1	5	6	0450	2	5	7	0450	2	5	7	0450	2	5	7	40
Aankomst en verspreiding regionale verordeningen	0710	3	1	4	0710	3	1	4	0710	4	2	6	0710	4	2	6	0710	4	2	6	35
Opdrachtgebonden regionale verordeningen	0720	4	2	6	0720	4	3	7	0720	5	2	7	0720	5	2	7	0720	5	2	7	40
Kwaliteitsmaatregelen in openbare werken	0730	3	1	4	0730	3	1	4	0730	3	2	5	0730	3	2	5	0730	3	2	5	40
Beleidsprogramma's	0810	4	5	9	0810	4	5	9	0810	3	4	7	0810	3	4	7	0810	3	4	7	46
Opdrachtgebonden maatregelen in openbare werken	0820	2	1	3	0820	2	1	3	0820	1	1	2	0820	1	1	2	0820	1	1	2	21
Beleidsprogramma's	1100	3	1	4	1100	3	1	4	1100	4	2	6	1100	4	2	6	1100	4	2	6	28
Beleidsprogramma's	1200	5	2	7	1200	4	3	7	1200	3	2	5	1200	3	2	5	1200	3	2	5	28
Beleidsprogramma's	1230	1	1	2	1230	3	2	5	1230	3	1	4	1230	2	1	3	1230	2	1	3	22
Beleidsprogramma's	1310	3	1	4	1310	1	1	2	1310	2	1	3	1310	2	1	3	1310	2	1	3	18
Beleidsprogramma's	1440	5	1	6	1440	5	5	10	1440	4	1	5	1440	4	1	5	1440	4	1	5	40
Beleidsprogramma's	2210	3	3	6	2210	3	2	5	2210	5	5	10	2210	5	5	10	2210	5	5	10	43
Beleidsprogramma's	2710	3	5	8	2710	1	2	3	2710	1	2	3	2710	1	2	3	2710	1	2	3	24
Beleidsprogramma's	3150	2	2	4	3150	3	5	8	3150	4	5	9	3150	4	5	9	3150	4	5	9	46
Beleidsprogramma's	3210	3	1	4	3210	3	3	6	3210	4	3	7	3210	4	3	7	3210	4	3	7	31
Beleidsprogramma's	3311	1	5	6	3311	3	5	8	3311	3	5	8	3311	3	5	8	3311	3	5	8	42
Beleidsprogramma's	3320	3	5	8	3320	3	5	8	3320	2	5	7	3320	2	5	7	3320	2	5	7	45
Beleidsprogramma's	5010	5	5	10	5010	5	5	10	5010	5	5	10	5010	5	5	10	5010	5	5	10	60
Beleidsprogramma's	5040	3	4	7	5040	3	4	7	5040	4	5	9	5040	4	5	9	5040	4	5	9	45
Beleidsprogramma's	5070	3	2	5	5070	4	3	7	5070	4	5	9	5070	4	5	9	5070	4	5	9	47
Beleidsprogramma's	5110	2	1	3	5110	3	1	4	5110	3	1	4	5110	3	1	4	5110	3	1	4	25
Beleidsprogramma's	5000	4	5	9	5000	4	1	5	5000	5	5	10	5000	5	5	10	5000	5	5	10	44

Bijlage 3 - Best practice indeling begroting

In de rapportage wordt gerefereerd naar de best-practice voor de indeling van een begroting. Hierbij doelen wij naar een gestructureerde opbouw van strategische naar operationele doelstellingen. Deze indeling van de begroting is de basis voor de informatie piramide binnen Delfland. Via onderstaand figuur brengen wij deze schematisch in beeld:



In onze visie worden op strategische niveau de scope van de programma's bepaald. De sub doelstellingen (tactisch) niveau worden vertaald in producten. De feitelijke onderbouwing van de begroting vindt op operationeel niveau plaats. Dit zijn de budgetten. Per operationeel doel wordt de financiële onderbouwing op hoofdlijnen in kaart gebracht:

- Welke uren inzet noodzakelijk is voor de realisatie van het doel
- Welke overhead en kapitaalslasten toegerekend moeten worden
- Welke diensten moeten worden afgenomen
- Welke leveringen noodzakelijk zijn

Bovenstaande elementen worden gekwantificeerd en tellen samen op tot de hoogte van het individuele budget. Dit biedt de budgethouders concrete sturingsinformatie gedurende het jaar. Door de begroting van onderaf beleidsrijk op te bouwen wordt onderbouwd of de beschikbare middelen op tactisch en strategisch niveau passend zijn bij de geformuleerde doelstellingen. Dit stelt bestuurders in staat een inhoudelijke discussie te voeren over de besteding van de beschikbare middelen.

Wanneer gedurende het jaar blijkt dat de werkelijke realisatie afwijkt van de begroting worden de meerkosten gewoon ten laste van het budget gebracht. Op rapportagemomenten wordt in kaart gebracht of over- of onderschrijdingen een incidenteel of structureel karakter hebben. Wanneer sprake is van een structureel karakter is dit input voor de begrotingsperiode voor een volgende periode.

Het begrotingsproces gaat verder dan alleen de financiële onderbouwing. Van belang is doelstelling voldoende concreet worden geformuleerd. Dit stelt de organisatie in staat om in de tijd de realisatie van doelstellingen te monitoren in relatie tot relatieve uitputting van budgetten. Van belang is dat in beeld gebracht wordt als blijkt dat 30% van middelen zijn besteed en 80% van de doelstellingen. Dit stelt D&H en/of de VV in staat een discussie te voeren of middelen gedurende het jaar op een andere wijze kunnen of moeten worden besteed. Dit maakt uw organisatie feitelijk meer wendbaar.

Bijlage 4 - Lijst geïnterviewde personen

De geïnterviewde personen zijn geselecteerd op basis van de in samenspraak met de begeleidingscommissie geselecteerde BBP's. Daarnaast zijn de personen geïnterviewd die direct betrokken zijn bij de uitvoering van en control op het planning & control proces. Voor dit rapport zijn de volgende personen geïnterviewd:

Geïnterviewde	Functie
Marianne de Graaff	Teamleider Communicatie & Crisisbeheersing
Walter van Harmelen	Teamleider Regulering & Planadvisering
Saskia van Heusden	Teamleider Waterhuishouding
Jan-Kees van Es	Coördinator Watergangen
Jan de Korte	Teamleider Proces-, contract- & afvalwaterketenbeheer
Jelle Visser	Sectorhoofd Projectmanagement Bureau
Mark Brandt	Sectorhoofd Bedrijfsvoering
Pieter Baeten	Sectorhoofd Bestuur, Beleid & Communicatie
Monique Boeren	Teamleider Financiën
René Janssen	Concerncontroller

Indien sprake was van interpretatie van uitspraken aan onze zijde hebben wij naar de geïnterviewde personen een gespreksverslag gestuurd.

Een conceptversie van deze rapportage is uitgebreid inhoudelijk becommentarieerd door leden van de afdeling concerncontrol van Delfland. Na bespreking van de bevindingen hebben feitelijke correcties plaatsgevonden.

Bijlage 5 – Formele aspecten inzake de opdracht

Afbakening onderzoek

Wij hebben onze werkzaamheden verricht in overeenstemming met Nederlands recht. Dit vereist dat wij voldoen aan de voor ons geldende ethische voorschriften, waaronder de Verordening Gedragscode. De aard van de door ons uitgevoerde werkzaamheden houdt in dat op de genoemde financiële informatie geen accountantscontrole is toegepast, terwijl tevens geen beoordelingsopdracht is uitgevoerd. Eén en ander impliceert dat aan onze rapportage geen zekerheid met betrekking tot de getrouwheid van eventueel daarin opgenomen cijfermateriaal kan worden ontleend.

De scope van onze financiële analyse werkzaamheden verschilt wezenlijk van de scope van een controle op basis van algemeen aanvaarde grondslagen voor accountantscontrole. van (historische of toekomstgerichte) financiële informatie in overeenstemming met de hiertoe door de NBA uitgegeven richtlijnen.

Opzet onderzoek

Het financiële onderzoek door Deloitte richt zich op de verzameling, inventarisatie en analyse van data en informatie, waarbij de beantwoording van de onderzoeksvragen, inclusief onderbouwing, centraal staat. Verzameling en toetsing van bevindingen vindt plaats via documentonderzoek, het kennismaken van controlebevindingen van de accountant alsook door middel van interviews met betrokkenen.

Om de onderzoeksvragen te kunnen beantwoorden verrichten wij onder meer de volgende werkzaamheden:

Verspreidingskring

Dit rapport is uitsluitend bestemd voor gebruik door het Hoogheemraadschap van Delfland, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van onze werkzaamheden de uitkomsten onjuist kunnen interpreteren. Het verspreiden van en/of verwijzen naar dit rapport of delen daarvan is zonder uitdrukkelijke schriftelijke toestemming vooraf niet toegestaan.