

AO/IC AFDELING BEDRIJFSVOERING BIJ DE GEMEENTE MIDDELBURG



ONDERZOEK NAAR DE INTERNE CONTROLE VAN DE
ADMINISTRATIEVE PROCESSEN BINNEN DE AFDELING
BEDRIJFSVOERING BIJ DE GEMEENTE MIDDELBURG

We can't direct the wind, but we can adjust the sails

Auteur:	Willemijn Cosijn
Studentnummer:	00071031
Begeleidend docent:	Mevr. A. T. D. Minderhoud
Tweede beoordelaar:	Dhr. J. W. M. Huijgens
Bedrijfsbegeleiders:	Mevr. E. J. Wisse-Geschiere Dhr. P. J. Roose
Stagebedrijf:	Gemeente Middelburg
Afdeling:	Bedrijfsvoering

AFSTUDEERSCHRIPTIE

13-05-2019

AO/IC AFDELING BEDRIJFSVOERING BIJ DE GEMEENTE MIDDELBURG

ONDERZOEK NAAR DE INTERNE CONTROLE VAN DE ADMINISTRATIEVE PROCESSEN BINNEN DE AFDELING BEDRIJFSVOERING BIJ DE GEMEENTE MIDDELBURG

AFSTUDEERSCRIPTIE

13-05-2019

We can't direct the wind, but we can adjust the sails

Auteur: Willemijn Cosijn
Studentnummer: 00071031
Onderwijsinstelling: HZ University of Applied Sciences
Opleiding: Finance & Control
Cursusjaar: 2018-2019
Semester: 8
Studieonderdeel: Afstudeerstage BE (CU13260V9)
Betrekking hebbend op competenties:
2: identificeren, beoordelen van organisatiesico's
4: selecteren, definiëren, inrichten en ontsluiten van (geautomatiseerde) informatiesystemen (financieel en niet financieel) gericht op de sturing van de primaire processen (informatiesystemen)
5: inrichten en onderhouden van de planning & control-cyclus gericht op de beheersing van een organisatie (planning & control)
Begeleidend docent: Mevr. A. T. D. Minderhoud
Tweede beoordelaar: Dhr. J. W. M. Huijgens
Bedrijfsbegeleiders: Mevr. E. J. Wisse-Geschiere
Dhr. P. J. Roose
Stagebedrijf: Gemeente Middelburg
Afdeling: Bedrijfsvoering
Plaats van uitgave: Middelburg
Datum van uitgave: 13-05-2019
Versie: 1.0

SAMENVATTING

Bij de gemeente Middelburg steunt de AO/IC op interne controlemaatregelen welke zijn gebaseerd op ervaringen uit het verleden. Overigens zijn er een aantal factoren die resulteren in een veranderende omgeving, waaronder de digitalisering en het scherpere toezicht van de accountant (**hoofdstuk 1**). Als gevolg hiervan bestaat de mogelijkheid dat de interne controlemaatregelen niet meer de juiste basis vormen voor de IC. Het primaire doel van de IC is het verbeteren van de beheersing van de processen. Het secundaire doel betreft het verlengstuk naar de accountant waarbij een optimale afstemming met de accountant omtrent werkzaamheden wordt nagestreefd. Om deze doelstellingen na te streven, is het van belang dat de IC geanalyseerd wordt om na te gaan of deze nog voldoet aan de huidige eisen.

Deze probleemstelling mondt uit in de volgende vraagstelling:

Hoe kan de interne controle met betrekking tot de administratieve processen zodanig (her)-ingericht worden, dat de processen betrouwbaar blijven en deze beter beheerst worden?

Binnen het onderzoek betreft de populatie de medewerkers van de zeven administratieve processen van de afdeling Bedrijfsvoering.

Tabel 1: Processen afdeling Bedrijfsvoering

Treasury	Investering & afschrijving	Kas	Salarisbetaling & declaraties	Omzetbelasting	Vennootschap-belasting	Memoriaal-boeking
----------	----------------------------	-----	-------------------------------	----------------	------------------------	-------------------

Daarnaast wordt ook een extern perspectief in het onderzoek betrokken, namelijk de accountant. Binnen het onderzoek wordt gebruik gemaakt van de methoden deskresearch, documentanalyse en open interviews (**hoofdstuk 3**).

In het theoretische onderzoek (**hoofdstuk 2**) zijn drie onderwerpen belicht, namelijk IC, AO en procesmanagement. Tevens is ingegaan op de wettelijke kaders ten aanzien van de IC van gemeentes.

Het praktische onderzoek (**hoofdstuk 4**) bestaat uit documentanalyse en open interviews. De documentanalyse heeft geleid tot algemene procesbeschrijvingen, welke als basis hebben gediend voor de interviewer om goed georiënteerd de interviews te doorlopen. De open interviews bestaan uit interne en externe interviews. Het interne interview is bij de medewerkers van de processen afgenomen. De documentanalyse en de interne interviews tezamen vormen een nulmeting van de huidige situatie omtrent de IC. Het externe interview is afgenomen bij de accountant. Dit vormt een aanvulling op het theoretische onderzoek, het ideaalbeeld ten aanzien van de IC dat de gemeente Middelburg dient na te streven.

Door het theoretische- en praktische onderzoek met elkaar te confronteren worden discrepanties zichtbaar (**hoofdstuk 5**). Een belangrijke aspect hiervan betreft dat er geen vastlegging van de processen bestaat in vorm van een procesbeschrijving, processchema of werkinstructie, waar de theorie dit sterk aanbeveelt. Dit vormt immers de basis voor de IC.

De discrepanties geven input voor de conclusies en de aanbevelingen (**hoofdstuk 6**) inzake het onderzoek. De conclusie betreft dat vastlegging van de processen, functiescheiding en verschuiving van de werkzaamheden van de tweede lijn (controle door medewerkers buiten het primaire proces) naar de eerste lijn (controle door medewerkers binnen het primaire proces) resulteren in grotere betrouw- en beheersbaarheid inzake de processen. Door de vastlegging van de processen kunnen taken met de daarbij behorende rollen verdeeld worden, waardoor functiescheiding in de processen kan worden aangebracht. Daarnaast kan door de vastlegging van processen de tweede lijn meer systeemgerichte controles bevatten in plaats van de huidige gegevensgerichte controles. Hierdoor verandert de positionering van de controller van naast naar boven het proces, waardoor hij het overall overzicht kan houden op het proces. De aanbevelingen worden onderverdeeld in procesgenerieke en processpecifieke aanbevelingen, ondersteund met de beroepsproducten, bestaande uit processchema's en een nieuw risicoscoremodel met classificatie.

We can't direct the wind, but we can adjust the sails

ABSTRACT

At the municipality of Middelburg, the AO/IC relies on internal control measures based on past experience. There are a number of factors that result in a changing environment, including digitisation and stricter supervision by the accountant (**chapter 1**). As a result, it is possible that the internal control measures no longer form the right basis for the IC. The primary purpose of the IC is to improve the control of the processes. The secondary purpose is to extend the scope of the audit to the accountant, with the aim of achieving optimal coordination with the accountant with regard to activities. In order to pursue these purposes, it is important that the IC is analysed to determine whether it still meets the current requirements.

This problem leads to the following question:

How can the internal control with regard to the administrative processes be (re)-oriented in such a way that the processes remain reliable and they are better controlled?

Within the study, the population concerns the employees of the seven administrative processes of the department business operations.

Tabel 1: Processen afdeling Bedrijfsvoering

Treasury	Investering & afschrijving	Kas	Salarisbetaling & declaraties	Omzetbelasting	Vennootschap-belasting	Memoriaal-boeking
----------	----------------------------	-----	-------------------------------	----------------	------------------------	-------------------

In addition, an external perspective is also included in the study, namely the accountant. The methods which used in the study are desk research, document analysis and open interviews (**chapter 3**).

In the theoretical research (**chapter 2**), three subjects are discussed, namely IC, AO and process management. The legal frameworks relating to the IC of municipalities are also discussed.

The practical research (**chapter 4**) consists document analysis and open interviews. The document analysis led to general process descriptions, which served as a basis for the interviewer to go through the interviews in a well-oriented manner. The open interviews consist of internal and external interviews. The internal interview was conducted among the employees of the processes. The document analysis and the internal interviews together form a baseline measurement of the current situation regarding the IC. The external interview was conducted with the accountant. This is an addition to the theoretical research, the ideal image with regard to the IC that the municipality of Middelburg must strive for.

By confronting the theoretical and practical research with each other, discrepancies become visible (**chapter 5**). An important aspect of this is that there is no record of the processes in the form of a process description, process diagram or work instruction, where the theory strongly recommends this. After all, this forms the basis for the IC.

The discrepancies provide input for the conclusions and recommendations (**Chapter 6**) concerning the study. The conclusion is that process sequencing, segregation of duties and shifting work from the second line (control by employees outside the primary process) to the first line (control by employees within the primary process) result in greater reliability and manageability of the processes. By recording the processes, tasks and the associated roles can be divided, so that separation of functions can be implemented in the processes. In addition, by recording processes, the second line can contain more system-oriented controls instead of the current substantive-oriented controls. As a result, the positioning of the controller changes from next to the top of the process, allowing it to keep an overall view of the process. The recommendations are subdivided into process-generic and process-specific recommendations, supported by the professional products, consisting of process diagrams and a new risk score model with classification.

We can't direct the wind, but we can adjust the sails

VOORWOORD

Voor u ligt het onderzoeksrapport “Onderzoek naar de interne controle van de administratieve processen binnen de afdeling Bedrijfsvoering bij de gemeente Middelburg”. Dit onderzoek is geschreven naar aanleiding van het afstudeertraject van de opleiding Bedrijfseconomie, ofwel Finance & Control, aan de HZ University of Applied Sciences. Dit onderzoek vormt het slotstuk van de opleiding waarin de opgedane kennis wordt toegepast in de praktijk.

Dit onderzoeksrapport is geschreven voor de medewerkers van de afdeling Bedrijfsvoering. Het rapport heeft tot doel handvaten te bieden voor de inrichting van de interne controle voor de administratieve processen van de afdeling Bedrijfsvoering.

Tijdens de afstudeerperiode heb ik veel inhoudelijke kennis ten aanzien van de processen opgedaan. Dit draagt bij aan de kwaliteit, maar ook de kwantiteit inzake het onderzoeksrapport. Vandaar dat omwille van praktische redenen is gekozen om naast de scriptie een bijlagenboek op te nemen.

Een aantal factoren zijn van belang geweest om mijn onderzoeksrapport te kunnen maken. Voorbeelden hiervan zijn inzet, communicatie en analytisch vermogen. Bovenal is het van belang dat je goed op weg geholpen wordt. In de eerste plaats wil ik dan ook mijn stagebegeleiders Betty Wisse-Geschiere en Peter Roose hartelijk danken voor hun inzet en begeleiding. In de tweede plaats wil ik alle collega's van de afdeling Bedrijfsvoering bedanken voor de tijd die zij in mij hebben geïnvesteerd. Er ging namelijk geen dag voorbij zonder dat er een vraag werd gesteld door mij. In de derde plaats wil ik de HZ University of Applied Sciences aanhalen. Mevrouw A. T. D. Minderhoud heeft mij altijd goed geholpen en het afstudeertraject vanuit school goed begeleid. Ook meneer J. W. M. Huijgens wil ik bedanken voor zijn rol als tweede beoordelaar. Tot slot wil ik in het bijzonder mijn ouders bedanken. Niet zozeer op inhoudelijk vlak, maar de mentale support.

De afstudeerperiode heb ik als een zeer leerzaam traject ervaren waarin ik veel kennis heb opgedaan ten aanzien van het reilen en zeilen van de gemeente Middelburg. Ik hoop van harte dat de gemeente met het onderzoeksrapport draagvlak kan creëren om de aanbevelingen in de praktijk te brengen.

Willemijn Cosijn

Arnemuiden, 26 april 2019

INHOUDSOPGAVE

1	INLEIDING	1
1.1	MAATSCHAPPELIJKE AANLEIDING	1
1.2	PRAKTISCHE AANLEIDING	1
1.3	PROBLEEMSTELLING	2
1.4	HOOFDVRAAG EN DEELVRAGEN	2
1.5	DOELSTELLING	2
1.6	AFBAKENING	2
1.6.1	ONDERZOEKSAFBAKENING	2
1.6.2	BEGRIPSAFBAKENING	3
1.7	LEESWIJZER	3
2	THEORETISCH KADER	4
2.1	ADMINISTRATIEVE ORGANISATIE EN INTERNE CONTROLE	4
2.1.1	THEORETISCHE GRONDSLAGEN ADMINISTRATIEVE ORGANISATIE	4
2.1.2	THEORETISCHE GRONDSLAGEN INTERNE CONTROLE	6
2.2	PROCESMANAGEMENT	9
2.2.1	DEFINITIE	9
2.2.2	THEORETISCHE UITEENZETTING	9
2.3	WET- EN REGELGEVING GEMEENTEN	11
2.3.1	WETTELIJKE KADERS	11
2.3.2	NORMENKADER, TOETSINGSKADER EN CONTROLEPROTOCOL	11
2.3.3	WIJZIGINGEN OMTRENT WET- EN REGELGEVING	12
3	METHODOLOGIE	13
3.1	ONDERZOEKSSTRATEGIE	13
3.2	DATAVERZAMELING	13
3.3	POPULATIE	13
3.4	DATA-ANALYSE	14
3.4.1	ANALYSE VAN BESTAAND MATERIAAL	14
3.4.2	DOCUMENTANALYSE	14
3.4.3	OPEN INTERVIEWS	14
3.5	OPERATIONALISATIE	15
3.6	BETROUWBAARHEID EN VALIDITEIT	15
3.6.1	BETROUWBAARHEID	15
3.6.2	VALIDITEIT	15
4	RESULTATEN	16
4.1	SAMENHANG TUSSEN ONDERZOEKSMETHODEN	16
4.1.1	RESULTATEN PROCESBESCHRIJVINGEN (DOCUMENTANALYSE)	16
4.1.2	RESULTATEN INTERVIEWS INTERN EN EXTERN (OPEN INTERVIEWS)	16

4.1.3	SAMENHANG DOCUMENTANALYSE EN OPEN INTERVIEWS	16
4.2	SAMENVATTING DOCUMENTANALYSE EN OPEN INTERVIEWS	16
4.2.1	PROCESGENERIEKE RESULTATEN	16
4.2.2	PROCESSPECIFIEKE RESULTATEN INTERNE CONTROLE	17
4.2.3	RESULTATEN OPEN INTERVIEW APPLICATIEBEHEERDER (OPEN INTERVIEW)	22
5	DISCUSSIE	23
5.1	CONFRONTATIE PRAKTIJK EN THEORIE	23
5.1.1	ADMINISTRATIEVE ORGANISATIE	23
5.1.2	INTERNE CONTROLE	23
5.1.3	PROCESMANAGEMENT	23
5.2	VERDIEPINGSCONFRONTATIE INTERNE INTERVIEWS EN EXTERN INTERVIEW	24
5.3	VERDIEPINGSCONFRONTATIE INTERNE INTERVIEWS EN OPVATTING CONTROLLER	24
5.4	REFLECTIE OP HET ONDERZOEK	24
5.4.1	THEORIEONDERZOEK	24
5.4.2	PRAKTIJKONDERZOEK	24
5.4.3	ALGEHELE REFLECTIE	25
6	CONCLUSIES, AANBEVELINGEN EN BEROEPSPRODUCTEN	26
6.1	CONCLUSIES	26
6.1.1	CONCLUSIES DEELVRAGEN	26
6.1.2	CONCLUSIES HOOFDVRAAG	27
6.2	AANBEVELINGEN EN BEROEPSPRODUCTEN	28
6.2.1	PROCESGENERIEKE AANBEVELINGEN	28
6.2.2	PROCESSPECIFIEKE AANBEVELINGEN	29
	BIBLIOGRAFIE	32

AFKORTINGENLIJST

AFKORTING	OMSCHRIJVING
AFM	Autoriteit Financiële Markten
AO	Administratieve organisatie
BADO	Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden
BBV	Besluit Begroting en Verantwoording
BCF	Business Control Framework
BCF	Btw-compensatiefonds
Btw	Belasting toegevoegde waarde
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ERM	Enterprise Risk Management
FIDO	Financiering Decentrale Overheden
GfK	Gesellschaft für Konsumforschung
HT	Horizontaal toezicht
IB	Interne beheersing
IC	Interne controle
IIA	Institute for Internal Auditors
IT	Informatietechnologie
ITGC	IT general controls
NBA	Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants
NIPO	Nederlands Instituut voor Publieke Opinie
NV COS	Nadere voorschriften controle- en overige standaarden
RACI	Responsible, Accountable, Consulting & Informed
SOX	Sarbanes-Oxley
TCF	Tax Control Framework
VNG	Vereniging van Nederlandse Gemeenten
Vpb	Vennootschapsbelasting
Wta	Wet toezicht accountantsorganisaties

1 INLEIDING

1.1 MAATSCHAPPELIJKE AANLEIDING

“Stoommachine verbleekt bij de smartphone: in slechts tien jaar tijd heeft de technologie de samenleving radicaal veranderd”, zo luidde de kop van een nieuwsartikel uit De Telegraaf hetgeen een serie vragen omtrent digitalisering beantwoordde (Nederhof, 2018). Het artikel is cijfermatig onderbouwd middels onderzoeksuitkomsten, betreffende Nederlandse huishoudens, van het Nederlands Instituut voor Publieke Opinie (NIPO) en het Gesellschaft für Konsumforschung Netherlands (GfK). Intelligente apps, gegevensverwerking via de Cloud en de blockchaintechnologie vormen de trends van 2018 (Gartner, 2017). Deze nieuwe trends geven mogelijkheden voor verdere optimalisatie van bedrijfsprocessen (Ridder, 2018). Maar in het licht van deze kansen vormt zich een schaduw welke bestaat uit knelpunten. Zo introduceerde de heer Verbeek de kwestie inzake de relatie tussen mens en machine. Wie is er ‘in control’? Is de mens nog in staat om de techniek te beheersen, of beheerst de techniek de mens (Verbeek, 2018). Deze kwestie is aan de orde van de dag in het bedrijfsleven. Uit onderzoek blijkt dat slechts één op de drie bedrijven snel processen kan herinrichten teneinde veranderingen te ondersteunen (Economist Intelligence Unit, 2018).

Niet alleen voor het bedrijfsleven, maar ook voor overheidsorganen is het moeilijk om ‘in control’ te blijven. Zo hebben gemeenten te maken met de volgende ontwikkelingen:

- M** De toenemende complexiteit van vraagstukken, bijvoorbeeld het sociale domein, en de daarmee alsmaar groeiende noodzaak tot een goede samenwerking tussen verschillende disciplines;
- M** Confrontaties met wijzigingen in aard en omvang van risico's en onzekerheden zoals privacy vraagstukken en informatieveiligheid;
- M** De verdere professionalisering van de informatietechnologie en de accentverschuiving van het verstrekken van informatie naar het genereren van sturingsinformatie.

1.2 PRAKTISCHE AANLEIDING

Teneinde bovenstaande ontwikkelingen in goede banen te leiden dient de basis van een gemeente goed te zijn ingericht. Deze basis ziet op het ‘in control’ zijn van een gemeente. Dit vindt haar oorsprong in de administratieve organisatie (in het vervolg: AO) met als middel de interne controle (in het vervolg: IC).

Bij de gemeente Middelburg steunt de AO/IC op interne controlemaatregelen welke zijn gebaseerd op ervaringen uit het verleden (Gemeente Middelburg, 2017). De IC heeft tot doel een beeld te krijgen hoe de gemeente er op dit moment voor staat en welke acties (verbeteringen) eventueel ondernomen moeten worden om een optimale bedrijfsvoering te kunnen bewerkstelligen. Hiertoe worden onderzoeken gedaan naar rechtmatigheid en getrouwheid (artikel 212-onderzoeken) en onderzoeken naar doelmatigheid en doeltreffendheid (artikel 213a-onderzoeken).

Het primaire doel van de IC is het verbeteren van de beheersing van de processen. Basis voor de IC betreft een risicoanalyse. Met deze risicoanalyse is inzicht verkregen in het risicoprofiel van de processen binnen de gemeente Middelburg. In deze analyse zijn de processen als volgt geclassificeerd: hoog (risicovol), midden (enig risico) en laag (weinig risico) met een toegekende risicoscore, gebaseerd op het risicoprofiel van de processen binnen de gemeente Middelburg. Door de veranderende omgeving kan het zijn dat de onderbrenging van een proces bij een bepaalde risicoclassificatie niet langer reëel is.

Het secundaire doel betreft het verlengstuk naar de accountant waarbij een optimale afstemming met de accountant omtrent werkzaamheden wordt nagestreefd. Onder invloed van het toezicht door de Autoriteit Financiële Markten (in het vervolg: AFM) leggen accountants steeds strengere eisen op aan gemeenten. Belangrijk argument daarbij is de NV COS 610 en de mogelijkheid om te steunen op de interne auditwerkzaamheden. Reden voor deze strengere eisen is dat de controles van accountants niet altijd betrouwbaar waren, zo bleek de afgelopen jaren bij faillissementen en fraudezaken (Tweede Kamer der Staten-Generaal, 2017). Schandalen volgden uit onderzoeken van de (AFM) en gaven aanleiding om de

Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) te herzien (AFM, 2014). Gevolg hiervan is dat er steeds meer informatie op tafel dient te komen en de controles diepgaander worden, hetgeen kan leiden tot overlap tussen de interne- en externe controlewerkzaamheden.

1.3 PROBLEEMSTELLING

De interne controlemaatregelen bij de gemeente Middelburg zijn gebaseerd op het normenkader hetgeen door de gemeenteraad is vastgesteld. Hierin staat vermeld welke wetten en verordeningen relevant zijn voor de controle. De basis voor de IC betreft een indeling van processen in een bepaalde risicoclassificatie met een toegekende risicoscore (Gemeente Middelburg, 2017). Maar zoals bovenstaand is weergegeven, is er sprake van een veranderende omgeving. Gevolg hiervan kan zijn dat de huidige interne controlemaatregelen niet meer optimaal (effectief en efficiënt) functioneren en daardoor niet de juiste basis vormen voor de AO/IC. Hiermee komt zowel de primaire alsook de secundaire doelstelling van de IC in het geding. Primair heeft betrekking op het feit dat vanuit de interne invalshoek (gemeente Middelburg) gesteund kan worden op de IC. Secundair heeft betrekking op het feit dat vanuit de externe invalshoek (controleerend accountant) gesteund kan worden op de IC.

1.4 HOOFDVRAAG EN DEELVRAGEN

Uit de probleemstelling is de volgende hoofdvraag gedefinieerd:

Hoe kan de interne controle met betrekking tot de administratieve processen zodanig (her)-ingericht worden, dat de processen betrouwbaar blijven en deze beter beheerst worden?

De hoofdvraag is onderbouwd met theoretische en praktische deelvragen welke luiden als volgt:

1. Wat is het belang en de theoretische uiteenzetting ten aanzien van AO/IC?
2. Wat is de theoretische uiteenzetting omtrent procesmanagement ten aanzien van administratieve processen?
3. Welke wettelijke kaders zijn van toepassing op de IC van een gemeente?
4. Hoe zien de huidige administratieve processen met interne controlemaatregelen eruit bij de gemeente Middelburg?
5. Welke knelpunten en/of verbeterpunten ondervinden de betrokken partijen ingevolge deze huidige werking?

1.5 DOELSTELLING

De doelstelling van het onderzoek betreft het verkrijgen van inzicht in de werking van de administratieve processen en de bijbehorende interne controlemaatregelen van de gemeente Middelburg. De theoretische bevindingen worden afgezet tegen de praktische bevindingen. De verschillen welke daaruit blijken, leiden tot aanbevelingen voor verdere ontwikkeling van de IC. Dit wordt uitgewerkt middels het ontwerpen van processchema's van de huidige situatie, het aanbevelen van interne controlemaatregelen en de risicoclassificaties te herzien. Dit leidt tot een grote betrouw- en beheersbaarheid inzake de processen. Tevens wordt door de oplevering van de beroepsproducten bewerkstelligd dat zowel de primaire als secundaire doelstelling ten aanzien van de IC in betere mate kan worden nagestreefd.

De wind, welteverstaan de veranderingen, kan niet gestuurd worden, maar de zeilen, welteverstaan de interne controlemaatregelen, kunnen hier wel op worden aangepast.

1.6 AFBAKENING

1.6.1 ONDERZOEKSAFBAKENING

Het onderzoek naar de IC vindt plaats bij de gemeente Middelburg. Binnen de gemeente Middelburg worden circa 400 functies vervuld verdeeld over negen afdelingen. Een weergave inzake het organogram is bijgevoegd in **bijlage 1**. Een weergave van de opdrachtomschrijving is opgenomen in **bijlage 2**.

De eerste afbakening ziet op de hoeveelheid administratieve processen. Het onderzoek beperkt zich namelijk tot de administratieve processen inzake de afdeling Bedrijfsvoering. Reden hiervoor betreft zowel

de verwevenheid van bedrijfseconomische aspecten als de hoeveelheid aan processen. In tabel 1 zijn de verscheidene administratieve processen van de afdeling Bedrijfsvoering uiteengezet.

Tabel 1: Processen afdeling Bedrijfsvoering

Treasury	Investering & afschrijving	Kas	Salarisbetaling & declaraties	Omzetbelasting	Vennootschap-belasting	Memoriaal-boeking
----------	----------------------------	-----	-------------------------------	----------------	------------------------	-------------------

De tweede afbakening ziet op de theoretische onderwerpen. Uit de onderzoeksvraag blijkt dat de IC centraal staat binnen deze scriptie. Tevens is een onderdeel van interne beheersing (in het vervolg: IB) belicht, namelijk compliance, hetgeen toeziet op de wet- en regelgeving. Vanwege de omvang zijn de overige onderdelen van de IB achterwege gelaten. Naast IB is de AO een aspect hetgeen onlosmakelijk verbonden is aan de IC. Overigens is AO niet net als de IC op de voorgrond gezet. Er is namelijk vanuit gegaan dat ingeval de IC goed op orde is de AO, als verlengstuk van de IC, automatisch ook in de goede richting positioneert. In feite is dit de positieve werking van een hefboomeffect. Overigens zijn de theoretische aspecten van de AO welke uiterst nauw samenhangen met de IC wel belicht.

1.6.2 BEGRIPSAFBAKENING

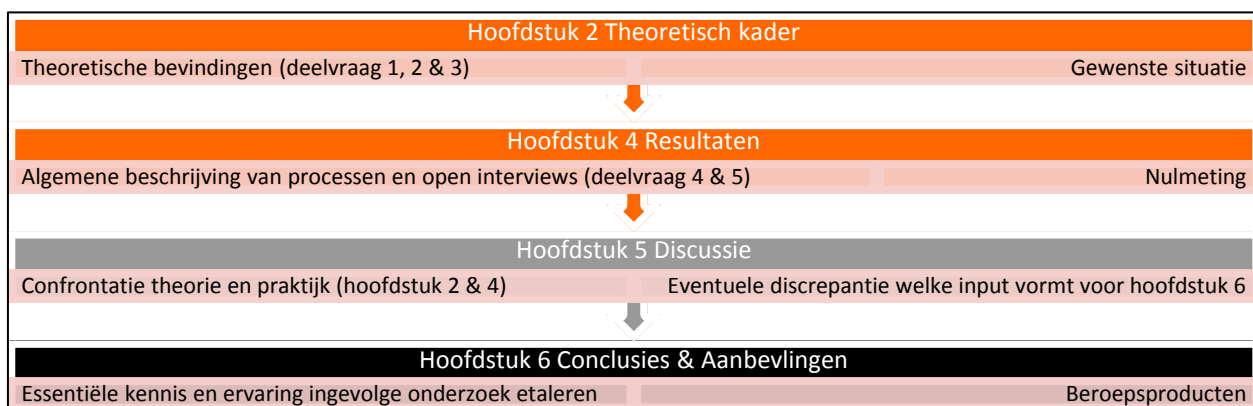
Vanwege de hoeveelheid begrippen zijn in deze subparagraaf een aantal relevante begrippen gedefinieerd. In een eerder stadium werd gesproken over 'in control'. Dit begrip wordt in deze scriptie als volgt geïnterpreteerd (Gemeente Middelburg, 2017):

- M** Betrouwbaarheid van de financiële informatievoorziening;
- M** Beheersbaarheid van de bedrijfsprocessen;
- M** Naleving van relevante wet- en regelgeving.

De bouwstenen van het begrip 'in control' hebben betrekking op betrouwbaarheid en beheersbaarheid. Betrouwbaarheid betreft een kwaliteitseis ten aanzien van informatie en kan onderverdeeld worden in de deelen juistheid (klopt de informatie met werkelijkheid?) en volledigheid (is er niets van belang achterwege gelaten?) (Paur & Boxel, 2014). Het begrip beheersbaarheid wordt gedefinieerd als het invoeren en handhaven van maatregelen en procedures teneinde de doelstelling te kunnen realiseren (Paur & Boxel, 2014).

1.7 LEESWIJZER

In hoofdstuk 2 is het theoretisch kader uitgewerkt gebaseerd op een uiteenzetting van theoretische elementen inzake de onderzoeksvraag. Hoofdstuk 3 beschrijft de methodologie welke gehanteerd is binnen het onderzoek. In het daaropvolgende hoofdstuk 4 zijn de resultaten van het onderzoek weergegeven. Aan de hand van deze resultaten, is in hoofdstuk 5 een discussie uiteengezet. Slotstuk vormt hoofdstuk 6, hetgeen de uiteindelijke conclusies en aanbevelingen met de beroepsproducten bevat.



Figuur 1: Globale opzet van het onderzoek

2 THEORETISCH KADER

Dit hoofdstuk omvat de theoretische aspecten welke inherent zijn aan het onderzoek. Centraal in dit hoofdstuk staan de administratieve organisatie en interne controle, hetgeen uiteengezet is in paragraaf 2.1. Tevens is in paragraaf 2.2 het begrip procesmanagement belicht. In paragraaf 2.3 is aandacht besteed aan de wettelijke kaders welke van toepassing zijn op gemeenten met betrekking tot de interne controle.

2.1 ADMINISTRATIEVE ORGANISATIE EN INTERNE CONTROLE

Een organisatie wordt volgens Daft omschreven als “A social entity that is goal directed and deliberately structured” (Daft, 2015). Deze omschrijving wordt aangevuld door Jans, hetgeen als volgt luidt: “Een groepering van mensen die in onderlinge samenwerking met behulp van middelen activiteiten ontplooiën teneinde de doelstelling van de organisatie te verwezenlijken” (Jans, 2001). IC wordt door Starreveld gedefinieerd als “De controle op de oordeelsvorming en activiteiten van anderen, voor zover die controle ten behoeve van de leiding van de betrokken huishouding door of namens die leiding zelf wordt uitgeoefend” (Starreveld, 1997). Ingevolge deze definitie blijkt dat de leiding van een organisatie verantwoordelijk is voor het plannen, organiseren, delegeren, coördineren en controleren. Teneinde dit goed te laten verlopen is informatie vanuit de organisatie noodzakelijk. Deze informatie dient aangeleverd te worden door informatiesystemen, wat leidt naar de AO. De Koning omschrijft AO als “De informatiesystemen, die gericht zijn op het verstrekken van administratieve, logistieke en bestuurlijke informatie” (Koning, 2000).

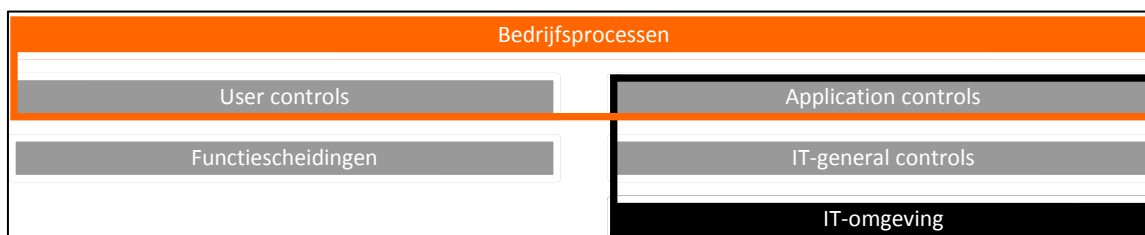
2.1.1 THEORETISCHE GRONDSLAGEN ADMINISTRATIEVE ORGANISATIE DEFINITIE

AO wordt door Starreveld omschreven als: “Alle activiteiten met betrekking tot het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen, doen functioneren en het beheersen van een huishouding ten behoeve van de verantwoording die daarover moet worden afgelegd” (Starreveld, 1997). Starreveld wordt gezien als de grondlegger van de AO/IC (Starreveld & Leeuwen, 2002). Ten aanzien van de AO/IC heeft hij een aantal theorieën ontwikkeld. Binnen deze scriptie zijn de theorieën van de functiescheiding en de waardekringloop uiteengezet, aangezien de IC hierin sterk verweven is (Starreveld & Leeuwen, 2002).

BELANG EN THEORETISCHE UITEENZETTING

Business Control Framework

De AO/IC kan op systematische wijze in kaart gebracht worden aan de hand van het Business Control Framework (in het vervolg: BCF). Ingevolge dit raamwerk wordt de AO/IC beschreven in samenhang met IT-controls (Folkers & Westra, 2013), hetgeen in figuur 2 is weergegeven.



Figuur 2: Business Control Framework (Folkers & Westra, 2013)

Uit figuur 2 is af te leiden dat de bedrijfsprocessen bestaan uit user controls en application controls. Tevens kunnen de bedrijfsprocessen worden onderverdeeld in een gebruikersomgeving (user controls en functiescheidingen) en geautomatiseerde omgeving (application controls en IT-general controls). De

geautomatiseerde omgeving kan geclassificeerd worden als de IT-omgeving. Het BCF-raamwerk bestaat desgelijks uit onderlinge verbanden.

Ingevolge Starreveld resulteert functievermenging in een negatief effect. Deze gedachte leidde tot de noodzaak om onderscheid te maken tussen de volgende vijf functies (Fennis & Schilderink, 2014):

Beschikkend: deze functie richt zich op de bevoegdheid de organisatie te verbinden aan derden;

Bewarend: deze functie richt op de bevoegdheid activa te bewaren en te beheren;

Registrerend: deze functie richt zich op de bevoegdheid transacties vast te leggen;

Controlerend: deze functie richt zich op de bevoegdheid transacties en vastleggingen te controleren en deze te relateren aan de vastgestelde norm;

Uitvoerend: deze functie richt zich op de bevoegdheid ondersteunende processen uit te voeren.

De waardekringloop wordt gezien als een hulpmiddel bij de handhaving van de controletechnische functiescheiding. Een weergave van de waardekringloop is opgenomen in **bijlage 3**. Het betreft een schematisch overzicht hetgeen procesmatig is weergegeven. In veel gevallen wordt in organisaties een schematisch overzicht gegeven wat gebaseerd is op de volgorde van afdelingen. Ingevolge Starreveld gaat de voorkeur uit naar een procesmatige weergave, zodat ook de verbanden tussen de processen zichtbaar worden. Op deze wijze kunnen de informatiestromen beter gecontroleerd worden (Fennis & Schilderink, 2014).

IT general controls (in het vervolg: ITGC) omvatten voorschriften en procedures welke van invloed zijn op een groot aantal applicaties en de effectieve werking hiervan ondersteunen. In feite zijn deze controls bedoeld om de betrouwbaarheid van de geautomatiseerde gegevensverwerking te waarborgen. Ter ondersteuning van de ITGC worden application controls ingezet. Application controls omvatten de geautomatiseerde controles in de software zelf. Deze controls dienen ervoor te zorgen dat de kans op fouten wordt gereduceerd en indien mogelijk tot nihil wordt verkleind. Maatregelen ten aanzien van de ITGC en application controls zijn weergegeven in tabel 2.

Tabel 2: Maatregelen ITGC & application controls (Folkers & Westra, 2013)

MAATREGELEN ITGC & APPLICATION CONTROLS	
ITGC	APPLICATION CONTROLS
▪ Organisatie van de IT-functie; ▪ Toegangsbeveiliging (logisch & fysiek); ▪ Change management (wijzigingenbeheer); ▪ System management, inclusief problem management; ▪ Business Continuity Planning (back-up, recovery & uitwijkprocedures).	▪ Boundary controls; ▪ Input controls; ▪ Processing controls; ▪ Database controls; ▪ Communication controls; ▪ Output controls.

User controls omvatten de controles welke de gebruikers zelf uitvoeren als onderdeel van hun normale procedures en werkinstructies. Een relevante groep user controls zijn de handmatige beheersingsmaatregelen, ook te verstaan als de manual controls. Overigens kunnen user controls ook bestaan uit beheersingsmaatregelen waarbij de gebruiker gebruik maakt van gegevens welke het systeem genereert. Deze controles worden geclassificeerd tot de zogeheten IT-dependent manual controls.

Volgens Jans staat in de AO zowel het tot stand brengen alsook het in stand houden van de informatievoorziening door middel van gestructureerde gegevensverwerkende processen centraal (Jans, 2001). Hierbij dienen informatiesystemen te worden ontworpen en geactualiseerd. Van belang is dat hierin de organisatorische aspecten betrokken worden, hetgeen uiteengezet is in tabel 3.

Tabel 3: Vragen t.a.v. organisatorische aspecten (Jans, 2001)

CENTRALE VRAAG BINNEN ORGANISATORISCHE ASPECTEN	
ORGANISATORISCHE ASPECTEN	CENTRALE VRAAG
Integratie met de interne organisatie	Welke consequenties brengt dit geïntrigeerd zijn mee voor de administratieve organisatie?
Informatiebehoeften	Kunnen informatiebehoeften concreet worden vastgelegd?
Kwaliteitseisen	Welke maatregelen moeten worden getroffen om de continuïteit, flexibiliteit, betrouwbaarheid en de privacy van de gegevensverwerkende processen te kunnen waarborgen?
Interne integratie	Hoe is deze samenhang te onderkennen en hoe is de integratie tussen de verschillende (deel)systemen te herkennen?
Externe integratie	Hoe kunnen continuïteit, betrouwbaarheid en privacy worden gewaarborgd?

2.1.2 THEORETISCHE GRONDSLAGEN INTERNE CONTROLE DEFINITIE

Er zijn verschillende raamwerken bedacht waar een omschrijving inzake IC is geformuleerd. Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (in het vervolg: COSO) omschrijft IC als een taak van het management en het bestuursorgaan, maar ook van het personeel. Het systeem omvat alle procedures en processen binnen een onderneming, welke door verscheidene personen in de organisatie worden uitgevoerd (COSO, 2008). Ingevolge COSO beoogt IC drie doelstellingen, namelijk: betrouwbare financiële informatie, beheersbare processen en overeenstemming met de wet- en regelgeving.

Partner van COSO is Institute for Internal Auditors (in het vervolg: IIA). Ook deze instantie heeft een raamwerk geschetst voor de omschrijving van IC. Binnen dit raamwerk komen de doelstellingen voor een groot deel overeen met de doelstellingen zoals deze door COSO worden geformuleerd. Het enige punt van discrepantie ziet op één doelstelling, namelijk het beschermen van activa (IIA, 2017).

De begrippen IC en IB worden vaak gezien als synoniemen van elkaar. Feitelijk gezien is dit onjuist, aangezien een synoniem van IC informatiecontrole betreft. De begrippen IC en IB vertonen veel overeenkomsten, maar een belangrijk verschil ziet op het feit dat bij de IB voornamelijk de nadruk ligt op het doel van de controle. Dit in tegenstelling tot het begrip IC, waar de nadruk meer ligt op controle als middel en dus plaatsvindt na het primaire proces.

BELANG EN THEORETISCHE UITEENZETTING

IC heeft door een reeks fraudeschandalen in de Verenigde Staten in 2001 en 2002 sterk aan belang gewonnen. Om dergelijke zaken in de toekomst te kunnen voorkomen, is de Sarbanes-Oxley (SOX) wetgeving in het leven geroepen (Sanden, 2009). Deze wetgeving voorziet in het onderhouden van een adequaat intern controlesysteem en het opstellen van een intern controlerapport dat de juistheid van de financiële informatie bevestigt. Het belang van de IC vindt haar oorzaak in het feit dat informatie bruikbaar dient te zijn voor de organisatie. Informatie is overigens pas bruikbaar als deze effectief en betrouwbaar is. Van effectiviteit is sprake als informatie een doel heeft. Betrouwbaarheid richt zich op de juistheid en volledigheid van informatie (Fennis & Schilderincx, 2014).

Betrouwbaarheid wordt versterkt door de toepassing van IC-maatregelen. Dit kan onderverdeeld worden in preventie en repressieve maatregelen. Preventieve maatregelen omvatten maatregelen welke vooraf door of namens de leiding worden genomen rekening houdend met betrouwbaarheidsrisico's. Repressieve maatregelen worden door of namens de leiding genomen gericht op de naleving en werking van de preventieve maatregelen. In tabel 4 is een overzicht weergegeven van de standaard preventieve en repressieve maatregelen inzake de IC.

Tabel 4: Stelsel van IC-maatregelen (Leeuwen & Bergsma, 2012)

PREVENTIEVE MAATREGELEN (ORGANISATORISCHE AARD)	REPRESSIEVE MAATREGELEN (ADMINISTRATIEVE AARD)
Uitvoeren van een risicoanalyse om het stelsel te ontwerpen	
Oordeelsvorming ex-ante en opzet managementinformatie	Oordeelsvorming ex-post door middel van cijferbeoordeling
Controletechnische functiescheiding	Materiële verbandscontroles
Procedures, richtlijnen en wet- en regelgeving	Detailcontroles en controles op het naleven van de procedures, richtlijnen en wet- en regelgeving
Opzet van geautomatiseerde informatiesystemen	Verwerkingsverslagen en testen van de applicationcontrols
Beveiliging van zaken	Waarneming te plaatse (inventarisaties)

Hiernaast kent de IC een aantal maatregelen op het gebied van digitale systemen welke onderverdeeld zijn in twee categorieën, welke alle als preventief geassocieerd dienen te worden. De IC-maatregelen gericht op de digitale systemen zijn weergegeven in tabel 5.

Tabel 5: IC-maatregelen voor digitale systemen (Leeuwen & Bergsma, 2012)

	BEVEILIGING VAN:	
GEAUTOMATISEERDE SYSTEMEN	BESTANDEN	PROGRAMMA'S
Fysieke beveiliging van apparatuur (afsluitbare ruimtes, noodstroombeveiliging, authenticatieprocedures enzovoorts)	Invoercontroles	Gebruikerstesten
Organisatorische beveiliging (softwarebeveiliging, authenticatieprocedures enzovoorts)	Invoercontroles Back-up en recovery Bestaanbaarheidscontroles	Gebruikerstesten Toegangscontrole Controlelogboek

Soll & Ist-model

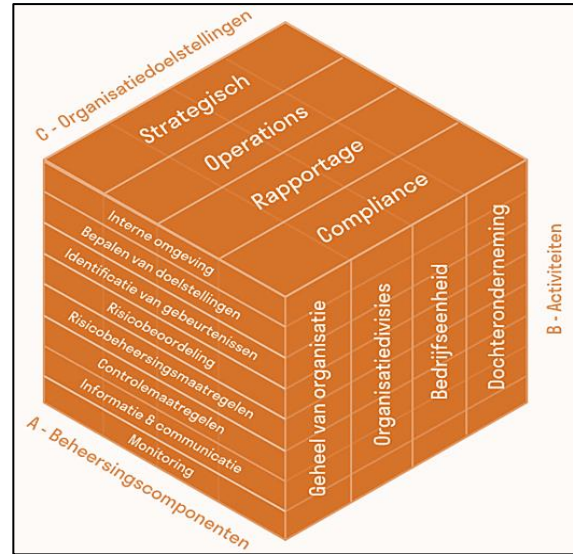
Inzake de beoordeling en uitvoering van IC zijn door de jaren heen verscheidene modellen en theorieën ontwikkeld. Eén daarvan betreft de methode van Soll en Ist. Ingevolge deze methode worden medewerkers en managers uitgedaagd om de gewenste doelstellingen zo goed mogelijk af te stemmen met de werkelijke resultaten van de onderneming. De afstemming ziet op de norm die de onderneming heeft vastgesteld welke betrekking heeft op hoe het zou moeten zijn (Soll) en de werkelijke resultaten die uiteindelijk worden geconstateerd (Ist) (Fennis & Schilderink, 2014). Bij de controle wordt dus een vergelijking gemaakt tussen de vastgestelde norm en de werkelijke resultaten.

Indien de vergelijking tussen de Soll en Ist positie resulteert in materiële verschillen, zal een vervolgonderzoek (GAP-analyse) worden verricht naar de oorzaak of oorzaken (Heijnsdijk & Sar, 2009). Dit kan ten grondslag liggen aan verschillende factoren zoals de norm (Soll) die te hoog of te laag is vastgesteld, het bestaan van inefficiënte of ineffectieve werkprocedures, fraude of diefstal.

COSO/-ERM-model

Een ander raamwerk gericht op de beschrijving van richtlijnen voor een onderneming die 'in control' wil zijn, betreft het COSO-model. Dit kan worden gedefinieerd als een proces dat in gang wordt gezet door het bestuur, de commissarissen, het management en ander personeel van een organisatie, dat redelijke zekerheid dient te geven dat doelstellingen op het gebied van betrouwbare financiële informatie, naleving van wet- en regelgeving en efficiënte en effectieve bedrijfsvoering worden gerealiseerd. Het model is ontwikkeld teneinde bedrijven te ondersteunen bij het vaststellen, beoordelen en verbeteren van de IC op de processen.

Dit model is oorspronkelijk in 1992 ontwikkeld. In 2004 zijn wijzigingen doorgevoerd waardoor het COSO-model zich ontwikkelde tot het Enterprise Risk Management-model (in het vervolg: ERM-model). In 2017 is het ERM-model aangepast, omdat er veel veranderd is op het gebied van risicomanagement. Zo dienen organisaties hun risicomanagementbenadering te verbeteren om te kunnen blijven voldoen aan de huidige eisen. Daarnaast dienen organisaties te anticiperen op technologische, economische en demografische ontwikkelingen. In figuur 3 is het model weergegeven. Het model bestaat uit drie dimensies (Moeller, 2007). Bij het toepassen van het raamwerk zijn organisaties niet verplicht om alle benaderingen toe te passen. Gebaseerd op het type en de grootte is immers niet elke benadering toepasbaar. Wel betreft het een raamwerk voor zowel profit als non-profit organisaties (Protiviti, 2014).



Figuur 3: COSO/-ERM-model (COSO, 2018)

COSO definieert de onderdelen van de beheersingscomponenten als volgt (COSO, 2018):

Interne omgeving: hierbij staat de risicoacceptatiegraad centraal. Dit betreft de mate waarin een organisatie bereid is risico's te nemen en deze te accepteren.

Doelstellingen: hierbij worden de doelstellingen van de organisatie geformuleerd en centraal gesteld, hetgeen het uitgangspunt van het proces betreft.

Identificatie gebeurtenissen: hierbij wordt de eerste stap van het risicomanagementproces gezet. Gebeurtenissen worden geïdentificeerd, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen risico's en kansen.

Risicobeoordeling: hierbij worden zowel interne als externe risico's geïdentificeerd teneinde materiële risico's te inventariseren, omdat deze de doelstellingen van de organisatie kunnen stagneren.

Reactie op risico: hierbij gaat om het beheersen van risico's, waarbij deze worden teruggedrongen tot een acceptabel niveau voor de organisatie.

Beheersingsactiviteiten: hierbij wordt gekeken naar de beheersingsactiviteiten op de risico's, hetgeen kan met behulp van een risicomatrix. Maatregelen en procedures zijn ontwikkeld welke ervoor zorgen dat de risico's kunnen worden beperkt, overgedragen of geëlimineerd.

Informatie & Communicatie: hierbij gaat het om de belangrijkste twee elementen van het COSO-model. Informatie dient van goede kwaliteit te zijn voor een weloverwogen besluitvorming. Kwaliteit ziet hierbij op de relevantie, tijdigheid, volledigheid, juistheid en toegankelijkheid. Tevens is communicatie cruciaal voor de verkrijging en verstrekking van relevante informatie.

Bewaking: hierbij gaat het om de laatste en ook een cruciale fase ten aanzien van de IC. Actuele en relevante ontwikkelingen dienen voortdurend geanalyseerd te worden, zodat hier tijdig op ingespeeld kan worden.

De bovenkant van het model bestaat uit de doelstellingen van de organisatie. Strategische doelstellingen zijn gericht op de algemene doelstellingen, voortvloeiend uit de missie en visie van de organisatie. Operationeel ziet op de effectieve en efficiënte aanwending van de beschikbare middelen. Rapportage heeft betrekking op de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving. De laatste doelstelling, toezicht, omvat de naleving inzake de wet- en regelgeving.

De zijkant van het model bestaat uit de activiteiten welke de organisatie uitvoert. Hier wordt van organisatie tot organisatie verschillend invulling aan gegeven.

Three Lines of Defense

Een ander model voor de praktische uitwerking van IC betreft het 'Three Lines of Defense' model. De leiding is verantwoordelijk voor het realiseren van de strategie, doelstellingen en een goede sturing en beheersing op hoofdlijnen. Om voldoende zekerheid te hebben over de betrouwbaarheid van de informatievoorziening heeft een organisatie adequate (interne) controlemaatregelen nodig. Daarbij kunnen meerdere verdedigingslijnen worden ingericht (BADO, 2019):

Eerste lijn (lijnmanagement): primair verantwoordelijk voor de resultaten, operatie, compliance en effectieve beheersing van risico's.

Tweede lijn (Risk & Compliance): identificatie, analyse, meting, monitoring en rapportage van risico's en controle op het normenkader.

Derde lijn (internal audit): beoordeling van de opzet en effectiviteit van het risicomanagement en de interne beheersing.

2.2 PROCESMANAGEMENT

2.2.1 DEFINITIE

Volgens Tolsma is procesmanagement het bewerkstelligen dat de inrichting van de processen continu wordt verbeterd en de uitvoering voldoet aan de gestelde eisen, waarbij optimaal gebruik wordt gemaakt van de resources (Kars & Evers, 2006). Procesmanagement betreft dus het richten (formuleren van doelstellingen), het inrichten en het verrichten van de processen. Een organisatie formuleert doelen, probeert deze doelen te realiseren door de processen uit te voeren, meet de resultaten en stuurt op basis van die gemeten resultaten. Als aanvulling hierop omschrijft Tolsma een proces als een ordening van activiteiten, met een expliciet begin en einde, gericht op het doelbewust totstandkomen van een product of dienst voor een (interne)klant (Tolsma & Wit, 2009). Hieruit kan opgemaakt worden dat een proces dient te voldoen aan de volgende voorwaarden:

- M** Het proces heeft een duidelijk begin (input) en einde (output);
- M** Het resultaat is gericht op een interne of externe klant;
- M** Het proces dient waarde toe te voegen voor de klant;
- M** Het proces bevat een chronologische ordening van activiteiten.

2.2.2 THEORETISCHE UITEENZETTING

Centraal in de processen staan de activiteiten. Een activiteit wordt geclassificeerd als een clustering van één of meerdere bij elkaar horende handelingen. Het uitwerken van een activiteit bestaat uit de volgende onderdelen:

- M** Basisbeschrijving van de activiteit;
- M** Rollen bij de activiteit, gekoppeld aan de functies;
- M** Inputs en outputs welke inherent zijn aan de activiteit;
- M** Standaarddocumenten die bij de activiteit gehanteerd worden.

Iedere organisatie streeft naar bedrijfsprocessen welke resultaatgericht zijn. Teneinde dit te bewerkstelligen zullen bedrijfsprocessen voortdurend kritisch geanalyseerd dienen te worden, zodat duidelijk is welke verbeteringen mogelijk zijn. Om gewenste verbeteringen te achterhalen, dient eerst inzicht te worden verkregen in de huidige situatie. Redenen om processen te beschrijven zijn (Zijlstra, 2011):

- M** Gewenst of vereist door belanghebbenden (directie of accountant);
- M** Aantonen dat gewerkt wordt volgens de richtlijnen en normen;
- M** Vastleggen van verzamelde kennis en ervaring;
- M** Overzicht van de functie inhoud (taken en verantwoordelijkheden).

Door processen op een juiste wijze te beschrijven, ontstaat er meer inzicht, duidelijkheid en overzicht. Hierdoor worden processen beter beheersbaar en kunnen ze eenvoudiger worden verbeterd. Zeker aangezien processen steeds complexer worden en sneller veranderen, is het belangrijk om te beschikken over goede en actuele procesbeschrijvingen. Naast de procesbeschrijvingen dient duidelijk te zijn welke medewerkers verantwoordelijk zijn voor de uitvoering en controle van specifieke processtappen. Hiervoor wordt onder andere gebruik gemaakt van het RACI-model, wat ziet op de functiescheiding. Dit model vormt een hulpmiddel bij het toewijzen van taken, rollen en verantwoordelijkheden op individueel niveau. Het RACI- model bestaat uit de volgende aspecten (Smith & Erwin):

Responsible: betreft degene die verantwoordelijk is dat een taak of handeling wordt verricht;

Accountable: betreft de eindverantwoordelijke voor het (deel)proces;

Consulted: betreft degene die voor een definitieve beslissing dient te worden geraadpleegd;

Informed: betreft degene die geïnformeerd dient te worden over een genomen beslissing.

In **bijlage 4** is bovenstaande tekst schematisch uiteengezet in drie stappen teneinde een procesbeschrijving te formuleren. Allereerst dient een organisatiestructuur te worden vastgesteld en ingevoerd. Tweede stap betreft het vaststellen en invoeren van de organisatiestructuur. Slotsom betreft het koppelen van de activiteit aan de functies op basis van de betreffende rollen.

Om een organisatie goed te kunnen besturen dienen de interne processen te worden beheerst. Dit houdt in dat de organisatie zelf goed behoort te functioneren. IC vindt plaats op de activiteiten van zowel uitvoerend personeel als managers. Hierbij vindt controle plaats op de volgende activiteiten (Jans, 2001):

Effectiviteitscontrole: controle gericht op het realiseren van de doelen;

Efficiencycontrole: controle gericht op efficiënte uitvoering van de opdrachten en plannen;

Procedurele controle: controle gericht op het handelen inzake de vastgestelde regels en procedures;

Bevoegdheidscontrole: controle gericht op overschrijding van de bevoegdheden van het personeel.

Uit bovenstaande uiteenzetting blijkt dat de IC als functie in beginsel een repressieve werking heeft. Dit resulteert in onnodig veel kosten en belemmert het goed functioneren van de organisatie. Vandaar dat de voorkeur aan de invoering van preventieve maatregelen wordt gegeven, aangezien hierdoor onvolkomenheden kunnen worden voorkomen (Jans, 2001). Deze preventieve maatregelen worden geclassificeerd tot de toetsingscriteria voor de beoordeling van de effectiviteit en doelmatigheid van processen, gedelegeerde bevoegdheden en de beveiliging van waarden. In tabel 6 zijn de toetsingscriteria voor de effectiviteit en doelmatigheid ten aanzien van de processen uiteengezet.

Tabel 6: Toetsingscriteria voor de effectiviteit en doelmatigheid van de processen (Jans, 2001)

TOETSINGSCRITERIA VOOR DE EFFECTIVITEIT EN DOELMATIGHEID VAN DE PROCESSEN	
Criteria worden onderverdeeld in drie aspecten van uitvoering:	
1. Wat dient er te worden gedaan en door wie ?	
2. Hoe moeten de handelingen worden verricht?	
3. Wanneer dienen de handelingen te worden verricht?	
PRODUCT	OMSCHRIJVING
Taakbeschrijvingen voor wat betreft het wie en wat	Hierbij gaat het over het algemeen om een globale indicatie die op sommige afdelingen specifiek zal zijn
Werkopdrachten als nadere specificatie van het wat en van het wanneer	Heeft soms ook betrekking op wie en waar
Kwaliteitsinstructies	Kwaliteitsinstructies zijn nodig om aan te geven aan welke kwaliteitseisen producten moeten voldoen en betreft de uitwerking van het wat
Procedures en werkinstructies, die het hoe regelen	Procedures geven een beschrijving van de systematische geordende handelingen met de daarbij te gebruiken hulpmiddelen Werkinstructies geven een nadere uitwerking van de procedures

2.3 WET- EN REGELGEVING GEMEENTEN

2.3.1 WETTELIJKE KADERS

Het interne controleplan van de gemeente Middelburg wordt jaarlijks opgesteld en bevat een overzicht van de onderzoeken die de controller van de gemeente Middelburg het komend controlejaar uitvoert (Gemeente Middelburg, 2017). De basis voor de onderzoeken is gelegen in de artikelen 212 en 213a van de Gemeentewet, welke de gemeente Middelburg heeft uitgewerkt in een tweetal verordeningen, namelijk: 'Financiële verordening gemeente Middelburg 2015' en 'Verordening onderzoeken doelmatigheid en doeltreffendheid van de gemeente Middelburg'.

M Ingevolge artikel 25 van de 'Financiële verordening gemeente Middelburg 2015' (Artikel 212-verordening op de uitgangspunten voor het financieel beleid, alsmede de regels voor het financieel beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Middelburg) is vastgelegd dat het college zorg dient te dragen voor een interne toetsing van de getrouwheid en de rechtmatigheid van de bedrijfsvoering.

M Ingevolge de 'Verordening onderzoeken doelmatigheid en doeltreffendheid van de gemeente Middelburg' (213a-verordening voor periodiek onderzoek door het college naar de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het door het college gevoerde bestuur van de gemeente Middelburg) is het college verplicht om ieder jaar een onderzoeksverslag naar de raad te sturen over de te verrichten interne onderzoeken naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van de bedrijfsvoering.

Hierbij worden de volgende definities gehanteerd:

Getrouwheid: de betrouwbaarheid van de gegevens is als zodanig dat de gebruikers van de gegevens hierop een beslissing kunnen nemen;

Rechtmatigheid: de middelen zijn aangewend en verantwoord conform de wet- en regelgeving;

Doelmatigheid: de middelen zijn aangewend om het doel te bereiken;

Doeltreffendheid: de aanwending van middelen heeft meetbaar bijgedragen aan de realisatie.

De gemeente maakt onderdeel uit van het publieke domein. Centraal hierbij staat het dienen van het maatschappelijk belang. Als gevolg hiervan dient voldaan te worden aan tal van wettelijke kaders. De wettelijke kaders omtrent de IC zijn uiteengezet in tabel 7.

Tabel 7: Wettelijke kaders IC (Gemeente Middelburg, 2017)

WETTELIJKE KADERS IC	
INTERNE KADERS	EXTERNE KADERS
▪ Controleprotocol 2019 ▪ Normenkader 2019 ▪ Financiële verordening gemeente Middelburg 2015 ▪ Verordening onderzoeken doelmatigheid en doeltreffendheid van de gemeente Middelburg ▪ Raadsbesluiten	▪ Gemeentewet ▪ BADO (Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden) ▪ BBV (Besluit Begroting en Verantwoording) ▪ Kadernota rechtmatigheid

2.3.2 NORMENKADER, TOETSINGSKADER EN CONTROLEPROTOCOL

Het normenkader betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante wet- en regelgeving. Het normenkader bestaat uit een overzicht van de geldende interne- en externe wet- en regelgeving en is aangepast aan de actuele van toepassing zijnde regelgeving voor de gemeente. Dit normenkader is verplicht en het college is primair verantwoordelijk voor de opstelling ervan. Daarnaast dient het college het normenkader minimaal ter kennisname te sturen naar de gemeenteraad.

Het toetsingskader betreft de bepalingen inzake de regelgeving in het normenkader welke getoetst dienen te worden. Voor de financiële rechtmatigheid zijn dat de bepalingen waaraan financiële consequenties zijn

verbonden. Het op- en vaststellen van een toetsingskader is niet verplicht, zolang er maar beheersmaatregelen worden geformuleerd. Aan de hand hiervan kan immers de financiële rechtmatigheid worden aangetoond. Voor de gemeente Middelburg is het toetsingskader niet als apart document op- en vastgesteld. De gemeente Middelburg gebruikt veelal checklists welke onderdeel uitmaken van het werkprogramma als toetsingskader.

Het controleprotocol geeft aanwijzingen aan de accountant over de reikwijdte van de controle en de te hanteren goedkeuring- en rapporteringsintoleranties.

2.3.3 WIJZIGINGEN OMTRENT WET- EN REGELGEVING

CONTROLE OP CONTROLE

Bij de jaarrekeningcontrole kan geopteerd worden voor een systeemgerichte- of gegevensgerichte controleaanpak (Folkers & Westra, 2013). Systeemtests worden gebruikt om te testen of interne beheersingsmaatregelen effectief werken. Bij een positieve uitwijzing mogen de gegevensgerichte controles op die post beperkt worden. Overigens mag de jaarrekening nooit geheel systeemgericht gecontroleerd worden. COS 240 en 330 geven aan dat bijvoorbeeld alle materiële transactiestromen, balansposten en toelichtingen in de jaarrekening gegevensgericht gecontroleerd dienen te worden (Folkers & Westra, 2013). In tabel 8 zijn de controlewerkzaamheden met de onderdelen uiteengezet.

Tabel 8: Controlewerkzaamheden (Folkers & Westra, 2013)

CONTROLEWERKZAAMHEDEN	
GEGEVENSGERICHT	SYSTEEMGERICHT
▪ Verbandscontroles ▪ Cijferanalyses ▪ Trendanalyses ▪ Detailcontroles (integraal of steekproefsgewijs)	▪ Verificatie of herhalen van de uitvoering (lijncontroles en proceduretesten) ▪ Verificatie van documentatie ▪ Onderzoek IT-general controls & application controls

Gemeentes en accountants zijn voornemens om samen te werken aan een vernieuwde interne- en externe controleaanpak. Dit moet resulteren in een efficiënter controleproces, onder meer door het gebruik van nieuwe technieken en duidelijke keuzes door gemeenten om 'in control' te zijn op het gebied van gemeentelijke bedrijfsvoering. In sommige gemeenten leeft de vraag waarom een externe accountant niet op de resultaten van een andere accountant vanuit een eerder keten kan steunen teneinde op deze manier 'controle op controle' te voorkomen. Tijdens het overleg tussen de VNG en NBA kwam naar voren dat dit niet mogelijk is, aangezien de controlerend accountant met zijn handtekening de volledige verantwoordelijkheid heeft inzake de gemeentecontrole (VNG, 2017).

RECHTMATIGHEIDSCONTROLE

Een ander voorbeeld inzake een wijziging van de wet- en regelgeving betreft commissie Depla. Als uitvloeisel van de voorstellen van commissie Depla wordt de invulling van de accountantsverklaring met ingang van de jaarrekening 2021 namelijk gewijzigd (VNG, 2018). De accountant controleert ingevolge de huidige accountantscontrole het getrouwe beeld en de financiële rechtmatigheid van de bedrijfsvoering (VNG, 2017). Een getrouw beeld wil zeggen dat het beeld hetgeen in de jaarrekening wordt gegeven klopt. Bij rechtmatigheid gaat het erom of het college heeft gedaan wat is afgesproken voor wat betreft financiële handelingen en dat relevante regels voor de financiën zijn gevolgd. De wijziging welke in gaat vanaf 2021 heeft betrekking op de rechtmatigheidsverklaring, deze wordt namelijk in het huidige regime via de accountant afgegeven. De jaarstukken van 2021 dienen een rechtmatigheidsverklaring van het college te bevatten, ingeval de gemeente immers wil stellen dat ze in control is. De accountant geeft over de jaarrekening en de rechtmatigheidsverklaring van het college een oordeel omtrent het getrouwe beeld. Daarbij vervalt het oordeel omtrent rechtmatigheid van de achterliggende beheershandelingen van de accountant, omdat dit voortaan verweven zit in het getrouwe beeld van de verklaring zelf.

3 METHODOLOGIE

Dit hoofdstuk omvat de methodiek welke binnen het onderzoek is gehanteerd. In paragraaf 3.1 is de onderzoeksstrategie beschreven. Paragraaf 3.2 betreft een beschrijving van de dataverzamelingsmethode. In paragraaf 3.3 is de populatie belicht waarop het onderzoek betrekking heeft. Paragraaf 3.4 bevat de data-analysemethode welke dient om de gegevens te ordenen. Paragraaf 3.5 omvat de operationalisatie, hetgeen de basis vormt voor de interviewvragen. Tot slot gaat paragraaf 3.6 in op de betrouwbaarheid en validiteit inzake het onderzoek.

3.1 ONDERZOEKSSTRATEGIE

Om het onderwerp IC binnen de gemeente Middelburg ten aanzien van de afdeling Bedrijfsvoering te onderzoeken, is gekozen voor een open onderzoeksvraag. Inherent aan een open onderzoeksvraag is de vorm van kwalitatief onderzoek. Het doel van het onderzoek is namelijk vooral het verkrijgen van nieuwe inzichten en in mindere mate harde, getalsmatige onderbouwde, feiten (Baarda, 2014). Voor de theoretische deelvragen wordt deskresearch als methode gehanteerd. Inzake de praktische deelvragen wordt gebruik gemaakt van zowel archiefonderzoek alsook interviewonderzoek.

3.2 DATAVERZAMELING

De dataverzameling ten behoeve van het onderzoek geschiedt aan de hand van analyse van bestaand materiaal, documentanalyse en open interviews. Middels de methode van analyse van bestaand materiaal is het theoretisch kader opgebouwd. Het theoretisch kader vormt de basis voor de beantwoording van de theoretische deelvragen. De praktische deelvragen zijn beantwoord middels documentanalyse en interviews. Deelvraag 4 betreft een peiling van de huidige werking van de IC ten aanzien van de administratieve processen van de afdeling Bedrijfsvoering. Dit leidt tot een algemene beschrijving van de processen. Deelvraag 5 betreft een peiling van de ervaringen met de huidige interne controlemaatregelen, hetgeen is gemeten gebaseerd op interne interviews. De resultaten van deelvraag 4 en 5 tezamen worden geclassificeerd tot een nulmeting. Het externe interview dat is afgenomen bij de accountant, vormt overigens een aanvulling op het theoretisch kader, de gewenste situatie. Dit is immers het ideaalbeeld dat de gemeente Middelburg wil verwezenlijken. Het interview dat afgenomen is bij de medewerkers zal dan ook anders zijn inzake de vraagstelling dan bij de accountant. Tabel 9 geeft de methode van dataverzameling per deelvraag systematisch weer.

Tabel 9: Methode dataverzameling per deelvraag (Verhoeven, 2014)

DEELVRAAG	VRAAGTYPE	STRATEGIE	METHODE	KWANTITATIEF OF KWALITATIEF
1	Beschrijvend	Deskresearch	Analyse van bestaand materiaal	Kwalitatief
2	Beschrijvend	Deskresearch	Analyse van bestaand materiaal	Kwalitatief
3	Beschrijvend	Deskresearch	Analyse van bestaand materiaal	Kwalitatief
4	Beschrijvend	Archiefonderzoek	Documentanalyse	Kwalitatief
5	Evaluerend	Kwalitatieve survey	Open interview	Kwalitatief

3.3 POPULATIE

Bij de populatie van het onderzoek gaat het om de onderzoekseenheden. Onderzoekseenheden zijn de personen, instanties of situaties waarover middels dit onderzoek een uitspraak gedaan kan worden (Verhoeven, 2014). In de eerste plaats staat de gemeente Middelburg centraal in de onderzoeksvraag. Hierbij gaat het specifiek om de administratieve processen van de afdeling Bedrijfsvoering. Per proces zijn twee of drie medewerkers geïnterviewd. Bij een aantal processen is één interview afgenomen met meerdere medewerkers. Dit heeft als reden dat deze respondenten dezelfde soort werkzaamheden ten aanzien van het proces verrichten. Bij de overige processen zijn de medewerkers separaat geïnterviewd. Dit heeft als reden dat zij verschillende functies ten aanzien van het proces vervullen, bijvoorbeeld gericht op regelgeving en uitvoering. Achteraf zijn de technische bevindingen welke volgen uit de interviews

omgevormd tot vragen. Deze vragen vormen de input voor het interview dat met de applicatiebeheerders van de gemeente Middelburg is gehouden.

In totaal zijn 11 interviews afgenomen. Centraal staat in het onderzoek dat zowel intern als extern op de IC gesteund kan worden. De interne respondenten bestaan uit medewerkers van de administratieve processen van de afdeling Bedrijfsvoering van de gemeente Middelburg welke geïnterviewd zijn. De accountant is geïnterviewd als externe respondent. Hierdoor wordt zowel een intern als extern perspectief betrokken bij het onderzoek, hetgeen uiteengezet is in figuur 4. Een volledig overzicht van de respondenten met de bijbehorende functies is bijgevoegd in **bijlage 5**.



Figuur 4: Respondent interviews

3.4 DATA-ANALYSE

In het onderzoek is gebruik gemaakt van verschillende soorten dataverzameling. Gevolg hiervan is dat tevens verscheidene soorten data-analyses zijn gehanteerd. Onderstaand is per dataverzamelmethode de daarbij behorende data-analysemethode uiteengezet.

3.4.1 ANALYSE VAN BESTAAND MATERIAAL

Vanwege de grote hoeveelheid aan informatie welke beschikbaar is op het internet, in boeken en in rapporten, dient de informatie gefilterd te worden. Allereerst is informatie verzameld welke betrekking heeft op het onderzoeksonderwerp. In de tweede plaats is deze informatie doorgenomen en geformuleerd in eigen bewoordingen. Tot slot is de informatie nogmaals geanalyseerd en niet-relevante informatie geëlimineerd. Deze manier van data-analyse van bestaand materiaal wordt getypeerd als de trechtermethode (Baarda, 2014).

3.4.2 DOCUMENTANALYSE

Archiefonderzoek betreft documentanalyse, hetgeen analyse van interne documenten omvat. Hierbij zijn interne documenten als controlerapporten, managementletters, accountantsverslagen en wettelijke kaders geanalyseerd. Dit teneinde een goed beeld te krijgen van de huidige werking van administratieve processen met de daarbij behorende interne controlemaatregelen. Deze analyse leidt tot een beschrijving per administratief proces van de afdeling Bedrijfsvoering.

3.4.3 OPEN INTERVIEWS

Bij de open interviews is gebruik gemaakt van een gestructureerde vragenlijst (Baarda, 2014). Dit houdt in dat de structuur van de vragenlijst is aangehouden. Dit draagt bij aan zowel de interne consistentie als de interne validiteit inzake het onderzoek. Overigens bestaat wel de mogelijkheid om tijdens het interview door te vragen, om meer inzicht te verkrijgen. De interviewvragen zijn voorafgaand aan het interview gestuurd naar de respondenten. Dit teneinde het interview soepel te laten verlopen. De interviews zijn opgenomen, waarna deze uitgetypt zijn. Bij het uittypen van de interviews is het middelste detailniveau gehanteerd. Dit houdt in de rode draad zonder de details (Baarda, 2014). Deze transcripten zijn vervolgens gecodeerd, waardoor in de interviewdata orde is aangebracht. Dit proces omvat drie stappen:

- M** Open coderen, dit houdt in het coderen van fragmenten door middel van codes;
- M** Axiaal coderen, dit houdt in het vergelijken van fragmenten;
- M** Selectief coderen, dit houdt in het uitwerken van concepten tot een theorie en het zoeken naar uitzonderingen door het te vergelijken (Baarda, 2014).

Tot slot zijn de relevante resultaten weergegeven in tekstvorm in hoofdstuk 4 gebaseerd op de codes.

3.5 OPERATIONALISATIE

Operationaliseren betreft een techniek om de vragen voor het interview te formuleren. Op deze manier worden alle relevante onderdelen uit de hoofdvraag verwerkt in het interview. Een operationalisatieschema begint met een variabele met de daarbij behorende definitie. Hiervan worden dimensies en indicatoren gegeven. Het interview voor de interne respondenten en de externe respondent bestaat uit een aantal onderdelen gebaseerd op het theoretisch kader, hetgeen uiteengezet is in tabel 10.

Tabel 10: Interviewvragen interne respondenten en externe respondent

INTERVIEWVRAGEN INTERNE RESPONDENTEN & EXTERNE RESPONDENT	
Generieke interviewvragen	Processpecifieke interviewvragen ▪ Procesmanagement ▪ Administratieve organisatie ▪ Interne controle

De volledige weergave van de operationalisatieschema's en vragenlijsten is opgenomen in **bijlage 6**.

3.6 BETROUWBAARHEID EN VALIDITEIT

3.6.1 BETROUWBAARHEID

Betrouwbaarheid omvat de nauwkeurigheid van de meetprocedure (Tubbing, 2014). De betrouwbaarheid van de dataverzameling speelt een belangrijke rol. Zo dient de data, verkregen door deskresearch, actueel te zijn en afkomstig van een betrouwbare bron. De interviewvragen zijn gebaseerd op een operationalisatieschema. Over het algemeen geldt dat wanneer met meer indicatoren een variabele gemeten wordt, de resultaten meer valide zijn (Fischer & Julsing, 2008). De interviews zijn opgenomen en omgezet in een transcript. Deze transcripten zijn voorgelegd aan de respondenten waarna eventuele wijzigingen zijn verwerkt. Dit teneinde de betrouwbaarheid van de interviews te waarborgen en het aantal toevallige fouten te minimaliseren.

3.6.2 VALIDITEIT

Validiteit betreft de mate waarin een causale conclusie op basis van studie is gerechtvaardigd (Tubbing, 2014). Het theoretisch kader en praktijkonderzoek vormen de basis voor de beantwoording van de hoofdvraag. Aan de hand van de antwoorden van de respondenten zijn conclusies en aanbevelingen geformuleerd. Door deze werkwijze is het onderzoek intern valide, aangezien daadwerkelijk het resultaat wordt gemeten hetgeen gemeten dient te worden. Tevens is de validiteit gewaarborgd omdat de onderzoeker inzake een kwalitatief onderzoek veelal dichterbij de werkelijkheid staat. Als gevolg hiervan is naast de theoretische, de praktische invalshoek belicht. Tot slot zijn de uitkomsten van het onderzoek enigszins generaliseerbaar voor andere afdelingen en processen binnen de gemeente Middelburg. Met de beroepsproducten worden immers handvaten voor verbetering binnen de IC aangereikt, waarvan de generieke aanbevelingen toepasbaar zijn op alle processen.

Voor verdere meting van de betrouwbaarheid en validiteit is gebruik gemaakt van een checklist (Baarda, 2014). Ingevolge deze checklist zijn de aspecten betrouwbaarheid en validiteit getoetst aan de hand van vijf criteria. Deze checklist is opgenomen in **bijlage 7**.

4 RESULTATEN

Dit hoofdstuk omvat de relevante resultaten welke volgen uit de documentanalyse en open interviews. In paragraaf 4.1 is inzicht gegeven in de samenhang tussen de verschillende onderzoeksmethoden. Vervolgens is in paragraaf 4.2 een samenvatting uiteengezet van de documentanalyse en de open interviews. Hierbij is onderscheid gemaakt tussen procesgenerieke resultaten, bestaande uit administratieve organisatie en procesmanagement, en processpecifieke resultaten, gebaseerd op de interne controle. Tot slot zijn in paragraaf 4.3 de resultaten van het interview met de applicatiebeheerders toegelicht.

4.1 SAMENHANG TUSSEN ONDERZOEKSMETHODEN

4.1.1 RESULTATEN PROCESBESCHRIJVINGEN (DOCUMENTANALYSE)

Met behulp van eventuele vastliggende documentatie en gesprekken is per proces een beschrijving opgesteld. Deze beschrijvingen zijn opgebouwd aan de hand van een vast format teneinde een volledig beeld te krijgen van de processen. Het format focust op het doel, de inhoud, de werkinstructie, de functies en de wettelijke kaders met betrekking tot het proces. Tevens is inzicht gegeven in de algemene uitgangspunten op het gebied van de IC en de risico's en attentiepunten. Deze procesbeschrijvingen vormen de basis voor de afgenomen interviews, waardoor de interviewer met een goed georiënteerde achtergrond de interviews heeft kunnen doorlopen. Dit resulteerde in het stellen van specifieke doorvragen tijdens de interviews. De procesbeschrijvingen zijn opgenomen in **bijlage 8**.

4.1.2 RESULTATEN INTERVIEWS INTERN EN EXTERN (OPEN INTERVIEWS)

De interne interviews vormen de input voor de processpecifieke en procesgenerieke resultaten. De generieke informatie geldt voor de uitvoering en organisatie van de processen van de afdeling Bedrijfsvoering. De bevindingen die voortkomen uit het externe interview met de accountant van Deloitte vormen een aanvulling op het theoretisch kader, bestaande uit generieke en specifieke resultaten. Dit betreft het theoretische ideaalbeeld ten aanzien van de IC en staat gelijk aan het streven van de gemeente Middelburg. De transcripten, codering en het codeboek zijn opgenomen in **bijlage 9**.

4.1.3 SAMENHANG DOCUMENTANALYSE EN OPEN INTERVIEWS

De documentanalyse en de interne interviews tezamen vormen een nulmeting. Deze nulmeting geeft inzicht in de huidige stand van het processen ten aanzien van AO, IC en procesmanagement. Daarnaast maken de interne interviews deel uit van het ideaalbeeld, aangezien bij de interne medewerkers nagaan wordt wat de knelpunten zijn en hoe deze verbeterd kunnen worden. Het extern interview staat los van de nulmeting. In figuur 5 is bovenstaande schematisch weergegeven.



Figuur 5: Samenhang documentanalyse en open interviews

4.2 SAMENVATTING DOCUMENTANALYSE EN OPEN INTERVIEWS

4.2.1 PROCESGENERIEKE RESULTATEN

ADMINISTRATIEVE ORGANISATIE

Omtrent AO is aandacht besteed aan de informatiesystemen. Binnen de gemeente Middelburg wordt in feite met één overkoepelend financieel systeem gewerkt, het pakket Coda. Hieraan zijn verschillende subsystemen verbonden. Het belastingsysteem van de gemeente Middelburg is Gouw. Voor het salaris- en declaratieproces wordt gebruik gemaakt van de systemen van Raet, bestaande uit het Youforce-portaal,

Beaufort en Gemal. Al deze systemen tezamen zorgen voor een juiste verwerking van de salarissen en de declaraties. Het kassasysteem betreft Key2betalen. Al deze subsystemen voeden het overkoepelend systeem Coda. Dit houdt in dat de data vanuit de subsystemen wordt ingelezen in Coda.

Daarnaast is in het interview aandacht besteed aan de maatregelen die worden getroffen om de continuïteit, flexibiliteit en de betrouwbaarheid van de processen te waarborgen. In technisch opzicht wordt dit gewaarborgd door de toegang tot het geautomatiseerde systeem te beveiligen middels de combinatie van een wachtwoord met een token. Daarnaast is het beheer van de hardware, de organisatie van de beveiliging en het technisch applicatiebeheerder centraal belegd bij de ICT-samenwerking Middelburg – Vlissingen. Dit met als doel het niveau en de kwaliteit van de informatiebeveiliging hoog te kunnen houden. Ook worden jaarlijks door extern deskundigen audits uitgevoerd gericht op de kwaliteit en betrouwbaarheid van de informatiebeveiliging. Naast het technische perspectief stemmen medewerkers onderling de taken af en zorgen voor vervangbaarheid bij eigen afwezigheid, waardoor ook in praktisch opzicht de continuïteit en flexibiliteit gewaarborgd wordt.

Tot slot is in het interview het onderwerp controletechnische functiescheiding belicht. Hier kwam voornamelijk naar voren dat functies in een aantal gevallen een uitvoerend, registrerend en controlerend aspect bevatten, waardoor functievermenging ontstaat. Daarbij worden afspraken over wie wat doet ten aanzien van een proces niet vastgelegd in bijvoorbeeld een werkinstructie, waardoor functievermenging niet direct zichtbaar is. De resultaten per proces ten aanzien van AO zijn opgenomen in **bijlage 10**.

De extern accountant geeft over functiescheiding aan dat de controller heel welwillend is in het doen van extra werkzaamheden. Kanttekening die hij hierbij schetst is dat er voor gewaakt dient te worden dat alle aanbevelingen ingevolge de managementletter worden doorgeschoven naar de controller. “De controller moet niet naast de rest staan, maar erboven als toezichthouder”, aldus de accountant.

PROCESMANAGEMENT

Omtrent procesmanagement is aandacht besteed aan de vastlegging van de processen. De eindproducten van een proces worden gedocumenteerd. Overigens is voor geen enkel van de onderzochte processen een procesbeschrijving, processchema of werkinstructie beschikbaar. Daarbij is het zo dat er tijdens de werking van het proces controles worden uitgevoerd, maar deze niet worden geregistreerd. Dit ligt ten grondslag aan het feit dat er niet met checklists of iets dergelijks wordt gewerkt.

Daarnaast is in het interview aandacht besteed aan het begin (input) en einde (output) van het proces. Alle respondenten zijn goed op de hoogte van het verloop hun proces en kunnen het proces indelen in bijvoorbeeld een wekelijkse of jaarlijkse cyclus.

Tot slot is aandacht besteed aan het resultaat van het proces. Ook hier waren alle respondenten goed van op de hoogte. Dit geeft aan het proces goed ‘in het hoofd’ zit. De resultaten per proces ten aanzien van procesmanagement zijn opgenomen in **bijlage 11**.

De extern accountant geeft het volgende aan omtrent procesbeschrijvingen: “Het is voor de gemeente denk ik voor twee dingen handig. Het is handig voor het inzichtelijk maken van wat een persoon doet, in het geval iemand ziek mocht zijn of uit dienst gaat. Dat er in ieder geval iets vastligt van wat een persoon altijd doet. Daarnaast, dat is dan meer gericht op de verbijzonderde IC die de controller doet, welke risico’s zitten er in een bepaald proces en wat voor controlemaatregelen doen wij om die risico’s af te dekken?” Dit houdt in dat gebaseerd op de procesomschrijving een oordeel gegeven kan worden inzake het proces.

4.2.2 PROCESSPECIFIEKE RESULTATEN INTERNE CONTROLE

Onderstaand is per proces een korte beschrijving uiteenzet. Vervolgens is ingezoomd op de resultaten per proces omtrent IC, bestaande uit de eerste lijn (controles door medewerkers van het proces) en de tweede lijn (controles door de controller van de gemeente Middelburg). Tevens worden de bevindingen inzake het extern interview weergegeven. Tot slot is beschreven wat de opinie is van de interne respondenten ten aanzien van de toegekende risicoscores van schaal 1 tot 100 aan de processen in het interne controleplan.

TREASURY

Beschrijving: het proces omvat de taken financiering, cashmanagement en renterisicobeheer met als doel de organisatie te voorzien in de behoefte aan vreemd vermogen tegen zo laag mogelijke kosten en te beschermen tegen ongewenste financiële risico's. Basis voor het proces betreft de liquiditeitsprognose, gebaseerd hierop wordt een kasgeldlening of een langlopende geldlening aangetrokken. Inherent aan de treasuryfunctie zijn een aantal wettelijke kaders, zoals de Wet FIDO (Financiering Decentrale Overheden) en het treasurystatuut 2011 gemeente Middelburg.

Interne controle: aangezien er veel vastgelegd wordt, resulteert dit in een goede basis voor de IC. Respondent 11 geeft hierover aan: "Er ontbreekt misschien nog een procesbeschrijving, maar als je die schrijft, kunnen wij dat afvinken als wij een lening aantrekken, vervolgens kunnen we de documentatie er achter stoppen van de liquiditeitsprognose en de renterisiconorm." Voordat tot een lening wordt overgegaan, wordt dit eerst tussen beide collega's besproken. Het afdelingshoofd dient te allen tijde het voorgelegde document, bestaande uit: benodigde financiering, toelichting en het doel van de lening, te ondertekenen. "We kijken of de rente op de brief van de bank klopt, het geld gestort is en of het in de jaarrekening goed verantwoord is", aldus respondent 11. Tevens is de ene functionaris binnen het treasuryproces belegd met uitvoerende werkzaamheden en de andere met het controleren hiervan. Deze maatregelen tezamen vormen de interne dubbelcheck. Een externe dubbelcheck wordt gevormd door de controller en richt zich onder andere op het voldoen aan de bepalingen van het kasgeldlimiet, renterisiconorm en schatkistbankieren. Respondent 11: "Hij checkt alleen de handelingen, maar kijkt niet of wij bijvoorbeeld de renterisiconorm goed hebben berekend." Over de tweede lijn controle wordt door respondent 11 gezegd: "Pak een contract waar je langdurig aan vast zit en toets of er voldaan is aan alle zaken." Tevens wordt aangegeven dat de accountant als derde lijn controle dezelfde handelingen verricht. "Dat is een dubbeling", aldus respondent 12.

De **extern accountant** geeft het volgende aan: "Een treasuryproces, dat gebeurt natuurlijk niet zo heel vaak per jaar. Je sluit niet elke dag een lening af en inkopen is iets wat een dagelijkse activiteit is." In de managementletter 2018 wordt het treasuryproces overigens wel aangemerkt als een voor de jaarrekeningcontrole qua omvang en/of risico's één van de meest relevante processen. Deze constatering kan genuanceerd worden met het feit dat het treasuryproces goed ingeregeld is. De extern accountant geeft aan: "Het is ook wel redelijk gestroomlijnd wat daar zou moeten gebeuren".

Risicoscore: de risicoscore van het proces is 10. Beide respondenten zijn het hiermee oneens. Dit heeft als reden dat de onderbouwing en de bespreking hiervan met de treasurers ontbreekt. Respondent 11 geeft aan het bijzonder te vinden dat aan zo een grote omvang, complexiteit aan wet- en regelgeving, affiniteit met externe markten en interne gegevens van liquiditeiten een risicoscore van 10 is toegekend.

INVESTERING EN AFSCHRIJVING

Beschrijving: het proces betreft globaal gezien een cyclus van investeren, activeren en afschrijven. Inherent aan een investering is besluitvorming welke gebaseerd is op een raadsbesluit, programmabegroting en bestuursrapportage. De werkinstructie voor het proces is gebaseerd op de wet- en regelgeving inzake het BBV (Besluit Begroting en Verantwoording). Hierin staan regels opgenomen omtrent activering en waardering. De gemeente zelf heeft een afschrijvingsrichtlijn opgesteld met als indeling materiële vaste activa economisch nut en materiële vaste activa met gemeenschappelijk nut.

Interne controle: aangezien respondent 3 een adviesfunctie vertegenwoordigt, zijn hier geen interne controlemaatregelen te onderscheiden. Overigens creëert deze functie de basis. Hier wordt onder andere het type investering, het afschrijvingstermijn, het rentepercentage en de dekking in een voorstel geanalyseerd en vervolgens wordt het college hierover geadviseerd. Indien het voorstel door het college en de raad komt, dienen de gegevens ingevoerd te worden in het systeem door respondent 4 en 5. Respondent 4 geeft aan: "Anders komt er misschien op het einde een fout tevoorschijn, dus kan je het beter van tevoren controleren". Dit slaat op het doen van checks die respondent 4 en 5 ondernemen, zoals

het checken van het activaregister, overigens worden deze checks niet geregistreerd. Deze checks gebeuren iedere keer na activering van een investering. Een interne dubbelcheck is binnen dit proces niet aan de orde. Een externe dubbelcheck wordt uitgevoerd door de controller, bestaande uit “Het beoordelen van de volledige activelijst op aanwezigheid en in gebruik zijn, van nieuw opgevoerde bedrijfsmiddelen wordt de juiste invoer gecontroleerd, terecht geactiveerd en de juiste manier van afschrijving”, aldus respondent 4 en 5. De mening van de respondenten op de huidige controle is positief. Respondent 4 geeft aan: “Ik denk dat de controller zijn werk doet, maar dat kan ik vanaf hier niet zien. Ik weet niet wat zijn selectiecriteria is”. De controller zendt een controlerapport toe naar respondent 4 en 5. Overigens wordt dit niet besproken. De respondenten geven aan dat ze geen verdere risico’s onderkennen, aldus respondent 5: “Volgens mij zijn de risico’s zo afgedekt, als hij alles controleert”.

De **extern accountant** geeft aan: “Investerings gebeuren vaker, maar bijvoorbeeld een afschrijving wordt één keer ingevoerd en vervolgens zou het systeem dat elke keer uit moeten rekenen. Dus dat zou dan puur in je invoercontrole zitten, vervolgens hoeft je er niets meer aan te doen. Investerings zijn in principe ook alleen maar een invoercontrole. Als je die goed ingevoerd hebt, loopt dat vervolgens mee.”

Risicoscore: de risicoscore van het proces is 10. De respondenten geven aan hier niet van op de hoogte te zijn. Ze kunnen het verklaren en hebben niet de intentie een andere risicoscore toe te kennen aan het proces, aldus respondent 4: “Het is eigen geld. Als je afschrijving toevallig te hoog is, oké, maar je schrijft nooit meer af dan de totale boekwaarde. Er zitten eigenlijk niet veel risico’s aan.”

KAS

Beschrijving: binnen de gemeente Middelburg bestaan een aantal kassen. De centrale kas bevindt zich in de kluis van de gemeente Middelburg. Belangrijkste en van materieel belang zijnde deelactiviteit wordt gevormd door de kassa’s in de centrale hal. In de centrale hal zijn vijf balies met elk een eigen kassa met geldlades. Elke week worden door de balied medewerkers en de kassier de geldlades opgemaakt. Eventuele kasverschillen worden gerapporteerd in een Excel-document en bij materiële kasverschillen wordt dit gemeld bij het afdelingshoofd van Publiekszaken en Bedrijfsvoering. De kassier heeft voor zichzelf een werkinstructie opgesteld, die onder andere ziet op de kasopmaak en kasvulling. Dit is overigens niet gedocumenteerd. Ander onderdeel van de werkinstructie vormt het vier-ogen-principe dat sinds 2019 is ingevoerd ten tijde van de handelingen die gemeentekassier verricht. Ook dit wordt niet geregistreerd.

Interne controle: binnen het proces zijn de interne controlemaatregelen repressief van aard. Respondent 7 geeft aan: “Als je preventief alles wilt dicht timmeren moet je alles registreren. En ik denk dat het systeem, zoals die nu loopt, een hele werkbare, praktische en efficiënte manier is.” Kanttekening hier op is: “Alleen ik zou meer opteren voor af en toe steekproeven, zonder dat elke keer weer iemand twee uur er naast gaat zitten”, aldus respondent 7. Het vier-ogen-principe vormt de interne dubbelcheck, maar ook het punt van kritiek inzake de IC aangezien beide respondenten het als een inefficiënte werkwijze achtten. De externe dubbelcheck wordt uitgevoerd door de controller, bestaande uit het regelmatig raadplegen van kasstaten om de hoogte en aanvaardbaarheid van de opgetreden kasverschillen vast te stellen. Respondent 7 geeft aan: “Je kan ook zeggen van de controller gaat één keer in de paar weken, op een wisselend moment, een steekproefcontrole uitvoeren. Ik denk dat dat zeker net zo effectief kan zijn”.

De **extern accountant** geeft aan dat de focus bij de jaarrekeningcontrole niet op het kasproces ligt, dit vanwege het geringe belang in verhouding tot de materialiteit van circa €1,8 miljoen waarmee gewerkt wordt. Materialiteit betreft een maatstaf in auditing en accounting welke bepaalt of een bepaald bedrag al dan niet significant is. Wel geeft de extern accountant aan: “Kas is, natuurlijk voor ons qua omvang wat minder spannend, maar wel voor de gemeente iets wat ze moeten beheersen.”

Risicoscore: de risicoscore van het proces is 15. De respondenten geven aan hier niet van op de hoogte te zijn. Beide respondenten kunnen de risicoscore verklaren. “Een combinatie van betrouwbaarheid en loyaliteit”, aldus respondent 7. Tevens geeft respondent 7 aan: “Risico’s houd je altijd, alleen het is zeer minimaal.”

SALARISBETALING EN DECLARATIES

Beschrijving: het verwerken van salarissen en declaraties is intern belegd bij de gemeente Middelburg. Input voor de salarisadministratie kan zowel bestaan uit fysieke als digitale documenten. Fysieke documenten zorgen in veel gevallen voor stammutaties, bijvoorbeeld een aanstellingsbrief. Digitale documenten worden aangeleverd middels een workflow, bestaande uit indiening medewerker, goedkeuring afdelingshoofd en behandeling salarisadministratie. In deze workflow worden declaraties behandeld, de incidentele mutaties. Mutaties worden verwerkt in het Youforce-portaal, Beaufort en Gemal. Deze drie systemen zijn onderdeel van Raet, de aanbieder van het systeem.

Interne controle: omdat 'maar' twee medewerkers werkzaam zijn op de salarisadministratie, bestaan er tekortkomingen in de controletechnische functiescheiding. Het is namelijk zo dat het kan voorkomen dat een medewerker bij de maandelijkse controle van de loonstroken zijn eigen loonstrook controleert. Deze leemte inzake zelfcontrole is ondervangen doordat de medewerkers van de salarisadministratie iedere maand een ander deel van de salarisstroken controleren. De controle ziet op het analyseren van grote verschillen en deze vervolgens verklaren. Dit is een maandelijkse interne dubbelcheck. Als tweede controle is te onderkennen de analyse van begrote en werkelijke salarisbetalingen. Een derde controle wordt verricht door de controller, bestaande uit een integrale beoordeling van 10 salarisbetalingen en 15 declaraties. Tevens worden controles uitgevoerd door het pensioenfonds, De Belastingdienst en de accountant. Punt van kritiek op de externe dubbelcheck is dat alleen de reguliere mutaties in de steekproef worden meegenomen en niet de complexe, bijvoorbeeld een mutatie met terugwerkende kracht.

De **extern accountant** geeft het volgende aan: "Salarisbetalingen, daar zit met name het risico in de beperkte bezetting van de administratie zelf. Dus daar is het risico dat ze niet teveel zelfcontrole doen en zelf redelijk veel rechten hebben in de salarisadministratie." Tevens maakt dit proces onderdeel uit van de meest relevante processen qua omvang en/of risico's voor de jaarrekeningcontrole.

Risicoscore: de risicoscore van het proces is voor salarisbetaling 20 en voor declaraties 10. De respondenten geven aan hier niet van op de hoogte te zijn. Beide respondenten geven aan de risicoscore niet te kunnen verklaren. Respondent 2 geeft aan: "Er wordt niet naar de fiscale gevolgen gekeken, om maar een klein stukje te noemen. Of alles wel fiscaal in control is". Beide respondenten zijn van mening dat er een hogere risicoscore toegekend moet worden aan het proces.

OMZETBELASTING

Beschrijving: gemeenten zijn onderworpen aan de Wet op de omzetbelasting 1968. In 2002 is als aanvulling op deze wet het Btw-compensatiefonds (in het vervolg: BCF) ingesteld. Als gevolg hiervan kan een gemeente de Btw op goederen en diensten die zij als niet-ondernemer aanschaf terugvragen uit het BCF. De activiteiten van een gemeente kunnen ingedeeld worden in ondernemersactiviteiten, wettelijke taken en vrijgestelde prestaties. Bij ondernemersactiviteiten kan de Btw geclaimd worden als voorbelasting, bij wettelijke taken kan de Btw teruggevraagd worden uit het BCF en bij vrijgestelde prestaties heeft de Btw een kostenverhogende werking. De activiteiten zijn gebonden aan kostenplaatsen. Deze kostenplaatsen worden gelabeld en komen vervolgens in het digitale raamwerk in Coda (financiële systeem) en Gouw (belastingstelsel). De gemeente Middelburg valt voor de omzetbelasting onder het horizontaal toezicht (in het vervolg: HT) van de Belastingdienst.

Interne controle: preventieve controlemaatregel betreft het vier-ogen-principe op de Btw-labeling. Een repressieve maatregel betreft het maken van een aansluitingsberekening. In het proces zelf, bestaande uit onder andere het maken van de aangifte en de aansluitingsberekening, zijn geen interne dubbelchecks te onderscheiden. De externe dubbelcheck wordt gevormd door de controller, bestaande uit een steekproefsgewijze controle op de juistheid van facturen. De steekproef wordt bepaald door een extern bureau, namelijk EFK Belastingadvies en uitgevoerd door de controller. De aansluiting is onderdeel van het HT om te laten zien dat het Btw-proces in control is. Respondent 8 geeft aan: "Wij hebben het HT met de Belastingdienst afgesproken en dat betekent ook dat je inspanningen verricht om in control te zijn met

betrekking tot je Btw-administratie. Dat is voor jezelf ook van belang, want je moet de Btw die je kan compenseren ook daadwerkelijk compenseren.” Alle respondenten geven aan de IC ten aanzien van het proces goed te vinden. “Ik denk dat voor 90% het systeem het afhandelt, want het label bepaalt wat er mee gebeurt en daar is naar gekeken. Dus dat proces loopt. Het zijn alleen maar handmatige fouten die gemaakt worden door deze of gene”, aldus respondent 8.

De **extern accountant** geeft aan: “Wij zien die onder het kopje inkoop en betalingsverkeer. Daar kijken we naar de omzetbelasting, maar we hebben die niet echt los als proces, we zien het meer als onderdeel van.”

Risicoscore: de risicoscore inzake het proces betreft 25. Alle respondenten gaven aan niet bekend te zijn met de risicoscore. Respondent 4 geeft hierbij aan: “Ik denk dat er onderscheid gemaakt moet worden tussen de controle die wordt gedaan vanuit het HT en de controle die moet worden gedaan als gevolg van fouten die wij maken”. Respondent 8 voegt hier aan toe: “De overall conclusie van de Belastingdienst was dat de Btw-administratie op een goede manier was ingericht”.

VENNOOTSCHAPSBELASTING

Beschrijving: in 2016 zijn als gevolg van de invoering van de 'Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen' gemeenten verplicht Vennootschapsbelasting (in het vervolg: Vpb) te betalen als zij een ondernemersactiviteit voeren. Om deze wet juist te implementeren is in 2014 een projectgroep ingesteld wat heeft geleid tot een clustering van mogelijke Vpb-plichtige activiteiten. Dit is vervolgens besproken met EY (Ernst & Young). Overigens heeft onduidelijkheid over een aantal zaken, waaronder het grondbedrijf, geresulteerd in het feit dat de aangifte 2016 pas in 2019 is ingediend. Dit met behulp van een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst. Hierin zijn als Vpb-plichtige activiteiten opgenomen: grondbedrijf, bedrijfsafval en begraven en cremieren. De gemeente Middelburg levert de input aan EY en zij verzorgen de aangifte. Het proces is dus vrijwel geheel uitbesteed.

Interne controle: de taak die de gemeente zelf heeft is de jaarlijkse beoordeling door de controller van de baten met het oog op een mogelijke Vpb-plichtige activiteit. Deze integrale controle van de baten wordt gedaan aan de hand van de Vpb-toets, bestaande uit: duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, deelname aan het economisch verkeer en een bescheiden inkomen. Vervolgens wordt een format gevuld met informatie vanuit Coda, gebaseerd hierop maakt EY de aangifte. Op de aan te leveren informatie wordt geen controle op uitgevoerd. Respondent 8 geeft aan: “Het zijn feitelijke gegevens dus daar valt weinig meer in te controleren”. Afgezien van het feit dat het proces grotendeels uitbesteed is, documenteert de gemeente wel zaken, bijvoorbeeld correspondentie met EY en de Belastingdienst. Overigens geeft respondent 10 aan: “Er gebeurt van alles om ervoor te zorgen dat het proces goed wordt uitgevoerd. Al die activiteiten vormen het TCF (Tax Control Framework). Maar een bundeling van de activiteiten in een soort beschrijvend verslag van wat het TCF behelst is er niet.”

De **extern accountant** geeft aan: “Vpb is uitbesteed aan EY en is meer een jaarlijks terugkomende berekening. Vpb is ook iets waar wij jaarlijks naar kijken bij de jaarrekening.” Overigens wordt dit procesmatig gezien niet onder de loep genomen, omdat het uitbesteed is. “Dus daarom hebben we dat niet genoemd als belangrijk proces en qua omvang valt dat nu natuurlijk ook nog mee, de uiteindelijke Vpb die betaald moet worden. Want in 2016 en 2017 was het nihil. Pas in 2018 gaat daar een bedrag voor komen, maar dat is ook niet materieel, kijken we absoluut wel naar.”

Risicoscore: de risicoscore die aan het proces toegekend wordt is 45. Respondent 10 kan de score wel verklaren. Respondent 8 daarentegen geeft aan: “Als je naar het bedrag gaat kijken en de investering die we daar nu in hebben gedaan om te kijken wat de Vpb-activiteiten zijn, dan is dat naar eer en geweten. Dus daar zie ik geen risico's in.” Op de vraag of er een andere risicoscore aan het proces moet worden toegekend is het antwoord als volgt: “Ik zou het minder dan Btw (25) kwantificeren, vanwege het feit wat wij nu allemaal hebben gedaan en inzichtelijk hebben voor de gemeente welke zaken er zijn”, aldus respondent 8. Conclusie is dat eventuele risico's worden gevoed door externe factoren zoals wet- en regelgeving en jurisprudentie.

MEMORIAALBOEKINGEN

Beschrijving: binnen de gemeente Middelburg worden veel soorten memoriaalboekingen gemaakt. Hierbij kan onderscheid gemaakt worden tussen memoriaal, memoriaal BCF/BTW en memoriaal koppeling subadministratie. Memoriaal BCF/BTW en memoriaal koppeling subadministratie zijn systeemboekingen. Dit zijn boekingen waar geen handmatige handelingen aan te pas komen en in feite gegevens vanuit het ene systeem naar Coda worden overgezet middels automatische verwerking. De eerste categorie memoriaal bestaat uit memoriaal algemeen, correctie, correctie-BTW en transitoria. Deze boekingen zijn wel onderworpen aan handmatige werkzaamheden.

Interne controle: binnen het proces wordt niet gewerkt met een checklist of iets dergelijks. Overigens voert het systeem wel automatische controles uit door bijvoorbeeld aan te geven of de boeking in evenwicht is. Indien dat niet het geval is, kan de memoriaalboeking niet worden geboekt. Bij een memoriaalboeking wordt het brondocument, bijvoorbeeld een mail als aanleiding voor de memoriaalboeking, als bijlage toegevoegd. Dit is overigens geen verplichting. Tevens is er geen sprake van functiescheiding en zijn er geen interne controlemaatregelen verweven binnen het proces. Een interne dubbelcheck ontbreekt hierdoor. Een externe dubbelcheck wordt gevormd door de controller, bestaande uit een controle op alle niet reguliere memoriaalboekingen boven de €50.000,-. Dit omvat de memoriaalboekingen omtrent algemeen, correctie, correctie-BTW en transitoria. Deze controle is vanaf 2018 ingevoerd en is ontstaan naar aanleiding van de bevindingen van de accountant inzake de interim controle welke verwoord zijn in de managementletter 2017. De accountant doorziet het risico dat de maatregelen van de IB worden doorbroken door het management (management override of control), met als doel aanzienlijke aanpassingen door te voeren in de financiële gegevens, ofwel een kwestie getrouwheidsproblematiek. Dit slaat op de toon aan de top, hetgeen omschreven kan worden als: 'De zichtbare bereidheid van het management om in de besluitvorming de kernwaarden van de organisatie te laten prevaleren boven andere waarden'. Door de interne controlemaatregel in de tweede lijn wordt het risico van management override of control gedetecteerd en kunnen eventuele foutieve boekingen alsnog worden gecorrigeerd.

De **extern accountant** geeft aan: "Daar zou je wel wat meer al in je proces kunnen inbouwen, want nu maakt iemand een memoriaalboeking en die wordt niet of nauwelijks gecontroleerd. Het wordt misschien wel eens een keer aan iemand voorgelegd, maar dat zie je nergens. Dus iemand kan gewoon een memoriaalboekingen maken zonder dat die dat proces door gaat. Bijvoorbeeld bij een inkoopfactuur moeten wel autorisaties plaatsvinden in het systeem. Dat is bij memoriaalboekingen niet zo. Dus dit is wel een belangrijke. Zeker als doorberekening van je reguliere processen. En daar zou al veel meer in het begin getackeld moeten worden." Ook qua fraude is dit een belangrijk proces. De extern accountant geeft aan: "Je kan heel je administratie bij wijze van spreken omgooien. Dan kan heel je inkoopproces en salarisproces nog allemaal zo goed lopen, maar als je vervolgens iemand hebt die een beetje creatief is en allerlei dingen via het memoriaal boekt, heb je niets aan al die andere goede processen."

Risicoscore: aan het proces is geen risicoscore toegekend.

4.2.3 RESULTATEN OPEN INTERVIEW APPLICATIEBEHEERDER (OPEN INTERVIEW)

Dit interview heeft plaatsgevonden nadat alle interviews afgenomen waren. In dit interview zijn de technische bevindingen in vraagvorm voorgelegd aan de applicatiebeheerders. Het ging voornamelijk om technische aspecten ten aanzien van het memoriaalproces. Hieruit bleek dat er veel mogelijk is binnen het Coda-systeem, maar dat het wel werkbaar moet blijven. Een volledige beschrijving van het interview is opgenomen in **bijlage 12**. Hierin zijn alleen de vragen en de antwoorden uitgewerkt. De codering hiervan en een codeboek ontbreekt, aangezien het draait om de technische bevindingen van de voorgaande interviews. De mogelijkheid om aan de fragmenten een kerncode of code toe te kennen ontbreekt daardoor.

5 DISCUSSIE

Dit hoofdstuk omvat de confrontatie de tussen theorie en de praktijk. In paragraaf 5.1 is ingegaan op de discrepantie tussen de theorie en de praktijk ten aanzien van administratieve organisatie, interne controle en procesmanagement. Vervolgens betreft paragraaf 5.2 een verdiepingsconfrontatie ten aanzien van de praktijkbevindingen tussen de interne interviews en het externe interview. Paragraaf 5.3 bevat een verdiepingsconfrontatie tussen de interne interviews en de opvatting van de controller. Tot slot betreft paragraaf 5.4 een kritische reflectie op het onderzoek.

5.1 CONFRONTATIE PRAKTIJK EN THEORIE

In de meeste gevallen verschilt de theorie ten opzichte van de interpretatie ervan in de praktijk. Ook bij deze scriptie is dit het geval. Des te meer vanwege het feit dat een gemeente als non-profitorganisatie kwalificeert en de theoretische modellen veelal gebaseerd zijn op profit-ondernemingen.

5.1.1 ADMINISTRatieve ORGANISATIE

In paragraaf 2.1.1 is het begrip AO uiteengezet. Hieruit kan worden opgemaakt dat AO is gericht op het verstekken van informatie. Informatie dient juist en volledig te zijn. Hulpmiddel voor het visualiseren van de AO/IC is het BCF, waarin controls van de processen worden opgedeeld in user- en application controls. Application en IT-general controls tezamen vormen de IT-omgeving. Overigens is de IT-omgeving van de gemeente Middelburg niet te classificeren als dominant, maar als standaard. Dit heeft als reden dat er in feite met één overkoepelend systeem wordt gewerkt, het financiële pakket genaamd Coda. Dit resulteert in het feit dat er sprake is van een standaard IT-omgeving, waardoor het BCF, bestaande uit application en IT-general controls, meer op de achtergrond staat.

Een ander onderdeel van het BCF betreft functiescheidingen. In theorie dient functiescheiding doorgevoerd te worden om zo functievermenging te voorkomen. In paragraaf 4.2.1 zijn de procesgenerieke resultaten beschreven omtrent AO. Hieruit blijkt dat de praktijk er anders, welteverstaan in negatieve zin, aan toe gaat. Aspecten als uitvoerend, registrerend en controlerend zijn soms belegd in één functie. Dit heeft als reden de beperkte bezetting waardoor functiescheiding moeilijk toepasbaar is en het ontbreken van het bewustzijn van het belang. Ook is de controllerfunctie van de gemeente belegd met werkzaamheden die tot de eerste lijn behoren, waardoor deze niet boven maar meer naast het proces staat.

5.1.2 INTERNE CONTROLE

In paragraaf 2.1.2 is het begrip IC uiteengezet. Hieruit kan worden opgemaakt dat IC gericht is op de oordeelsvorming en de activiteiten van andere medewerkers binnen de organisatie. Hierbij is aangegeven dat IC plaatsvindt na het primaire proces. In paragraaf 4.2.2 is uiteengezet wat de IC ten aanzien van de administratieve processen omvat. Hieruit blijkt dat in veel gevallen in de tweede lijn controles worden uitgevoerd die in feite tot de IC van het primaire proces behoren. Theoretisch gezien dienen in de tweede lijn verbijzonderde controles te worden uitgevoerd teneinde te toetsen of de interne controlemaatregelen die plaatsvinden na het primaire proces in de eerste lijn naar behoren functioneren.

5.1.3 PROCESMANAGEMENT

In paragraaf 2.2 is uiteengezet dat vanuit theoretisch oogpunt omwille van meerdere aspecten het wenselijk is processen in kaart te brengen. In paragraaf 4.2.1 zijn de procesgenerieke resultaten omtrent procesmanagement uiteengezet. Hieruit blijkt dat er in praktijk voor geen van alle processen een procesbeschrijving, processchema of werkinstructie is vastgelegd. Dit impliceert een tekortkoming voor zowel de organisatie zelf als voor belanghebbenden, bestaande uit onder andere de medewerkers en de accountant. Overigens zitten de processen wel goed 'in het hoofd', maar zolang dit niet op papier staat kan er niets aangetoond worden.

5.2 VERDIEPINGSCONFRONTATIE INTERNE INTERVIEWS EN EXTERN INTERVIEW

Ten aanzien van de praktijkresultaten inzake de open interviews doet zich een nuanceverschil voor. Zo geven de interne respondenten aan dat de controller wordt gezien als extra controleschakel binnen het proces, waar de accountant juist aangeeft dat de controller buiten het proces dient te staan. Dus een positionering boven in plaats van naast het proces. Dit betreft binnen de praktische resultaten een verschil tussen de theoretische en praktische invalshoek. De extern accountant geeft het theoretische ideaalbeeld weer en de interne medewerkers geven aan hoe het praktijkbeeld eruit ziet.

5.3 VERDIEPINGSCONFRONTATIE INTERNE INTERVIEWS EN OPVATTING CONTROLLER

In de interne interviews is gevraagd wat men vindt van de werkzaamheden in de tweede lijn ten aanzien van de IC. Bij deze vraag kwam naar voren dat de medewerkers uit de eerste lijn in sommige gevallen de voorkeur geven aan een andere invulling van de tweede lijn. De opvatting van de controller van de gemeente, aangevuld met het rapport van de Commissie BADO (Bedrijfsvoering Audit Decentrale Overheden), geeft aan dat de invulling van de tweede lijn niet door medewerkers uit de eerste lijn mag worden ingevuld. De eerste lijn bevat theoretisch gezien de interne controlemaatregelen die belegd zijn in de lijnorganisatie. De tweede lijn ondersteunt, adviseert, coördineert en toetst of de interne controlemaatregelen op uitvoeringsniveau aanwezig zijn en adequaat worden uitgevoerd. In de tweede lijn staat in feite centraal dat een objectief oordeel gegeven kan worden over de opzet, het bestaan en de werking van de interne controles die in de eerste lijn worden uitgevoerd. Hieruit blijkt dat de controller in de tweede lijn als onafhankelijk functionaris dient te fungeren, zonder dat de eerste lijn daar invulling aan dient te geven.

5.4 REFLECTIE OP HET ONDERZOEK

Deze paragraaf bevat een kritische zelfreflectie omtrent de gehele onderzoeksfase waarin de betrouwbaarheid en validiteit worden betrokken. Dit ten aanzien van het theorie- en praktijkonderzoek en de verwerking hiervan.

5.4.1 THEORIEONDERZOEK

In de eerste instantie was het theoretisch kader te lang. Daarom diende informatie geschrapt of in de bijlage opgenomen te worden. Vooralsnog is het theoretisch kader een veelomvattend hoofdstuk. Dit heeft als reden binnen het onderzoek drie onderwerpen belicht worden. Op de voorgrond staat het onderwerp IC. Daarnaast wordt, weliswaar in mindere mate, aandacht besteed aan AO en procesmanagement. Naar deze twee onderwerpen is ook theoretisch onderzoek gedaan. Geprobeerd is om van deze onderwerpen alleen de kern te presenteren. Gaandeweg is tijdens het onderzoek tot andere inzichten gekomen. Gebaseerd op deze inzichten is waar nodig het theoretisch kader aangepast, bijvoorbeeld uitleg over de drie verdedigingslijnes. Dit resulteert in een grotere betrouwbaarheid inzake het onderzoek.

5.4.2 PRAKTIJKONDERZOEK

Alle respondenten zoals aangegeven in **bijlage 5** zijn geïnterviewd in een tijdsbestek van circa één maand. Tijdens de interviews waren er in het begin interpretatieverschillen omtrent de vraagstelling. Deze vragen zijn dan ook aangepast. Dit leidt tot een grotere betrouwbaarheid. Op inhoudelijk vlak zijn de interviews goed verlopen. Alle interviews zijn op dezelfde manier uitgewerkt, voorgelegd en tot slot gecodeerd. Dit draagt bij aan zowel interne als externe validiteit. Uitzondering hierop vormt het interview omtrent applicatiebeheer. Uit alle interviews tezamen zijn een aantal technische bevindingen tot stand gekomen. Deze zijn in vraagvorm voorgelegd aan de applicatiebeheerders. De uitwerking hiervan betreft een beschrijving van de vragen en de antwoorden hierop zonder een codering en codeboek. Het toekennen van kerncodes of codes aan de fragmenten is immers niet mogelijk, aangezien het om bevindingen gaat.

Meerdere malen is teruggekoppeld naar de interviewer dat de transcripten vrij lang zijn. Overigens is dit in de eerste instantie noodzakelijk, aangezien drie onderwerpen onder de loep worden genomen. Daarnaast draagt dit bij aan de interne consistentie en betrouwbaarheid van het onderzoek onder het mom van 'beter te veel dan te weinig'. Irrelevante stukken worden immers niet gearceerd en verwerkt in het codeboek.

In het codeboek zijn er in aantal gevallen dikgedrukte citaten opgenomen. Dit zijn citaten van de interviewer om het codeboek te verduidelijken, aangezien in sommige interviews de respondenten elkaar aanvullen, waardoor de essentie van de citaten zonder toelichting niet tot uitdrukking komt. Daarnaast kunnen het ook samenvattende zinnen of doorvragen van de interviewer betreffen. Veelal worden deze samenvattende zinnen of doorvragen met 'Ja' beantwoord. Dit betreft in dat geval wel informatie, alleen met het citaat 'Ja' komt de informatie niet tot uitdrukking. Het interviewen van meerdere respondenten tegelijk zorgt dus enerzijds voor meer informatie, maar anderzijds voor onduidelijke citaten in het codeboek.

5.4.3 ALGEHELE REFLECTIE

Het doel van het onderzoek betreft het geven van advies over IC aan de afdeling Bedrijfsvoering van de gemeente Middelburg. Dit ten aanzien van de administratie processen teneinde de betrouwbaarheid en de beheersbaarheid te borgen en zo de kwaliteit te verbeteren. Nu het onderzoek, inclusief de beroepsproducten, volledig uitgevoerd en opgeleverd is, kan geconcludeerd worden dat dit doel bereikt is. Het onderzoeksverslag en de beroepsproducten zijn gecommuniceerd met de betrokken medewerkers. Op deze wijze is ervoor gezorgd dat de betrouwbaarheid inzake het onderzoek wordt gewaarborgd en dat het onderzoek in redelijke mate is vrijgesteld van fouten. Door meerdere respondenten te bevragen is de kwaliteit en betrouwbaarheid van de onderzochte gegevens veiliggesteld. Deze resultaten zijn geanalyseerd door middel van een codeboek. De interne validiteit van de onderzoeksresultaten is voldoende, omdat de vragen welke werden gesteld in de interviews gebaseerd zijn op een operationalisatieschema.

Hetgeen in het vervolgens anders aangepakt kan worden is meer de regie houden in het interview. De interviews duurden gemiddeld één uur. Dit lag ten grondslag aan het feit dat er veel vragen werden gesteld, namelijk 30. Overigens was dit noodzakelijk, aangezien per proces circa drie respondenten geïnterviewd zijn. Het doel is dan ook om binnen deze interviews zoveel mogelijk informatie omtrent de processen te vergaren. Tweede reden dat de interviews vrij veel tijd in beslag namen, was dat door de interviewer veel doorvragen zijn gesteld. Een doorvraag op zich is goed, alleen het gevaar is dat hierdoor naast relevante ook irrelevante gegevens in het transcript terecht komen, waardoor de betrouwbaarheid van het onderzoek in het geding kan komen. Overigens wordt dit feit genuanceerd doordat irrelevante stukken in de regel niet in het codeboek terecht komen. Punt van kritiek is hier dat de interviewer moet proberen om het interview alleen essentiële informatie te laten bevatten. Als de respondent bij het beantwoorden van een doorvraag irrelevante informatie deelt, dient de interviewer zakelijk aan te geven dat hetgeen verteld wordt niet van belang is voor het interview en door te gaan naar de volgende vraag. Daarnaast dient opgemerkt te worden dat de interpretatie van resultaten een belangrijk aspect is. De mogelijkheid bestaat altijd dat anderen bepaalde informatie anders zullen interpreteren en verwerken dan in dit onderzoeksverslag. Om dit te waarborgen en de betrouwbaarheid en validiteit van het onderzoek intact te houden, wordt het verslag door meerdere personen, zowel intern als extern, gelezen en beoordeeld.

Tot slot behandelt het onderzoek niet per administratief proces de interne controlemaatregelen die doorgevoerd dienen te worden. Generieke aanbevelingen geleden voor alle processen. In de aanbeveling wordt per proces de focus gelegd op de belangrijkste interne controlemaatregelen welke geïmplementeerd kunnen worden. Een vervolgonderzoek kan bijvoorbeeld bestaan uit een analyse per proces waarin alle interne controlemaatregelen kunnen worden geïnventariseerd en vervolgens gepositioneerd.

6 CONCLUSIES, AANBEVELINGEN EN BEROEPSPRODUCTEN

Dit hoofdstuk omvat de slotsom inzake de scriptie "Onderzoek naar de interne controle van de administratieve processen binnen de afdeling Bedrijfsvoering bij de gemeente Middelburg". In paragraaf 6.1 is ingegaan op de conclusies op de theoretische en praktische deelvragen. Deze deelconclusies tezamen voor het antwoord op de hoofdvraag. Daaropvolgend is in paragraaf 6.2 aandacht besteed aan de procesgenerieke en processpecifieke aanbevelingen en de opgeleverde beroepsproducten.

6.1 CONCLUSIES

6.1.1 CONCLUSIES DEELVragen

Wat is het belang en de theoretische uiteenzetting ten aanzien van AO/IC?

AO richt zich op alle activiteiten met betrekking tot het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen, doen functioneren en het beheersen van een huishouding ten behoeve van de verantwoording die daarover moet worden afgelegd. IC is omschreven als een taak van het management en het bestuursorgaan, maar ook van het personeel. Ingevolge COSO beoogt IC drie doelstellingen, namelijk: betrouwbare financiële informatie, beheersbare processen en overeenstemming met de wet- en regelgeving. Het belang van de IC vindt haar oorzaak in het feit dat informatie bruikbaar dient te zijn voor de organisatie. Informatie is overigens pas bruikbaar als deze effectief en betrouwbaar is. IC baseert zich voornamelijk op preventieve- (organisatorische aard) en repressieve (administratieve aard) maatregelen. Bij preventieve maatregelen gaat het om: uitvoering van een risicoanalyse, controletechnische functiescheiding en procedures, richtlijnen en wet- en regelgeving. Bij repressieve maatregelen gaat het om: materiële verbandcontroles, detailcontroles en controles op het naleven van de procedures, richtlijnen en wet- en regelgeving. Modellen die gebruikt worden voor inrichting van IC zijn: Soll en Ist, COSO en de drie verdedigingslijnes.

Wat is de theoretische uiteenzetting omtrent procesmanagement ten aanzien van administratieve processen?

Procesmanagement is het bewerkstelligen dat de inrichting van de processen continu wordt verbeterd en de uitvoering voldoet aan de gestelde eisen, waarbij optimaal gebruik wordt gemaakt van de resources. Procesmanagement betreft dus het richten (formuleren van doelstellingen), het inrichten en het verrichten van de processen. Iedere organisatie streeft naar bedrijfsprocessen welke resultaatgericht zijn. Teneinde dit te bewerkstelligen zullen bedrijfsprocessen voortdurend kritisch geanalyseerd dienen te worden, zodat duidelijk is welke verbeteringen mogelijk zijn. Om gewenste verbeteringen te achterhalen, dient eerst inzicht te worden verkregen in de huidige situatie. Redenen om processen te beschrijven zijn onder andere dat het gewenst of vereist is door belanghebbenden of het aantonen dat gewerkt wordt volgens de normen. Voor het in kaart brengen van een processen dient eerst de organisatiestructuur vastgesteld te worden. Ten tweede dienen de activiteiten van een proces in kaart te worden gebracht. Slotactiviteit vormt het koppelen van de activiteit aan de functies op basis van de betreffende rollen.

Welke wettelijke kaders zijn van toepassing op de IC van een gemeente?

De IC bij de gemeente Middelburg is gebaseerd op artikel 212 (onderzoek naar de getrouwheid en rechtmatigheid) en 213a (onderzoek naar de doelmatigheid en doeltreffendheid) inzake de Gemeentewet. Inherent aan de IC zijn interne kaders en externe kaders. Interne kaders zijn onder andere het controleprotocol, normenkader en de financiële verordening. Externe kaders zijn onder andere de Gemeentewet, BADO en het BBV. Overigens geldt dat voor ieder proces andere interne en externe kaders van toepassing zijn. Een belangrijke aankomende wijziging in de regelgeving betreft het in control statement, wat inhoudt dat de gemeente zelf een rechtmatigheidsverklaring dient af te geven. Daarnaast zijn gemeentes en accountants voornemens te werken aan een vernieuwde interne- en externe controleaanpak wat leidt tot een efficiënter controleproces met meer systeemgerichte in plaats van gegevensgerichte controles.

Hoe zien de huidige administratieve processen met interne controlemaatregelen eruit bij de gemeente Middelburg?

Binnen de gemeente Middelburg zijn de administratieve processen belegd bij de afdeling Bedrijfsvoering. Het betreft zeven processen, welke in tabel 1 worden weergegeven.

Tabel 1: Processen afdeling Bedrijfsvoering

Treasury	Investering & afschrijving	Kas	Salarisbetaling & declaraties	Omzetbelasting	Vennootschap-belasting	Memoriaal-boeking
----------	----------------------------	-----	-------------------------------	----------------	------------------------	-------------------

Alle processen zijn ondersteunend aan de organisatie. Voor geen enkel proces ligt iets vast in de vorm van een procesbeschrijving, processchema of werkinstructie. Ook functiescheiding is een punt van aandacht hetgeen beter vorm gegeven kan worden, aangezien er in een paar gevallen functievermenging optreedt. Aan de processen zijn risicoscores toegekend. Overigens zijn deze risicoscores niet goed gedefinieerd en ontbreekt draagvlak bij de respondenten voor de toekenning van de betreffende risicoscores. Binnen de processen zijn in de eerste lijn te weinig interne controlemaatregelen ingebouwd welke worden ondervangen in de tweede lijn, wat leidt tot een inefficiënte invulling van de tweede lijn.

Welke knelpunten en/of verbeterpunten ondervinden de betrokken partijen ingevolge deze huidige werking?

Gebaseerd op de interne interviews verschilt het op proces- en medewerkersniveau wat men vindt van de huidige werking van de IC. Veelal wordt aangegeven dat ingeval de IC niet goed is, dit ondervangen moet worden in de tweede lijn. In het proces zelf, de eerste lijn, dient volgens de respondenten vrijwel niets aangepast te worden. Dit in tegenstelling tot de bevindingen volgend uit het externe interview met de accountant. Hij geeft namelijk aan dat juist in de eerste lijn controles ingebouwd dienen te worden, waardoor een verschuiving van werkzaamheden plaatsvindt van de tweede naar de eerste lijn. Hierdoor kunnen in de tweede lijn systeemgerichte controles worden uitgevoerd, in plaats van de huidige gegevensgerichte controles. De accountant is namelijk van mening dat de controller nu meer naast dan boven het proces staat. In de opinie van de accountant dient de controller een objectief oordeel te geven over de IC die in de eerste lijn worden uitgevoerd. De controller geeft overigens aan dat hij, afgezien van de opinie van de medewerkers en de accountant, een eigenstandige verantwoordelijkheid heeft in het uitvoeren van de controllerfunctie. De controles worden hoofdzakelijk uitgevoerd volgens het door de controller opgestelde controleplan welk door het college wordt vastgesteld.

6.1.2 CONCLUSIES HOOFDVRAAG

Hoe kan de interne controle met betrekking tot de administratieve processen zodanig (her)-ingericht worden, dat de processen betrouwbaar blijven en deze beter beheerst worden?

Voor een grotere betrouw- en beheersbaarheid van de processen is het vanuit theoretisch oogpunt noodzakelijk dat allereerst processen in kaart worden gebracht middels procesbeschrijvingen, processchema's en werkinstructies waarbij rekening wordt gehouden met de wettelijke kaders. Gebaseerd hierop kunnen functies met de daarbij behorende rollen verdeeld worden teneinde functiescheiding te bewerkstelligen. Ook kunnen door de vastleggingen van de processen leemtes worden onderkend, welke kunnen worden ondervangen met preventieve- en repressieve controlemaatregelen. Dit theoretische ideaalbeeld sluit aan op de visie van de extern accountant. Hij geeft aan dat de IC zo ingericht moet zijn dat in de eerste lijn controlemaatregelen zijn geïmplementeerd, waarop de tweede lijn kan steunen.

De nulmeting, bestaande uit procesbeschrijvingen en de interne interviews, geven aan hoe weerbarstig de praktijk is, maar tegelijkertijd worden ook de leemtes zichtbaar. Voor geen van de onderzochte processen zijn procedures of instructies vastgelegd, waardoor functievermenging ontstaat. Daarbij is het zo dat in de tweede lijn veel gegevensgerichte werkzaamheden worden uitgevoerd, die behoren tot de eerste lijn waardoor de tweede lijn in feite deels verweven is in de eerste lijn. Het ontbreken van vastleggingen van de processen en de huidige invulling van de tweede lijn, resulteren in een minder grote betrouw- en beheersbaarheid inzake de processen.

Door het theoretische ideaalbeeld te confronteren met de nulmeting worden discrepanties zichtbaar. Teneinde dit aan te passen is het allereerst zaak om procesbeschrijvingen op te stellen. Gebaseerd hierop kunnen taken met de daarbij behorende rollen worden verdeeld in de eerste lijn, waardoor functiescheiding in het proces wordt aangebracht. Tevens dient een aantal werkzaamheden vanuit de tweede lijn te worden geïmplementeerd in de eerste lijn. Door deze verschuiving van werkzaamheden kan de controller beter functioneren als toezichthouder op de eerste lijn, aangezien hij niet meer naast maar boven het proces komt te staan. Gebaseerd op vastleggingen kan de controller toetsen of het proces zo verloopt als dat gepland is en eventuele leemtes onderkennen welke middels controles dienen te worden ondervangen in de eerste lijn. Deze werkwijze getuigt van meer systeemgerichte, in plaats van de huidige gegevensgerichte, controleaanpak.

Slotom betreft dat vastlegging van de processen, functiescheiding en verschuiving van de werkzaamheden resulteren in grotere betrouw- en beheersbaarheid inzake de processen.

6.2 AANBEVELINGEN EN BEROEPSPRODUCTEN

Zoals in de discussie in hoofdstuk 5 uiteengezet is, bestaat er discrepantie tussen de theorie en praktijk. Deze discrepantie vormt de input voor het geven van aanbevelingen. De beroepsproducten ten behoeve van de (her)inrichting van de processen worden gevormd door processchema's gebaseerd op de huidige situatie, welke per proces zijn opgenomen in **bijlage 13**. In deze processchema's zijn leemtes en risico's te onderkennen, waarop de nieuwe risicoclassificatie is gebaseerd. Teneinde deze leemtes en risico's af te dekken dienen interne controlemaatregelen te worden getroffen, welke onderstaand in de vorm van aanbevelingen uiteengezet worden.

6.2.1 PROCESGENERIEKE AANBEVELINGEN RISICOSCORE

In het interne controleplan 2018 van de gemeente Middelburg wordt gewerkt met de toekenning van risicoscores per proces, hetgeen is weergegeven in hoofdstuk 4 'Resultaten'. Allereerst gaven de respondenten aan hier vaak niet van op de hoogte te zijn. Ten tweede zijn de risicoscores niet gerelateerd en gebaseerd op een gedefinieerd risicoscoremodel of iets dergelijks. Dit zorgde er voor dat de respondenten de risicoscores verschillend interpreteerden. Hieruit volgt als aanbeveling dat er geen risicoscore meer aan een proces moet toegekend worden, aangezien dit discutabel is. In de plaats hiervan kan een indeling worden gemaakt gebaseerd op een laag, middel en hoog risico. De classificering van risico's dient daarbij te worden gebaseerd op een risicoscoremodel. Dit kan bijvoorbeeld aan de hand van de volgende factoren worden opgebouwd: financieel belang, bevindingen intern en extern, frauderisico's en wet- en regelgeving. Tevens is het van belang dat de medewerkers van de processen op de hoogte worden gesteld en eventuele bevindingen kunnen plaatsen. Dit betreft dus een vereenvoudigde manier van het huidige risicoscoremodel. Een schematisch overzicht van het huidige risicoscoremodel en een voorbeeld risicoscoremodel, gebaseerd op bovenstaande aanbeveling, zijn opgenomen in **bijlage 14**.

VASTLEGGING EN FUNCTIESCHEIDING

Aangezien het bij de gemeente Middelburg ontbreekt aan vastleggingen van processen in de vorm van procesbeschrijvingen, processchema's en werkinstructies, is het zaak dit te introduceren. Dit draagt ten eerste bij aan het verminderen van een eventueel afbreukrisico. Ten tweede kan gebaseerd op vastlegging van een proces de taken en de daarbij behorende rollen worden verdeeld, hetgeen leidt tot functiescheiding binnen het proces. Ten derde kan de controller inzake de tweede lijn hierop steunen, risico's onderkennen en controlemaatregelen introduceren teneinde de risico's af te dekken. Tot slot staat vastlegging hoog in het vaandel voor het kunnen afgeven van het in control statement, wat naar verwachting in 2021 door de gemeente zelf afgegeven dient te worden. Hiermee geeft een gemeente aan wel of niet in control te zijn. Dit houdt in feite in dat verantwoording wordt afgelegd over werking van de

beheersmaatregelen die erop gericht zijn de gevolgen van de risico's, die zich bij de realisatie van de doelstellingen voordoen, weg te nemen of te reduceren. Hieruit kan worden opgemaakt dat dit meer omvat dan alleen het aantonen van het cijfermatig in control zijn, zoals dat nu met name wordt gedaan in de tweede lijn middels gegevensgerichte controles. Het is dus van cruciaal belang dat er vastlegging van de processen tot stand komt, aangezien dit het begin is voor het aantonen dat de processen op orde zijn.

POSITIONERING CONTROLLER

De controller voert vrij veel uitvoerende werkzaamheden uit welke in principe in de eerste lijn verwerkt dienen te worden, omdat vrij veel taken belegd zijn in de controllerfunctie. Uit het interview met de extern accountant is gebleken dat de positionering van de controllerfunctie als gevolg hiervan niet geheel voldoet aan hetgeen wordt verwacht in de tweede lijn. In de tweede lijn dient men namelijk als controller niet naast het proces te staan, maar erboven. Dit kan worden bewerkstelligd door binnen de processen interne controlemaatregelen in te voeren en deze vervolgens te controleren en te registreren door een andere medewerker binnen het proces. Dit vormt een eerste lijn controle als onderdeel van de lijnorganisatie. Vervolgens omvat de tweede lijn een controle om na te gaan of het proces daadwerkelijk zo is verlopen als dat het gepland is. Dit is in feite een controle op de controle inzake de eerste lijn. Hierdoor staat de controller niet meer naast, maar boven het proces zodat hij het overall overzicht kan houden op het proces. Vandaar wordt aanbevolen om binnen de eerste lijn interne controlemaatregelen in te bouwen en uit te voeren en in de tweede lijn meer systeemgerichte controles in plaats van gegevensgerichte controles uit te voeren. Dit leidt tot een verschuiving van de positie van de controller binnen de gemeente Middelburg waarbij de functie tendens vertoont naar meer onafhankelijkheid.

6.2.2 PROCESPECIFIEKE AANBEVELINGEN

TREASURY

Uit het interne interview is naar voren gekomen dat de kwaliteit van het proces ten grondslag ligt aan het feit dat er veel gedocumenteerd wordt en de functie bij twee functionarissen is belegd. Met het oog op de organisatieontwikkeling en personele wisseling, is het belangrijk dat deze functie te allen tijde belegd blijft bij twee personen. Dit teneinde het afbreukrisico te minimaliseren. Daarnaast kan met behulp van de documentatie op een andere manier aan de externe dubbelcheck invulling worden gegeven. In de huidige tweede lijn controle wordt gekeken of er aan de eisen als renterisiconorm, schatkistbankieren en kasgeldlimiet wordt voldaan. Aanbevolen kan worden om in het vervolg de documentatie te checken en hierover de treasurers te bevragen waarom bijvoorbeeld een betreffende lening is aangetrokken.

INVESTERING EN AFSCHRIJVING

De activiteiten die worden uitgevoerd binnen de investering-, activering- en afschrijving cyclus worden onderbouwd met onderliggende brondocumentatie, zoals een raadsvoorstel. Indien een investering in gebruik is genomen, wordt deze geactiveerd en hieruit vloeien kapitaallasten, bestaande uit rente en afschrijving. De medewerker die kapitaliseert is tevens degene die controleert of dit goed verlopen is. Aanbeveling welke hier gegeven kan worden is dat de controleactiviteiten die in de tweede lijn worden uitgevoerd worden ingebouwd in de eerste lijn. Dit betreft onder andere het beoordelen van de activelijst op aanwezigheid en in gebruikname en controle op de juiste invoer. Indien deze controle in de eerste lijn geregistreerd wordt, kan de controller in de tweede lijn hier op steunen en systeemgerichte controles uitvoeren in plaats van gegevensgerichte controles. Daarbij wordt in de eerste lijn functiescheiding aangebracht, immers de medewerker controleert zichzelf niet meer. De functiescheiding ziet dus op uitvoerende en controlerende werkzaamheden.

KAS

Sinds dit jaar wordt het vier-ogen-principe toegepast in het kasproces. Dit wordt echter niet geregistreerd. Als aanbeveling wordt dan ook gegeven om dit zodanig te registreren dat de tweede lijn hier op kan controleren. Overigens neemt deze aanbeveling de efficiëntiekwestie nog niet weg. Vandaar dat het ook sterk aan te bevelen is om tijdens de kasopmaak van de baliemedewerkers de gemeentekassier hierbij aanwezig te laten zijn. Het vier-ogen-principe wordt in dit geval wel in stand gehouden, maar verplaatst naar een eerdere schakel in het proces. Hierdoor hoeft de gemeentekassier zelf geen kasopmaak meer te maken (uitvoerend) en is dus alleen belast met een bewarende functie.

In de tweede lijn kan wellicht worden gekozen om incidenteel het bedrag van de kas in het systeem en het werkelijke bedrag in de kluis te controleren. Nu wordt immers alleen gekeken naar de kasverschillen en aangezien deze op jaarbasis minimaal zijn, worden hier geen verdere maatregelen voor getroffen.

Tot slot een praktische aanbeveling met betrekking tot de geldlades. In het huidige regime zijn er vijf geldlades die elke week worden opgemaakt en gevuld. Gebaseerd op de verhoudingen contant en pin wijst uit dat circa 25% van de omzet contant is en de overige omzet middels pin. Hieruit volgt dat met één centrale geldlade volstaan kan worden, waardoor het proces niet meer onnodig groot is. Dit betreft een aanbeveling welke in overweging kan worden genomen en in overleg met de afdeling Publiekszaken dient te worden ingevoerd, aangezien door deze werkwijze het proces verandert.

SALARISBETALING EN DECLARATIES

Uit het interne interview is naar voren gekomen dat naast het verwerken van salarissen en declaraties meer taken behoren tot dit proces. Overigens baseert de tweede lijn controle zich alleen op deze twee onderdelen met als toetsingscriteria rechtmatigheid, hoogte en duur. Aangezien de salaris- en declaratiemutaties vrij gestandaardiseerd zijn, wordt als aanbeveling gegeven ook complexe mutaties te controleren. Hierbij valt te denken aan een mutatie met een herrekening ingevolge terugwerkende kracht. Dit zijn complexe mutaties waarbij een grotere foutkans geldt in vergelijking tot salaris- en declaratiemutaties, aangezien hierbij handmatige werkzaamheden aan te pas komen. Ingevolge de complexiteit is dit overigens meer een controle voor de medewerkers in de eerste lijn. Het betreft dan wel een eigen niet a-selecte steekproef. De salarisadministrateurs filteren namelijk de complexe mutaties zelf uit het systeem en controleren elkaar. De onafhankelijkheid wordt hierdoor niet geborgd, maar deze eerste lijn controle dient geclassificeerd te worden als aanvullend controlemiddel waardoor de complexe mutaties nogmaals onder de loep worden genomen en tevens de tweede lijn hierop kan steunen.

De tweede aanbeveling ziet op de controletechnische functiescheiding ten aanzien van het proces. Het feit dat de medewerkers naast salarisadministrateur, applicatiebeheerder zijn ten aanzien van de salarissystemen, resulteert in functievermenging. Logischerwijze volgt hieruit als aanbeveling het applicatiebeheer waar mogelijk af te splitsten. Overigens kan dit risico en zodoende de aanbeveling genuanceerd worden door het feit dat de combinatie van salarisadministrateur en applicatiebeheerder van de betreffende systemen ook als kracht kan worden gezien. Immers, geen enkele interne medewerker kan het systeem zodanig optimaliseren als degene wie dagelijks met het systeem werkt. De medewerkers kennen namelijk de opzet en werking inzake het systeem. Dit is dus zeker een aspect hetgeen bij de afweging van de aanbeveling dient te worden meegenomen.

OMZETBELASTING

Cruciaal binnen het voorproces van omzetbelasting is het labelen van nieuwe kostenplaatsen als compensabel of overige Btw, bestaande uit bedrijfsmatige en kostenverhogende Btw. Ingeval dit goed gebeurt en de basis dus goed is, verloopt het Btw-proces vrijwel geheel automatisch via het systeem. Aanbeveling die hierbij kan worden gegeven betreft dat geconstateerde fouten in de tweede lijn besproken moeten worden met de opdrachtgever, waardoor een leerproces ontstaat.

VENNOOTSCHAPSBELASTING

Het proces van Vennootschapsbelasting is vrijwel geheel uitbesteed aan E.Y. (Ernst & Young). De enige taak die nog belegd is bij de gemeente Middelburg betreft de jaarlijkse beoordeling met het oog op het onderkennen van een mogelijke Vpb-plichtige activiteit, wat goed is aangezien de lijst hierdoor up to date wordt gehouden. Deze jaarlijkse beoordeling wordt overigens alleen door de controller gedaan. Hier kan als aanbeveling worden gegeven dat sleutelfiguren in de organisatie zoals afdelingshoofden gezamenlijk de Vpb-aangifte bespreken en het inventarisatieoverzicht actualiseren en aanvullen. Met een gesprek kan de controller waarschijnlijk meer informatie naar boven krijgen en tegelijk werken aan de fiscale bewustwording in de organisatie, waardoor een resultaatgerichte instelling ontstaat.

Een tweede aanbeveling is dat, afgezien van het feit dat het feitelijke gegevens zijn, er een analyse met het voorgaande jaar op de input gemaakt moet worden die aangeleverd wordt aan EY. Eventuele grote verschillen kunnen dan verklaard worden. Ook dit draagt bij aan de fiscale bewustwording.

De derde aanbeveling heeft te maken met het labelen van nieuwe kostenplaatsen. Indien er een nieuwe kostenplaats aangemaakt wordt, dient deze gelabeld te worden met het Btw-label: bedrijfsmatig, kostenverhogend of compensabel. In dit overzicht kan eenzelfde soort toets opgenomen worden voor de Vpb met als omschrijving: mogelijke gevolgen voor de Vpb. Hierdoor zijn medewerkers al geattendeerd op de mogelijke fiscale gevolgen bij het aanmaken van een nieuwe kostenplaats.

MEMORIAALBOEKINGEN

De eerste aanbeveling betreft dat voordat de memoriaalboeking definitief geboekt wordt, men geattendeerd wordt op het eventueel ontbreken van een bijlage. In de bijlage kan namelijk het brondocument opgenomen worden, waaraan de memoriaalboeking ten grondslag ligt.

De tweede aanbeveling betreft classificeren van specifieke soorten memoriaalboekingen. De handmatige boekingen worden gemaakt onder de namen: algemeen, correctie, correctie-BTW en transitoria. Op algemeen worden bijvoorbeeld de kasverschillen geboekt. Dit zijn handmatige, maar wel standaard memoriaalboekingen. Indien er een memoriaal kas wordt aangemaakt, zijn de boekingen omtrent de kas gefilterd ten aanzien van het memoriaal algemeen. Dit geldt bijvoorbeeld ook voor boekingen omtrent activa. Door deze aanbeveling wordt het aantal memoriaalboekingen dat op memoriaal algemeen terecht komt gereduceerd en blijven alleen voor de tweede lijn controle relevante boekingen over.

De accountant heeft in de managementletter van 2017 aangegeven: "Via memoriaalboekingen is het mogelijk aanzienlijke aanpassingen in de financiële gegevens door te voeren die niet onderworpen zijn aan bestaande controlemaatregelen." Als gevolg hiervan is in 2018 een controle ingesteld die per jaareinde wordt uitgevoerd op alle niet reguliere (handmatige) memoriaalboekingen met een impact van boven de €50.000,-. Overigens betreft dit een repressieve maatregel. Indien er onvolkomenheden door de controller in de tweede lijn worden gedetecteerd, dient dit achteraf gecorrigeerd te worden. In plaats van de IC repressief vorm te geven kan er ook voor gekozen worden om preventieve maatregelen in het proces zelf te verweven. Dit kan worden gedaan door een scheiding te maken tussen het opstellen, controleren en autoriseren van handmatige memoriaalboekingen. In het huidige regime wordt een memoriaalboeking in Coda geboekt naar 'boeken', maar er bestaat ook de optie boeken naar 'register'. Dit betreft een voorportaal en hierdoor wordt een memoriaalboeking opgenomen in een workflow. In de workflow kunnen opgestelde memoriaalboekingen worden gedeponereerd, waarna deze worden gecontroleerd en geautoriseerd door iemand anders zijnde die de boeking heeft gemaakt. Door een controle op een conceptboeking en vervolgens het autoriseren van de definitieve boeking, wordt functiescheiding in het proces aangebracht. Overigens is omtrent deze aanbeveling in 2018 een memo uitgewerkt welke binnen de gemeente besproken is. Toen der tijd is besloten om het risico te ondervangen in de tweede lijn. Vooralsnog is het vanuit theoretisch oogpunt aan te bevelen functiescheiding in de eerste lijn middels bovenstaande aanbeveling door te voeren.

BIBLIOGRAFIE

- AFM. (2014). *Uitkomsten onderzoek kwaliteit wettelijke controles BIG 4-accountantsorganisaties*. 25: 09.
- Baarda, B. (2014). *Dit is onderzoek! Handleiding voor kwantitatief en kwalitatief onderzoek*. Groningen/Houten: Noordhoff uitgevers.
- BADO, C. (2019). *De verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden*. Commissie BADO.
- COSO. (2008). *about us*. Opgehaald van www.coso.org: <http://www.coso.org/aboutus.htm>
- COSO. (2018). *Enterprise Risk Management: Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks*. COSO, WBCSD.
- Daft, R. L. (2015). *Organization Theory And Design: Understanding The Theory And Design Of Organizations*. Cengage Learning, Inc .
- Economist Intelligence Unit. (2018).
- Fennis, W., & Schilderink, J.-P. (2014). *De essentie van administratieve organisatie*. Bossum: Uitgeverij Coutinho.
- Fischer, & Julsing. (2008). *Onderzoek doen!; Bijlage 6 Checklist operationalisering variabelen*. Groningen/Houten: Noordhoff Uitgevers bv.
- Folkers, G., & Westra, B. (2013). *IT-B@SED AUDIT; Optimale integratie van IT in de controle*. Den Haag: Accountingworld.
- Gartner. (2017). Opgehaald van <https://www.gartner.com>: <https://www.gartner.com/en>
- Gemeente Middelburg. (2017). *Intern Controlplan gemeente Middelburg 2018* . Middelburg: Gemeente Middelburg.
- Heijnsdijk, J., & Sar, A. v. (2009). *Organisatie, Leiding & Management*. Noordhoff Uitgevers B.V.: Noordhoff.
- IIA. (2017). Opgehaald van <https://na.theiia.org>: <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>
- Jans, E. (2001). *Grondslagen van de administratieve organisatie; Dl. A*. Groningen: Stenfert Kroese.
- Kars, C., & Evers, H. (2006). *Praktijkboek Procesmanagement*. Eburon Uitgeverij B.V. .
- Koning, W. d. (2000). *Bestuurlijke informatievoorziening, in het bijzonder informatiecontrole*. Breukelen: Nyenrode.
- Leeuwen, O. v., & Bergsma, J. (2012). *Bestuurlijke informatieverzorging in perspectief; Relevante en betrouwbare informatie voor sturing en beheersing*. Groningen/Houten: Noordhoff Uitgevers bv.

- Moeller, R. (2007). *COSO Enterprise Risk Management: Understanding the New Integrated ERM Framework*. John Wiley & Sons, Inc. .
- Nederhof, K. (2018, 09 01). Stoommachine verbleekt bij smartphone: In slechts tien jaar tijd heeft technologie de samenleving radicaal veranderd. *De Telegraaf* , p. 2 .
- Paur, M., & Boxel, T. v. (2014). *De kern van de administratieve organisatie*. Groningen/Houten: Noordhoff uitgevers.
- Protiviti. (2014). *The Updated COSO Internal Control Framework* . Protiviti.
- Ridder, W. P. (2018, 09 01). In slechts tien jaar tijd heeft technologie de samenleving radicaal veranderd. *De telegraaf* .
- Sanden, A.-M. v. (2009). *Interne controle op gemeenten*. Diepenbeek: Universiteit Hasselt.
- Smith, M. L., & Erwin, J. (sd). *Role & Responsibility Charting (RACI)* .
- Starreveld. (1997). *Bestuurlijke informatievoorziening: Algemene grondslagen deel 1*. Rijn/Diegem: Samson bedrijfsinformatie.
- Starreveld, & Leeuwen, O. v. (2002). *Bestuurlijke informatieverzorging / 1 Algemene grondslagen*. Groningen/Houten: Noordhoff Uitgevers B.V.
- Tolsma, J., & Wit, D. d. (2009). *Effectief procesmanagement: procesgericht sturen met het BPM-model*. Eburon Uitgeverij B.V. .
- Tubbing, L. (2014, 08 16). *validiteit en betrouwbaarheid*. Opgehaald van deafstudeerconsultant.nl: <https://deafstudeerconsultant.nl/afstudeertips/onderzoeksmethoden/validiteit-en-betrouwbaarheid/>
- Tweede Kamer der Staten-Generaal. (2017, 09 06). *kamerstukken/plenaire_verslagen/kamer_in_het_kort/aanscherping-regels-accountants*. Opgehaald van <https://www.tweedekamer.nl>: https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/plenaire_verslagen/kamer_in_het_kort/aanscherping-regels-accountants
- Verbeek, P. D. (2018, 09 11). Invloed van technologie op samenleving: ontwikkelingen, Nederland & nadelen. (P. Joosten, Interviewer)
- Verhoeven, N. (2014). *Wat is onderzoek? Praktijkboek voor methoden en technieken*. Den Haag : Boom Lemma Uitgevers .
- VNG. (2017). *Handleiding Versterking opdrachtgeverschap van de raad bij de accountantscontrole*. Den Haag: VNG.
- VNG. (2017). NBA en VNG werken samen aan verbetering. *VNG*, 1.

VNG. (2018, 06 08). Hoofdpunten meicirculaire 2018. *Hoofdpunten meicirculaire 2018 - VNG*. Den Haag, Zuid-Holland, Nederland: VNG.

Zijlstra, W. (2011). Lean en mean procesbeschrijvingen. *ZBC Kennisbank*, 2.