



Startnotitie jaarrekening controle 2021

*De gemeente Groningen naar
structurele beheersing*

Inhoud

1.	Doelstelling	4
2.	Kaders	4
3.	De gemeente Groningen in 2021	5
4.	Goedkeuringstoleranties	6
5.	Verbeterprogramma en ontwikkelingen	7
<hr/>		
6.	Principes voor samenwerking	11
7.	Governance en informatie-uitwisseling	12
8.	Samenwerking tussen verbijzonderde interne controle gemeente Groningen en PwC in 2021	12
<hr/>		
9.	Planning	15
10.	Escalatie	18

1. Doelstelling

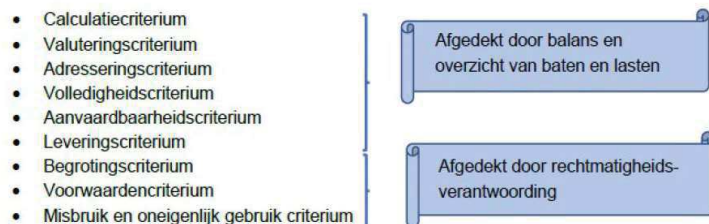
De toetsing van de jaarstukken door de accountant vraagt intensieve samenwerking tussen gemeentelijke organisatie en accountant. Niet alleen in de periode van de controle op de jaarrekening, maar ook gedurende het jaar. Het is belangrijk dat we van elkaar weten wat we verwachten en nodig hebben; elk in de eigen rol en verantwoordelijkheid. Vooraf expliciteren geeft duidelijkheid. We hebben afgesproken dat we, net als in eerdere jaren, een startnotitie maken met precies dat doel: expliciet maken van verwachtingen, bijdragen aan het proces, kwaliteit en planning. Afgelopen jaar heeft bewezen dat de startnotitie een goede basis is, maar dat het succes zit in het daadwerkelijk met elkaar samenwerken. Juist in een jaar waar we door de Covid-19-maatregelen op afstand moeten samenwerken, helpt het om een gezamenlijke start te hebben. Dit geeft scherpte aan het komend jaarrekeningproces, zowel voor de gemeentelijke organisatie, het college, de raad als PwC. Vanaf dit boekjaar dient het college een rechtmatigheidsverantwoording op te stellen die opgenomen zal worden in de jaarrekening. Dit is een belangrijke wijziging ten opzichte van eerdere jaren waar we in hoofdstuk 5 verder aandacht aan besteden. Verder zal de gemeente Groningen in 2021 de focus leggen op het efficiënter uitvoeren van haar werkzaamheden (controles) waarin data-analyse, automatisering en robotisering de kernbegrippen zullen zijn.

2. Kaders

De belangrijkste kaders voor de accountantscontrole van de jaarrekening van gemeente Groningen zijn het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV), het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado), de Controleverordening gemeente Groningen en het normenkader accountantscontrole 2021.

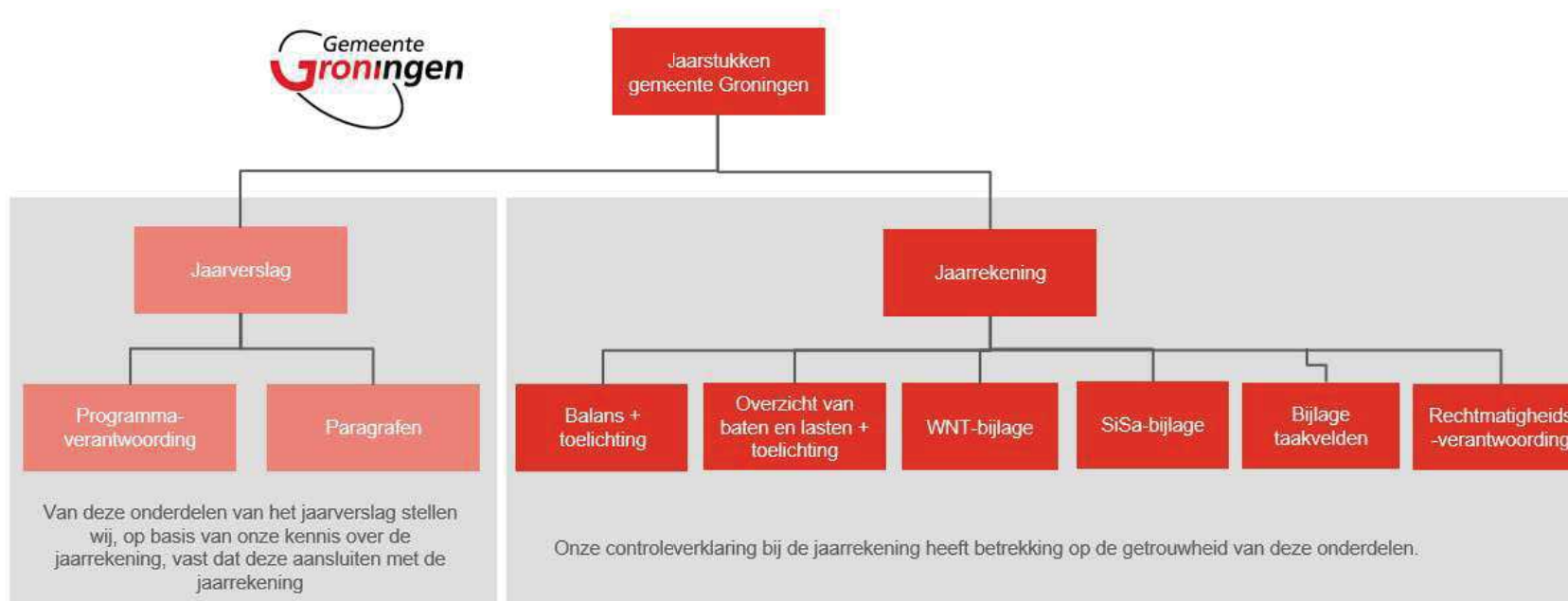
De jaarstukken bestaan op grond van het BBV uit meerdere onderdelen. De controle van de accountant heeft primair betrekking op het hoofdstuk 'Jaarrekening'.

Vanaf het boekjaar 2021 zal het college verantwoording gaan afleggen over rechtmatigheid via de rechtmatigheidsverantwoording.



In de jaarrekening legt het college verantwoording af over alle negen criteria van rechtmatigheid. De eerste zes criteria, die betrekking hebben op getrouwheid, maken onderdeel uit van de accountantscontrole op getrouwheid. Deze zes criteria zijn echter óók onderdeel van rechtmatigheid en komen tot uitdrukking in de balans en het overzicht van baten en lasten.

De drie specifieke rechtmatigheidscriteria komen tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant controleert vervolgens de getrouwheid van deze rechtmatigheidsverantwoording en geeft geen separaat accountantsoordeel over de rechtmatigheid meer af. Het huidige normenkader voor het boekjaar 2021 wordt aangepast en een toetsingskader uitgewerkt, zodat alle relevante externe- en gemeentelijke regelgeving voor de rechtmatigheidsverantwoording hierin wordt opgenomen. Het belangrijkste kader voor de rechtmatigheidsverantwoording betreft de notitie Rechtmatigheidsverantwoording van de commissie BBV.



Figuur 1: reikwijdte controle

3. De gemeente Groningen in 2021

Net als in voorgaande jaren was het voor Groningen, net als voor veel andere gemeenten, een grote uitdaging om een sluitende begroting te presenteren. In 2020 was reeds een omvangrijk pakket aan hervormingen nodig, mede wegens onvoldoende rijkscompensatie voor de uitvoering van taken in bijvoorbeeld de jeugdzorg of bijstand. Groningen heeft alles in het werk gesteld om begrotingsstabiliteit, zelfs in tijden van corona, te creëren. De investeringsagenda is overeind gebleven en het op orde brengen van de basis in 2020 werpt zijn vruchten af.

Om de realisatie van bezuinigingen te monitoren, heeft het college een bezuinigingsmonitor ingericht die periodiek inzicht geeft in de financiële voortgang van de bezuinigingsmaatregelen.

Verder heeft het college samen met de auditcommissie een ambitie geformuleerd om een verbeteringslag te slaan binnen de huidige opzet van de begroting. Deze verbeteringslag bestaat uit het verminderen van het aantal bladzijden door minder in herhaling te treden en meer op hoofdlijnen te schrijven.

De indicatoren worden kritisch bekeken en de begroting in één oogopslag wordt visueel aantrekkelijker gemaakt. De begroting 2022 zal tevens anders worden ingedeeld, waarbij een betere aansluiting op de doelen uit het collegeprogramma wordt gerealiseerd.

Tot slot heeft het college een opdracht geformuleerd om een stevige vereenvoudigingslag te slaan in de financiële administratie. Het plan van aanpak hiervoor is gereed en het project is ondertussen gestart.

4. Goedkeuringstoleranties

De goedkeuringstoleranties zijn de kwantitatieve criteria voor het wel of niet afgegeven van een goedkeurende controleverklaring. In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) is bepaald dat de goedkeuringstolerantie voor fouten in de gemeenterekening respectievelijk onzekerheden in de controle ten hoogste 1% respectievelijk 3% van de omvangbasis bedraagt. De omvangbasis is het totaal van de lasten van de jaarrekening, inclusief toevoegingen aan de reserves. De gemeenteraad heeft in de Offerteaanvraag Europese openbare procedure Accountantsdiensten gemeenten Groningen en Ten Boer Europese Openbare aanbesteding Accountantsdiensten besteknummer 66-2015 vastgesteld dat de goedkeuringstolerantie uit het Bado wordt overgenomen.

In onderstaande tabel is weergegeven welke controleverklaring wordt afgegeven in de te onderscheiden gevallen¹:

	Omvang bevindingen			
	≤ € 10.650.000	< € 31.950.000	≥ € 31.950.000	≥ € 106.500.000
Fouten	Goedkeurend	Beperking	Afkeuring	Afkeuring
Onzekerheden	Goedkeurend		Beperking	Oordeelonthouding

De wetgever heeft in het Bado geen rapportagetoleranties voorgeschreven. Wel heeft hij voorgeschreven dat de bedragen voor de rapporteringstoleranties niet hoger kunnen zijn dan de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstoleranties. De gemeenteraad heeft in de Offerteaanvraag Europese openbare procedure Accountantsdiensten gemeenten Groningen en Ten Boer Europese Openbare aanbesteding Accountantsdiensten besteknummer 66-2015 vastgesteld dat de accountant de volgende rapportagetolerantie hanteert: € 475.000.

De accountant zal voor de getrouwheid van de jaarrekening inclusief rechtmatigheidsverantwoording bovenstaande tolerantie (gebaseerd op 1%) handhaven. Het college is vanaf 2021 verantwoordelijk voor de rechtmatigheid. Vanaf boekjaar 2021 zal voor de rechtmatigheidsverantwoording ook voor het eerst een verantwoordingsgrens van toepassing zijn.

¹ Bedragen in de tabel zijn gebaseerd op de begroting 2021 van de gemeente Groningen.

De verantwoordingsgrens is een door de raad vastgesteld bedrag, waarboven het college de afwijkingen moet opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording. De verantwoordingsgrens valt binnen de bandbreedte van 0% tot 3% van de totale lasten van de gemeente, inclusief de dotaties aan de reserves. Voor fouten en onduidelijkheden geldt hetzelfde percentage. Fouten en onduidelijkheden worden niet bij elkaar opgeteld. De verantwoordingsgrens betekent dat rechtmatigheidsfouten pas in de rechtmatigheidsverantwoording worden opgenomen en toegelicht, wanneer zij boven het door de raad vastgestelde percentage komen. Voor 2021 is de Raad geadviseerd door de organisatie om de verantwoordingsgrens op 2,5% vast te stellen.

5. Verbeterprogramma en ontwikkelingen

In deze paragraaf richten we ons op de gezamenlijke ambities en aandachtspunten van gemeente Groningen, die ook van invloed zijn op de controle van 2021.

Middellange termijn verbeterprogramma afgerond

Het verbeterprogramma is in 2020 afgerond en de gemeenteraad is ingelicht over de resultaten hiervan. Er is een aantal verbeterpunten waar we structureel aan blijven werken. Deze zijn ondergebracht binnen de betreffende directies. De werkwijze van het verbeterprogramma wordt daarmee binnen de reguliere organisatie voortgezet. Verder ziet de gemeente Groningen binnen haar vakgebied dat de invloed van techbedrijven en het belang van digitalisering groeit. Dit bijvoorbeeld op het gebied van dashboarding, particulier bankieren en kredietmanagement. Deze ontwikkelingen zullen de komende periode als versnellingsmotor fungeren om moderne oplossingen in te kunnen bedden in onze eigen processen. Groningen verwacht een toekomst waarin technologie haar steeds beter ondersteunt in: digitaliseren repeterende activiteiten, data-analyse en visualisaties. Groningen is in de eerste maanden van 2021 al gestart met het gebruik van de Continuous Monitoring Platform tool (CMP) van PwC voor de controle van de TOZO-uitkeringen. Hoe de verdere ontwikkelingen op dit gebied ons werk gaan ondersteunen en veranderen is nog onduidelijk. We weten wel dat we als gemeente deze ontwikkeling vol enthousiasme samen willen ontdekken en invoeren.

Vereenvoudiging financiële- en inkoopadministratie

Eén van de belangrijkste speerpunten van 2021 is de vereenvoudiging van de financiële- en inkoopadministratie. Hierbij zijn een viertal projecten voor het jaar 2021 gedefinieerd. Het doel hiervan is om de complexe administratie te vereenvoudigen en de belangrijkste financieel-administratieve processen te stroomlijnen, om zodoende de kwaliteit van de informatievoorziening te verbeteren en de werkdruk te verminderen.

Dit betreffen onderstaande projecten:

1. Proces inkoop (van order tot factuur: het optimaliseren van het proces (inclusief de gebruikte systemen) vanaf het aangaan van verplichting tot en met de goedkeuring van de factuur door de budgethouder. Bij dit project zal in de uitwerkingsfase contact worden gezocht met PwC om de eventuele risico's met betrekking tot de jaarrekening helder te krijgen. Hierbij kan gedacht worden aan onder andere beoordelen opzet en bestaan van de wijzigingen in de procedure en het aantonen van de prestatielevering.
2. Vereenvoudiging/beperking kostenverdeling: het aanpassen van de kostenverdeling met als doel het aantal boekingen terug te brengen en tijdiger inzicht te krijgen in de cijfers, waarbij de analyse van de cijfers eenvoudiger (in één oogopslag) kan plaatsvinden. Minder boekingen, sneller inzicht in cijfers en minder tijd kwijt aan analyse van cijfers. Dit is een pilot die zich eerst richt op de directie Stadstoezicht.
3. Personeelsbegroting/proces rondom formatie-, begrotingswijziging: de systematiek van opbouw personeelsbegroting vereenvoudigen en het proces van actualisatie van de personeelsbegroting en formatiewijzigingen optimaliseren.
4. Interne opdrachtovereenkomsten (IOO's): het proces van interne verrekeningen vereenvoudigen en onderzoek doen naar het digitaliseren hiervan.

Naast bovengenoemd project zal Groningen het komende jaar meer in gaan zetten op het gebruik van data-analyse in haar voorspellingen en controles. Dit zal onder andere worden gebruikt voor het opsporen van bijzonderheden en fouten in de financiële administratie, het nauwkeuriger uitvoeren van financiële prognoses en het efficiënter maken van de spendanalyse inkoop.

Grondexploitaties

In het derde kwartaal van 2020 is besloten het herzieningsproces van het grondbedrijf te wijzigen. Het grondbedrijf sluit hierbij naadloos aan bij de PC-cyclus van de overige beleidsproducten binnen de gemeente. De herzieningen van de grondexploitaties zullen daarom vanaf 2021 bij de begroting worden vastgesteld. Bij de jaarrekening wordt verantwoording afgelegd over de behaalde resultaten. Voor de controle betekent dit dat in het najaar al diverse controles kunnen worden uitgevoerd met betrekking programmering, parameters, planning en doorlooptijden van de verschillende grondexploitaties. De waardering van grondexploitaties per ultimo boekjaar wordt dan nog gedurende de jaarrekeningcontrole in maart/april beoordeeld. PwC en de gemeente Groningen (o.a. het kernteam, de afdeling Auditing en de directie Stadsontwikkeling) zullen gezamenlijk in het najaar 2021 een tijdspad voor de controle van de grondexploitaties opstellen, zodat een groter gedeelte van de werkzaamheden naar voren kan worden gehaald in plaats van het drukke voorjaar.

Sociaal domein

De financiële situatie binnen het sociaal domein heeft een grote impact op de gemeentefinanciën. Het college heeft daarom ingezet op het beter in beeld krijgen en terugdringen van de kosten voor zorg en bijstand en heeft verschillende acties uitgezet onder de noemer 'Versnelling transformatie sociaal domein'. Middels het versnellen van de transformatie gaat Groningen kosten van het sociaal domein beter in control krijgen. Daarbij is aandacht voor zowel de kwaliteit als de kosten van de zorg. Voor de samenwerking tussen Groningen en PwC betekent dit concreet dat er voorafgaand aan de controle gezamenlijk een gedeeld controleplan inclusief planning wordt opgesteld waarin de rolverdeling tussen de eerste, tweede en derde lijn van de gemeente Groningen en PwC als vierde lijn wordt afgesproken. Daarnaast plannen we conform het huidige jaar periodieke overleggen, waarin ontwikkelingen worden besproken.

IT-beheersing

De gemeente heeft haar IT-beheersing op een wijze ingericht dat deze, uitzonderingen daargelaten, bruikbaar is voor de jaarrekeningcontrole. Voor 2021 beoordeelt team Auditing de volgende financiële systemen: financiële systeem (DaFinci), voor de systemen van het sociale domein (de suites), voor personeelszaken (YouForce), voor afvalverwerking (Clear) en mogelijk ook de grondexploitaties (GreXManager). Er zal meer aandacht worden besteed aan uitbestede dienstverlening (serviceproviders). Dit zijn de systemen en diensten die grotendeels niet in beheer zijn door de gemeente en waar meer regie op gevoerd moet worden met behulp van externe verklaringen waarbij zekerheid wordt gegeven bij opzet, bestaan en werking van de interne beheersing van de uitbestede IT-dienstverlening (zoals een ISAE 3000- of 3402-verklaring). Daarnaast zal meer samenwerking worden gezocht met de tweede lijn (functioneel beheer & I&S Security) om taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden te beschrijven en toe te lichten om zo het eerste-, tweede- en derdelijnsprincipe in de organisatie toe te passen. Concreet betekent dit dat voor alle systemen in scope een beschrijving wordt opgesteld waarin de taken, de vereiste bewijsvoering, de uit te voeren controle evenals de tijdlijnen worden gedefinieerd. Op deze wijze is het voor alle partijen duidelijk hoe de toetsing van de IT-beheersing over de hele linie wordt uitgevoerd. In de samenwerking tussen Groningen en PwC zal voor de controle 2021 worden beoordeeld van welke systemen gebruik gemaakt kan worden in de accountantscontrole. Hierbij is een gezamenlijk doel om te komen tot een meer systeemgerichte controle.

IT-outsourcing

De outsourcing zit nu in de afrondende fase van de migratie van de diverse applicaties naar de omgeving van Fujitsu. Voor 2021 onderkent Groningen dat zij als gemeente meer werkzaamheden moet verrichten dan aanvankelijk de bedoeling was. Dit onder andere op het gebied van changemanagement (wijzigingsbeheer). In lijn met de adviezen van PwC (zoals o.a. opgenomen in de rapportage interim-bevindingen) bedden we onze eigen change-managementfunctie verder in binnen de regieorganisatie en gaan we de bijbehorende processen verder ontwikkelen. In 2021 zal een externe audit (niet door PwC) plaatsvinden, om zicht te krijgen op de wijze waarop Fujitsu haar processen voldoende in controle heeft om een stabiele en betrouwbare infrastructuur en bijbehorende dienstverlening te bieden. Indien aan de orde, wordt ook team Auditing betrokken bij de uitkomsten en vervolgadvisen van deze externe audit. PwC zal hierbij kennisnemen van de uitkomsten en in samenspraak met team Auditing de vervolgacties en de impact op de jaarrekeningcontrole bespreken.

Team Auditing

In de controle op de jaarrekening is het bestaan en functioneren van verbijzonderde interne controles cruciaal. Team Auditing (verbijzonderde interne controlefunctie/ de 'derde lijn') is voor de accountant van groot belang voor de bepaling van aard en omvang van de werkzaamheden. De gemeente heeft de afgelopen jaren geïnvesteerd in team Auditing zowel in (tijdelijke) capaciteit, als in kwaliteit en werkprocessen. De doorontwikkeling van team Auditing is onderdeel van het 'Middellange termijn verbeterprogramma' en heeft betrekking op verbeteringen in zowel inhoudelijke kwaliteit als adviesrol. Doelstelling is om in 2021 de controle van een aantal processen op een meer efficiënte wijze uit te voeren, onder meer door gebruik te maken van data-analyse. De inhoud, aard en het tijdsplan van de werkzaamheden van team Auditing zijn in een werkprogramma vastgelegd, waarbij de risicoanalyse in bijlage I als uitgangspunt is gebruikt. Rond de zomer 2021 bespreken team Auditing en PwC bovenstaande inclusief het controleplan. Dit leidt tot een gezamenlijk tijdsplan.

Implementatie rechtmatigheidsverantwoording, rol team Auditing en afstemming met PwC

Tot slot zal het college vanaf boekjaar 2021 verantwoording gaan afleggen over rechtmatigheid via de rechtmatigheidsverantwoording. De visie binnen gemeente Groningen is dat het proces om te komen tot een rechtmatigheidsverantwoording een integraal onderdeel moet zijn van de ambtelijke organisatie, om zo het college in staat te kunnen stellen een rechtmatigheidsverantwoording af te kunnen geven bij de jaarrekening. Dit zien we terug in de brede projectgroep rechtmatigheidsverantwoording, waarin zowel financiën, control, de directies en team Auditing zijn vertegenwoordigd. Daarnaast wordt geïnvesteerd middels diverse informatierondes in het creëren van bewustwording binnen de gemeentelijke organisatie. Voor de pilot inkoop en aanbestedingen is een model deelverklaring plus checklist verstrekt aan de diverse directies. De projectgroep zal een nadere toelichting geven op deze deelverklaring in een tweede ronde bij alle MT's. Dit zal plaatsvinden in het eerste kwartaal van 2021. In het tweede kwartaal worden de ingevulde deelverklaringen opgehaald bij de verschillende directies en geëvalueerd. Momenteel is de projectgroep bezig het normenkader te vertalen naar een toetsingskader met het oog op de af te geven rechtmatigheidsverantwoording. Dit toetsingskader zal gedeeld worden met de directies, op basis waarvan voor 2021 de deelverklaring per directie moet worden ingevuld (zie schema onder voor hoofdlijn). Tevens is vastgelegd dat het proces om te komen tot een rechtmatigheidsverantwoording, onderdeel zal zijn van de planning-en-controlcyclus. Een belangrijke doelstelling van de implementatie is dat de dossiervorming ten behoeve van de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording zo efficiënt mogelijk wordt ingericht. Dit zien we terug in het voorstel van de projectgroep de verantwoordingsgrens te laten vaststellen op 2,5%, maar de interne controles te laten uitvoeren met een tolerantiegrens van 1%. Dit advies wordt onderschreven door de auditcommissie en wordt nog definitief besloten door de Raad. De projectgroep schakelt met team Auditing om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de werkzaamheden die Groningen nu voor de implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording uitvoert (bijvoorbeeld bij de controle van het dossier aanbestedingen). Tevens heeft de projectgroep per kwartaal afstemmomenten met PwC en frequenter indien daar aanleiding toe is. Vanuit team Auditing wordt er vóór de zomer een controleplan opgesteld met het oog op de af te geven en te controleren rechtmatigheidsverantwoording. Daarnaast wordt de rechtmatigheid een onderdeel van de verschillende controleprogramma's. Ook hierbij zal Groningen afstemming met PwC zoeken aan de hand van een voorstel van onze zijde.

Overige belangrijke momenten in 2021:

Evalueren proefdraaien 2020	Q2 2021
Controleplan Audting in concept klaar	Q2 2021
Uitvraag rechtmatigheidsfouten 2021	Q3 2021
Uitvraag deelverklaring 2021 per directie	Q4 2021
Ophalen deelverklaringen t.b.v. RMV	Q1 2022
Controle + dossier t.b.v. RMV Auditing	Q1 2022

6. Principes voor samenwerking

Omdat goede samenwerking essentieel is voor een efficiënt en effectief jaarrekeningproces, hebben we tien gezamenlijke principes voor samenwerking benoemd. Deze zijn gebaseerd op twee uitgangspunten:

1. Dingen in één keer goed
2. Waarom moeilijk doen als het samen kan. Dat betekent steeds samen de vraag stellen: wat ging goed, wat moet beter en hoe pakken we het op.

Deze principes hebben we gedurende het jaarrekeningproces van de afgelopen jaren steeds met elkaar vormgegeven in de praktijk. We onderschrijven deze dan ook voor 2021.

Onderstaand zijn de tien gezamenlijke principes opgenomen, elk voorzien van één of enkele voorbeelden:



Figuur 2: principes samenwerking

Uit onze tussentijdse evaluatiegesprekken blijkt dat veel van de principes als vanzelfsprekend in onze samenwerking zijn ingebed. De communicatielijnen zijn kort. Zo vindt er tijdens de accountantscontrole minimaal één keer per week een afstemmingsoverleg plaats tussen de managers van PwC, het kwaliteitsteam en team Auditing. Dit wordt vanuit de drie kanten als prettig ervaren en bevordert de efficiëntie van de controle. De verwachting is dat in 2021 deze afstemmingsmomenten grotendeels digitaal zullen plaatsvinden vanwege de maatregelen omtrent de Covid-19-pandemie.

Voor 2021 hebben we gezamenlijk nog verscherpte aandacht voor het innemen van een standpunt. De afgelopen jaren werd veelal aan de voorkant veelvuldig afstemming en consultatie gezocht bij PwC. We komen als organisatie nu in de fase waarbij we als gemeente ons standpunt bepalen en deze ter toetsing bij de accountant neerleggen. Dit past bij de ontwikkeling die we als gemeente doormaken.

7. Governance en informatie-uitwisseling

De directeur Financiën, Inkoop & Juridische Zaken is verantwoordelijk voor de uitvoering van de planning-en-controlcyclus, de administratie en het opstellen van de jaarrekening. De concerncontroller is verantwoordelijk voor de uitvoering van verbijzonderde interne controles door team Auditing. De directeur Financiën, Inkoop & Juridische Zaken en concerncontroller stemmen periodiek af over de voortgang en bevindingen die voortvloeien uit de accountantscontrole.

Regie & coördinatie

Onder verantwoordelijkheid van de directeur Financiën c.a. is een kwaliteitsteam Accountantscontrole ingericht. Dit projectteam houdt regie op de masterplanning. Om een goede regievoering door het programma op het proces mogelijk te maken, is het noodzakelijk dat PwC de coördinatie van de werkzaamheden afstemt met het kwaliteitsteam; er is een gezamenlijke planning.

Ook de informatie-uitwisseling tussen gemeentelijke organisatie en de accountant verloopt aan beide kanten via een centraal aanspreekpunt. Voor de gemeente Groningen is dat eveneens het kwaliteitsteam Accountantscontrole. Dat projectteam regisseert van de kant van de gemeente het berichtenverkeer en maakt daarbij gebruik van een digitaal platform van PwC (Connect). Het kwaliteitsteam is verantwoordelijk voor de coördinatie van de informatie tussen gemeente en accountant over de interim-controle 2021 en de eindejaarscontrole 2021. Het team is verantwoordelijk voor de verwerking van vragen van de accountant en antwoorden aan de accountant en coördineert de aanlevering van documentatie naar de accountant. Het team beoordeelt en sorteert de vragen (belang/ impact, complexiteit, wie is verantwoordelijk voor beantwoording) en zet die uit. Het team toetst daarbij ook of de vraag helder is. Het team toetst op de kwaliteit van de antwoorden aan de accountant (is het een antwoord op de vraag, is het antwoord conform beleid en passend binnen de werkafspraken met de accountant, is het antwoord *BBV-proof*). Bij start van de controlewerkzaamheden heeft het team de kwaliteit beoordeeld van het 'controledossier' dat aan de accountant wordt voorgelegd. De projectleider van dit team stelt met het team zo nodig het gemeentelijk standpunt vast. Als het gaat over vaktechniek en financiële inhoud kan het team in beginsel zelfstandig standpunten in de richting van de accountant formuleren. Zo nodig escaleert de projectleider naar de directeur Financiën, Inkoop & Juridische Zaken en de concerncontroller om een gemeentelijk standpunt vast te stellen.

8. Samenwerking tussen verbijzonderde interne controle gemeente Groningen en PwC in 2021

In de accountantscontrole onderscheiden we drie varianten van samenwerking tussen team Auditing en PwC (zie figuur 3). Dit is geredeneerd vanuit het gebruik voor de accountantscontrole. De inrichting van de verbijzonderde interne controles bepalen in welke mate de accountant gebruik kan maken van de uitgevoerde controles. Onderstaand zijn de varianten hierbij uitgewerkt.



Figuur 3: varianten van samenwerking

De eerste variant is gebruikmaken van de werkzaamheden uitgaande van COS 610. In deze variant zal een eigen afdeling ingericht moeten worden, die voldoet aan de vereisten van COS610. Gemeente Groningen heeft de ambitie om te investeren in de kwaliteit van team Auditing, maar heeft niet de ambitie om volledig aan de vereisten van COS 610 te voldoen.

Bij variant 2 kan PwC voor een beperkt deel zekerheid halen uit de verbijzonderde interne controles als interne beheersmaatregel. Naast deze interne beheersmaatregel zal PwC zelfstandig werkzaamheden verrichten. Vanuit accountancy wet- en regelgeving en interne en externe reviews (waaronder de AFM) zijn strenge voorwaarden gesteld aan het mogen toepassen van deze variant. De tijd die PwC als accountant spendeert aan het uitvoeren en documenteren van deze voorwaarden weegt hierbij niet altijd op tegen de voordelen die behaald kunnen worden door het uitvoeren van minder deelwaarnemingen.

Om de samenwerking tussen Groningen en PwC zo optimaal mogelijk in te richten, is variant 2 opgedeeld in gebruikmaking van de verbijzonderde interne controlefunctie als interne beheersmaatregel (2a) of als kwaliteitscontrole (2b). In variant 2a worden de verbijzonderde interne controles gezien als een goede beheersmaatregel in de organisatie. De controles moeten dan voldoen aan bepaalde kwaliteitseisen (voldoende diepgang, voldoende controles, goede documentatie, een systematische aanpak e.d.). In variant 2b functioneert de (verbijzonderde) interne controle als een kwaliteitsmaatregel om een zo goed mogelijke oplevering van een jaarrekeningdossier te waarborgen. Dit onderscheid is op hoofdlijnen (geen limitatieve opsomming) nader geduid in onderstaande tabel. Belangrijke noot vooraf: onderscheid zit hoofdzakelijk in de diepgang van controle (onderzoeken of significante risico's afdoende worden gemitigeerd).

Er zijn met team Auditing algemene randvoorwaarden gedeeld die betrekking hebben op het systeem van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en deskundigheid van toepassing voor 2a onderdelen.

Omschrijving werkzaamheden door de verbijzonderde interne controle*	Onderdeel van 2a	Onderdeel van 2b
Proces is onderdeel van gemeentebrede risicoanalyse	●	●
Controleaanpak wordt op basis van de geconstateerde risico's vastgelegd in een planningsdocument, waaruit blijkt hoe de geïdentificeerde risico's worden gecontroleerd. Bij 2b processen vindt dit op hoofdlijnen plaats	●	○
Bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden is minimaal een RA betrokken	●	○
Beheersmaatregelen in het proces in opzet vastgesteld middels een procesbespreking, waaronder ook relevante IT-beheersmaatregelen. Bij 2b-processen zal er naar verwachting niet gesteund kunnen worden op IT-beheersmaatregelen.	●	◐
Lijncontroles uitgevoerd om bestaan van interne beheersmaatregelen vast te stellen	●	●
Toetsing van geïdentificeerde interne beheersmaatregelen. Bij 2b-processen zal er naar verwachting minder sprake zijn van interne beheersmaatregelen die in opzet en bestaan effectief zijn	●	◐
Risicogerichte cijferanalyse en verbandscontroles (waar mogelijk)	●	◐
Selecties voor gegevensgerichte detailcontroles worden onafhankelijk getrokken en herleidbaar gedocumenteerd	●	●
Betrouwbaarheid van het gehanteerde lijstwerk wordt zichtbaar gecontroleerd en gedocumenteerd	●	●
Gegegevensgerichte detailcontroles worden herleidbaar gedocumenteerd in een vooraf afgestemd format. Alle onderliggende documentatie die ten grondslag ligt aan de gegevensgerichte detailcontroles is opgenomen in het controledossier dat beschikbaar wordt gesteld aan PwC. Bij 2b-processen is de omvang en diepgang minder dan bij 2a-processen	●	◐
Er wordt zichtbaar een conclusie getrokken over impact bevinding/fout op jaarrekening en/of controleaanpak	●	●
Conclusies worden opgenomen in een rapportage, welke vooraf is afgestemd met de proceseigenaar van gemeente Groningen	●	◐
Werkzaamheden en rapportages worden zichtbaar gecontroleerd door een tweede lezer binnen team Auditing	●	●

* Gebaseerd op de huidige situatie, zal worden aangepast n.a.v. de uitwerking van de rechtmatigheidsverantwoording.

Duiding van de classificatie als 2a/ 2b:

- Volledig onderdeel van het werkprogramma van de verbijzonderde interne controle
- ◐ Specifieke elementen zijn onderdeel van het werkprogramma van de verbijzonderde interne controle
- Geen onderdeel van het werkprogramma van de verbijzonderde interne controle

We maken daarom per proces een gezamenlijke afweging of deze variant (2a) wordt toegepast dan wel variant 2b (gebruikmaking van de verbijzonderde interne controle als kwaliteitscontrole, zie onder) en geven een verklaring voor deze afweging (een 'keuze' omwille van een efficiënte controle of 'noodzaak' vanwege bevindingen in IT of procesopzet). Tevens zullen de specifieke elementen uit variant 2b, waaronder de mate van diepgang en wijze waarop de werkzaamheden worden gedocumenteerd, vooraf afgestemd worden tussen gemeente Groningen en PwC.

Indien geen gebruik gemaakt kan worden van de werkzaamheden van de verbijzonderde interne controle als interne beheersmaatregel of als kwaliteitscontrole, voert PwC volledig zelfstandig werkzaamheden uit om te komen tot een oordeel (variant 3). Hierbij vindt geen controle door team Auditing plaats, maar worden documenten aangeleverd door gemeente Groningen (en gecontroleerd door de tweede lijn) en vervolgens door PwC gecontroleerd.

Team Auditing voert jaarlijks een gemeentebrede risicoanalyse uit op basis waarvan de belangrijkste en meest risicovolle processen worden geïdentificeerd. Die risicoanalyse wordt afgestemd met concerncontrol en PwC. De samenvatting van deze gemeentebrede risicoanalyse, inclusief de classificatie naar 2a of 2b is opgenomen in bijlage 1 bij deze startnotitie.

De lijnmanager/proceseigenaar is verantwoordelijk voor een adequate opzet en naleving van de interne beheersingsmaatregelen die gericht moeten zijn op een juiste, volledige en tijdige informatievoorziening. Team Auditing toetst de werking van deze maatregelen en voert indien nodig aanvullend gegevensgerichte werkzaamheden uit.

Samenwerking en concrete afspraken voor 2021

Voor de samenwerking 2021 tussen Groningen en PwC is de startnotitie (inclusief interne controleplan 2021) het uitgangspunt. Voor 2021 heeft net als in 2020, in afstemming met PwC, een inventarisatie plaatsgevonden van de materiële stromen en balansposities in de jaarrekening. Uitgangspunt voor de samenwerking is dat de verbijzonderde interne controle minimaal classificeert als variant 2b of 3 bij alle materiële posten met een normaal risico en variant 2a voor significante risico's.

Gedurende de controle kunnen de risico's beargumenteerd worden aangepast. In dat geval zal overleg plaatsvinden tussen Groningen en PwC over de mogelijke gevolgen hiervan voor gezamenlijk uit te voeren werkzaamheden.

9. Planning

Uitgangspunt voor de planning van het jaarrekeningproces 2021, is het voor 15 juli 2022 kunnen verstrekken van de vastgestelde jaarstukken 2021 aan de provincie, inclusief controleverklaring van PwC.

Door de organisatie en PwC is een gezamenlijke masterplanning opgesteld, waarin per fase van het controleproces is afgestemd welke zaken van de gemeente en van PwC worden verwacht. Omdat Groningen ook in 2021 (nog) afhankelijk is van de verklaringen van derden in het sociaal domein is de datum/planning van afronding controle en vaststelling van de jaarrekening in lijn met voorgaand jaar.

De mijlpalen uit deze masterplanning zijn onderstaand opgenomen:

Mijlpaal	Datum mijlpaal	Verantwoordelijkheid	
		Gemeente	PwC
Startnotitie 2021 (incl. controleplan) definitief	begin maart 2021	●	●
Controleplan 2021 van PwC in de auditcommissie, o.a. met nadere invulling van controle significante risico's	medio mei 2021		●
Opzet en bestaan van procedures	juni t/m september 2021	●	●
Interim-controle (gericht op AO/IB)	medio september 2021	●	●
Managementletter – eerste tussentijdse rapportage	medio oktober 2021		●
Bespreken van bevindingen en observaties AO/IB gedurende een managementmeeting	medio november 2021	●	●
Tussentijdse controle	december 2021 en januari 2022	●	●
Jaarrekening gereed voor controle	begin maart 2022	●	
Start jaarrekening controle (na gezamenlijke check op kwaliteit)	medio maart 2022	●	●
Afronding accountantscontrole (deadline voor fouten en onzekerheden) excl. sociaal domein	eind april 2022		●
Jaarrekening definitief Groningen	eind april 2022	●	
Start controle sociaal domein	Begin mei 2022	●	●
Concept accountantsverslag inclusief sociaal domein	begin juni 2022		●
Accountantsverslag en controleverklaring definitief	medio juni 2022		●
Vastgestelde jaarrekening door College B&W	Mei/juni 2022	●	
Vastgestelde jaarrekening door Raad	Juni/juli 2022	●	

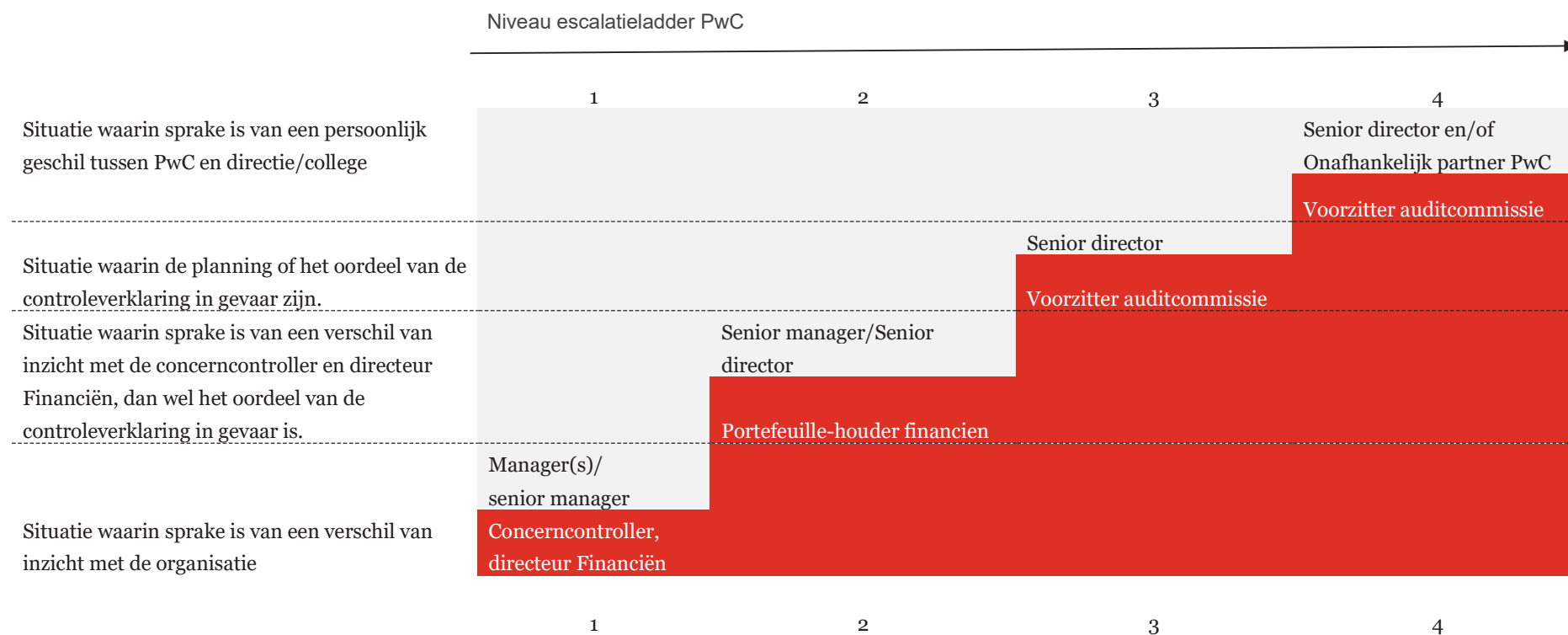
Naast de bestaande rapportages is er de mogelijkheid om in 2021 een gezamenlijke 'managementmeeting' organiseren. In deze managementmeeting worden met (een deel van) de proceseigenaren (GMO-overleg) de bevindingen en observaties uit de tussentijdse controle besproken.

De haalbaarheid van de planning wordt mede gewaarborgd door het monitoren van de belangrijkste bedreigingen voor de planning. Onderstaand zijn deze benoemd en is aangegeven welke beheersmaatregel getroffen is.

Nr.	Bedreiging	Getroffen beheersmaatregel
1	Afhankelijkheid van derden: bijvoorbeeld RIGG, Parkeren en SVB.	Afspraken maken met die derden en, alleen als dat niet anders kan, de planning aanpassen op de beschikbaarheid van de verantwoordingen.
2	Sociale effecten van de Covid-19-pandemie. Door de lockdown en het thuiswerken minder natuurlijke afstemmomenten en minder frequent delen van informatie.	Plannen van vaste afstemmomenten. Bewustwording op risico van thuiswerken i.c.m. zorg voor kinderen/thuisonderwijs voor continuïteit en kwaliteit.
3	Financiële effecten van de Covid-19-pandemie onvoldoende vertaald in de jaarrekening c.q. financiële analyses	Bewustwording creëren binnen de organisatie om tijdig potentiële financiële risico's te identificeren. Nauw contact met verbonden partijen en andere financiële relaties. Indien noodzakelijk, het tijdig organiseren van aanvullende besluitvorming in het kader van o.a. subsidieverstrekingen en zorgkosten.
4	Niet voldoende systematisch verbeteren en borgen.	De systematische verbeteringen worden in 2018-2020 (duur van het verbeterprogramma) opgepakt en zullen doorwerken in boekjaar 2021. Na afronding van het verbeterprogramma gaan de vervolgcycli door binnen de reguliere bedrijfsvoering.
5	Hoeveelheid werk in relatie tot de beschikbare capaciteit	Tijdelijk extra capaciteit inhuren, een precieze monitoring van de masterplanning en zo nodig op basis van risicoanalyse prioriteren.
6	Beschikbaarheid van controle-informatie uit de geautomatiseerde systemen	Uitvoeren systeem- /gegevensgerichte controles door de team Auditing en PwC
7	Kwaliteit en capaciteit team Auditing	Extra capaciteit is gerealiseerd. Afspraken tussen gemeente (concerncontroller) en PwC over de werkwijze, kwaliteit en werkverdeling.
8	Migratie en conversie van processen en IT-systemen brengt knelpunten met zich mee.	Team Auditing zal beoordelen in hoeverre de processen en IT-systemen functioneren conform opzet, bestaan en werking.
9	Afstemming accountant en gemeente.	Samen regisseren en sturen wij op inhoud van het berichtenverkeer tussen PwC en gemeente. Het kwaliteitsteam Accountantscontrole toetst ook de kwaliteit van de antwoorden op de vragen van PwC.
10	Druk op de organisatie door de grote hervormingsopgave	Slim inzetten van de beschikbare capaciteit, gebruik maken van nieuwe inzichten en tooling. Scherpe risicoafweging maken t.a.v. uit te voeren controlewerkzaamheden.

10. Escalatie

Het is van groot belang dat de organisatie mogelijke bijzonderheden of vertragingen bij het afsluiten van de administratie, het opstellen van de jaarstukken en het uitvoeren van de controlewerkzaamheden onverwijld meldt aan het projectteam Jaarrekening. De projectleider stuurt bij en schaaft op naar de directeur Financiën c.a., zodat direct maatregelen genomen kunnen worden om te voorkomen dat doorlooptijd en/of aard van de verklaring in het geding komen. De directeur Financiën c.a. escaleert indien nodig naar de concerncontroller en zorgt ervoor dat de concerncontroller en gemeentesecretaris volledig en tijdig worden geïnformeerd, zodat zij in staat zijn zo nodig maatregelen te treffen. Indien geen toereikende acties (kunnen) worden genomen, vindt eerst escalatie plaats naar de portefeuillehouder Financiën en zo nodig naar de voorzitter van de auditcommissie. In dit laatste geval wordt door PwC tevens de griffier ingelicht.



In situaties waarin een verschil van inzicht blijft bestaan tussen PwC en organisatie, zullen achtereenvolgens de onderstaande escalatielijnen doorlopen worden. Het uitgangspunt hierbij is dat op een zo laag mogelijk niveau wordt gestart met de escalatie. Uiteraard vindt escalatie pas plaats na een hoor- en wederhoorfase. De escalatielijnen kunnen worden ingeroepen door zowel de gemeente als PwC.

In de huidige overeenkomst zijn de controles van de boekjaren 2016 tot en met 2019 inbegrepen met tweemaal 1 jaar optie tot verlenging. Door de gemeente Groningen is via de auditcommissie met PwC afgestemd dat van de optie jaren gebruik zal worden gemaakt en dat PwC tot en met 2021 de accountant van de gemeente zal zijn. Er zijn reeds aanvullende afspraken tussen de gemeente en PwC gemaakt in de brief d.d. 30 september 2020 'verlenging overeenkomst accountantsdiensten 2020 en 2021'. Deze afspraken zijn uitgewerkt in aanvulling op de bestaande overeenkomst d.d. 27 november 2017. Deze afspraken zijn in combinatie met de startnotitie de basis voor de samenwerking.

Ondertekening

Burgemeester en wethouders van Groningen stemmen in met de inhoud van de Startnotitie Gemeente Groningen en de hierin vastgelegde afspraken:

de burgemeester
Koen Schuiling

de secretaris
Christien Bronda

Groningen, datum:

Groningen, datum:

Deze startnotitie is gezamenlijk met de externe accountant PwC tot stand gekomen. De accountant (PwC) verklaart hiermee in te stemmen met de inhoud van de notitie en de hierin vastgelegde afspraken:

Namens PwC:

Dit document is elektronisch ondertekend door:

Sytse Jan Dul

Sytse Jan Dul, senior director
Groningen, datum: 16 april 2021

Bijlage 1 Nadere duiding van samenwerking per proces

Als basis voor de controleaanpak is een door Groningen en PwC gezamenlijke risicoanalyse opgesteld. Deze risicoanalyse omvat alle stromen en balansposities uit de jaarrekening met een financiële omvang die groter is dan de benoemde toleranties in hoofdstuk 4 van deze startnotitie.

De geïdentificeerde controleobjecten zijn aan de hand van een risicoanalyse gewogen en afgestemd met concerncontrol. De reikwijdte van de score van de risicoanalyse is tussen de 0 (laag risico) en 60 (hoog risico) en bepaalt de prioritering van de werkzaamheden van team Auditing. De score komt tot stand als resultante van de volgende deelgebieden:

- Omvang van de financiële stroom of balanspositie;
- Bevindingen in voorgaande jaren;
- Wijzigingen of complexiteit van wet- en regelgeving;
- Wijzigingen of tekortkomingen in de IT-beheersmaatregelen;
- Tekortkomingen in de interne beheersmaatregelen;
- Wijzigingen in de opzet van de interne beheersmaatregelen;
- Bestuurlijke/ ambtelijke risico's; en
- Verhoogde kans op misbruik of oneigenlijk gebruik.

Onderstaande tabel bevat de risico score die voortkomt vanuit bovenstaande gemeentebrede risicoanalyse. De classificatie van 2a/2b is van PwC en geeft een verdeling weer tussen de wijze waarop team Auditing haar onderzoekswerk minimaal aanlevert en welke controlewerkzaamheden PwC uitvoert. Het uitgangspunt is dat processen met een hoge risicoscore geclassificeerd zijn als 2a omdat dit voor deze processen het grootste efficiency voordeel oplevert.

Risico's	Aanlevering bij PwC	Classificatie 2021 PwC	Classificatie 2020 PwC	Risico Score 2021 Auditing	Risico Score 2020* Auditing	Aandachtspunten/doelstellingen voor 2021
Processen						
Tijdelijke overbruggingsregeling zelfstandig ondernemers (Tozo)	3 ^e lijn	2b	n.v.t.	53	Ontstaan in 2020	Veel verstrekte uitkeringen, fraudegevoelig, verantwoording achteraf. Controle met behulp CMP-tool.
Grondexploitaties	3 ^e lijn	2a	2a	47	47	Verdere implementatie 'Three Lines of Defense' (3LoD): Meer structurele inzet tweede lijn bij interne controles. Verhogen van efficiency o.a. door meer systeemgerichte controleaanpak op inkoopmutaties.
Inkomende subsidies en SISA (incl. bbz)	3 ^e lijn	2b	2b	47	45	Meer focus om SiSa-regelingen tussentijds eerder in kaart te brengen en hierdoor de planning van de controle te verbeteren

Risico's	Aanlevering bij PwC	Classificatie 2021 PwC	Classificatie 2020 PwC	Risico Score 2021 Auditing	Risico Score 2020* Auditing	Aandachtspunten/doelstellingen voor 2021
Processen						
WMO	3 ^e lijn	2a	2a	47	53	
Jeugd	3 ^e lijn	2a	2a	45	48	Verdere implementatie 3LoD door inzet tweede lijn bij dossiercontroles Jeugd.
HRM lederz	3 ^e lijn	2b	2b	44	44	Verhogen efficiency door controleaanpak in lijn te brengen met HRM Groningen incl. WNT. Dit is na het opvolgen van bevindingen uit 2019 in 2020 mogelijk vanaf 2021.
Aanbestedingen	3 ^e lijn	2a	2a	43	45	Regie vanuit afdeling inkopen bij controle aanbestedingen, toewerken naar een meer gestroomlijnde controle.
HRM Groningen incl. WNT	3 ^e lijn	2b	2b	41	41	Verdere implementatie 3LoD door rol tweede lijn bij uitvoeren cijferanalyses en rondrekeningen.
Bijzondere bijstand en Verstrekken Uitkeringen en inkomensoverdrachten (BUIG)	3 ^e lijn	2b	2b	40	36	
Financiën - Uitgaande betalingen	3 ^e lijn	2a	2a	39	40	Meer systeemgerichte controle en hiermee het verhogen van efficiency van de controle.
Financiën - MVA	3 ^e lijn	2b	2a	38	40	
Subsidieverstrekingen en overige inkomensoverdrachten	3 ^e lijn	2b	2b	35	35	Verhogen efficiency van de controle door onderzoeken toepassing van data-analyse (voor subsidies via subsidiemodule).
Zakelijke dienstverlening (commerciële afvalverwerking)	3 ^e lijn	2b	2b	34	35	Verhogen van efficiency van de controle door aanscherpen scoping en door onderzoeken toepassing data-analyse bij controle tarieven.
Financiën - Treasury	2 ^e lijn	3	3	30	38	
Financiën - Journaalposten	3 ^e lijn	2a	2a	30	30	
Verbonden partijen (Meerstad)	2 ^e lijn	3	3	30	30	
Omgevingsvergunningen	3 ^e lijn	2b	2b	28	28	Het verbeteren van de oplevering van de bouwkostentoets waarbij een zichtbare relatie wordt gelegd met de bouwtekening.
Financiën - Reserves	2 ^e lijn	3	3	28	30	
Verhuur sportaccommodaties	2 ^e lijn	3	3	27	29	
Verhuur onroerend goed	3 ^e lijn	2b	2b	27	27	
Overige opbrengsten (niet verder gespec.)	3 ^e lijn	2b	2b	23	30	

Risico's	Aanlevering bij PwC	Classificatie 2021 PwC	Classificatie 2020 PwC	Risico Score 2021 Auditing	Risico Score 2020* Auditing	Aandachtspunten/doelstellingen voor 2021
Processen						
Inkopen	3 ^e lijn	2b	2a	21	21	Verhogen van efficiency door meer systeemgerichte controleaanpak in combinatie met data-analyse (factuurflow).
Opbrengsten detachering ambtenaren	2 ^e lijn	3	2b	21	29	
Parkeeropbrengsten - Verhuur en exploitatie garages	3 ^e lijn	2b	2b	14	19	
Parkeeropbrengsten - Straatparkeren	2 ^e lijn	3	2b	13	16	
Opbrengsten SPOT	2 ^e lijn	3	3	13	18	
Parkeeropbrengsten - Vergunningen	2 ^e lijn	3	2b	12	20	
Opbrengsten erfpacht	2 ^e lijn	3	3	12	12	
Financiële vaste activa, voor zover niet onder Treasury	2 ^e lijn	3	3	n.v.t.	n.v.t.	In het kader van de rechtmatigheidsverantwoording zullen deze processen in 2021 opnieuw worden geëvalueerd.
Gemeentelijke Krediet Bank (GKB)	2 ^e lijn	3	3	n.v.t.	n.v.t.	
Uitzettingen met een rente typische looptijd < 1 jaar	2 ^e lijn	3	3	n.v.t.	n.v.t.	
Overlopende activa	2 ^e lijn	3	3	n.v.t.	n.v.t.	
Voorzieningen	2 ^e lijn	3	3	n.v.t.	n.v.t.	
Vlottende schulden met een rente typische looptijd < 1 jaar	2 ^e lijn	3	3	n.v.t.	n.v.t.	
Overlopende passiva	2 ^e lijn	3	3	n.v.t.	n.v.t.	
GewaARBorgde geldleningen	2 ^e lijn	3	3	n.v.t.	n.v.t.	
Overhead & Taakvelden	2 ^e lijn	3	3	n.v.t.	n.v.t.	
*De Risicoscore 2020 is afgeleid van de definitieve startnotitie 2020 en het hieraan gerelateerde addendum.						
Overige opmerkingen:						
De wijziging met de meeste impact ten opzichte van 2020 is de toevoeging van het proces 'Tijdelijke overbruggingsregeling zelfstandig ondernemers' (TOZO) aan de risicoanalyse/controleaanpak. Dit proces is geclassificeerd als 2b omdat de classificatie van 2a (nog) niet kan worden gegarandeerd.						
<ul style="list-style-type: none"> ○ ITGC en BTW/BCF zijn integraal onderdeel van de risicoafweging per proces. Deze worden niet separaat geclassificeerd. ○ De omvangrijke transactiestromen van overige verbonden partijen worden als onderdeel van de relevante processen gecontroleerd. 						