

KADERPLAN

INTERNE BEHEERSING

GEMEENTE DRIMMELEN



Datum: maart 2018

Inhoud

1. Inleiding	3
2. Visie op de rol van de interne controle	4
3. Doelstelling van de interne controle	5
4. Verantwoordelijkheid voor de interne controle	6
5. Interne controle ten behoeve van externe partijen	7
6. Slotopmerkingen	7
Bijlage 1: Samenhang getrouwheid en rechtmatigheid	8
Bijlage 2: Begrippen	9

1. Inleiding

Het takenpakket van de lokale overheid breidt zich onder meer als gevolg van het overhevelen van taken van de Rijksoverheid naar de lokale overheid steeds verder uit. Daarmee worden de eisen die aan de inrichting van de organisatie en de processen van de gemeente Drimmelen worden gesteld, steeds anders en zwaarder. Daarnaast stellen ook de burgers steeds hogere eisen aan de kwaliteit van de dienstverlening door de lokale overheid. Deze ontwikkelingen maken de vraag of onze gemeente haar organisatie en haar processen voldoende beheerst, steeds belangrijker. Beheersing van de organisatie en van de processen houdt meer in dan alleen achteraf vaststellen dat de mutaties in de baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen en ook getrouw in de administratie zijn vastgelegd. Zijn de processen wel efficiënt ingericht, of kan daar nog voordeel worden behaald zodat de dienstverlening nog sneller kan? Worden de op ons afkomende ontwikkelingen door de organisatie wel goed vertaald naar de processen, of bestaat het dat er fouten worden gemaakt die te laat of niet worden ontdekt en hersteld?

De antwoorden op deze en andere vragen zijn belangrijk voor de verdere ontwikkeling van de gemeente Drimmelen. Het beantwoorden van deze vragen vraagt om een visie op de wijze waarop de gemeente Drimmelen kijkt naar haar eigen organisatie en processen. Is een (interne) controle achteraf op rechtmatigheid en getrouwheid voldoende, of kan er meer toegevoegde waarde uit de interne controle worden gehaald?

In dit kaderplan interne beheersing wordt de visie van de gemeente Drimmelen op de interne beheersing uiteengezet en wordt de organisatie rondom het toetsen en beoordelen van de interne beheersing behandeld. De feitelijke uitvoering van de werkzaamheden zal gebaseerd zijn op de in dit plan opgenomen visie, binnen de in dit plan uiteengezette structuur.

2. Visie op de rol van de interne controle

De visie op de rol van interne controle kan niet uiteengezet worden zonder eerst de verschillen tussen de begrippen interne controle en interne beheersing aan te geven. In elke organisatie van enige omvang worden bevoegdheden gedelegeerd of gemandateerd, samen met de daarbij behorende taken en verantwoordelijkheden. Degenen die de bevoegdheden delegeren, hebben een controlemechanisme nodig om vast te stellen dat op een goede manier gebruik wordt gemaakt van de gedelegeerde en gemandateerde bevoegdheden. Gemeente Drimmelen heeft dit georganiseerd d.m.v. de mandaatregeling en de budgethoudersregeling. Interne controle is het proces van nagaan of op een rechtmatige wijze gebruik wordt gemaakt van de gedelegeerde of gemandateerde bevoegdheden en dat van het gebruik van de gedelegeerde of gemandateerde bevoegdheden een getrouwe vastlegging wordt gemaakt.

Interne Beheersing

Interne beheersing is breder. Interne beheersing is een proces dat erop is gericht een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de organisatiedoelstellingen worden bereikt op gebieden als effectiviteit en efficiëntie van processen, het voldoen aan wet- en regelgeving, de betrouwbaarheid van de (financiële) informatieverzorging en het realiseren van de strategische doelen. Waar interne controle vooral gericht is op de uitkomsten van de processen in de organisatie, richt interne beheersing zich naast de uitkomsten ook op de kwaliteit van de inrichting van de processen zelf en op de informatie die uit de processen voortkomt. Interne controle is daarbij wel één van de onderdelen van een systeem van interne beheersing.

Gebruikelijk is dat over interne controle wordt gesproken, ongeacht of de uitvoering van de interne controlewerkzaamheden gericht is op de enge variant van controle op het gebruik van gedelegeerde bevoegdheden, of op de bredere variant van het beoordelen van de maatregelen van interne beheersing.

Interne Controle

Interne controle kan dus worden gebruikt als instrument om vast te stellen of de financiële beheershandelingen in het controlejaar rechtmatig tot stand zijn gekomen, maar kan daarnaast ook worden gebruikt om het management te ondersteunen in het zo efficiënt mogelijk maken van de primaire processen. Een interne controle die met name gericht is op rechtmatigheid stelt achteraf vast of transacties rechtmatig zijn geweest of niet, maar geeft geen handvaten voor verbetering van het procesverloop. Een dergelijke insteek kenmerkt zich door een focus op het afwerken van vragenlijsten. Als de interne controle ingezet wordt om, naast de toets op rechtmatigheid, ook te adviseren over verbetermogelijkheden in de processen zal de focus verschuiven naar contacten met de medewerkers die betrokken zijn bij de te beoordelen processen. Dit is immers noodzakelijk om een goed begrip van het procesverloop te krijgen en daar ook over te kunnen adviseren. Uiteraard zullen ook in deze variant vragenlijsten gebruikt worden, maar deze nemen een veel minder prominente plaats in.

Integraal management

De gemeente Drimmelen hanteert het principe van integraal management. Dit betekent dat de managers ook verantwoordelijk zijn voor de organisatie en de kwaliteit van de beheersing van de bedrijfsprocessen binnen hun afdelingen. De visie van gemeente Drimmelen is dan ook om kwaliteitszorg als 'tool of management' binnen de vakafdelingen plaats te laten vinden. Dit betekent dat de kwaliteit van de primaire processen zodanig moet zijn, dat er voldoende beheersingsmaatregelen in aanwezig zijn om een rechtmatige totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties te waarborgen, zonder daarbij de efficiëntie van een proces uit het oog te verliezen. Daarnaast moeten de beheersingsmaatregelen in het proces het mogelijk maken om effecten van beleid te meten (bijv. doorlooptijden). Hierdoor kan er een oordeel worden gevormd over de effectiviteit en efficiëntie in het proces. Daarbij vormt de interne controle een ondersteuning voor de managers. Doordat de medewerkers die de interne controle uitvoeren, niet zijn betrokken bij de dagelijkse uitvoering van de processen, kunnen zij het procesverloop beoordelen zonder dat zij beïnvloed zijn door de gebruiken en gewoontes die zich in elke organisatie ontwikkelen. Dat maakt het voor hen eenvoudiger eventuele risico's te signaleren en verbetermogelijkheden aan te geven. Daarnaast is het ook van toegevoegde waarde als door de onafhankelijke medewerkers van de

interne controle bevestigd wordt dat een proces al optimaal is ingericht. Interne controle is immers niet gericht op het vinden van fouten, maar op het vaststellen dat de primaire processen effectief en efficiënt zijn en leiden tot een rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties.

Een goed opgezette interne controle is dan ook een belangrijke pijler waarop de gemeente Drimmelen in het kader van planning en control moet kunnen steunen. Niet alleen voor wat betreft het controleren en signaleren van tekortkomingen in de uitvoering, maar zeker ook voor het bijsturen en het afleggen van verantwoording.

In de visie van de gemeente Drimmelen moet de interne controle zich niet alleen richten op het vaststellen of er rechtmatig gebruik wordt gemaakt van gedelegeerde en gemandateerde bevoegdheden, maar op het bredere aandachtsveld van de interne beheersing. De visie van de gemeente Drimmelen op interne controle is:

Interne Controle kan en moet een daadwerkelijke bijdrage leveren aan de effectiviteit en efficiëntie van de primaire processen binnen de gemeente Drimmelen. Daarmee wint de interne controle aan toegevoegde waarde voor de organisatie. Deze aanpak komt onder meer naar voren doordat niet alleen processen worden beoordeeld die relevant zijn voor de (financiële) rechtmatigheidscontrole, maar ook processen en activiteiten die belangrijk zijn voor een optimale bedrijfsvoering.

Voorbeelden hiervan zijn het beoordelen en waar mogelijk optimaliseren van de managementinformatie (P&C cyclus), de beheersing van verbonden partijen en de toets van de werking van de regeling op het budgetbeheer.

3. Doelstelling van de interne controle

Uit de voorgaande paragraaf zijn de volgende doelstellingen van de interne controlewerkzaamheden af te leiden. Al de werkzaamheden die in het kader van de interne controle worden uitgevoerd, dienen om één of meerdere doelstellingen te bereiken.

- Te waarborgen dat de in de diverse administraties en uiteindelijk in de jaarrekening opgenomen gegevens juist, tijdig en volledig zijn verantwoord;
- Vast te stellen dat de gemeente in overeenstemming met de raadsbesluiten, collegebesluiten, verordeningen en externe wet- en regelgeving heeft gehandeld;
- Fouten in de financiële administratie en/of in de financiële rapportages* tijdig te signaleren en te (laten) corrigeren;
- Vast te stellen dat de baten en lasten, de balansmutaties en de garanties die in de administratie/jaarrekening worden verantwoord in overeenstemming met wetten en overige regels tot stand zijn gekomen;
- Zowel de opzet, het bestaan alsmede de werking van beheersmaatregelen in de bedrijfsprocessen en ondersteunende systemen te beoordelen;
- Een effectievere en efficiëntere interne beheersing te realiseren, zodat extra toegevoegde waarde wordt geboden aan de organisatie;
- Het geven van aanbevelingen voor het verbeteren van de kwaliteit van processen en de interne beheersing;
- Het afleggen van interne verantwoording;
- Het voorbereiden c.q. ondersteunen van de externe controle door de accountant of een controle door de Provincie.

* P&C-producten: begroting, jaarrekening en bestuursrapportage

4. Verantwoordelijkheid voor de interne controle

Naast de visie en doelstellingen van de interne controle is ook van belang hoe de verantwoordelijkheid voor de interne controle wordt vormgegeven. Zoals bekend is het de rol van de raad om kaders te stellen en te controleren op naleving van de kaders. Het college is verantwoordelijk voor de uitvoering van het door de raad vastgestelde beleid, binnen de door de raad vastgestelde kaders. Een groot deel van de bevoegdheden die het college heeft om het beleid uit te kunnen voeren, is gedelegeerd of gemandateerd aan de ambtelijke organisatie. Daaruit volgt dat het college eindverantwoordelijk is voor de interne controle van de gemeente Drimmelen. Het college is daarmee ook verantwoordelijk voor de inbedding van de interne controle in de organisatie. Door de interne controle onder aansturing van de concerncontroller te plaatsen, is de onafhankelijkheid van de interne controle ten opzichte van de primaire processen gewaarborgd. De concerncontroller is namelijk niet direct betrokken bij de uitvoering van de te controleren bedrijfsprocessen. De interne controle medewerkers komen daardoor niet in de positie dat zij dienen te rapporteren over een proces dat valt onder een manager waaraan zij hiërarchisch ondergeschikt zijn. De concerncontroller:

- Draagt zorg voor een effectief en efficiënt stelsel van interne controle en administratieve organisatie
- Houdt toezicht op de administratieve organisatie en de werking van de interne controle van de gemeentelijke organisatie

Structuur interne controle

De gemeente Drimmelen bevindt zich in een dynamische omgeving, waarin zowel externe als interne ontwikkelingen invloed hebben op de kwaliteit van de processen en de risico's op fouten in die processen. Voorbeelden hiervan zijn wetswijzigingen die invloed hebben op de inrichting van een proces, economische omstandigheden die bijvoorbeeld de waarde van gronden in het bezit van de gemeente beïnvloeden en het vertrek of langdurige afwezigheid van sleutelfiguren in een proces. Een goed opgezette interne controle zal zoveel mogelijk van deze risicofactoren identificeren zodat de interne controle echt gericht kan worden op het afdekken van de geïdentificeerde risico's. De aanpak van de interne controle richt zich dan ook niet alleen op de rechtmatigheidscontrole van de primaire processen, maar breder op de bedrijfsvoering. Interne beheersing bestaat immers niet alleen uit de uitvoering van interne controles, maar bijvoorbeeld ook uit het beoordelen van de kwaliteit van de aanwezige managementinformatie, de totstandkoming van de producten van de P&C cyclus en kan zich zelfs uitstrekken tot de wijze van postregistratie als uit bevindingen naar voren komt dat daar een verbetermogelijkheid is.

Daarnaast is ook de omvang van de met een proces samenhangende financiële stromen en het financiële risico van belang. Immers, vaak is het zo dat een groter financieel belang ook betekent dat een eventuele fout in de uitvoering van het proces ook een groter financieel gevolg heeft. Dit betekent dat periodiek een risicoanalyse moet worden uitgevoerd. Periodiek is hierbij niet alleen aan het begin van een controlecyclus, maar ook tussentijds en achteraf op basis van de bevindingen en andere ontwikkelingen. Daarmee wordt voorkomen dat ontwikkelingen die zich gedurende het controlejaar voordoen, niet worden betrokken in de interne controle.

Op basis van de risicoanalyse worden de te controleren processen geselecteerd, waarbij de qua financieel belang grootste processen altijd in de interne controle worden meegenomen. Vervolgens wordt het procesverloop in beeld gebracht, door middel van gesprekken met de medewerkers die bij het proces betrokken zijn. Dit geeft inzicht in mogelijke risico's die zich in het proces voordoen en waar bij de overige werkzaamheden aandacht aan besteed moet worden. Deze overige werkzaamheden bestaan uit het vaststellen of het procesverloop overeenkomt met hetgeen uit de gesprekken met de medewerkers is gebleken, of dat er afwijkingen zijn.

Na afronding van deze werkzaamheden start de evaluatie van de bevindingen. Daarbij wordt gekeken of er in de opzet van het proces risico's zijn doordat te weinig interne beheersingsmaatregelen aanwezig zijn, of dat een efficiëntievoordeel te behalen is doordat er juist op onderdelen te veel controles worden uitgevoerd. De bevindingen worden uiteraard besproken met het verantwoordelijk manager en de

betrokken medewerkers en vormt tevens input voor de volgende controlecyclus. Zo ontstaat er een cyclisch proces van controle en bijsturing waarbij de risico's op fouten steeds verder worden teruggedrongen (plan, do, check, act).

5. Interne controle ten behoeve van externe partijen

Eén van de aanvullende doelstellingen van de interne controle is om een maximale aansluiting te realiseren tussen de uitgevoerde interne controlewerkzaamheden en de werkzaamheden van de accountant voor zijn controle van de gemeentelijke jaarrekening.

Het interne controleplan en werkprogramma's en de uitkomsten van die programma's in voorkomende gevallen bruikbaar zijn om de Provincie in haar toezichthoudende rol te bedienen in een situatie waarin niet langer sprake is van repressief toezicht.

Externe accountantscontrole

De accountant beoordeelt jaarlijks de opzet, het bestaan en de werking van de belangrijkste interne controlemaatregelen voor alle financiële processen.

De externe accountant toetst daarnaast partieel roulerend de werking van de interne controlemaatregelen. Om de afstemming tussen de interne en externe controle zo maximaal mogelijk te laten zijn, wordt bij de uitvoering van de interne controle de planning van de accountant zoveel als mogelijk gevolgd. Voor de afstemming over de opzet, uitvoering en rapportering van de interne controlewerkzaamheden worden jaarlijks in september afspraken gemaakt met de controlerend extern accountant.

6. Slotopmerkingen

In dit kaderplan interne beheersing is de visie van de gemeente Drimmelen op de interne controle uiteengezet. Deze visie vormt de leidraad voor de daadwerkelijke planning en uitvoering van de interne controle. De planning is niet statisch, maar kan als gevolg van actuele ontwikkelingen tijdens het boekjaar worden bijgestuurd, mocht dat noodzakelijk blijken. Het intern controleplan zal jaarlijks worden geactualiseerd.

De detailplanning van de uit te voeren werkzaamheden zal worden afgestemd met de externe accountant. Daarmee wordt beoogd vooraf helderheid te verkrijgen over de vraag of de geplande werkzaamheden ook aansluiten bij de doelstellingen van de externe accountant. De detailplanning zal vervolgens aan het college ter vaststelling worden aangeboden. Hiermee wordt recht gedaan aan de verantwoordelijkheid van het college voor de adequate uitvoering van de interne controle.

Bijlage 1: Samenhang getrouwheid en rechtmatigheid

In het kader van de interne en externe controle zijn getrouwheid en rechtmatigheid veel gebruikte begrippen. Er bestaat ook een nauwe samenhang tussen de getrouwheid en de rechtmatigheid. In onderstaand overzicht zijn de 9 financiële rechtmatigheidscriteria vermeld, waarvan criteria 4 tot en met 9 ook al in het kader van de getrouwheid werden getoetst. Ten aanzien van de gemeentelijke regelgeving zijn drie criteria (1 tot en met 3) aanvullend gedefinieerd:

1. *Voorwaardencriterium*: nadere eisen die worden gesteld bij de uitvoering van financiële beheershandelingen. Voorbeelden: subsidievoorwaarden, aanbesteding en belastingwetgeving;
2. *Begrotingscriterium*: financiële handelingen moeten passen binnen het kader van de geautoriseerde begroting (per programma). Voorbeeld: overschrijding van de geraamde kosten van een programma;
3. *M&O-criterium*: de interne toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt bij het gebruik van overheidsregelingen (= misbruik) en de interne toetsing of derden bij het gebruik van overheidsregelingen geen (rechts)handelingen hebben verricht die in strijd zijn met het doel of de strekking van de regeling (= oneigenlijk gebruik). Voorbeelden: subsidieregelingen, kwijtschelding en uitkeringen.
4. *Calculatiecriterium*: de vastgestelde bedragen zijn juist berekend. Voorbeelden: legesbedragen en facturen;
5. *Valuteringscriterium*: het tijdstip van betaling en de verantwoording van verplichtingen is juist. Voorbeelden: aangegaan en verantwoording van contracten en verplichtingen;
6. *Leveringscriterium*: juistheid van ontvangen goederen en/of diensten. Voorbeelden: inkoop van goederen/diensten;
7. *Adresseringscriterium*: de persoon of organisatie waar een financiële stroom naar toe is gegaan, is juist (rechthebbende). Voorbeeld: betalingsverkeer;
8. *Volledigheidscriterium*: alle opbrengsten die verantwoord zouden moeten zijn, zijn ook verantwoord. Voorbeelden: legesopbrengsten, OZB, rioolrechten, afvalstoffenheffing en grondverkopen;
9. *Aanvaardbaarheidscriterium*: de financiële beheershandeling past bij de activiteiten van de gemeente en in relatie tot de kosten is een aanvaardbare tegenprestatie overeengekomen. Voorbeelden: inkoop van goederen en/of diensten en verstrekken van subsidies.

De interne controle op de financiële rechtmatigheid betreft alle hiervoor genoemde criteria, maar in de praktische uitwerking ligt de nadruk op de drie aanvullende gedefinieerde criteria (1 tot en met 3). Voor de criteria die gelden voor de getrouwheid en rechtmatigheid wordt aangesloten op de interne controles van getrouwheid.

Bijlage 2: Begrippen

In het kader van de rechtmatigheidscontrole wordt vaak verwezen naar een aantal relevante documenten en begrippen. Hieronder zijn de belangrijkste documenten en begrippen opgenomen en toegelicht.

- **Gemeentewet**
De rechtmatigheidscontrole is gebaseerd op de Gemeentewet. In het “Besluit accountantscontrole decentrale overheden” (BADO) zijn nadere regels gesteld met betrekking tot de reikwijdte van en de verslaggeving over de rechtmatigheid als onderdeel van de accountantscontrole van jaarrekeningen van gemeenten en provincies.
- **Verordeningen ex. Artikel 212 en 213 Gemeentewet**
In de verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet (GW) regelt de gemeente Drimmelen het gemeentelijke financiële beleid, beheer en de financiële organisatie zodanig dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan. In de verordening ex. Artikel 213 GW worden de regels voor de accountantscontrole zodanig vastgelegd dat de toetsing van de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de financiële organisatie is gewaarborgd. Verder regelt verordening ex. Artikel 213 een aantal zaken met betrekking tot de opdrachtverlening aan de externe accountant. Deze verordeningen zijn een wettelijke verplichting en het domein van de gemeenteraad.
- **Besluit begroting en verantwoording**
Besluit begroting en verantwoording (BBV) houdende de voorschriften voor de begrotings- en verantwoordingsdocumenten, uitvoeringsinformatie en informatie voor derden van provincies en gemeenten
- **Opdracht accountant**
De gemeenteraad zal ter afkadering van de rechtmatigheidscontrole allerlei zaken nader moeten regelen en vastleggen. Bijvoorbeeld over de te hanteren goedkeuringstolerantie, de rapporteringstolerantie, het voor de rechtmatigheidscontrole toe te passen normenkader, de wijze en het tijdstip van aanleveren van de te controleren jaarrekening, het te voeren overleg en eventuele tussentijdse rapportages, enzovoorts. De Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) kwam in samenwerking met accountantskantoren met een afzonderlijk voorbeeld raadsbesluit, een zogenoemd controleprotocol, waarin de lokale afspraken over de uitvoering van de accountantscontrole worden vastgelegd. Er bestaat geen wettelijke verplichting tot het vervaardigen van een eigen “controleprotocol”. De gemeenteraad kan de lokale afspraken bijvoorbeeld ook voor een deel in de verordening ex. Artikel 213 GW en in het raadsbesluit inzake de opdrachtverlening c.q. de (jaarlijkse) verplichte opdrachtbevestiging aan de accountant opnemen.
- **Controleprotocol**
Controleprotocol heeft als doel nadere aanwijzingen te geven aan de accountant over de reikwijdte van de accountantscontrole, de daarvoor geldende normstellingen en de daarbij verder te hanteren goedkeuring- en rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarstukken van de gemeente.
- **Normenkader**
Voor een goede uitvoering van de rechtmatigheidscontrole is belangrijk dat de geldende regelgeving duidelijk vastligt. Het college is primair verantwoordelijk voor de naleving van de wet- en regelgeving en moet dus permanent inzicht hebben in de van toepassing zijnde relevante wet- en regelgeving. Dit betreft het normenkader. Het normenkader moet worden opgesteld en in ieder geval aan de gemeenteraad ter kennisneming worden gezonden. Het normenkader kan ook door de gemeenteraad worden vastgesteld door het normenkader bijvoorbeeld aan het raadsbesluit betreffende de controleopdracht aan de accountant toe te voegen. Het is belangrijk onderscheid te maken tussen de raads- en collegebesluiten die getoetst worden tijdens de interne controle en de raads- en collegebesluiten die in het normenkader opgenomen dienen te worden. Voor het

normenkader worden alleen de kaderstellende raadsbesluiten opgenomen en collegebesluiten alleen voorzover deze uit hogere wet- en regelgeving voortvloeien of de raad er expliciet voor kiest bepaalde collegebesluiten onderdeel te maken van de rechtmatigheidscontrole. De ratio hierachter is dat de gemeenteraad de interne wet- en regelgeving bepaalt door middel van verordeningen en kaderstellende raadsbesluiten, terwijl het college uitvoering geeft aan de wet- en regelgeving. Daardoor worden collegebesluiten slechts zeer zelden opgenomen als onderdeel van het normenkader.

Samenvattend overzicht

Hieronder zijn de begrippen en verantwoordelijkheden in een overzicht samengevat:

Onderwerp	Instrument	Domein
Inrichten rechtmatigheidsbeheer	Verordening ex Artikel 212	Gemeenteraad
Inrichten accountantscontrole	Verordening ex Artikel 213	Gemeenteraad
Opdrachtverstrekking accountant	Raadsbesluit meerjarig controleprotocol	Gemeenteraad
Inventarisatie wet- en regelgeving	Normenkader	Door gemeenteraad gedelegeerd aan College; ter kennisname naar gemeenteraad
Operationaliseren rechtmatigheidsbeheer	Toetsingskader	College
	Beheersmaatregelen, Intern Controleplan, werkprogramma's, etc.	College

De interne controle op de getrouwheid en de interne controle op de rechtmatigheidsaspecten zijn nauw aan elkaar verwant. Een geconstateerde tekortkoming op het terrein van de getrouwheid is ook een tekortkoming ten aanzien van rechtmatigheid. Gezien de nauwe verwantschap tussen de getrouwheid en de rechtmatigheid worden de interne controlewerkzaamheden ook gecombineerd uitgevoerd, dus zowel voor de getrouwheid als voor de rechtmatigheid.