

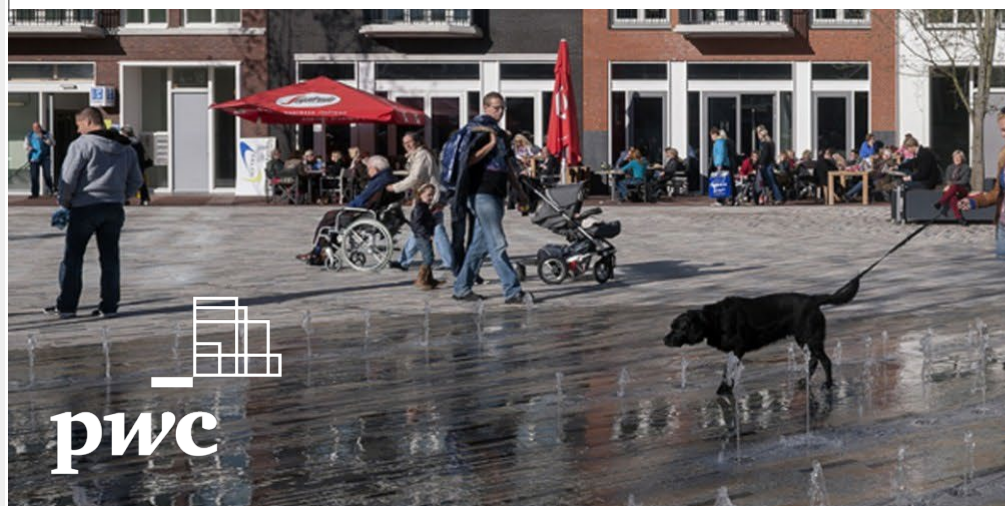
- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing
- Fraude en wet- en regelgeving
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

Rapportage interim-bevindingen

Jaarrekeningcontrole 2021

Gemeente Leeuwarden

PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.
14 december 2021





Inleiding



Onze kernboodschappen



De interne beheersing



Fraude en wet- en regelgeving



IT-ontwikkelingen



Rechtmatigheidsverantwoording



Het controleproces

Inleiding

Gemeente Leeuwarden

Aan de raad van gemeente Leeuwarden

Postbus 21000

8900 JA LEEUWARDEN

14 december 2021

Referentie: UUY4FT4MVYAW-1689971168-60

Geachte leden van de raad,

Graag presenteren we u hierbij onze tussentijdse raadsrapportage die voortkomen uit de controle van de jaarrekening van gemeente Leeuwarden over het boekjaar dat eindigt op 31 december 2021. Hierbij hebben wij met name gekeken naar de kwaliteit van de interne beheersing, belangrijke ontwikkelingen op dat vlak en onderwerpen die aandacht vragen voor de jaarrekeningcontrole. We hebben onze werkzaamheden uitgevoerd in overeenstemming met ons controleplan 2021.

Dit rapport is gebaseerd op onze werkzaamheden tot en met 31 oktober 2021. Indien er na deze datum nieuwe bevindingen zijn met betrekking tot de interne beheersing, dan zullen wij dit met u delen in ons accountantsverslag.

Het rapport bestaat uit drie delen. In deel 1 geven wij een overzicht van onze kernboodschappen. Deel 2 beschrijft diverse aspecten gerelateerd aan de interne beheersing en fraude. Deel 3 beschrijft de relevante ontwikkelingen voor uw gemeente en uw status van voorbereiding op deze ontwikkelingen.

We hebben de inhoud van dit verslag onder meer met de concerncontroller en de gemeentesecretaris besproken op 24 november 2021.

Op 6 december 2021 hebben wij deze rapportage toegelicht in de auditcommissievergadering. Mocht u nog vragen hebben, aarzelt u dan niet om contact met ons op te nemen. Wij zijn uiteraard graag bereid om de inhoud van deze rapportage nader toe te lichten.

Hoogachtend,

PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

Dit document is elektronisch ondertekend door:

Martine Koedijk

drs. M.J.A. Koedijk RA RE
partner

Dit document is elektronisch ondertekend door:

Sytse Jan Dul

S.J. Dul MSc RA
senior director

PricewaterhouseCoopers Accountants N.V., Thomas R. Malthusstraat 5, 1066 JR Amsterdam, Postbus 90357, 1006 BJ Amsterdam

T: 088 792 00 20, F: 088 792 96 40, www.pwc.nl

PwC' is het merk waaronder PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (KvK 34180285), PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (KvK 34180284), PricewaterhouseCoopers Advisory N.V. (KvK 34180287), PricewaterhouseCoopers Compliance Services B.V. (KvK 51414406), PricewaterhouseCoopers Pensions, Actuarial & Insurance Services B.V. (KvK 54226368), PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289) en andere vennootschappen handelen en diensten verlenen. Op deze diensten zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin onder meer aansprakelijkheidsvoorwaarden zijn opgenomen. Op leveringen aan deze vennootschappen zijn algemene inkoopvoorwaarden van toepassing. Op www.pwc.nl treft u meer informatie over deze vennootschappen, waaronder deze algemene (inkoop)voorwaarden die ook zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel te Amsterdam.

 Inleiding **Onze kernboodschappen** De interne beheersing Fraude en wet- en regelgeving IT-ontwikkelingen Rechtmatigheidsverantwoording Het controleproces

Onze kernboodschappen (1/2)

Interne beheersing voldoende voor getrouwe en rechtmatige jaarrekening

Leeuwarden heeft diverse beheersmaatregelen getroffen in de organisatie. Met de mix aan maatregelen (in de drie lijnen) bestaat een voldoende niveau van interne beheersing om een getrouwe en rechtmatige jaarrekening te kunnen waarborgen. In deze rapportage geven wij hierbij ons beeld van de interne beheersing, de belangrijke aandachtspunten hierin en een aantal onderwerpen weer die richting de jaarrekeningcontrole van belang zijn (veelal onder aandacht van management).

In huidige mix van beheersmaatregelen ligt veel focus op werkzaamheden in de 2^e en 3^e lijn, advies om meer te investeren in primaire processen

De interne beheersing bestaat uit een mix van beheersmaatregelen in de [primaire processen \(1^e lijn\)](#), de controllers, interne controleplannen en centrale/decentrale jaarrekening werkzaamheden ([2^e lijn](#)) en verbijzonderde controles achteraf ([3^e lijn](#)). In de basis worden de risico's vanuit de geconstateerde tekortkomingen in de 1^e lijn gemitigeerd met controle-werkzaamheden (achteraf) door de 2^e en 3^e lijn. Dit zijn soms bewuste keuzes. Vanuit onze rol als accountant rapporteren wij in dit verslag over de geconstateerde tekortkomingen in het primaire proces, ook als hiervoor in de 2^e en 3^e lijn goede vervangende werkzaamheden bestaan. In het primaire proces zien wij aandachtspunten die vragen om structurele investeringen (bijvoorbeeld in IT-systemen), het meer zichtbaar maken van controles en het op onderdelen slimmer en efficiënter organiseren van processen. Wij adviseren om meer maatregelen vanuit de 2^e en 3^e lijn naar de primaire processen te brengen, aangezien het beter is controles aan de voorkant (preventief) uit te voeren in plaats van achteraf (geregeld met beperkte deelwaarnemingen) een conclusie te trekken.

In het sociaal domein worden mogelijk stappen naar een systeemgerichte controle gezet

De interne beheersing voor het sociaal domein is in de basis op orde.

Er bestaat een goede balans tussen controles in het primaire proces en controles door de 2^e en 3^e lijn (bijvoorbeeld verbijzonderde interne controles). In 2021 heeft Leeuwarden geïnvesteerd in het verkrijgen van een ISAE 3402 type II rapportage van de belangrijkste IT-leverancier, Lost Lemon, voor de bestedingen zorg in Natura (ZIN). Uit een actieve afstemming met ons blijken een aantal punten die door Lost Lemon in de ISAE-rapportage moeten worden verwerkt om in 2021 de stap naar een systeemgerichte controle te maken. Wij adviseren concrete afspraken met Lost Lemon (en hun auditor) te maken.

Grip op onrechtmatigheden naleving Europese aanbestedingsrichtlijnen neemt toe, primair proces kent nog aandachtspunten

Voor 2021 verwacht gemeente Leeuwarden onrechtmatigheden in de naleving van aanbestedingsrichtlijnen van een gelijke omvang aan 2020 (circa € 2 miljoen.). Dit met name als gevolg van fouten in voorgaande jaren. Door adequate tussentijdse controles en zicht op “foute dossiers” ontstaat meer grip op de aanbestedingen. Er is verder geïnvesteerd in bewustwording (kennisdeling/training) en centrale inkoop. Wel kent het primaire proces nog aandachtspunten die tijdens eerdere controles door ons zijn geconstateerd en gerapporteerd. De inrichting van de nieuwe bestel- en verplichtingenadministratie helpt hierbij.

Organisatie in beweging, gevolgen voor bedrijfsvoering en control

[De organisatie verandert qua inrichting](#), met de stap van domeinsturing naar concernsturing. Hierbij wordt nagedacht over onder andere de inrichting van de directie en de wijze waarop control in de organisatie wordt ingericht. Concreet is al dat de VIC-functie centraal in de organisatie wordt belegd (na goedkeuring OR). Deze ontwikkelingen hebben mogelijk gevolgen voor de invulling van rollen/taken en verantwoordelijkheden op het gebied van bedrijfsvoering en controle. Wij adviseren de visie op controle hierop te actualiseren, de ambitie te bepalen voor bijvoorbeeld de VIC-functie en te bepalen welke verdere investeringen nodig zijn.

 Inleiding **Onze kernboodschappen** De interne beheersing Fraude en wet- en regelgeving IT-ontwikkelingen **Rechtmatigheidsverantwoording** Het controleproces

Onze kernboodschappen (2/2)

Rechtmatigheidsverantwoording is door het Rijk naar 2022 uitgesteld, maar 2021 is voor Leeuwarden een belangrijk proefjaar

Doordat landelijke besluitvorming nog niet heeft plaatsgevonden, is [de rechtmatigheidsverantwoording](#) over 2021 naar 2022 uitgesteld (formele besluitvorming hieromtrent is nog openstaand). Leeuwarden maakt flinke stappen in de voorbereidingen, zoals het actualiseren van het normenkader en het creëren van bewustwording in de organisatie. Daarbij wordt in het jaar 2021 met een pilot gewerkt, waarbij de verantwoordelijke managers (gedeeltelijk) een rechtmatigheidsverantwoording afgeven en indien mogelijk ook een In Control Statement rondom de administratieve processen en interne beheersing. Door de VIC-functie zal hierbij worden getoetst op de kwaliteit van de verantwoordingen. Wij adviseren u de belangrijkste uitkomsten en leerpunten in de paragraaf bedrijfsvoering in het jaarverslag 2021 weer te geven.

De komende periode staat voor de grondexploitatie Zuidlanden in het teken van besluitvorming

De grondexploitaties zijn in de afgelopen periode geactualiseerd (peildatum 1 januari 2021). In de jaarrekening zal een update moeten worden uitgevoerd, waarbij de meest actuele uitkomsten de basis zijn voor de waardering per 31 december 2021. Belangrijkste project voor Leeuwarden is grondexploitatie Zuidlanden. Wij hebben begrepen dat het deelgebied Middelsee naar verwachting in de komende maanden concreter wordt ingevuld aan de hand van een nog formeel vast te stellen stedenbouwkundig plan. Voor de verwerking in de jaarverslaggeving is het moment van besluitvorming, maar ook de mogelijke wijziging in de kaders van het project, van belang. Zodra er meer duidelijkheid ontstaat over deze aspecten, dient het mogelijke effect voor de verslaggeving nader te worden uitgewerkt en tijdig met ons worden afgestemd.

Covid-19 heeft ook gevolgen voor de jaarrekening 2021

Ook de jaarverslaggeving 2021 wordt door de gevolgen van Covid-19 beïnvloed.

Dit vraagt wederom om een goede interne analyse met de effecten, zoals waardering van de activa en vorderingen, verkregen gelden van het Rijk en het vaststellen van verstrekte subsidies (inclusief expliciete aandacht voor het aspect prestatielevering). Gedurende het jaar is de raad actief over gevolgen Covid-19 geïnformeerd. Een ander landelijk aandachtspunt is de verantwoording van de Tozo-regeling (via de SiSa-verantwoording). Met name de controle op het aspect misbruik & oneigenlijk gebruik is van belang (met ook landelijke discussie over de benodigde diepgang). Leeuwarden heeft hier inmiddels een plan van aanpak voor opgesteld en voert al interne controles uit.

Het is belangrijk om een interne frauderisicoanalyse op te stellen

[Fraude](#) gaat de komende jaren meer aandacht krijgen. Wij zien landelijk verschillende voorbeelden van organisaties waarbij fraude optreedt (ook bij gemeenten). Daarbij wordt momenteel landelijk geconsulteerd over een uitbreiding van de rapportageplicht over het thema fraude door de accountant in de controleverklaring. Gemeente Leeuwarden moet hiertoe zelf een adequate integrale frauderisicoanalyse opstellen, waarbij alle risico's worden geïdentificeerd en de relatie met relevante interne beheersmaatregelen wordt gelegd. Op basis hiervan kunnen op basis van bewuste keuzes aanvullende maatregelen worden getroffen en gericht interne controles worden uitgevoerd.

Verwerking onderhoudsvoorzieningen belangrijk jaarrekeningpunt

In 2021 is een nieuwe financiële verwerking van achterstallig onderhoud van kracht. Voor achterstallig onderhoud met kapitaalvernietiging of gevaarlijke situaties tot gevolg moet een voorziening worden gevormd. Leeuwarden heeft in 2020 reeds een voorziening gevormd. Naar verwachting wordt begin 2022 een nieuwe nota onderhoud kapitaalgoederen vastgesteld. Voor de juiste verantwoording in de jaarrekening is een actualisering van de onderhoudsvoorzieningen (inclusief vertaling effecten nota) belangrijk.

- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing**
- Fraude en wet- en regelgeving
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

Onze visie op uw interne beheersing

Gemeente Leeuwarden heeft de visie op control langs de lijnen van het drieliijnenmodel ingericht. Op deze en de volgende pagina's zullen wij onze algemene observaties delen en vervolgens per verdedigingslinie onze waarnemingen nader toelichten.

Onze algemene observaties

De organisatie is in beweging! Dit blijkt praktisch uit iedere bespreking met de organisatie van gemeente Leeuwarden. Er wordt gekeken naar meer centrale sturing (inclusief wijze van invulling controle daarbij). Van domeinsturing naar concernsturing is hierbij het uitgangspunt. Veel plannen zijn nog in de uitwerkfase, waarbij uiteindelijk nog besluiten moeten worden genomen (bijvoorbeeld over de rol en plek van de controllers in de organisatie). Over de centralisatie van de VIC-functie is wel al een besluit genomen (goedkeuring OR wordt nog afgewacht). In de volgende slides gaan wij in op een aantal ontwikkelingen.

Dit zijn belangrijke ontwikkelingen die ook gevolgen hebben voor de interne besluitvorming, samenwerking in de bedrijfsvoering en de wijze van invulling van control in de organisatie. Naar verwachting zal in de komende maanden meer duidelijk worden over de concrete invulling. Belangrijk is om hierbij de visie op controle te actualiseren, een duidelijke verdeling van taken en verantwoordelijkheden (formeel) vast te leggen en te bepalen wat het ambitieniveau is (inclusief benodigde investeringen, bijvoorbeeld in innovatie of opleidingen).

Op de volgende slides worden centralisatie van de control-functie (2^e lijn) en de VIC-functie (3^e lijn) en ons beeld hierbij nader toegelicht.



Wat is het *drielijnenmodel*?

Onze controleaanpak is naast het controleren van de jaarrekening gericht op het verbeteren van uw bedrijfsvoering inclusief digitalisering hiervan. In onze controle hanteren wij daarvoor het *drielijnenmodel*. Dit model geeft handvatten om te beoordelen waar in de interne beheersing risico's worden ondervangen:

- In de eerste lijn: in het primaire proces, onder verantwoordelijkheid van de proceseigenaar.
- In de tweede lijn: in de ondersteunende processen zoals door het SSC of de controllers, waar *checks and balances* ingericht zijn om fouten te signaleren.
- In de derde lijn: in uw verbijzonderde interne controle achteraf.

	1 ^e lijn Lijnmanagement	2 ^e lijn Ondersteuning	3 ^e lijn Verbijzonderde interne controle
	Afdelingen	Concerncontrol/P&C-medewerkers	VIC-functie
Gemeente	• Primair verantwoordelijk voor getrouwheid en rechtmatigheid transacties binnen eigen processen • Verantwoordelijk voor kwalitatieve analyse en toelichting P&C-producten	• Ondersteunt de afdelingen bij de optimalisering van de primaire processen • Voert bij de verwerking een aantal primaire controles uit op de eerste lijn	• De VIC voert interne controles uit op de getrouwheid en rechtmatigheid van de financieel kritische processen. • Adviseert over verbetering in de eerste en tweede lijn
PwC	• Adviseert (met de VIC) preventieve interne controlemaatregelen in het primaire proces • Geeft feedback om leesbaarheid/informatiewaarde P&C-documenten te verhogen	• Adviseert preventieve interne controlemaatregelen in het ondersteunende proces en de IT • Geeft adviezen om effectiviteit controlwerkzaamheden te vergroten	• Adviseert/klankbord om te komen tot een effectieve en efficiënte controleaanpak • Maakt waar mogelijk gebruik van de werkzaamheden van de VIC

Wij rapporteren via het push-leftprincipe

Het push-leftprincipe is erop gericht de interne beheersing in de eerste en tweede lijn te optimaliseren. Dit vanuit het uitgangspunt dat fouten voorkomen beter is dan achteraf constateren. Indien er tekortkomingen zijn in de interne beheersing in de eerste en tweede lijn, dan zullen wij deze daarom rapporteren als bevinding, ook als deze in de derde lijn met verbijzonderde interne controle ondervangen wordt.

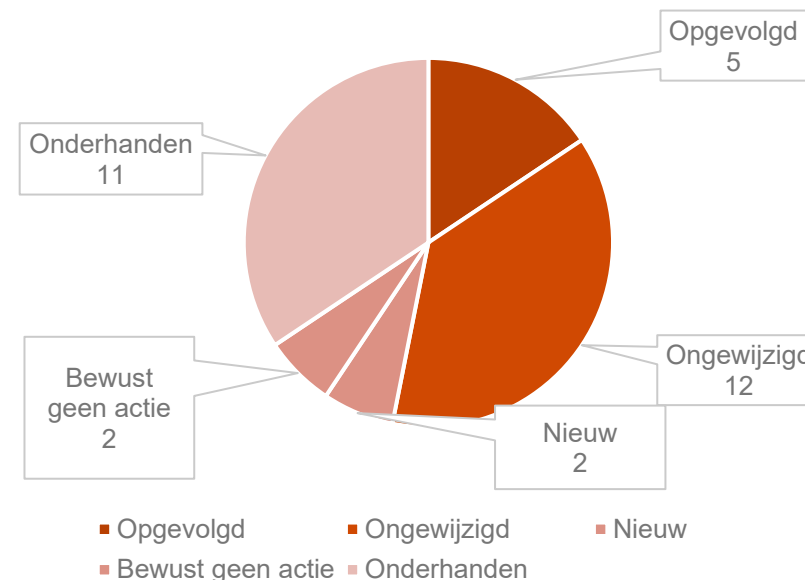
In de eerste lijn bestaat ruimte voor verbetering

Het verbeteren van de interne beheersing in de eerste lijn gaat stapsgewijs

Tijdens voorgaande jaarrekeningcontroles hebben wij door besprekingen met medewerkers van gemeente Leeuwarden en het uitvoeren van lijncontroles inzicht verkregen in de opzet en het bestaan van de processen en de interne beheersmaatregelen in de primaire processen (de 1^e lijn). De uitkomsten van deze werkzaamheden zijn, onder andere in onze 30-dagen scan en rapportages interim-bevindingen, met u en uw organisatie gedeeld. Onderdeel van deze rapportages is een overzicht met geconstateerde tekortkomingen in de interne beheersing. De afgelopen periode hebben wij door het voeren van gesprekken met uw organisatie en het kennisnemen van de uitkomsten van de werkzaamheden van de VIC-functie (de 3^e lijn) inzicht verkregen in de wijzigingen in de processen en in hoeverre de geconstateerde tekortkomingen zijn opgevolgd. De concerncontroller heeft een overzicht opgesteld met daarin (voor een aantal jaarrekeningprocessen) de geconstateerde tekortkomingen, de voorgestelde acties en de status tot dusver. Dit wordt periodiek in de auditcommissie besproken. Overeenkomstig het voorgaande jaar concluderen wij dat een (beperkt) aantal tekortkomingen geheel is opgevolgd, maar dat de opvolging voor een aantal tekortkomingen onderhanden is. Het figuur hiernaast geeft een samenvatting van de opvolging van de bevindingen van het voorgaande jaar. Uit de besprekingen blijkt dat het niet-volledig opvolgen van de tekortkomingen onder andere wordt veroorzaakt doordat:

- Er door de organisatie bewuste keuzes zijn gemaakt om bevindingen te laten opvolgen door de 2^e en 3^e lijn in de organisatie.
- Het opvolgen van de tekortkomingen vergt complexe wijzigingen in uw IT-omgeving, bijvoorbeeld de inkoop- en bestelmodule en de personeels- en salarisadministratie.
- Het opvolgen heeft vanwege de uitbraak van Covid-19 niet altijd prioriteit gehad.

Tegelijkertijd constateren wij dat grotere implementaties, bijvoorbeeld de inkoop- en bestelmodule, een lange doorlooptijd kennen. Naar verwachting zal de module nu op korte termijn worden gerealiseerd. Wij adviseren te kijken welke leerpunten uit dit traject kunnen worden gehaald, om te betrekken bij eventuele andere grotere implementaties.



- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing**
- Fraude en wet- en regelgeving
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

De mix van beheersmaatregelen is voldoende

Ondanks de goede mix van interne beheersing bestaan er aandachtspunten in de eerste lijn

Ons totaalbeeld is dat in de combinatie van de maatregelen in de 1^e, 2^e en 3^e lijn er een voldoende beheersing is om tot een getrouwe en rechtmatige jaarrekening te komen. Door de 2^e en 3^e lijn worden veel vervangende maatregelen uitgevoerd. Hierin zien we ook positieve ontwikkelingen in de afgelopen jaren, waarbij deze lijnen steeds meer werkzaamheden oppakken. Vanuit onze rol als accountant rapporteren wij echter wel expliciet ook over de kwaliteit van de 1^e lijn (de primaire processen). Dit aangezien in onze visie het beter is om maatregelen in te regelen in de primaire processen (integraal en vooraf) in plaats van achteraf vaststellen dat er geen bijzonderheden zijn geweest. Het beeld van de 1^e lijn is op de volgende slide weergegeven. Hieruit blijkt dat in diverse processen nog tekortkomingen bestaan. Wij adviseren om, in samenwerking tussen de verschillende lijnen, te bepalen op welke onderdelen maatregelen doorgevoerd gaan worden en derhalve een verschuiving naar de 1^e lijn kan plaatsvinden. En waar bewust gekozen wordt om de 2^e en 3^e lijn achteraf werkzaamheden te laten uitvoeren.

Beluister de [PwC Podcast](#) uit de serie 'Breed perspectief op lokale overheden' voor het belang van de interne beheersing.



- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing**
- Fraude en wet- en regelgeving
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

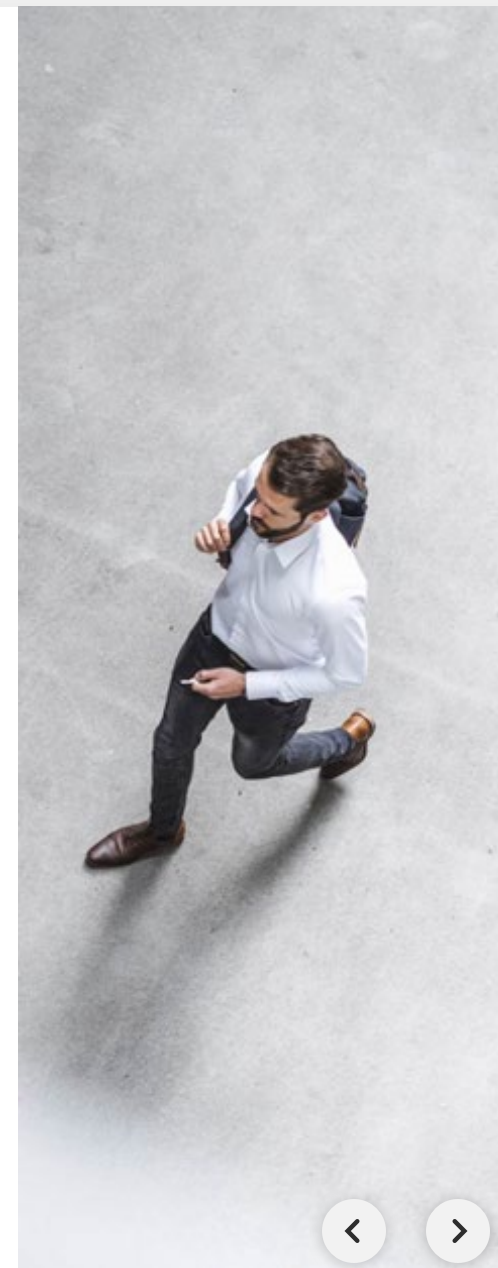
De tweede lijn is in ontwikkeling

De tweede lijn bij Leeuwarden bestaat uit onder andere de controllers in de domeinen, maar ook financieel adviseurs en P&C medewerkers vanuit FD, SD en SSC. Twee onderwerpen waar we zien dat er ontwikkelingen zijn. Ten aanzien van de control-functie wordt intern nagedacht over het centraliseren. Dit zit nog in de ontwerpfase. Op dit moment wordt gewerkt aan een inrichtingsdocument waarin tevens de positionering en taakopdracht van de centrale VIC-functie wordt uitgewerkt, in combinatie met denklijnen over te bereiken synergie met de FG- en CISO-functie.

Binnen het Shared Service Center (SSC) heeft gemeente Leeuwarden in het jaar 2021 stappen gezet, zoals het versterken van het team, het formuleren van duidelijke rollen en verantwoordelijkheden binnen het team en het verder investeren in de planning- en controlcyclus. Ook constateren wij dat de tweede lijn proactief op de hoogte blijft van actuele ontwikkelingen en hiervoor investeert in het verkrijgen van (nieuwe) kennis over thema's zoals circulair bouwen. Wij zien dit als positieve ontwikkelingen.

Tegelijkertijd constateren wij ook verbeterpotentieel om de tweede lijn binnen gemeente Leeuwarden verder vorm te geven, bijvoorbeeld:

- Het is niet altijd duidelijk of medewerkers vanuit de eerste, tweede of derde lijn opereren. Het aanbrengen van (functie)scheiding tussen de eerste en tweede lijn biedt mogelijkheden om de uitgevoerde controles door de tweede lijn verder te formaliseren en als adequate interne beheersmaatregelen aan te merken (in plaats van achterafcontroles), bijvoorbeeld de periodieke aansluitingen op de materiële vaste activa of de controle op de ingevoerde bijstandsnormen.
- Door het formaliseren van de scheiding tussen de tweede en derde lijn, tezamen met het centraliseren van de VIC-functie, is de VIC-functie beter in staat de objectiviteit te bewaken. Dit biedt mogelijkheden naar een meer organisatiegerichte controle, bijvoorbeeld op de rechtmatigheid van de sociale uitkeringen, de toekenningen van de WMO/Jeugd en de juistheid van de salarismutaties. Dit hangt samen met de gemaakte afspraken over [de startnotitie 2022](#).
- Leeuwarden beschikt over een grote verscheidenheid aan (financiële) data. Wij constateren dat voor gemeente Leeuwarden mogelijkheden bestaan om in de toekomst meer data-analyses en/of andere datagedreven controles in te zetten. Wij adviseren gemeente Leeuwarden te investeren in het opleidings- en kennisniveau van de medewerkers, zodat deze digitale controlemethoden meer in de praktijk kunnen worden ingezet (waardoor bijvoorbeeld meer real-time-monitoring ontstaat).



- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing**
- Fraude en wet- en regelgeving
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

Onze observaties bij uw VIC-functie (3^e lijn)

De VIC-functie (3^e lijn) heeft wederom stappen gezet

De afgelopen jaren heeft gemeente Leeuwarden in de VIC-functie geïnvesteerd en hierdoor zijn de controles verder geformaliseerd. De VIC heeft een duidelijke ambitie binnen gemeente Leeuwarden: het creëren van toegevoegde waarde voor de (interne) organisatie. Ieder jaar stelt de VIC een uitvoeringsplan op. In dit plan zit onder andere een risicoanalyse, de scope van de werkzaamheden van de VIC en een beschrijving van de werkzaamheden per jaarrekeningpost en –proces. Wij constateren dat de scope van de werkzaamheden van de VIC het afgelopen jaar wederom is uitgebreid. Zo is een IT-Auditor aangetrokken, waardoor steeds vaker de relatie tussen IT en de overige administratieve processen wordt gelegd, en is het aantal jaarrekeningposten verder uitgebreid. Dit is een positieve ontwikkeling. Een andere positieve observatie is dat de VIC-functie niet alleen gegevensgerichte controles (achteraf) uitvoert (in het kader van goede oplevering voor de jaarrekeningcontrole), maar ook werkzaamheden rondom de opzet en bestaan van de processen en interne beheersmaatregelen uitvoert. De uitkomsten van deze werkzaamheden worden proactief met de verantwoordelijke managers gedeeld, zodat de kwaliteit van de interne beheersing (verder) kan worden verbeterd.

In onze rapportage interim-bevindingen 2020 staan verschillende aandachtspunten voor de VIC-functie. Gemeente Leeuwarden heeft dit in 2021 actief opgepakt, bijv. door het inrichten van een overkoepelende tussentijdse rapportage (de eerste tussentijdse VIC-rapportage is een feit), het verbreden van de rol van de VIC (in 2021 is de reikwijdte van de werkzaamheden ten opzichte van 2020 toegenomen) en het centraliseren van de aansturing van de VIC. Het (ten onrechte) aanmerken van interne beheersmaatregelen als uitgangspunt voor een organisatiegerichte aanpak, het afbakenen van de rol van de VIC-functie (3^e lijn) naar de adviserende en controlerende rol, en het groeien naar een meer datagedreven controle blijven aandachtspunten.

Ook vervult de VIC-functie (samen met het SSC) een belangrijke rol in de tijdige en kwalitatieve oplevering van controledocumentatie ten behoeve van de jaarrekeningcontrole. Wij merken dat de planningsfase en interimcontrole ten opzichte van de voorgaande jaren (nog) soepeler zijn verlopen. De samenwerking tussen ons controleteam en de afdeling is wederom verbeterd, waarbij we elkaar door de korte lijnen goed weten te vinden.

De VIC-functie wordt vanaf 1 januari 2022 gecentraliseerd

Als gevolg van het centraliseren van de concern-functie wordt de VIC-functie (3^e lijn) vanaf 1 januari 2022 binnen de organisatie gecentraliseerd. In de praktijk betekent dit dat een aantal medewerkers (die (V)IC-werkzaamheden uitvoeren) vanuit de domeinen naar concern overgaan. Hiervoor ligt momenteel een besluit ter goedkeuring bij de Ondernemingsraad.

Deze centralisatie is een passend moment om te kijken naar de wijze waarop gemeente Leeuwarden de interne controles wil inrichten, bijvoorbeeld het leggen van accenten in de centrale organisatie, het herverdelen van taken/verantwoordelijkheden of meer aandacht voor fraude en/of misbruik & oneigenlijk gebruik.

Vooruitblik naar de jaarrekeningcontrole 2022

Gemeente Leeuwarden heeft de ambitie dat steeds meer jaarrekeningposten organisatiegericht (in plaats van gegevensgericht) worden gecontroleerd. Wij hebben afgesproken dat voor de controle van 2022 in samenwerking met de VIC-functie een aantal jaarrekeningposten en –processen nader worden onderzocht. Wij adviseren gemeente Leeuwarden om hiervoor alvast een eerste analyse te maken, zodat dit in de gesprekken van de startnotitie 2022 verder kan worden geformaliseerd.

- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing
- Fraude en wet- en regelgeving**
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

Ontwikkelingen rondom fraude

Aankomende wijzigingen in de controleverklaring van accountants ten aanzien van fraude en continuïteit

Achtergrond

In september heeft de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) een [consultatiedocument](#) uitgebracht met voorgestelde wijzigingen in de door accountants vanaf het boekjaar 2022 te verstrekken controleverklaringen bij jaarrekeningen. Het betreft zowel wettelijke als vrijwillige controleopdrachten. De wijzigingen zien toe op de door de NBA, in afstemming met de door de minister van Financiën aangestelde kwartiermakers, verplichte uitgebreide rapportage door accountants over de uitgevoerde werkzaamheden ten aanzien van fraude en continuïteit. Tevens heeft de NBA aangekondigd dat bij Organisaties van Openbaar Belang (OOB's) reeds in de controleverklaring bij de jaarrekening over het boekjaar 2021 moet worden gerapporteerd over fraude. Bij andere organisaties wordt een pilot uitgevoerd met betrekking tot de uitgebreide controleverklaring ten aanzien van fraude en continuïteit. Deze wijzigingen zullen derhalve ook van invloed zijn op de controleverklaring die wij vanaf 2022 bij de jaarrekening van gemeente Leeuwarden verstrekken en het is van belang dat wij hiervoor gezamenlijk de voorbereidingen treffen.

Fraude zal meer aandacht krijgen

Ten aanzien van fraude zullen wij op basis van de aangepaste standaard gaan rapporteren over de risico-inschatting, de verrichte werkzaamheden en de materiële bevindingen ten aanzien van fraude. Ten behoeve daarvan zullen we het fraudepreventieprogramma van gemeente Leeuwarden onderzoeken, waaronder:

- de implementatie van een gedragscode met ethische gedragsregels voor het creëren van een cultuur van eerlijkheid;
- de door het management c.q. college uitgevoerde frauderisicoanalyse;
- de maatregelen van interne beheersing die getroffen zijn om specifieke frauderisico's te mitigeren;
- de wijze waarop het management c.q. college opvolging geeft aan meldingen van klokkenluiders of andere signalen van fraude;
- het opstellen van een redresplan en uitvoeren en monitoren van de acties.

Wij adviseren u te beoordelen wat de kwaliteit is van uw fraudepreventieprogramma en indien nodig tijdig maatregelen te treffen om de kwaliteit van dit programma te verbeteren, aangezien de kwaliteit van dit programma mede bepalend is voor de bevindingen die wij in de controleverklaring zullen (moeten) rapporteren. Wij adviseren u tevens om hierover zelf in de risicoparagraaf in uw paragraaf bedrijfsvoering te rapporteren, zodat wij hier in onze controleverklaring naar kunnen verwijzen en de door u gerapporteerde informatie kunnen bevestigen.

Door de toenemende aandacht voor dit onderwerp gaan wij in deze rapportage ook uitgebreider in op dit thema. Op de volgende sheets wordt nader ingegaan op een aantal aspecten.

- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing
- Fraude en wet- en regelgeving**
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

Fraude, omkoping en corruptie en het niet naleven van wet- en regelgeving

Opstellen integrale frauderisicoanalyse volgende stap in beheersingsproces frauderisico's

Met betrekking tot de identificatie van de significante frauderisico's constateerden we geen andere risicofactoren dan in ons controleplan opgenomen. Onze observaties worden verder beoordeeld op de volgende pagina's.

Als onderdeel van onze controlewerkzaamheden hebben wij de interne beheersing rond het voorkomen en identificeren van fraude beoordeeld.

Aangezien het voorkomen en opsporen van fraude de primaire verantwoordelijkheid is van het college en de raad, verwachten we dat er een zeker minimaal niveau van interne controle is, rekening houdend met de omvang en complexiteit van de gemeente en haar activiteiten.

Wij constateren dat gemeente Leeuwarden als onderdeel van het VIC-plan per jaarrekeningproces een risicoanalyse heeft opgesteld. In deze analyse staan de frauderisico's benoemd en wordt de koppeling met de beheersmaatregelen gelegd, waarmee het specifieke risico (gedeeltelijk) wordt gemitigeerd. Deze (fraude)risico's worden jaarlijks door de VIC, als onderdeel van het VIC-plan, met de controllers van de domeinen en de gemeentesecretaris besproken. Wij adviseren u om de volgende acties te ondernemen als vervolgstap:

- Opstellen van een integrale frauderisicoanalyse.
- Betrekken van niet-financiële medewerkers bij het opstellen van deze analyse waardoor (meer) inzicht ontstaat in de operationele frauderisico's.
- Maken van een koppeling tussen de frauderisico's en de interne beheersmaatregelen, waarbij het VIC-plan als een startpunt kan worden gebruikt.

- Vaststellen van de werking van de interne beheersmaatregelen die de (fraude)risico's mitigeren, dan wel het uitvoeren van gerichte gegevensgerichte werkzaamheden.
- Opnemen van de monitoring en actualiseren van de frauderisicoanalyse in de algehele P&C-cyclus, met als doel ervoor zorgen dat de frauderisico's periodiek en op alle gewenste niveaus binnen de gemeente de vereiste aandacht krijgt.

Geconstateerde tekortkomingen in de interne beheersing met een frauderisico voor de jaarrekeningcontrole 2021 tot gevolg

In het controleplan hebben wij onze risico-inschatting (inclusief de frauderisico's) voor de jaarrekening 2021 gedeeld, waaronder een frauderisico rondom de crediteurenstamgegevens. Als onderdeel van de tussentijdse controle hebben wij inzicht verkregen in de processen hieromtrent. Uit onze werkzaamheden voor het inkoop- en betaalproces blijkt dat *in opzet* functiescheiding rondom het wijzigen van crediteurenstamgegevens (c.q. rekeningnummers van leveranciers) bestaat. Medewerkers die rechten hebben tot het wijzigen van deze stamgegevens hebben geen rechten in het betaalproces (en in de betaalapplicatie van de bank) en visa versa. Echter, uit de werkzaamheden van de IT-Audit blijkt dat functioneel beheerders van Coda/Corsa mutatierechten in de onderliggende databases hebben. Dit heeft tot gevolg dat, voor de jaarrekeningcontrole, niet op bovenstaande functiescheiding kan worden gesteund. Hierdoor blijft het vermelde frauderisico in ons controleplan voor de jaarrekeningcontrole 2021 van toepassing.

- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing
- Fraude en wet- en regelgeving**
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

Verantwoordelijkheden rondom fraude

Belangrijk om te weten

De primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving ligt bij zowel de raad (als toezichthoudend orgaan) als het college (als bestuurlijk orgaan). In [dit interview](#) bespreken we verantwoordelijkheden van toezichthouders en bestuurders met twee ervaren commissarissen. Hoewel hier over het bedrijfsleven gesproken wordt, is dit wel degelijk ook relevant voor gemeenten.

Verantwoordelijkheden van de accountant

Als uw accountant is het onze verantwoordelijkheid om onze controle te plannen en uit te voeren om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten, ongeacht of deze zijn veroorzaakt door fraude of fouten, rekening houdend met het toepasselijke wet- en regelgevingskader. Vanwege de inherente beperkingen van een controle is er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet worden ontdekt.



Klik [hier](#) voor het volledige interview



- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing
- Fraude en wet- en regelgeving
- IT-ontwikkelingen**
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

IT: ontwikkelingen, risico's en interne beheersing (1/2)

Wij hebben ons begrip geactualiseerd van IT-ontwikkelingen en de algemene IT-beheersmaatregelen (ITGC's) die de IT-risico's beheersen rondom uitbestede IT-diensten, wijzigingsbeheer, autorisatiebeheer, uitgebreide rechten, toegangsbeveiliging en continuïteit.

Gemeente Leeuwarden neemt acties voor het opvolgen van bevindingen

De IT-auditor van de VIC (3^e lijn) heeft in het voorjaar 2021 een IT-audit uitgevoerd, waarbij inzicht is verkregen in de opzet en het bestaan van de ITGC's en is vastgesteld of de geconstateerde tekortkomingen in de IT-omgeving (en individuele applicaties) zijn opgevolgd. Wij hebben kennisgenomen van deze uitkomsten en op basis hiervan de reikwijdte van onze werkzaamheden bepaald. In ons controleplan staat een overzicht van de reikwijdte van onze IT-audit 2021. Ten opzichte van het controleplan is de reikwijdte ongewijzigd.

In het overzicht hiernaast staat een weergave van de uitkomsten van onze werkzaamheden rondom de opzet en (deels) het bestaan van de ITGC's en in hoeverre hierbij tekortkomingen zijn geconstateerd. Onze algemene conclusie is dat gemeente Leeuwarden, voor de applicaties binnen de reikwijdte van onze controle, opvolging aan een aantal geconstateerde tekortkomingen heeft gegeven. Voor een aantal openstaande tekortkomingen heeft gemeente Leeuwarden een plan van aanpak gemaakt met als doel in 2022 opvolging aan de tekortkomingen te geven.

Zoals uit het overzicht hiernaast blijkt, hebben wij voor PDC & MensCentraal op dit moment geen conclusies geformuleerd. Deze conclusies zijn afhankelijk van de uitkomsten van de ISAE 3402 type II rapportage van Lost Lemon.

Uitgaande van de conclusies van onze IT-Audit hanteren wij voor de jaarrekeningcontrole 2021 hoofdzakelijk een gegevensgerichte aanpak.

- Tekortkomingen met impact op de controle
- Tekortkomingen zonder impact op de controle
- Geen tekortkomingen geconstateerd
- Nog niet bekend vanwege ISAE 3402 type II rapportage

		Algemene IT-beheersingsmaatregelen				
		Wijzigings-beheer	Autorisatie-beheer	Uitgebreide rechten (applicatie en database)	Wachtwoord-beleid	Continuïteit van gegevens-verwerking
Applicatie	Generiek/netwerk					
	Coda					
	Corsa					
	PDC & MensCentraal					

- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing
- Fraude en wet- en regelgeving
- IT-ontwikkelingen**
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces

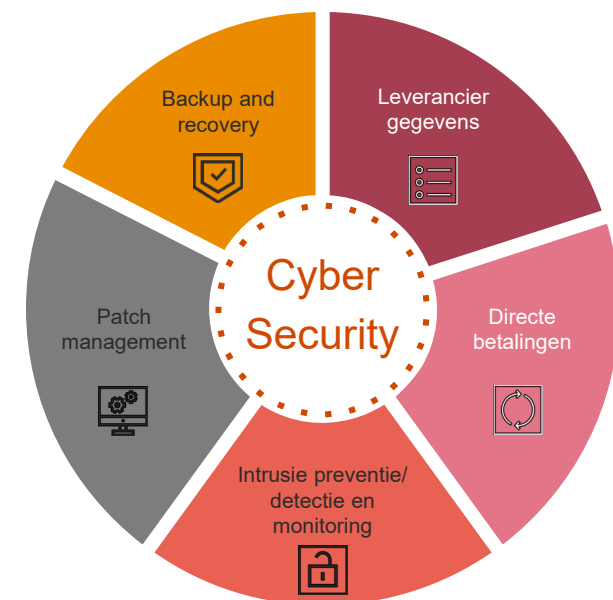
Toenemende aandacht voor cybersecurity

De afgelopen periode hebben wij gesproken met uw Chief Information Security Officer (CISO) en kennisgenomen van documentatie, met als doel ons begrip te actualiseren van de wijze waarop gemeente Leeuwarden cyberrisico's adresseert. Wij hebben begrepen dat in 2021 het informatiebeveiligingsbeleid is herzien en dat aandacht wordt besteed aan het verhogen van het bewustzijn bij medewerkers. Daarbij hebben we specifiek naar cyberrisico's, zoals opgenomen in het figuur hiernaast, gekeken.

Wij concluderen dat gemeente Leeuwarden aandacht heeft voor de juiste en belangrijkste onderwerpen rondom cybersecurity en dat ten opzichte van voorgaande jaren sprake is van groei in volwassenheid. Er lopen verschillende projecten (zoals het verbeteren van netwerksegmentering en het implementeren van striktere toegang tot het netwerk voor vertrouwde apparaten. Daarnaast is Leeuwarden voornemens om in 2022 een simulatie van een hackaanval ("red teaming") uit te voeren. Verdere stappen kunnen worden gezet door het vormgeven van cybersecurity overeenkomstig het drielijnenmodel en hierbij een Plan-Do-Check-Act-cyclus in te richten waardoor securitymaatregelen continue worden verbeterd. Daarnaast zien we landelijk dat er veel focus uitgaat naar onder andere de beveiliging van belangrijke data, zoals persoonsgegevens en financiële data.

Gemeente Leeuwarden kijkt, als onderdeel van [de algehele organisatieontwikkeling](#), ook naar de positionering van de CISO en de functionaris gegevensbescherming (FG). Dit om zoveel mogelijk synergie te bereiken. Als onderdeel hiervan adviseren wij ook aandacht te hebben voor het takenpakket van beide functionarissen, zodat de focus verschuift van een uitvoerende rol in de organisatie naar een controlerende en adviserende rol. Hierdoor zal de CISO (nog) meer toegevoegde waarde voor gemeente Leeuwarden gaan krijgen.

Uit de gesprekken met de CISO blijkt dat er, tot op heden, in het jaar 2021 geen significante cyberincidenten en/of datalekken bij gemeente Leeuwarden hebben plaatsgevonden.



Figuur: Cyber Security risico's

- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing
- Fraude en wet- en regelgeving
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording**
- Het controleproces

Rechtmatigheidsverantwoording heeft uw aandacht

De invoering van de rechtmatigheidsverantwoording

Het college was altijd al verantwoordelijk voor het rechtmatig handelen van de gemeente. Maar in de nieuwe situatie – na de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording over 2022 – neemt het de expliciete verantwoordelijkheid en legt het hierover in de jaarrekening verantwoording af aan de raad. De landelijk veelgehoorde term ‘het moest van de accountant’ zal hiermee hopelijk tot het verleden behoren. De kaderstellende en controlerende taak van de raad op de financiële rechtmatigheid van transacties krijgt hierdoor weer extra aandacht.

De implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording is onderhanden

Gemeente Leeuwarden heeft het plan van aanpak in het najaar 2021 geactualiseerd. Tijdens de tussentijdse controle hebben wij kennisgenomen van het aangepaste plan en wij kunnen concluderen dat de afgelopen maanden stappen zijn gezet. Het plan van aanpak is in vergelijking met andere gemeenten in een vergevorderd stadium. In het plan is voldoende aandacht voor de rollen en verantwoordelijkheden, de planning van de te nemen stappen en de scope van de jaarrekeningposten voor de rechtmatigheidsverantwoording én de In Control Statement (ICS). De komende periode staat in het teken van het vaststellen van de normenkaders voor 2021 en 2022 en de verantwoordingsgrens voor 2021 door het college respectievelijk de raad. De verantwoordingsgrens blijft (indien conform wordt vastgesteld) op 0% met een ondergrens van €250.000. Voor de verdere vormgeving van het plan om daadwerkelijk een rechtmatigheidsverantwoording af te geven, hebben wij de volgende aanbevelingen:

- Het voor het eind van dit jaar afronden van het plan van aanpak, inclusief een bijbehorend werkprogramma 2022.
- Operationaliseer het normenkader door het opstellen van een concreet toetsingskader. Dit als basis voor het werkprogramma 2022.

af over de inhoud en de stand van zaken met betrekking tot de rechtmatigheidsverantwoording.

Wij adviseren ook de raad actief en frequent te (blijven) informeren over de stand van zaken rondom de implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording. Zie ook de blog van onze sectorvoorzitter Martine Koedijk over de rol van de raad bij de [rechtmatigheidsverantwoording](#).

Het jaar 2021 als pilot voor de rechtmatigheidsverantwoording

Voor gemeente Leeuwarden is het jaar 2021 het proefjaar voor de rechtmatigheidsverantwoording én het In Control Statement. Hierbij zal per proces worden beoordeeld wat de mate van diepgang gaat worden van de pilot (wel of geen onderdeel). Daar heeft Leeuwarden als doel dat de verantwoordelijke managers een managementverklaring over de rechtmatigheid verstrekken, waarbij indien dit mogelijk is ook de interne beheersing wordt betrokken. Het is positief dat Leeuwarden al zo actief aan de slag gaat. Hiermee kan daadwerkelijk worden proefgedraaid en kunnen managers ook inzichtelijk krijgen wat nodig is om een dergelijke verklaring af te geven.

Het verstrekken van deze verklaringen is een arbeidsintensief proces. Er bestaat een risico dat meerdere verklaringen (op de rechtmatigheid) niet volledig zullen zijn als gevolg van deze intensiteit. Op het moment dat niet alle verklaringen (tijdig) kunnen worden gerealiseerd, adviseren wij gemeente Leeuwarden proactief keuzes te maken in de processen. Het is wenselijker om een rechtmatigheidsverantwoording voor een aantal processen volledig af te ronden in plaats van openstaande punten in meerdere verantwoordingen te hebben.

- Inleiding
- Onze kernboodschappen
- De interne beheersing
- Fraude en wet- en regelgeving
- IT-ontwikkelingen
- Rechtmatigheidsverantwoording
- Het controleproces**

Het controleproces en voorbereidingen voor de eindejaarscontrole

Om aan uw behoeften te kunnen voldoen en het proces voor de jaareindecontrole verder te kunnen verbeteren, vinden we het belangrijk om het proces periodiek te evalueren en onze bevindingen met u te delen. In het controleplan 2021 is een samenvatting van ons plan van aanpak voor de jaarrekeningcontrole 2021 met u gedeeld. Wij hebben het controleplan met de organisatie en de auditcommissie besproken. Daarnaast hebben wij de afgelopen periode met uw organisatie de jaarrekeningcontrole 2020 geëvalueerd, de planning meer in detail (onder andere tijdspad voor de tussentijdse werkzaamheden) vormgegeven en staat de moduleplanning voor de jaarrekeningcontrole binnenkort op onze gezamenlijke agenda.

Onze samenwerking

Gedurende afgelopen periode ondervonden we een goede samenwerking met de organisatie. Bij de tussentijdse controlewerkzaamheden ervaren wij dat de opgevraagde documentatie in het algemeen tijdig en van voldoende kwaliteit is aangeleverd. Uit deze werkzaamheden blijken geen indicaties voor materiële bevindingen in de jaarrekening en/of wijzigingen in ons controleplan.

Client Connect

Om u te ondersteunen bij uw voorbereidingen van de jaareindecontrole, hebben wij met uw organisatie afspraken gemaakt over een gedetailleerde lijst te ontvangen specificaties, uw Handboek Jaarstukken.

Uw organisatie heeft een voorstel voor de lijst gemaakt en deze lijst is besproken met de coördinatoren in de 2^e en 3^e lijn. Wij zullen ervoor zorgen dat de lijst op korte termijn in Client Connect wordt gezet. Een tijdige levering van alle items voor aanvang van de controle is nodig voor een soepel controleproces en om overschrijdingen te voorkomen.

Huidige uren versus geplande uren

In het onderstaande overzicht staat een vergelijking tussen de geplande uren ten tijde van het controleplan 2021 en de verwachte uren op basis van de ontwikkelingen in de afgelopen periode. De afgelopen periode hebben geen ontwikkelingen plaatsgevonden die invloed hebben op het aantal uren voor de jaarrekeningcontrole 2021.

Rol	Totaal aantal geplande uren	Totaal aantal verwachte uren
Partner/ sr director	100	100
(Senior) manager	400	400
Overige teamleden	1.000	1.000
Totaal	1.500	1.500