

Managementletter 2019

Provincie Noord-Holland

1 november 2019

Aan het college van gedeputeerde staten
Van de Provincie Noord-Holland
T.a.v. mevrouw R.M. Bergkamp
Postbus 3007
2001 DA HAARLEM

Datum:
1-11-2019

Behandeld door:
drs. M.E. Dubbelman RA

Ons kenmerk:
975

Onderwerp:
Managementletter 2019

Geacht college,

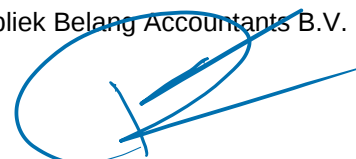
Wij hebben de interim controle 2019 voor Provincie Noord-Holland uitgevoerd. Deze managementletter bevat onze belangrijkste bevindingen en aanbevelingen, bedoeld om uw bedrijfsvoering te optimaliseren en de kwaliteit van de jaarrekening te versterken.

Deze brief is bestemd voor het college van gedeputeerde staten en het management van de Provincie Noord-Holland.

Graag lichten wij onze rapportage nader aan u toe.

Hoogachtend,

Publiek Belang Accountants B.V.



drs. R.D.H. Killeen RA MGA

Bijlagen: één

Managementletter 2019

Inleiding

Met de opdrachtbevestiging van 24 juli 2019 hebben wij opdracht gekregen tot het controleren van de jaarrekening 2019. Voor de wederzijdse verantwoordelijkheden verwijzen wij naar de opdrachtbevestiging. Het college van gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor de interne beheersing zodat de jaarrekening wordt opgemaakt zonder afwijkingen van materieel belang door fraude of fouten. Vanuit onze natuurlijke adviesfunctie leveren wij met deze managementletter een bijdrage aan het zelf controlerende vermogen van uw organisatie om de kwaliteit van de jaarrekening te versterken.

De interim controle richt zich op de opzet, het bestaan en (waar mogelijk en relevant) de werking van maatregelen van administratieve organisatie en interne beheersing, voor zover van belang voor onze jaarrekeningcontrole. Het doel van deze controle is dat wij een oordeel geven over de jaarrekening. De controle is niet gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de interne beheersing als geheel.

Onze conclusie

Uw koers is goed, het tempo mogelijk te hoog

- Uw verbeterprogramma dekt aandachtspunten goed af, u pakt verbeteracties in 2019 goed op
- Ervaringen uit controle 2018 leiden tot beter uitgangspunt voor jaarrekening 2019
- Tempo van acties vraagt aandacht om overbelasting van uw organisatie te voorkomen
- Zorgvuldige timing (niet te vroeg) van de jaarrekeningcontrole biedt ruimte voor goede voorbereiding

Het opstelproces en de controle van de jaarrekening 2018 heeft veel van uw organisatie gevraagd. Onze eerstejaarscontrole signaleerde diverse aandachtspunten. Dit heeft geleid tot uw verbeterprogramma voor de jaarverslaggeving, het financiële beheer en de interne beheersing. De koers die is ingezet is goed en geeft vertrouwen dat het zicht op de risico's, de inrichting van processen, de maatregelen van interne beheersing en de sturings- en verantwoordingsinformatie verbeteren.

Het verbeterd inzicht van uw organisatie in de verslaggevingseisen en de doorgevoerde correcties in de jaarrekening 2018 zijn goed toepasbaar in het komende jaarrekeningtraject. De opgedane kennis wordt gebruikt bij het voorbereiden van de jaarrekeningcontrole 2019. Dit zal veel vragen en correcties voorkomen.

De bevindingen over het financieel beheer en de interne beheersing zijn voortvarend opgepakt. Het overkoepelend project "Financiële hygiëne" zet met 4 deelprojecten concrete verbeteracties in gang, zodat uw provincie beter "in control" komt.

De verbeteracties zijn veelomvattend, kennen een onderlinge samenhang en afhankelijkheid en raken een groot deel van uw organisatie. Het is duidelijk dat deze verbeteracties niet allemaal in korte tijd kunnen worden uitgevoerd en afgerond. Hiervoor is meer tijd nodig. Uw provincie bepaalt zelf de ambitie en het gewenste tempo van het verbetertraject. Wij realiseren ons dat de verschillende projecten en het grote aantal actiepunten door medewerkers als zwaar worden ervaren. Dit leidt mogelijk tot verminderd draagvlak voor de te realiseren verbeteringen en kan risico's inhouden voor de realisatie van beoogde verbeteringen.

Managementletter 2019

Wij blijven met uw organisatie in gesprek om samen accenten te leggen die voor de verslaggeving en controle essentieel zijn. Ook tijdens de afgelopen interimcontrole hebben wij de afstemming over belangrijke onderwerpen en vraagstukken vanuit uw provincie als proactief en constructief ervaren.

Zorgvuldige planning van de jaarrekeningcontrole 2019 is belangrijk. Wij adviseren voldoende tijd uit te trekken voor samenstellen van en de interne kwaliteitscontrole op de jaarrekening voorafgaand aan onze controle. Wij denken dat een latere start van onze controle ten opzichte van 2018 betere kansen biedt op een tijdige afronding van het totale jaarrekeningtraject.

Verder vragen wij uw aandacht voor:

- tijdige afronding van de verbijzonderde interne controle over het jaar, om te voorkomen dat samenloop ontstaat met de controle van de jaarrekening 2019. Wij stellen voor om afspraken te maken over een tweede interimcontrole in december.
- de voortgang in verbeteringen op het gebied van ICT-beheermaatregelen, gelet op het belang van een goed beveiligde IT-omgeving voor uw bedrijfsvoering en informatievoorziening.

Aandachtspunten 2019

Door de intensiteit van ons controleproces over 2018 en de gehanteerde integrale aanpak zijn vorig jaar geen belangrijke onderwerpen buiten beeld gebleven. Over 2019 worden daarom geen belangrijke nieuwe tekortkomingen gesignaleerd, zodat onze managementletter in belangrijke mate het karakter heeft van een voortgangsrapportage op bevindingen uit 2018.

Aandachtspunten uit de controle 2019 zijn:

Aandachtspunten 2019

Verdeelsleutels investeringen – onderhoud

De verantwoording van investeringen in en onderhoud van wegen en vaarwegen vraagt om een scherp onderscheid tussen bedragen die dienen te worden geactiveerd en afgeschreven of direct ten laste van de exploitatie moeten worden gebracht. Uw organisatie werkt aan een systematiek die zo goed mogelijk rekening houdt met het voorgeschreven onderscheid en tegelijk de praktische uitvoerbaarheid van verantwoording en administratie borgt.

Conversieplan

Het vereenvoudigen van de financiële informatievoorziening is onderdeel van uw verbeterprogramma. Herimplementatie van het SAP-systeem per 1 januari 2020 is één van de maatregelen. Dit noodzaakt tot een conversie per 1 januari 2020. Voor het samenstellen en de controle van de jaarrekening 2019 zal voor een deel informatie worden gebruikt uit de situatie na conversie. Het is nodig om goede aansluiting te houden tussen

Aanbeveling

Op basis van een conceptnotitie over de methodiek van administratie en verantwoording hebben wij geadviseerd om de door de Provincie opgestelde ramingen die ten grondslag liggen aan de aanbesteding van gecombineerde werken (investeringen en onderhoud) te hanteren voor het de toe te passen verdeling.

Op basis van het Conversieplan Herimplementatie SAP-ECC hebben wij met uw organisatie besproken welke eisen de controle van de jaarrekening 2019 stelt aan de op te leveren informatie. Wij hebben begrepen dat uw organisatie gevraagde informatie en

Managementletter 2019

de situatie voor en na conversie om het samenstel- en controleproces van de jaarrekening 2019 soepel te laten lopen.

specificaties op basis van de nu geplande conversie kan leveren.

Waardering van gronden

De presentatie en waardering van de gronden in uw jaarrekening kan verschillen naargelang het doel dat u als provincie beoogt met het grondbezit. De Notitie Materiële Vaste Activa van de Commissie BBV schrijft voor hoe gronden worden gewaardeerd en gepresenteerd. Dit leidt tot de volgende aandachtspunten:

- De Commissie BBV bepaalt dat de kosten van grond die onderdeel is van de openbare weg hetzelfde wordt behandeld als de kosten van de aanleg van de weg zelf. Openbare wegen werden tot 2017 bij voorkeur niet geactiveerd. Vanaf 2017 worden investeringen in maatschappelijk nut wel geactiveerd en afgeschreven. Voor de ondergrond zou dit leiden tot afschrijving op de ondergrond. De notitie stelt echter dat op grond niet wordt afgeschreven. Momenteel heeft de Commissie BBV een vraag onderhanden over de omgang met de ondergrond van wegen.
- Gronden die worden aangemerkt als Materiële Vaste Activa met een maatschappelijke functie worden gewaardeerd tegen (lagere) marktwaarde als voornemen tot verkoop bestaat.
- Voor de ondergrond van wegen adviseren wij om het antwoord van de Commissie BBV af te wachten, voordat u het activerings- en afschrijvingsbeleid aangepast.
- Voor de waardering van strategische gronden en NNN-gronden adviseren wij na te gaan of sprake is van een voornemen tot verkoop van deze gronden. Als dit voornemen aanwezig is, dan is onderbouwing van de marktwaarde door een actuele taxatie nodig.

Financiële verordening

De financiële verordening bevat de belangrijkste uitgangspunten voor uw financieel beleid en beheer. In 2019 is de financiële verordening geactualiseerd, waarin onder meer gewijzigde afschrijvingstermijnen voor activa zijn opgenomen.

Wij hebben kennis genomen van een concept van de geactualiseerde verordening. Vanuit onze natuurlijke adviesfunctie hebben wij enkele aanpassingen geadviseerd die bijdragen aan de praktische uitvoerbaarheid van de verordening.

Overhead

De notitie overhead van de Commissie BBV onderscheidt verschillende categorieën overhead in de begroting en jaarrekening. Op onderdelen is de notitie overhead en/of de aanvullende beantwoording van vragen onduidelijk of lasten als overhead dienen te worden beschouwd. Bij de controle van de jaarrekening 2018 heeft uw organisatie een toerekening uitgewerkt, die naar onze mening voldoet aan de voorschriften op dit punt.

Voor de lasten van bestuursadvisering en bestuursondersteuning is het relevant of deze betrekking hebben op inhoudelijke taken. Met uw organisatie is afgesproken de toerekening van overhead in 2019 te baseren op een onderbouwde analyse van de niet-inhoudelijke taken van deze medewerkers.

Voor de toerekening van lasten van bestuursadvisering en bestuursondersteuning is ons gevraagd of deze tot de overhead moeten worden gerekend.

Administratievoering

Niet alle bankmutaties worden tijdig in de financiële administratie verwerkt. Hierdoor sluit het banksaldo volgende de administratie niet aan op het feitelijke banksaldo.

Wij adviseren om bankmutaties altijd te verwerken, zodat de financiële administratie betrouwbaar is.

Managementletter 2019

Bijdragen Openbaar vervoer

Uw provincie verleent concessies aan voor openbaar vervoer. De provincie rekent jaarlijks af met de vervoerder. De accountant van de vervoerder controleert de informatie die nodig is voor het maken van de afrekening. De verantwoording moet volgens het protocol de reizigerskilometers en vervoersopbrengsten vermelden. Wij hebben de verantwoordingen van 2 van de 3 verleende concessies over 2018 ontvangen. Daarin worden de reizigerskilometers niet vermeld. Van de derde concessie heeft de provincie nog geen gecontroleerde verantwoording ontvangen.

Wij adviseren u na te gaan of de door de vervoerder opgestelde verantwoordingen voldoen aan de gemaakte afspraken en om de afrekeningen 2018 en 2019 van de concessie te controleren.

Opvolging aanbevelingen 2018

De bevindingen in onze managementletter 2018 zijn deels opgelost tijdens het jaarrekeningtraject 2018. De resterende aanbevelingen uit onze managementletter 2018, aangevuld met onze aanbevelingen in het verslag van bevindingen 2018 hebben wij hierna opgenomen en voorzien van de opvolging per medio oktober 2019. Over de opvolging van onze aanbevelingen wordt op goede en gestructureerde wijze intern periodiek gerapporteerd aan directie en bestuur.



Aanbeveling is adequaat opgepakt en aanbeveling is hiermee afgedaan.



Aanbeveling is (deels) opgepakt maar implementatie is nog niet afgerond/vast te stellen.



Deze aanbeveling is nog niet opgepakt. Het blijft naar onze mening van belang om spoedig invulling te geven aan opvolging van onze aanbeveling.

Aanbevelingen uit 2018

Status Beoordeling follow-up

Risicomanagement en procesinrichting

1. Verbeter risico management door procesbeschrijvingen te baseren op risicoanalyses en beschrijf de keycontrols
2. Maak frauderisicobeheersing en -preventie zichtbaar onderdeel van uw interne beheersing
3. Breng voldoende functiescheiding aan in processen zoals inkopen en memoriaalboekingen.



1. Volgens het verbeterprogramma worden de belangrijkste processen in het 4^e kwartaal van 2019 beschreven. Daarbij wordt uitgegaan van een risicoanalyse per proces en wordt voor belangrijke risico's aangegeven welke beheersmaatregelen (key controls) gelden.
2. De frauderisico-analyse was tijdens onze interimcontrole nog niet beschikbaar. Uw organisatie richt op het opleveren van de frauderisico-analyse in het voorjaar van 2020
3. Wij adviseren bij het beschrijven van de processen aandacht te besteden aan de in onze managementletter over 2018 signaleerde doorbreking van functiescheiding.

Betrouwbaarheid ICT-omgeving

De ICT die relevant is voor financiële processen biedt onvoldoende basis om te kunnen vertrouwen op geautomatiseerde beheersmaatregelen en ondersteunt een meer procesmatige inrichting van de interne beheersing niet.



Tijdens onze interimcontrole 2019 waren van de 14 aanbevelingen uit onze managementletter volgens de voortgangsrapportage 5 aanbevelingen opgevolgd. Wij voeren met uw ICT-medewerkers in november een voortgangsgesprek. Vervolgens voeren wij in het voorjaar 2020, na opvolging van onze aanbevelingen, een hernieuwde ICT-audit uit en rapporteren u hierover aansluitend.

Wisselwerking lijnorganisatie en specialisten financiën en control/kennis ten behoeve van verantwoordingsinformatie

De wisselwerking tussen lijnorganisatie en specialisten op het gebied van financiën en control moet beter, zodat de administratie de juiste weerslag



In uw verbeterprogramma is aandacht voor opleiding van medewerkers en het verbreden van kennis over financiën in interne beheersing in uw organisatie. De komende tijd zal in het teken staan van het instandhouden en verder verdiepen van de kennis om deze in de dagelijkse praktijk toe te passen.

Managementletter 2019

geeft van feitelijke activiteiten en transacties. De financiële kennis om belangrijke (financiële) processen betrouwbaar te verantwoorden moet breder in uw organisatie worden belegd.

Tussentijdse informatie en periode-afsluiting



1. De provincie beschikt niet over goede tussentijdse financiële sturings- en verantwoordingsinformatie.
2. De routine met periode-afsluiting is beperkt tot de jaarcijfers.

1. Met budgethoudersgesprekken wordt binnen het verbeterprogramma gewerkt aan beter en actueler inzicht in de uitputting van budgetten en de stand van verplichtingen.
2. Medio 2019 is een tussentijdse afsluiting gemaakt, deze was ten tijde van onze interimcontrole nog niet volledig afgerond

Opsteltraject jaarrekening



1. Het opsteltraject van de jaarrekening vergt veel tijd. Hierdoor is te weinig tijd beschikbaar voor een goede interne controle op de concept-jaarrekening die voor accountantscontrole wordt aangeboden.
2. De omvang van de jaarstukken en de mate van detail van verslaggeving verminderen het inzicht en bemoeilijken het doorvoeren van correcties.

1. Wij adviseren u meer tijd uit te trekken dan vorig boekjaar voor het totale samensteltraject van de jaarstukken en onze controle later te laten starten. Daardoor ontstaat ruimte voor een goede interne kwaliteitscontrole op uw jaarrekening en jaarrekeningdossier.
2. Over de omvang van de jaarstukken hebben wij met uw organisatie gesproken bij de evaluatie van de controle 2018 en daarbij concrete suggesties gedaan voor compactere jaarstukken. U analyseert tevens of de rapportagetool die u gebruikt overzichtelijker en compacter cijfermatige overzichten faciliteert.

Inrichting financiële administratie

De inrichting van de financiële administratie is complex.



Zie hiervoor onder aandachtspunten 2019 "Conversieplan".

(Verbijzonderde) interne controle

Voor onze controle maken wij in belangrijke mate gebruik van de VIC. Tijdige beschikbaar van de uitkomsten van de VIC is nodig voor tijdige uitvoering en afronding van onze accountantscontrole.



De VIC is in 2019 verder ingevoerd in uw organisatie, waarbij de ambitie is om meer decentrale voorbereiding en uitvoering van de interne controles (onderdeel van de lijnorganisatie) te laten plaatsvinden. In 2019 zijn diverse initiatieven genomen om de kwaliteit van de interne beheersing te verstevigen, door opleiding en informatieverstrekking op onderwerpen die in de VIC over 2018 veel tijd hebben gekost.

Wij zien een duidelijke verbetering van de kwaliteit van VIC en documentatie ten opzichte van 2018. Als voorbeelden noemen wij de onderbouwing van de controle op inkoopkosten en de kwalitatief goede data-analyse op salariskosten, waarmee ook tijdrovende detailcontroles worden beperkt. Door het werken met specifieke onderwerpen die als "business dossier" worden gecontroleerd wordt ook de omvang van de steekproeven beperkt.

Als aandachtspunten noemen wij:

Managementletter 2019

- De voortgang in VIC detailcontroles op salarissen was tijdens onze interimcontrole nog (te) beperkt. Tijdige afronding van detailcontroles voor start van het jaarrekeningproces is van groot belang.
- De VIC op de opbrengststromen dient nog plaats te vinden. Wij spraken af dat deze controles over het boekjaar 2019 voor het gehele jaar ineens achteraf kunnen plaatsvinden.
- Er is een duidelijk verband tussen het project Procesbeschrijvingen en de VIC. Ook uw VIC is voor de werkzaamheden afhankelijk van een goed inzicht in de processen en het verloop van boekingsgangen. Tijdige beschikbaarheid van de belangrijkste procesbeschrijvingen bevordert de effectiviteit van uw VIC.

Materiële Vaste Activa

1. De provincie heeft geen vaste activa administratie.
2. De afschrijvingstermijn van 25 jaar voor vaste activa met maatschappelijk nut (zoals wegen en kunstwerken) komt niet overeen met de verwachte economische gebruiksduur.



1. De inrichting van een activamodule ingaande 2020 is onderdeel van uw verbeterprogramma.
2. De afschrijvingstermijnen zijn in de jaarrekening 2018 herzien en zijn opgenomen in de nog vast te stellen financiële beheersverordening.

Volledige en juiste verantwoording inkomende subsidies

De provincie ontvangt van diverse subsidiegevers subsidie. Er is geen sprake van een centrale registratie van inkomende subsidies. Verder is de functie om de volledigheid van inkomende subsidies te bewaken is binnen uw organisatie niet belegd.



Het zorgen voor een volledige registratie van inkomende subsidies is onderdeel van het project Procesbeschrijvingen. Totdat de volledigheid van inkomende subsidies in een primaire (subsidie)registratie is geborgd adviseren wij de periodieke interne analyse zoals deze bij het opstellen van de jaarrekening 2018 is uitgevoerd te blijven uitvoeren.

Juiste toerekening van subsidieelasten

In de huidige situatie volgt uw provincie niet het stelsel van baten en lasten bij het verantwoorden van subsidieelasten. Verwerking van de subsidieelasten in overeenstemming met het stelsel van baten en lasten heeft naar verwachting een materiële invloed op uw financiële positie en jaarresultaat.



Het Ministerie van BZK staat toe dat voor het boekjaar 2019 dezelfde systematiek wordt gehanteerd als voor 2018 en eerder. Het IPO overlegt namens de provincies met de Commissie BBV en het Ministerie van BZK om na te gaan hoe met deze toerekening over 2020 en verder moet worden omgegaan.

Onderscheid investeringen en groot onderhoud

De kosten van (groot) onderhoud komen ten laste van de exploitatie en de uitgaven die verband houden met bijvoorbeeld het vergroten van de capaciteit en/of het verlengen van de levensduur worden op de balans opgenomen. Dit vraagt een scherp onderscheid bij het verantwoorden van de geldstromen die samenhangen met onderhoud van (met name) wegen en vaarwegen.



Zie hiervoor onder aanbevelingen 2019 “verdeelsleutels investeringen-onderhoud”.

Bijlage 1: De opdracht die u ons heeft verstrekt

Binnen het kader van de overeenkomst tussen Provincie Noord-Holland en Publiek Belang Accountants B.V. tot het controleren van uw jaarrekening bevestigen wij formeel elk jaar de onderlinge afspraken met een opdrachtbevestiging. Met de opdrachtbevestiging heeft u ons op meer gedetailleerde wijze opdracht gegeven tot het controleren van de jaarrekening. De doelstelling van de controle is het afgeven van een controleverklaring bij de jaarrekening. Onze controleaanpak bestaat in hoofdlijnen uit drie fasen: de risicoanalyse, de interim controle en de jaarrekeningcontrole.

Gezamenlijke risicoanalyse als basis

Onze controle start met het maken van een analyse van de risico's waar u mee te maken heeft. Deze risicoanalyse zien wij als een gezamenlijke actie van ons controleteam en vertegenwoordigers van uw organisatie en maakt deel uit van ons pre-auditgesprek. Het doel hiervan is om op basis van gezamenlijke kennis van uw organisatie en uw omgeving tot een zo volledig en bruikbaar mogelijke risicoanalyse te komen, die als basis voor de verdere controlewerkzaamheden kan dienen. Het gaat hierbij primair om de externe risico's en de risico's in de bedrijfsvoering. Bij deze inventarisatie ligt primair de focus op de risico's op afwijkingen van materieel belang in de jaarrekening als gevolg van fraude of fouten.

Interim controle

Onze risicoanalyse en de daarop gebaseerde controleaanpak richten zich niet uitsluitend op de jaarrekening zelf, maar ook op het systeem van interne beheersing. Hoe beter dat systeem functioneert, hoe meer zekerheid er bestaat dat de opgeleverde informatie betrouwbaar is, zowel tussentijds als bij de jaarrekening. Wij onderzoeken tijdens de interim controle de procesrisico's, om te bepalen of hierin voldoende beheersmaatregelen (de AO/IB) zijn getroffen. Het product van deze fase van de controle is een managementletter met daarin opgenomen verbeterpunten ter verdere optimalisatie van de interne beheersing.

Volledigheidshalve merken wij op dat onze analyse en evaluatie is uitgevoerd in het kader van de door u verstrekte opdracht tot controle van de jaarrekening. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de accountant toegepaste oordeelsvorming, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude of fouten. Bij het maken van deze risico-inschattingen neemt de accountant de interne beheersing in aanmerking die relevant is voor het opmaken van de jaarrekening en voor het getrouwe beeld daarvan, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die passend zijn in de omstandigheden. Deze risico-inschattingen hebben echter niet tot doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing.

Hierdoor is onze analyse en evaluatie beperkter dan dat deze zou zijn geweest in het kader van een opdracht tot het geven van een oordeel over de opzet, het bestaan, de effectiviteit en de efficiency van de interne beheersing als geheel en bestrijkt daarom niet noodzakelijkerwijze alle in de interne organisatie vervatte tekortkomingen.

Jaarrekeningcontrole

Bij de jaarrekeningcontrole stellen wij vast of de jaarrekening is opgesteld volgens de geldende verslaggevingsvoorschriften, of de door u opgestelde jaarrekening een getrouw beeld geeft en of de baten, lasten en balansmutaties voldoen aan de eisen van rechtmatigheid zoals opgenomen in uw controleprotocol. Ook stellen wij vast dat de posten in de jaarrekening adequaat zijn toegelicht. Onze controle houdt niet in dat wij alle posten integraal controleren. Onze aanpak heeft als doel om belangrijke onjuistheden of onrechtmatigheden te ontdekken, rekening houdend met de toepasselijke materialiteitsgrenzen.

Het product van de jaarrekeningcontrole is de controleverklaring bij de jaarrekening en een verslag van bevindingen. In het verslag van bevindingen rapporteren wij fouten en onzekerheden die de vastgestelde rapportagetolerantie overschrijden en overige bijzonderheden die naar onze mening van belang zijn voor de behandeling van de jaarrekening (zoals governance, financiële positie, ontwikkeling resultaten en de kwaliteit van de interne beheersing).