Hebben de COSO-modellen toegevoegde waarde voor de Rijksoverheid?

Jan Droogsma

SAMENVATTING In dit artikel wordt ingegaan op de toegevoegde waarde van de COSO-modellen voor de interne beheersing bij de Rijksoverheid. De aanleiding voor dit artikel is de rapportage van de Algemene Rekenkamer bij het jaarverslag van het Rijk over 2005. In deze rapportage geeft de Algemene Rekenkamer een aantal aandachtspunten voor de ministeries met betrekking tot de interne beheersing. Teneinde een beeld te krijgen van de mogelijke ontwikkelpunten voor de interne beheersing in relatie tot deze aandachtspunten is de huidige stand van de interne beheersing bij de Rijksoverheid in beeld gebracht aan de hand van de COSO-modellen, de relevante wet- en regelgeving en een benchmark van het ministerie van Financiën. Hieruit komt naar voren welke belangrijke elementen van interne beheersing ten opzichte van de COSO-modellen wel en niet zijn geïmplementeerd bij de Rijksoverheid. Vervolgens wordt aan de hand van de COSO-modellen uiteengezet, welke mogelijkheden er zijn om de interne beheersing bij de Rijksoverheid verder te ontwikkelen. Hierbij is uitgegaan van de ambities die de Rijksoverheid heeft terzake van de implementatie van risicomanagement.

Bij het bepalen, uitwerken en realiseren van de ontwikkelpunten blijkt het Enterprise Risk Management Framework (ERMF) van COSO als belangrijk referentiekader te kunnen dienen. De conclusie van dit artikel is dat met name het ERMF van COSO een grote toegevoegde waarde kan hebben voor de interne beheersing bij de Rijksoverheid omdat met dit model een goede invulling kan worden gegeven aan de verdere ontwikkeling van met name het risicomanagement bij de ministeries.

Tot slot is aangegeven door wie deze ontwikkelpunten zouden moeten worden geïmplementeerd en worden suggesties gegeven voor nader onderzoek op het terrein van de interne beheersing bij de Rijksoverheid.

1 Inleiding

Op 18 mei j.l stond in het NRC Handelsblad een artikel met de titel "Effect onbekend van helft van wat overheid doet". Het artikel was opgesteld naar aanleiding van de Verantwoordingsdag[1] bij de Rijksoverheid[2]. Dat is wel even schrikken voor ons als belastingbetalers. U zult zich afvragen wat is er aan de hand bij de Rijksoverheid? Maar ook voor wetenschappers die zich bezighouden met onderzoek naar interne beheersing of mensen die zich beroepsmatig bezighouden met interne beheersing is dit een interessant krantenartikel.

De redactie van het NRC Handelsblad heeft deze informatie ontleend aan het rapport van de Algemene Rekenkamer[3] met de titel "Rijk verantwoord 2005" (2006). Hoofdlijn van dit rapport is dat de Algemene Rekenkamer de in het Financieel Jaarverslag 2005 van het Rijk opgenomen rekening van verplichtingen, uitgaven en ontvangsten en de saldibalans goedkeurt, maar dat de kwaliteit van de beleidsinformatie, hoewel deze informatie is verbeterd ten opzichte van vorig jaar, nog verder verbeterd kan worden. Zo stelt de Algemene Rekenkamer terzake van deze beleidsinformatie: "Op verschillende onderdelen is de verstrekte informatie ontoereikend, afwezig of te laat beschikbaar". Verder stelt de Algemene Rekenkamer dat er bij de meeste ministeries een (lichte) vooruit-

J. Droogsma RA is werkzaam als accountant bij de Departementale Auditdienst van het ministerie van Verkeer en Waterstaat, als coördinator-docent Bestuurlijke Informatieverzorging bij de Postgraduate School, opleiding Accountancy van de Vrije Universiteit te Amsterdam en als docent bij de Rijksacademie voor Financiën en Economie te Den Haag voor de opleidingen Comptabiliteitswet en Beheer en Management Control Frameworks. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

gang is in de bedrijfsvoering. Met name nieuwe uitvoeringstaken en automatisering zijn terreinen waarop de bedrijfsvoering is verslechterd bij enkele ministeries. Bij zes ministeries heeft de Algemene Rekenkamer ook nog tekortkomingen in de informatiebeveiliging geconstateerd.
In het rapport geeft de Algemene Rekenkamer de volgende aandachtspunten aan voor de ministeries:

- "een adequate implementatie en handhaving van het Voorschrift Informatiebeveiliging Rijksdienst. (...);
- het tot uitdrukking laten komen van de verantwoordelijkheid van het management in de verantwoording. Een passende verankering van deze verantwoordelijkheden in het management controlsysteem is daarbij onontbeerlijk;
- nadrukkelijke aandacht van de top van de organisatie bij inrichting van de informatievoorziening en de onderliggende technische voorzieningen;
- een goede verankering van toezicht en verantwoordingarrangementen."

Zijn de door de Algemene Rekenkamer gerapporteerde punten nieuw? Nee, deze punten kwamen ondermeer ook al naar voren uit de evaluatie van VBTB[4] (IOFEZ 2004) in 2005 en het Rapport Verantwoording en Verantwoordelijkheid (Werkgroep IBO Regeldruk en Controletoren, 2003-2004), dat in 2005 is uitgebracht naar aanleiding van het Interdepartementaal Beleidsonderzoek Regeldruk en Controletoren.

De door de Algemene Rekenkamer gerapporteerde punten vormen voor mij de aanleiding om de huidige regelgeving en interne beheersing bij de Rijksoverheid en de reeds ingezette acties voor verbetering van de interne beheersing te analyseren aan de hand van de modellen voor interne beheersing en risicomanagement van COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission). Het doel van deze analyse is na te gaan in hoeverre deze COSO-modellen toegevoegde waarde kunnen leveren voor de verdere ontwikkeling van de interne beheersing bij de Rijksoverheid.

De COSO-modellen die in dit artikel worden gebruikt als referentiekader[5] zijn het Internal Control Framework (ICF, COSO, 1992 - 1994) en het Enterprise Risk Management Framework (ERMF, COSO 2004).

Het artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 wordt ingegaan op de COSO-modellen als inleiding op de analyse van de interne beheersing bij de Rijksoverheid in paragraaf 3. In paragraaf 3 wordt de huidige vormgeving van de interne beheersing bij de Rijksoverheid geanalyseerd aan de hand van het Internal Control Framework (ICF). De basis voor deze analyse betreffen: de voor de interne beheersing relevante wet-en regelgeving, een eind 2004 door de directie Coördinatie Auditbeleid Departementen van het ministerie van Financiën uitgevoerde benchmark op de interne beheersing bij de ministeries (ministerie van Financiën, 2005; en geactualiseerd in 2006, ministerie van Financiën, zonder datum) en een brief van de minister van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer van 14 juli 2006 inzake aanpassingen van de comptabele regelgeving. Bij de analyse komt een aantal interessante verschillen naar voren die van invloed kunnen zijn op de effectiviteit van de interne beheersing bij de Rijksoverheid. De onderbouwing van deze analyse is opgenomen in bijlage 1 bij dit artikel. In paragraaf 4 kom ik op basis van de in paragraaf 3 beschreven analyse tot een aantal ontwikkelpunten die de effectiviteit van de interne beheersing bij de Rijksoverheid kunnen vergroten. Daarbij zal ik nagaan in hoeverre deze ontwikkelpunten kunnen worden uitgewerkt en gerealiseerd op basis van (de componenten van) de COSO-modellen. In paragraaf 5 zijn de samenvatting en de conclusies van het artikel opgenomen.

2 De COSO-modellen als modellen voor interne beheersing en risicomanagement

De doelstelling van het ICF is het geven van een referentiekader voor het inrichten en evalueren van de interne beheersing of internal control bij een organisatie. Internal control is door het COSO gedefinieerd als: *"A process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: effectiveness and efficiency of operations, reliablity of financial reporting and compliance with applicable laws and regulations"* (COSO 1992 – 1994, p. 13).

De componenten van het ICF zijn Control Enivronment, Risk Assessment, Control Activities, Information and Communication en Monitoring (COSO 1992 – 1994, p. 19).

De componenten van het ICF en de relatie daartussen kunnen als volgt worden samengevat.

- De *Control Environment* vormt het fundament voor de interne beheersing. Van belang hierbij is dat het management en de medewerkers integer zijn en zich overeenkomstig de waarden en normen van de organisatie gedragen, dat hier afspraken over zijn gemaakt

en dat medewerkers en het management worden aangesproken op afwijkingen van deze afspraken. Daarnaast is het van belang dat het management en de medewerkers deskundig zijn om de opgedragen taken te kunnen uitvoeren. Om de basis te leggen voor een goede samenwerking is het van belang dat er een eenduidige organisatiestructuur is en dat er een eenduidige toewijzing van verantwoordelijkheden en bevoegdheden heeft plaatsgevonden. Om één en ander te borgen is een goede toezichthoudende functie noodzakelijk en een goed personeelsbeleid.

- *Risk Assessment.* Om gericht invulling te geven aan de beheersingsmaatregelen teneinde de effectiviteit en efficiency van de processen, de betrouwbaarheid van de financiële rapportages en de naleving van wet- en regelgeving zoveel mogelijk te borgen worden vanuit deze doelstellingen van interne beheersing de risico's geformuleerd en wordt geanalyseerd welke gevolgen deze risico's kunnen hebben voor de doelstellingen.
- *Control Activities.* Afhankelijk van de mogelijke impact van de risico's op de doelstellingen worden al dan niet beheersingsmaatregelen getroffen. Risico's kunnen worden afgedekt via beheersingsmaatregelen, maar ze kunnen ook worden overgedragen aan andere partijen of geëlimineerd of geaccepteerd. Als belangrijke typen beheersmaatregelen worden genoemd reviews op de besluitvorming en activiteiten hoger in de organisatie, het managen van de operationele processen, controles in de informatieverzorgingsprocessen, fysieke controles, controles op basis van prestatie-indicatoren en functiescheidingen.
- *Information and Communication.* Over de uit te voeren beheersingsmaatregelen moet met de medewerkers worden gecommuniceerd. Zij moeten begrijpen wat het doel is van deze beheersingsmaatregelen en hoe en wanneer ze de beheersingsmaatregelen dienen uit te voeren. Daarnaast informeren medewerkers en leiding elkaar over ontwikkelingen die van belang zijn voor de kwaliteit van de interne beheersing.
- *Monitoring.* Als sluitstuk van de interne beheersing dient via monitoringactiviteiten vastgesteld te worden dat de beheersingsmaatregelen goed functioneren en het gewenste effect hebben. Deze monitoringactiviteiten zijn zoveel mogelijk ingebouwd in de reguliere processen. Ook kunnen specifieke monitoringactiviteiten plaatsvinden op het functioneren van de beheersingsmaatregelen of de monitoringactiviteiten.

De doelstelling van het ERMF is het geven van een model voor het inrichten van risicomanagement bij een organisatie. Enterprise risk management is door het COSO gedefinieerd als: *"A process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, applied in strategy setting and across the enterprise, designed to identify potential events that may affect the entity, and manage risk to be within its risks appetite, to provide reasonable assurance regarding the achievement of entity objectives"* (COSO 2004, p. 13).

De componenten van het ERMF zijn Internal Environment, Objective Setting, Event Identification, Risk Assessment, Risk Response, Control Activities, Information and communication en Monitoring (COSO 2004, p. 22 en 23).

Het ERMF gaat wat interne beheersing betreft verder dan het ICF. In bijlage C bij het rapport inzake het ERMF is hierover aangegeven dat:

- het ERMF internal control plaatst in een perspectief van risico's;
- de doelstelling "betrouwbaarheid van rapportages" als bedoeld in het ERMF betrekking heeft op zowel financiële als niet-financiële rapportages;
- in het ERMF strategische doelstellingen zijn toegevoegd aan de drie doelstellingen van het ICF, effectiviteit en efficiency van de processen, de betrouwbaarheid van de financiële rapportages en de naleving van de relevante wet- en regelgeving;
- in het ERMF de termen "risk appetite" en "risk tolerances" zijn geïntroduceerd en dat in de componenten van het ERMF meer de nadruk ligt op risico's.

Met name de toevoeging van strategische doelstellingen aan de doelstellingen, de introductie van risk appetite en risk tolerance aan de interne organisatie en de uitbreiding van de betrouwbaarheid naar niet-financiële informatie zijn belangrijke stappen voorwaarts ten opzichte van het ICF wat betreft de interne beheersing.

De gevolgen van de verschillen van het ERMF en het ICF kunnen als volgt worden samengevat.

- De Internal Environment bevat ten opzichte van Control Environment als nieuwe aspecten de risicomanagementfilosofie en de "risk appetite". Hiermee zal het management de medewerkers duidelijk moeten maken dat zij bereid is bepaalde risico's te lopen. Binnen deze bandbreedtes kunnen de medewerkers aan de slag met risicomanagement. Omdat ook de strategische doelstellingen onder de scope van de interne beheersing van het ERMF vallen moet er veel meer aandacht zijn voor het formuleren van de doelstellingen en moeten de (strategische) ontwikkelingen in de externe en interne omgeving in beeld worden gebracht. Deze omgevingsanalyse geeft inzicht in ontwikkelingen die een bedreiging kunnen vormen voor de doelstellingen van de organisatie.

- Gezien de omvang van deze ontwikkelingen dient er meer aandacht besteed te worden aan een onderbouwde keuze of en hoe risico's zullen worden beheerst. Afhankelijk van de kans en het effect van de risico's bepaalt het management hoe ze gaan reageren op de risico's (overdragen, elimineren, accepteren of beheersen).
- Via de Control Activities wordt de reactie van het management op de risico's geëffectueerd. Effect van de bredere scope van het ERMF is dat ook, voorzover daarvoor is gekozen door het management, de betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie moet worden afgedekt met de Control Actvities.
- De Control Activities worden met de medewerkers gecommuniceerd. Medewerkers en leiding informeren elkaar over belangrijke ontwikkelingen die van belang zijn voor het risicomanagement.
- Als sluitstuk van het risicomanagement worden het bestaan en de werking van de componenten van risicomanagement getoetst. Dit gaat verder dan alleen de beheermaatregelen. Het heeft ook betrekking op het omgaan met de risico's die niet zijn beheerst.

3 De analyse van de interne beheersing bij de Rijksoverheid in relatie tot het ICF

3.1 Algemeen

De interne beheersing bij de Rijksoverheid bestaat thans uit twee belangrijke componenten, te weten de relevante regelgeving en de vormgeving van de interne beheersing bij de ministeries. In bijlage 1 is een en ander in verkorte vorm opgenomen en door mij geanalyseerd aan de hand van de componenten van het ICF. In deze paragraaf geef ik de voor dit artikel relevante punten aan die uit deze analyse naar voren komen, waarbij de structuur van het ICF wordt aangehouden.

3.2 Analyse relevante regelgeving aan de hand van het ICF

De belangrijke wet- en regelgeving voor de interne beheersing bij de Rijksoverheid

De belangrijke wet- en regelgeving voor de interne beheersing bij de Rijksoverheid zijn:

- de Comptabiliteitswet (CW, Wet van 13 juli 2002 tot vaststelling van de Wet inzake het beheer van de financiën van het Rijk, Staatsblad 413, 2002, Comptabiliteitswet 2001),
- het Referentiekader mededeling over de bedrijfsvoering (ministerie van Financiën, 2002a),
- de Regeling periodiek evaluatieonderzoek en beleidsinformatie 2006 (RPE, ministerie van Financiën, 2006),
- het Voorschrift Informatiebeveiliging Rijksdienst[10] (VIR, Besluit van 22 juli 1994, nr. 94/M004882, Staatscourant 173),
- de Baseline financieel en materieel beheer[11] (ministerie van Financiën, 2003a) en
- het Kwaliteitsplan auditfunctie (ministerie van Financiën, 2003b).

Verder is er nog een groot aantal regelingen van toepassing bij de Rijksoverheid waarin allerlei specifieke zaken zijn geregeld terzake van het financieel- en materieel beheer. Deze regelgeving is opgenomen in het Handboek Financiële Informatie en Administratie Rijksoverheid (HAFIR).

De analyse van de wet- en regelgeving aan de hand van het ICF leidt tot het volgende beeld.

- *Control environment*

Uit de in bijlage 1 opgenomen matrix blijkt dat integriteit en ethische waarden niet opgenomen zijn in de CW en de HAFIR als relevante regelgeving inzake interne beheersing. De managementfilosofie en wijze van werken is op een zeer hoog abstractieniveau verwoord in de relevante regelgeving. Ook de toewijzing van verantwoordelijkheden en bevoegdheden en het personeelsbeleid zijn zeer algemeen verwoord in deze regelgeving. Gevolg hiervan is dat het fundament van de interne beheersing per ministerie nader ingevuld moet worden. Enerzijds laat dit ruimte om rekening te houden met de specifieke omstandigheden bij de ministeries. Anderzijds kan dit er toe leiden dat de kwaliteit van de interne beheersing sterk kan verschillen per ministerie.

- *Risk assessment*

Uit bijlage 1 bij dit artikel blijkt dat risicomanagement zeer beperkt en algemeen is beschreven in de vorengenoemde wet- en regelgeving. Gevolg hiervan is dat de effectiviteit en efficiency van het risicomanagement nog niet concreet via de wet- en regelgeving is geborgd.

- *Control activities*

De beheersingsmaatregelen zijn nauwelijks uitgewerkt in de vorengenoemde wet- en regelgeving. De ministeries dienen de beheersingsmaatregelen zelf nader uit te werken, met als gevolg dat dit tot behoorlijk gedetailleerde maatregelen kan leiden die niet altijd een direct herkenbare relatie hebben met de hogere wet- en regelgeving. In combinatie met een niet goed vormgegeven controleomgeving en een nog in de ontwikkelingsfase verkerend risicomanagement kan dit leiden tot een enorme bureaucratie of tot een ernstig tekortschietende interne beheersing.

- *Information and communication*
  De informatie en communicatie is eveneens in zeer algemene termen verwoord in de vorengenoemde wet- en regelgeving. Juist deze informatie en communicatie zou een goed overleg over de beheersingsmaatregelen en de effecten daarvan kunnen waarborgen indien dit specifieker was uitgewerkt in de wet- en regelgeving.

- *Monitoring*
  In de vorengenoemde wet- en regelgeving is veel geregeld over de specifieke monitoring en de wijze waarop de evaluatie van de monitoring dient plaats te vinden. Over de reguliere monitoring in de processen wordt echter nauwelijks iets voorgeschreven. Dit kan tot gevolg hebben dat deze monitoring niet echt, dan wel fragmentarisch wordt ingericht. Voorts kan uit het vorenstaande worden geconcludeerd dat bij de Rijksoverheid de interne beheersing wat betreft de repressieve maatregelen beperkt is uitgewerkt.

3.3 Analyse inrichting van de interne beheersing bij de ministeries aan de hand van het ICF

- *Control environment*
  Uit bijlage 1 blijkt dat integriteit en ethische waarden, het stimuleren van medewerkers en met medewerkers communiceren over gewenst gedrag, organisatiestructuren, verantwoordelijkheden en bevoegdheden en HRM-beleid die volgens de COSO-modellen een belangrijke basis vormen voor de interne beheersing niet of nauwelijks naar voren komen uit de benchmark. Wel blijkt uit andere veelal interne publicaties dat alle ministeries beschikken over een integriteitsbeleid dat geaudit dient te worden.

  Verder blijkt uit bijlage 1dat het audit committee op een aantal verschillende wijzen is vormgegeven bij de ministeries. Alle ministeries hebben een audit committee met als voorzitter de SG (Secretaris-Generaal) en als leden de DG's (Directeuren-Generaal) en de directeuren van de belangrijkste stafafdelingen. Verschillen tussen de ministeries betreffen met name het al dan niet opnemen van externe leden in het audit committee en de frequentie van vergaderen. Zo blijkt uit de benchmark dat bij zes van de dertien ministeries een extern lid in het audit committee zit en dat bij 2 ministeries wordt overwogen een extern lid te benaderen. Uitersten in de frequentie van het bijeenkomen van het audit committee variëren van minimaal een keer per jaar tot vijf keer per jaar. Bij enkele ministeries houdt het audit committee zich ook expliciet bezig met bedrijfsvoering en risicomanagement.

  Ook blijkt uit bijlage 1 dat tussen de opzet van de sturing en beheersing bij de ministeries belangrijke verschillen voorkomen. Bij acht van de dertien ministeries wordt uitgegaan van een SG-DG-model, dus één op één (hiërarchische) aansturing. Bij de andere ministeries is sprake van een bestuursraadmodel of een mengvorm tussen de vorengenoemde varianten en dus in meerdere of mindere mate een collectieve verantwoordelijkheid. Bij nagenoeg alle ministeries is sprake van integraal management[6].

- *Risk assessment*
  Uit de benchmark komt verder naar voren dat bij circa drie van de dertien ministeries actief aan risicoanalyse wordt gedaan. Bij de andere ministeries worden risicoanalyses impliciet uitgevoerd binnen het bestaande bedrijfsvoeringsinstrumentarium. Wil risicoanalyse echt toegevoegde waarde hebben voor de bedrijfsvoering bij de ministeries, dan zal de risicoanalyse bij de tien op dit punt achterblijvende ministeries veel meer aandacht dienen te krijgen. Er moet een methode voor risicoanalyse zijn vastgesteld en medewerkers moeten risicobewust worden gemaakt. Voorts dienen door de SG risicotoleranties te worden vastgesteld.

- *Control activities*
  Control activities zijn in tegenstelling tot de vorengenoemde elementen van de control environment veel meer uitgewerkt bij de ministeries. De control activities zijn, zo blijkt uit de benchmark veelal gericht op het waarborgen van de naleving van de financiële regelgeving. Een en ander is ingebed in de planning en controlcyclus. Met name controles op naleving van regelgeving door stafafdelingen komt veel voor. Deze zware nadruk op de klassieke interne (financiële) interne controle is ontstaan in de tijd dat de ministeries nog niet over een goedkeurende accountantsverklaring bij hun jaarrekeningen beschikten Het VIR en de RPE worden formeel door de ministeries nageleefd, maar inhoudelijk, mede ook gezien de opmerkingen van de Algemene Rekenkamer, is deze regelgeving nog niet altijd in voldoende mate geïmplementeerd. Hierdoor is de informatiebeveiliging en de kwaliteit van de beleidsinformatie nog niet geheel op orde.

- *Information and communication*
  De interne informatie- en communicatievoorziening is bij de ministeries ingebed in de reguliere planning en controlcyclus. Uit de benchmark blijkt dat de frequentie van voortgangsrapportages op het hoogste niveau relatief laag is en nagenoeg gelijk loopt met de

externe communicatie met de Tweede Kamer. Dit kan een beletsel vormen in het tijdig bijsturen indien uit de interne informatie ongewenste ontwikkelingen blijken en indien de informele informatievoorziening op een ministerie dit informatietekort niet compenseert. Bij vier ministeries is een pilot uitgevoerd waarbij het management zich moest verantwoorden over de mate waarin zij rechtmatig heeft gehandeld en moest zij verantwoording afleggen over de onrechtmatige posten. De bedoeling is dat dit wordt onderbouwd vanuit het gehele bouwwerk van risicomanagement bij de Rijksoverheid. Het blijkt echter dat verantwoordingen over de onrechtmatige betalingen zijn opgesteld op basis van analyses achteraf die door managers in samenwerking met of zelfstandig door de stafafdelingen zijn gemaakt. Er is overigens ook niet veel meer van te verwachten indien er nog geen sprake is van een evenwichtig risicomanagement in het gehele beleids- en uitvoeringsproces.

- *Monitoring*
  Voorts komt uit bijlage 1 naar voren dat de monitoring nog maar beperkt invulling heeft gekregen bij de Rijksoverheid. Het betreft met name toezicht vanuit FEZ (de directie Financieel-Economische Zaken)[7], en de DAD (Departementale Auditdienst)[8]. Dit is vrij beperkt in een omgeving waar relatief veel control activities zijn geïmplementeerd.

Samengevat kan ik op basis van mijn analyse van de benchmark ten opzichte van het ICF concluderen dat met name control activities zijn vormgegeven bij de Rijksoverheid. Belangrijke componenten daarvan, zoals de RPE en het VIR zijn nog niet met voldoende inhoudelijke diepgang geïmplementeerd. Wat de RPE betreft, kan dit leiden tot tekortkomingen in het bepalen van concrete doelstellingen en de bijbehorende informatievoorziening daarover, waarmee ministeries hun performance kunnen meten. Wat het VIR betreft, kan dit leiden tot tekortkomingen in de informatiebeveiliging. Hoewel het audit committee en de audits de laatste jaren in de belangstelling staan bij de ministeries zijn deze belangrijke elementen van de interne beheersing nog in ontwikkeling. Daarnaast worden risicomanagement en informatie en communicatie teveel vanuit een formele invalshoek ingevuld en hebben deze elementen daardoor niet het effect wat ze zouden kunnen hebben.

In 2006 heeft de minister van Financiën een aantal zaken opgepakt om de interne beheersing te verbeteren. Zo is in april 2006 de nieuwe Regeling periodiek evaluatieonderzoek en beleidsinformatie (ministerie van Financiën, 2006) ingevoerd en is medio juli 2006 een brief naar de Tweede Kamer gestuurd waarin de volgende acties zijn aangekondigd:

- een duidelijk afgegrensde definitie van rechtmatigheid;
- vereenvoudiging van de verantwoording en controle van subsidies en instelling van agentschappen;
- het management wordt direct verantwoordelijk gesteld voor het uitvoeren van het beleid;
- ambtelijke verantwoordelijkheden worden duidelijker omschreven;
- een toegankelijker positie van FEZ en de DAD voor de SG en de minister;
- het regelen van informatierechten van FEZ en informatieplichten van de overige medewerkers van de ministeries in de CW;
- vereenvoudiging van de begrotings- en verantwoordingsprocedures;
- verantwoording door de minister door middel van de bedrijfsvoeringsparagraaf over rechtmatigheid, totstandkoming beleidsinformatie en financieel en materieel beheer.

4 Ontwikkelpunten voor de interne beheersing bij de Rijksoverheid

Belangrijke componenten van de interne beheersing bij de Rijksoverheid zijn, zoals in paragraaf 3 is aangegeven:

- de bestuursraad of SG-DG;
- een audit committee voor de aansturing van de auditfunctie;
- integraal management;
- de financieel georiënteerde beheersingsmaatregelen teneinde de rechtmatigheid van transacties te waarborgen;
- toezicht door FEZ op de naleving van de met name financieel georiënteerde beheersingsmaatregelen; en
- een vrij beperkte en eenvoudige structuur voor rapportages en auditing.

Op basis van de inzichten die het ERMF ons biedt en de huidige stand van zaken van de interne beheersing bij de Rijksoverheid en de ambities die de Rijksoverheid heeft, zie ik een aantal ontwikkelpunten voor de interne beheersing bij de Rijksoverheid. Het ERMF vormt naar mijn mening een belangrijk handvat voor het bepalen en uitwerken van de ontwikkelpunten omdat dit model beter aansluit op de ambities van de Rijksoverheid dan het ICF. Zo is de Rijksoverheid bezig met strategische keuzes inzake het meer inzetten van de markt en de andere overheden bij het realiseren van het beleid en met de

implementatie van risicomanagement en speelt de niet-financiële informatie een belangrijke rol bij het voorbereiden, meten en evalueren van het beleid (onder meer Werkgroep IBO Regeldruk en Controletoren, 2003-2004).

Op basis van het ERMF zijn naar mijn mening de volgende ontwikkelpunten te onderkennen.

- *Internal environment*
  Het is van belang dat integriteit en ethische waarden, het stimuleren van medewerkers en met medewerkers communiceren over gewenst gedrag, het vormgeven van organisatiestructuren, verantwoordelijkheden en bevoegdheden en het formuleren van HRM-beleid veel centraler komt te staan in de regelgeving en de interne beheersing bij de ministeries en dat het management trekker is van het doorvoeren van de ontwikkelpunten, en FEZ als concerncontroller de voortgang daarvan bewaakt.

- *Het formuleren van doelstellingen*
  Meer focus op de inhoudelijke formulering van doelstellingen. Het project VBTB[9] heeft daarin nog niet in voldoende mate voorzien, zo blijkt uit de evaluatie van VBTB (IOFEZ, 2004) Uit deze evaluatie kwam onder meer naar voren dat het beleid in onvoldoende mate is vertaald in duidelijk meetbare doelstellingen. Niet goed meetbare doelstellingen zijn niet goed te beheersen. Doelstellingen vormen het uitgangspunt voor de risicoanalyse. Zonder eenduidige concrete doelstellingen zijn risico's niet goed te bepalen. De vigerende RPE geeft mijns inziens ook nog onvoldoende handvatten voor het concreet formuleren van doelstellingen.

- *Event identification, risk assessment en risk response*
  Het introduceren van een raamwerk voor de hoofdlijnen voor het risicomanagement, zodat risicomanagement op strategisch, tactisch en operationeel niveau op een effectieve en efficiënte wijze kan plaatsvinden. Hierbij zou gebruik kunnen worden gemaakt van het ERMF-raamwerk. De coördinatie en bewaking van het risicomanagement dient mijns inziens door het audit committee plaats te vinden, waarbij onafhankelijke deskundigen "advocaat van de duivel" kunnen spelen en nieuwe inzichten kunnen inbrengen.

- *Control Activities*
  Integratie van Human Resource Management in de financiële wet- en regelgeving zodat de mens centraler komt te staan in het bouwwerk van de interne beheersing. Nu bestaat de interne beheersing grotendeels uit (formele) procedures. Voorts dient er meer aandacht te zijn voor de naleving van het VIR zodat de informatiebeveiliging bij de gehele Rijksoverheid op orde komt.

- *Information and communication*
  Meer aandacht voor een goede informatie en communicatie over risicotoleranties, de doelstellingen, ontwikkelingen, risico's die worden gelopen en beheersingsmaatregelen die worden geïmplementeerd.

- *Monitoring*
  Meer aandacht voor continue monitoring zodat tijdig bekend is of medewerkers in de uitvoering doen wat is afgesproken zowel op tactisch als op operationeel niveau.

De lopende acties worden mijns inziens teveel door accountants getrokken, waardoor de nadruk van de interne beheersing mogelijk te veel op de klassieke controle en toezichtinstrumenten komt te liggen. Financiële afdelingen worden belast met het doorvoeren van de door accountants bedachte verbeteringen op de ministeries. Het management krijgt in deze aanpak de door de financiële deskundigen uitgewerkte acties aangereikt, zonder dat altijd duidelijk is wat de doelstellingen zijn van deze acties. Mijn ervaring is dat het op deze wijze doorvoeren van verbeteracties niet goed landt bij het management en dus weinig effect heeft.

5 Samenvatting en conclusies

Zoals uit het vorenstaande blijkt kan het ERMF een belangrijke bijdrage leveren aan het bepalen en het nader uitwerken van de vorenstaande ontwikkelpunten, het communiceren en het informeren daarover en het bewaken van de voortgang van de implementatie en het blijvend functioneren daarvan. Het ERMF zou de basis kunnen vormen voor het verder structureren van het managementcontrolsysteem. De component internal environment kan de basis vormen voor het verder invullen van de basisvoorwaarden voor een goed risicomanagement. De componenten objective setting, event identification, risk assessment en risk response kunnen de basis vormen voor een verdere implementatie van VBTB en het risicomanagement.Vervolgens kan de component control activities de basis vormen voor een evenwichtiger set van beheersingsmaatregelen die verder gaat dan het klassiek controleren op de naleving van regelgeving door de manager of door de stafafde-

lingen. De component information and communication kan de basis vormen voor een goede communicatie en informatievoorziening rondom de implementatie van de ontwikkelpunten. Door de implementatie van continue monitoring door met name het management is beter gewaarborgd dat tijdig informatie beschikbaar komt voor het management over het al dan niet goed toepassen van risicomanagement. Hierdoor kan de implementatie van risicomanagement bij de ministeries worden versneld.
Kortom het ERMF kan een belangrijke toegevoegde waarde hebben voor de interne beheersing bij de Rijksoverheid.

Suggesties voor verder onderzoek en oproep tot verdere acties

Belangrijk is dat verder wordt onderzocht in hoeverre het ERMF nader uitgewerkt kan worden als referentiemodel bij het implementeren en het beoordelen van het risicomanagement bij de Rijksoverheid. Voorts is het van belang dat wordt onderzocht hoe het audit committee en de relatie van het audit committee met de bestuursraad het best kan worden vormgegeven en wat het meest effectieve sturingmodel is bij de Rijksoverheid: het SG-DG model of een bestuursraadmodel of wellicht andere varianten. Ook is interessant voor verder onderzoek of de verschillende verschijningsvormen van de audit committees en frequentie van vergaderen een positief effect hebben op de toegevoegde waarde van het audit committee in het kader van de interne beheersing van een ministerie.
Tevens roep ik onderzoekers en auditors op casestudies te publiceren van best practices van risicomanagement bij de Rijksoverheid. Uitkomsten van onderzoek naar de vorenstaande punten en publicatie van best practices kunnen belangrijk materiaal opleveren voor verdere ontwikkeling van de interne beheersing en risicomanagement bij de Rijksoverheid.

Ook roep ik controllers op om het management te stimuleren de interne beheersing op de vorengenoemde punten verder uit te bouwen, de voortgang van de acties te bewaken, actief deel te nemen aan het audit committee en de discussies met het management aan te gaan over de doelstellingen, de risico's, de wijze waarop met de risico's wordt omgegaan en de opzet en uitkomsten van de monitoring van de ontwikkelactiviteiten. Een goede informatie en communicatie is in deze wijzigende omgeving eveneens van groot belang.
Accountants en operational auditors kunnen het audit committee voeden met de resultaten van de beoordeling van de kwaliteit van de risicomanagementsystemen en de nieuw opkomende risico's. ■

Literatuur

Algemene Rekenkamer, Rijk verantwoord 2005, Tweede Kamer, vergaderjaar 2005-2006, 30 550, nr 2, 17 mei 2006; zie: http://www.rekenkamer.nl/9282000/d/tk30550_2.pdf.

Combined Code on Corporate Governance, zie: http://www.fsa.gov.uk/pubs/ukla/lr_comcode2003.pdf.

Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (1992 - 1994), *Internal Control - Integrated Framework;* zie: www.coso.org.

Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (2004), *Enterprise Risk Management – Integrated Framework;* zie. www.coso.org.

Interdepartementaal Overlegorgaan Financieel Economische zaken (IOFEZ) (2004) *Eindrapport VBTB-evaluatie,* lessen uit de praktijk; zie: http://www.ppintaal.nl/webservice/Begroting/VBTB-evaluatie_IOFEZ.pdf.

International Organization of Supreme Audit Institutions, Internal Control Standards Committee, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, zie: http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf

Ministerie van Financiën (2002a), *Referentiekader mededeling over de bedrijfsvoering;* zie: http://www.minfin.nl.

Ministerie van Financiën, (2003a), *Baseline financieel en materieel beheer;* zie: http://www.minfin.nl.

Ministerie van Financiën (2003b), *Kwaliteitsplan auditfunctie;* zie: http://www.iia.nl/bestanden/Kwaliteitsplan%20auditfunctie%20Rijksoverheid.pdf.

Ministerie van Financiën (2005), *Rijksbrede thema's financieel management 2004,* Management controlesystemen bij de departementen; zie: http://rijksbegroting.minfin.nl/default.asp?CMS_TCP=tcpAsset&id=5BF51CC5C0134056BBB6ED01EBBE4925.

Ministerie van Financiën (2006), *Regeling periodiek evaluatieonderzoek en beleidsinformatie;* zie: http://www.minfin.nl.

Ministerie van Financiën (zonder datum), Management controlsystemen per ministerie.

Ministerie van Financiën (diversen jaartallen), *Handboek Financiële Informatie en Administratie Rijksoverheid (HAFIR);* zie: http://www.minfin.nl/nl/onderwerpen,financieel_management_overheid/hafir.

Starreveld R.W., O.C. van Leeuwen en H. van Nimwegen (2002), Bestuurlijke informatieverzorging, deel 1 Algemene grondslagen, 5e druk, Groningen/Houten.

Voorschrift Informatiebeveiliging Rijksdienst (Besluit van 22 juli 1994, nr. 94/M004882, Staatscourant 173); zie: http://www.erfgoedinspectie.nl/page/archieven/besluit_voorschrift_informatiebeveiliging_rijksdienst_1994.

Werkgroep IBO Regeldruk en Controletoren (2003-2004), *Verantwoordelijkheid en verantwoording;* zie http://rijksbegroting.minfin.nl/default.asp?CMS_TCP=tcpAsset&id=MFCWD9E82B1E7A9364DDDBC1BA1A75AC9AA3BX5X34544X98.

Wet van 13 juli 2002 tot vaststelling van de Wet inzake het beheer van de financiën van het Rijk, Staatsblad 413, 2002, Comptabiliteitswet 2001; zie: http://www.st-ab.nl/wetten/0063_Comptabiliteitswet_2001.htm.

Noten

1 Verantwoordingsdag is de derde woensdag in mei waarop de minister van Financiën het financieel jaarverslag van het Rijk en de jaarverslagen van de ministeries aan de Tweede Kamer aanbiedt.

2 Rijksoverheid wordt in het kader van dit artikel met name opgevat als de ministeries.

3 De Algemene Rekenkamer is de externe controleur van het Rijk

4 VBTB staat voor "Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording". De doelstelling van VBTB is een vergroting van de informatiewaarde van de begroting en de verantwoording. Er moet een relatie geleg kunnen worden tussen beleid, prestaties en middelen en er moe meer samenhang zijn tussen de begroting en de verantwoording va een ministerie (ministerie van Financiën, 1999, p. 10)

5 Hoewel er veel meer modellen voor interne beheersing zijn, zoals he interne beheersingssysteem en het interne betrouwbaarheidssysteer van Starreveld et al. (2002), de corporate governance codes met ee uitwerking van interne beheersing zoals de Combined Code o Corporate Governance (2003) en het Intosai model (Internationa

Bijlage: analyse interne beheersing bij de Rijksoverheid in relatie tot het ICF.

COSO ICF	Regelgeving
Control environment	
Integrity and ethical values	Niet specifiek opgenomen in de financiële wet- en regelgeving.
Incentives and tempations	Niet specifiek opgenomen in de financiële wet- en regelgeving.
Providing and communicating moral guide	Niet specifiek opgenomen in de financiële wet- en regelgeving.
Commitment to competence	Kwal plan[3]: de leden van het audit committee moeten deskundig zijn op het gebied van controlling en auditing. Personeelsbeleid: competentiemanagement.
Board of directors or audit committee	CW[4]: toezicht/decharge door Staten-Generaal. Kwal plan: verantwoordelijkheid audit committee: programmering onderzoeken en controles, evaluatie van de bevindingen en het volg follow-up maatregelen. Extern lid in het audit committee.
Management philosophy and operating style	Ref kader[5]: meerjarenvisie op sturing, beheersing, verantwoording en toezicht en jaarplan met instrumenten voor sturing en beheersin bedrijfsprocessen; risicomanagement vormt het uitgangspunt voor de jaarplannen. Baseline[6]: management t.a.v. financieel en materieel beheer verantwoordelijk voor inrichting managementcontrolsysteem op procesniv van risicoanalyse. Kwal plan: managers zijn verantwoordelijk voor de kwaliteit van hun processen. Lijnmanagers dienen hun tekortkomingen zelf te rappo audit committee, inclusief risicoanalyse. Hoe hoger de kwaliteit van de organisatie en de controlfunctie hoe beter de auditfunctie daarop kan steunen.
Organizational structure	Niet specifiek uitgewerkt in de CW en daaraan gerelateerde regelgeving.

Organization of Supreme Audit Institutions) voor interne beheersing, is voor dit artikel gekozen voor de COSO-modellen omdat deze modellen de wereldstandaarden zijn voor internal control.

6 De desbetreffende manager is verantwoordelijk voor de realisatie van het product van zijn afdeling, inclusief de andere aspecten van de bedrijfsvoering binnen zijn afdeling.

7 De concern controller van een ministerie.

8 Elk ministerie, behalve Algemene Zaken heeft een eigen Auditdienst die de jaarrekeningcontrole, audits op het financieel en materieel beheer en operational audits uitvoeren. De Auditdienst van Economische Zaken fungeert ook als Auditdienst voor Algemene Zaken

9 Zie noot 4.

10 Er is een nieuw voorschrift in ontwikkeling, het Besluit voorschrift informatiebeveiliging Rijksdienst 2007. Veel vormvoorschriften uit het VIR 1994 komen in het nieuwe besluit niet terug.

11 Hoewel de Baseline financieel en materieel beheer formeel geen regelgeving is, geeft het wel een goede samenvatting van de van toepassing verklaarde regelgeving voor het financieel en materieel beheer.

De praktijk bij de ministeries[1]	**Plannen**[2]
Algemeen beeld: alle ministeries hebben ondermeer n.a.v. de parlementaire enquête Bouwnijverheid het integriteitsbeleid geactualiseerd. Tevens hebben er audits bij de ministeries plaatsgevonden, gericht op de naleving van het integriteitbeleid. De benchmark geeft geen compleet beeld van de stand van zaken per ministerie.	
Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark.	
Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark.	
Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark.	
Toezicht/decharge door Staten-Generaal is geen onderdeel van de benchmark. Alle ministeries hebben een audit committee. Het audit committee bestaat veelal uit de SG (voorzitter), de DG's en de directeuren van de belangrijkste centrale stafafdelingen. Bij zes ministeries zitten er één of meer externen in het audit committee. Bij twee ministeries wordt overwogen om een externe in het audit committee op te nemen. De frequentie van bijeenkomen van het audit committee verschilt aanzienlijk. Uitersten zijn minimaal een keer per jaar en vijf keer per jaar. Het audit committee adviseert de SG over het door de DAD opgestelde departementale auditplan, dan wel keurt het goed. Voorts worden de voortgang en de uitkomsten van de audits in meerdere of mindere mate besproken. Bij enkele ministeries houdt het audit committee zich ook expliciet bezig met bedrijfsvoering en risicomanagement.	Betrokkenheid Staten-Generaal moet worden gewaarborgd. Daarom blijven regels voor het vaststellen begroting, het financieel beheer en de verantwoording in de CW staan. De controle door de Algemene Rekenkamer is een belangrijk onderdeel van het verantwoordingsproces en blijft derhalve wettelijk verankerd in de CW.
Bij acht ministeries wordt het SG-DG model gehanteerd voor de besturing en beheersing van het ministerie. Bij de andere ministeries wordt een bestuursraadmodel of een mengvorm tussen het bestuursraadmodel en het SG-DG model gehanteerd. Bij twaalf ministeries wordt uitgegaan van integraal management.	Opnemen van een definitie van rechtmatigheid in de CW. Financieel beheer is geen vast omlijnd begrip en kan ruim of beperkt geïnterpreteerd worden. In de CW opnemen dat beleid en uitvoering niet bij 1 departement hoeven plaats te vinden. Vereenvoudiging verantwoording en controle over subsidies aan andere overheden (specifieke uitkeringen) regelen in de CW. Alleen regelen wat essentieel is; wel welke producten aan wie maar niet hoe de producten tot stand moeten komen. CW is geschikt om (financiële) relaties met derden te regelen. Kapstok artikelen over bedrijfsvoering in de CW en MvF[9] werkt nadere regels uit. Normen hiervoor staan ook in de CW. Door ruimte te bieden voor maatwerk voor de inrichting van de interne beheersing van een ministerie wordt de interne bedrijfsvoering zoveel mogelijk overgelaten aan het management dat direct verantwoordelijk is voor het uitvoeren van het beleid.
Diverse vormen van organisatiestructuren komen voor. Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark.	

Assignment of authority and responsibility	CW: Minister verantwoordelijk voor: het beheer van de begroting, de doeltreffendheid en de doelmatigheid van beleid en de doelmatigheid v bedrijfsvoering (in ieder geval financieel beheer, materieel en de administraties) alsmede periodieke onderzoeken daarnaar. FEZ verantwoordelijk voor de zorg voor begrotingszaken en de administraties. Ref kader: scope van de bedrijfsvoering is gekoppeld aan de ministeriële verantwoordelijkheid. RPE[7]: verantwoordelijkheden en bevoegdheden dienen goed in het totstandkomingsproces van beleidsinformatie te zijn belegd. VIR[8]: informatiebeveiliging is een lijnverantwoordelijkheid. SG stelt informatiebeveiligingsbeleid vast en draagt dit uit. Het lijnmanagement draagt er zorg voor dat toereikende maatregelen worden getroffen, vastgelegd, geïmplementeerd/uitgedragen en gec Baseline: management t.a.v. financieel en materieel beheer verantwoordelijk voor inrichting managementcontrolsysteem op procesniveau van risicoanalyse. Kwal plan: hoogste management is verantwoordelijk voor een goede auditfunctie. Taak Auditdienst: periodiek onderzoek naar de bedrijfs- en bel en accountantscontrole van het jaarverslag en eventueel ook een rol in de beleidsevaluaties. Auditfunctie is een onafhankelijke functie op centra
Human resource policies and practices	HRM: competentiemanagement. Kwal plan: interdepartementaal personeelsbeleid.
Risk assessment	
Objectives	Ref kader: doelstellingen betreffen de beleids- en de bedrijfsvoering. Baseline: doelstellingen betreffen alleen financieel en materieel beheer. VIR: betreft de informatiesystemen in brede zin.
Risk analyses	Ref kader: risicoanalyse betreft de beleids- en bedrijfsvoering. Baseline: risicomanagement betreft alleen financieel en materieel beheer. VIR: risicoanalyse bestaat uit een afhankelijkheidsanalyse en kwetsbaarheidsanalyses (A&K analyses).
Control activities	
Top level reviews	CW: toezicht MvF op - beleidsvoornemens met financiële gevolgen; - uitvoering begroting; - inrichting en bijhouden administraties; - inrichting controle. Ref kader: normen voor de bedrijfsprocessen. Baseline: toezicht van het management op naleven regelgeving terzake van financieel en materieel beheer. HRM: persoonlijke ontwikkelingsplannen; Voortgangsrapportages en functionerings- en beoordelingsgesprekken.
Direct functional or activity management	CW: regelgeving MvF met betrekking tot administratieve en financiële processen, beleid en bedrijfsvoering. Besluiten taak FEZ en DAD. Financiering RWT's. Procedures m.b.t. - opstellen jaarverslag; - accountantsrapportage. Ref kader: inbouwen bepalingen in het reguliere Planning & Control proces. VIR: uitvoeren A&K analyses, opstellen beveiligingsplan en zorgen voor naleving beheersingsmaatregelen.
Information processing	CW: tijdschema van de begroting en wijzigen van de begroting. RPE: wijze van totstandkoming beleidsinformatie.
Physical controls	Baseline materieel beheer: inventarisaties
Performance indicators	Baselines: scores financieel en materieel beheer.
Segregation of duties	RPE: betrokkenheid van onafhankelijken bij de evaluaties en bedrijfsvoeringsonderzoeken.
Controls over information systems	CW: boeking van verplichtingen, uitgaven en ontvangsten VIR: beveiligingsplan.
Information and communication	

Heel verschillend per ministerie, afhankelijk van de mate van decentralisatie bij een ministerie. Veelal scheiding beleid, uitvoering en toezicht en een bundeling van bestuursneutrale staftaken. Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark.	Elke minister is verantwoordelijk voor de doelmatigheid van de bedrijfsvoering van zijn ministerie en moet zich daarover verantwoorden. Ambtelijke verantwoordelijkheden worden duidelijker omschreven. De Algemene Rekenkamer en de Tweede Kamer dienen de doelmatigheid en de rechtmatigheid te kunnen controleren.
Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark.	
Risicomanagement maakt veelal onderdeel uit van de reguliere planning en controlcyclus en is bij de diverse ministeries in meerdere of mindere mate in ontwikkeling. Van een geïntegreerd risicomanagement (van besturingsproces tot en met uitvoeringsproces, zowel in de ondersteunende processen als de primaire processen) is nog geen sprake bij de ministeries.	
Bij 3 van de 13 ministeries wordt actief aan risicoanalyse gedaan. Andere ministeries zijn bezig met het ontwikkelen van een aanpak of een werkwijze. Bij de andere ministeries worden risicoanalyses impliciet uitgevoerd binnen het bestaande bedrijfsvoeringsinstrumentarium.	
Toezicht op de naleving van de interne afspraken door de concerncontroller FEZ via een toezichtsmodel of toezichtsplan dat onderdeel uitmaakt van de planning en controlcyclus.	
Vindt plaats op basis van de baseline financieel en materieel beheer, de regelgeving uit de HAFIR, ministerie specifieke uitwerkingen van de vorengenoemde algemene regelgeving en specifieke regelgeving inzake de desbetreffende activiteiten.	Instellingsvoorwaarden voor baten-lastendiensten worden vereenvoudigd.
Door middel van een binnen het ministerie ontwikkelde planning en control cyclus waarbij de mijlpalen afgeleid zijn van in de wetgeving belangrijke data voor indiening begrotingen, suppletore wetten en het jaarverslag. Verder wordt er in meerdere of mindere mate rekening gehouden met de bepalingen uit de RPE.	
Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark.	
Voortgangsrapportages met informatie over voortgang realisatie van de doelstellingen uit de begrotingen en bedrijfsvoeringsdoelstellingen, waaronder kwaliteit van het financieel en materieel beheer.	
Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark, maar is in afdoende mate geregeld.	
Implementatie van het VIR. Nog niet alle ministeries hebben het VIR volledig geïmplementeerd.	

Strategic and integrated systems	
Integration with operations	
Internal communication	CW: indeling Rijksbegroting en info bij baten-lasten diensten. Ref kader: informatie over de bedrijfsvoering naar de ambtelijke en politieke top volgens een standaardprocedure. RPE: bij de beleidsonderbouwing wordt zoveel mogelijk gebruik gemaakt van informatie uit evaluatieonderzoek ex ante en bij beleidsdo wordt z oveel mogelijk gebruik gemaakt van ondermeer effectenonderzoek ex-post. Baselines: rapportage omtrent bevindingen uit audits financieel beheer.
External communication	CW: rapporteren onderzoeken naar beleid en bedrijfsvoering onder meer aan de AR, communicatie met MvF, jaarverslag ten behoeve va Kamer, mededeling over de bedrijfsvoering bij het jaarverslag (inhoud: punten van aandacht die bij de uitvoering naar voren zijn gekom verbetermaatregelen en bijzondere risico's). Ref kader: op het niveau van het ministerie vindt de verantwoording over de uitvoering van de bedrijfsprocessen plaats door het opnem mededeling over de bedrijfsvoering in het departementale jaarverslag. Informatie over bedrijfvoeringsonderzoeken naar de AR. RPE: de betrokken minister zendt de beleidsdoorlichting aan de Tweede Kamer. Uitkomsten van onderzoeken en evaluaties worden opg begrotingen en de jaarverslagen van het Rijk.
Monitoring	
Ongoing monitoring activities	Ref kader: in de uitvoering van de bedrijfsprocessen wordt gevolgd of de ingezette instrumenten van sturing en beheersing het gewens hebben, mede aan de hand van het in het jaarplan vastgestelde normenkader. RPE: geïntegreerde inzet onderzoeken en evaluaties op basis van bestaande monitoringsystemen. Onderzoeken en evaluaties vormen mogelijk een vast onderdeel van het beleidsproces. VIR: controle op werking beheersingsmaatregelen namens het management. Baselines: via het managementcontrolsysteem.
Separate evaluations	CW: evaluatieonderzoeken, accountantscontrole, bedrijfsvoeringsonderzoeken, rechtmatigheidscontrole en doelmatigheidscontrole AI Ref kader: bedrijfsvoeringonderzoeken. VIR: kwetsbaarbeidsanalyses en periodieke evaluatie beveiligingsplan. Baselines: specifieke audits op risicovolle onderdelen door de DAD. Kwal plan: bedrijfsvoeringsonderzoeken maar ook naar beleid. RPE: onderzoeken en evaluaties zijn geprogrammeerd of genoemd in de beleidsartikelen van de begrotingen en de jaarverslagen van het Rijk.
Evaluation process	Ref kader: orderlijke en controleerbare totstandkoming. RPE: onderzoeken en evaluaties vormen een onderdeel het beleidsproces, volledigheid en periodiciteit geregeld. VIR: kwetsbaarheidsanalyses en periodieke evaluaties. Baseline: m.b.t. financieel en materieel beheer uitgewerkt.
Methodology	Ref kader: selectie onderzoeken op basis van risicoanalyse. Kwaliteitseisen onderzoeken van de bedrijfsvoering (validiteit, betrouwbaarheid en b RPE: opzet van de onderzoeken en evaluaties. VIR: kwetsbaarheidsanalyses. Baselines: voor financieel en materieel beheer uitgewerkt in scoremodellen.

1 Bron: rapportages van het ministerie van Financiën over Rijksbrede thema's financieel management 2004, Management control-systemen bij de departementen en geactualiseerd in 2006

2 Bron: brief van de minister van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal d.d. 14 juli 2006 met kenmerk BZ 2006-00471 M

3 Kwaliteitsplan Auditfunctie Rijksoverheid

4 Comptabiliteitswet 2001

In beperkte mate ontwikkeld bij de ministeries. De langetermijnbeheersing en de onderliggende systemen worden met name bepaald door de scope van de Rijksbegroting (cijfers en doelstellingen voor de komende 5 jaar).	
Via de planning- en controlcyclus en de daarin opgenomen jaarplannen en voortgangsrapportages en -overleggen.	
Voortgangsrapportages en voortgangsoverleggen op basis van de jaarplannen. De voortgangsrapportages richting het topmanagement van de ministeries sluiten aan op de data waarop suppletore begrotingen en het jaarverslag moeten worden opgesteld. Dit is veelal driemaal per jaar.	In de CW wordt opgenomen dat FEZ rechtstreeks onder de SG is geplaatst en dat FEZ rechtstreeks een advies aan de minister kan uitbrengen. In de CW wordt opgenomen dat DAD rechtstreeks onder de SG is geplaatst en dat de DAD rechtstreeks kan rapporteren aan de minister over de controle bevindingen voortvloeiend uit de wettelijke controletaak. In de CW opnemen: informatierechten van FEZ en informatieplichten van de overige medewerkers op het ministerie.
Dit betreft met name het in de CW voorgeschreven jaarverslag met de bedrijfsvoeringsparagraaf. Enkele ministeries hebben een "in control"-verklaring in hun jaarverslag opgenomen. Over 2005 hebben vier ministeries ook gerapporteerd over de rechtmatigheid van verplichtingen, uitgaven en ontvangsten. Dit betreft een pilot vooruitlopend op de aanpassing van de CW waarin wordt geregeld dat de minister zich in een bedrijfsvoeringsparagraaf ook dient te verantwoorden over de rechtmatigheid van verplichtingen, uitgaven en ontvangsten.	Informatievoorziening en beheersing van het EMU saldo van decentrale overheden regelen in de CW zodat de Minister van Financiën een centrale rol terzake van de beheersing van het EMU saldo kan vervullen. De in de CW opgenomen gedetailleerde regels voor begroting en verantwoording kunnen worden vervangen door regels op hoofdlijnen onder de voorwaarde dat VBTB gehandhaafd blijft. Integreren slotwet (slot van de autorisatiefunctie) en jaarverslag (slot van de verantwoordingsprocedure). De gedetailleerde regels over de toelichting bij de begroting en de verantwoording daarover kan in de Rijksbegrotingsvoorschriften worden opgenomen. In de CW blijft dan staan dat de toelichtingen inzicht moeten bieden in het verband tussen de doelen en middelen voor de realisatie daarvan. Versimpeling regelgeving door afschaffen van de voorlopige rekening voor de Tweede Kamer. In de CW wordt opgenomen dat het jaarverslag een bedrijfsvoeringsparagraaf bevat waarin de minister zicht verantwoordt over de bedrijfsvoering op het departement. In een ministeriële regeling wordt de inhoud van de bedrijfsvoeringsparagraaf nader uitgewerkt, inclusief onderwerpen als: rechtmatigheid, totstandkoming beleidsinformatie, financieel en materieel beheer.
Via voortgangsrapportages en -besprekingen en toezicht door de concerncontroller FEZ. Bij een aantal ministeries werkt FEZ met een specifieke bedrijfsvoeringsmonitor.	
Bedrijfsvoeringsonderzoeken door de DAD, FEZ of een ander onafhankelijk onderdeel van een ministerie op basis van een auditplan dat is vastgesteld door de SG of het auditcommittee.	DAD's blijven de rechtmatigheid controleren overeenkomstig de met de Algemene Rekenkamer gemaakte afspraken over tolerantiegrenzen op artikelniveau en het rapporteren van bevindingen op artikelniveau. DAD geeft een getrouw-beeld-verklaring. Beoordelingsnorm niet-financiële informatie in het jaarverslag: is de niet-financiële informatie deugdelijk, ordelijk en controleerbaar tot stand gekomen.
Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark.	
Geen informatie over dit aspect vanuit de benchmark.	

5 Referentiekader mededeling over de bedrijfsvoering

6 Baseline financieel en materieel beheer

7 Regeling periodiek evaluatieonderzoek en beleidsinformatie 2006

8 Voorschrift Informatiebeveiliging Rijksdienst

9 Ministerie van Financiën