

Comptabele Canon van het Rijk

A-B-C-fiches financiële beleidsvoering en bedrijfsvoering¹

Versie 3, juli 2012, Ministerie van Financiën, Begrotingszaken/BBH, Van Reijssen

Financieel Besturings- en Beheersingsstelsel Rijksoverheid²

Besturing en beheersing

Het Financieel Besturings- en Beheersingsstelsel van de Rijksoverheid (FBBR) is het besturingsstelsel van de rijksoverheid vanuit financieel perspectief.

Besturen houdt in het leiding geven aan de koersbepaling (het beleidsproces) van de overheidsorganisatie.

Beheersen houdt in het op koers houden: het zorg dragen dat het beleid wordt uitgevoerd overeenkomstig het vastgestelde beleid.

NB. In het Engels wordt *besturing en beheersing* veelal door het begrip *governance* gedekt; het begrip *to control* dekt in elk geval het begrip *beheersen*.

Extern toezicht (externe control)

1. het toezicht door het parlement op de regering;

a. ondersteund door de externe onderzoeksfunctie van de Algemene Rekenkamer.

Interne besturing en beheersing (interne control)

2. de besturing en beheersing door de betrokken minister (interne politieke control) en door de ambtelijke leiding (interne ambtelijke control); daarbij ondersteund door:

a1. het interne toezicht door de directeur FEZ (1^e lijns toezicht);

a2. het interne toezicht door het Ministerie van Financiën/DG Rijksbegroting (2^e lijns toezicht);

a3. de interne auditfunctie van de directeur ADR.

Het FBBR is gericht op het besturen en beheersen van:

a. de beleidsprocessen (de beleidsprogramma's), en

b. de bedrijfsvoering ter ondersteuning van de beleidsprocessen,

ten einde de doelstellingen van de rijksoverheid/regering te realiseren.

Beleidsproces is het geheel van (keuze)handelingen met betrekking tot een beleidsprogramma, gericht op het oplossen van een maatschappelijk of politiek probleem.

In het beleidsproces kunnen de volgende fasen worden onderscheiden:

a. de beleidsontwikkeling;

b. de beleidsvaststelling;

c. de beleidsuitvoering;

d. het beleidstoezicht/beleidshandhaving;

e. de beleidsevaluatie;

Beleid is de aanpak van het beleidsproces ten aanzien van de te volgen gedragslijn op strategisch, tactisch en operationeel niveau.

De strategische kernelementen van een beleidsprogramma zijn in het algemeen (het bepalen van):

a. de algemene en operationele doelstellingen;

b. de doelgroepen;

c. de instrumenten/middelen;

d. de organisatie van de uitvoering, waaronder het toezicht/regie:

Uitvoeropties:

1. uitvoering door de departementen (inclusief interne agentschappen) = volledige ministeriële verantwoordelijkheid,

2. uitvoering door RWT's/ZBO's (externe agentschappen) = wettelijk beperkte ministeriële verantwoordelijkheid;

3. uitvoering door decentrale overheden = geen ministeriële verantwoordelijkheid; eigen regionale/lokale democratische controle;

4. bij de opties 2 en 3 ligt de beleidsregie/systeemverantwoordelijkheid wel bij de minister en het toezicht/inspectie bij het betrokken departement of bij een RWT/ZBO.

e. het budget/de programmamiddelen;

f. het tijdpad.

¹ Comptabele ABC-fiches zijn informatieve documenten ten behoeve van voorlichting en cursusdoeleinden.

² Het onderhavige fiche is mede opgesteld voor voorlichting in internationaal verband (buitenlandactiviteiten). Een basisversie is in het Engels beschikbaar.

Comptabele Canon van het Rijk

Randvoorwaarden beleid

- a. De belangrijkste randvoorwaarde waarbinnen overheidsbeleid totstandkomt, is het behouden van voldoende duurzame parlementaire steun (externe control door het parlement).
- b. Voor de budgettaire houdbaarheid van het overheidsbeleid is het respecteren van het begrotingskader van belang. Het begrotingskader wordt voor een belangrijk deel door de EU bepaald (i.c. een structureel overheidssaldo van ca. 0%,bbp, een overheidstekort van maximaal 3% bbp en een overheidsschuld van maximaal 60% bbp).
- c. Het beleid dient te voldoen aan eisen van doeltreffendheid, doelmatigheid en zuinigheid (de 3 E's: effectiveness, efficiency, economy).
- d. Het beleid dient te voldoen aan de eis van (financiële) rechtmatigheid.

Bedrijfsvoering

Bedrijfsvoering wordt gedefinieerd als: de inzet (input) van *personeel* en *materieel* ter ondersteuning van het beleidsproces.

De bedrijfsvoeringsfuncties binnen een overheidsorganisatie zijn de zogenoemde PIMOFACH-functies: **P**=Personeelsbeheer; **I**=Inkoop/aanschaffingen/aanbestedingen; **M**=Materieelbeheer; **O**=Organisatiebeheer (klein); **F**=Financieel beheer (incl. begrotingsbeheer, treasury en audit); **A**=(kantoor)Automatisering/ict; **C**=(interne) Communicatie; **H**=Huisvesting.

Het *financieel beheer* (F) als onderdeel van de bedrijfsvoering is enigszins bijzonder, omdat het financieel beheer zowel betrekking heeft op de beleidsbudgetten/programmageden (onderdeel van het beleidsproces/beleidsprogramma) als op de bedrijfsvoeringsbudgetten (de budgetten voor het P&M-apparaat ter ondersteuning van het beleid).

En Inkoop (I), Automatisering/ict (A) en Huisvesting (H) vormen in feite een onderdeel van *Materieelbeheer* (M).

Nederlandse politieke systeem I: coalitieregeringen³

In de Nederlandse politieke situatie bestaat het parlement (Tweede Kamer van de Staten-Generaal) in het algemeen uit een tiental politieke fracties. Na de verkiezingen vormen een aantal fracties - in beginsel voor een vierjarige periode - een coalitieregering (kabinet), gebaseerd op een meerderheid in de Tweede Kamer (meer dan 75 parlamentsleden). Het kabinet is politiek gebaseerd op een coalitieakkoord/regeerakkoord. Dat akkoord omvat een opsomming van:

- a. de overeengekomen beleidsvoornemens/beleidsprogramma's, en
- b. het begrotingskader, d.w.z. de budgettaire en fiscale randvoorwaarden:
 1. een middellangetermijndoelstelling voor het begrotingstekort, gebaseerd op het door de EU voorgeschreven BegrotingsStabiliteitsProgramma voor Nederland (thans structureel begrotingsevenwicht);
 2. het lastenkader = belastingdruk.

In een van de eerste ministerraadsvergaderingen wordt besloten over de Begrotingsregels. Die regels vormen het (procedurele) kader voor het begrotingsbeheer tijdens de regeerperiode.

De start van een nieuwe regering is het begin van een nieuwe (4-jarige) governance-cyclus.

Nederlandse politieke systeem II: individuele ministeriële verantwoordelijkheid

In het Nederlandse politieke systeem zijn ministers individueel verantwoordelijk tegenover het parlement (Staten-Generaal). Er is (formeel) geen collectieve regeringsverantwoordelijkheid. Het kabinet - de gezamenlijke ministers - bevordert de eenheid van het regeringsbeleid. Een kabinetsbeslissing is uiteindelijk altijd een besluit waarvoor een bepaalde minister verantwoording verschuldigd is aan de Staten-Generaal.

De verantwoordelijkheidsrelaties in het FBBR zijn altijd relaties tussen een minister en het parlement (externe verantwoording door de minister aan parlement) en tussen een minister en zijn ambtelijke medewerkers (interne verantwoording door medewerkers aan de minister). Er is geen verantwoordelijkheidsrelatie tussen het parlement en ambtenaren (zoals wel in Engeland het geval is met betrekking tot de bedrijfsvoering; SG's worden daar door het parlement gehoord).

Politiek (parlementair) toezicht versus ministeriële verantwoording (extern) en politieke (ministeriële) besturing/leiding versus ambtelijke verantwoording (intern)

Zie onderstaande tabel. De tabel geeft op een andere wijze hetzelfde FBBR-beeld als het kleurenschema.

In het FBBR wordt onderscheid gemaakt tussen externe control/toezicht en interne control/beheersing, evenals tussen ex ante (preventieve) en ex post (repressieve) control/beheersing.

³ De onderdelen *Nederlandse politieke systeem I en II* zijn opgenomen met het oog op de functie van dit fiche in internationaal verband.

Comptabele Canon van het Rijk

De externe control is het politieke toezicht door de Staten-Generaal op de ministers/regering. Het parlement stuurt vooraf door de begrotingswetten vast te stellen en achteraf door de ministers/regering decharge te verlenen aan de hand van de jaarverslagen, waarin de financiële jaarrekening is opgenomen.

Alle andere control is interne control/beheersing van de beleidsvoering en de bedrijfsvoering: de politieke sturing en beheersing door de ministers en de ambtelijke beheersing door de ambtelijke leiding.

Aanvullend op de interne beheersing/control is er sprake van 1^e- en 2^e-lijns toezicht.

Het 1^e-lijns toezicht is van FEZ. De directeur FEZ ondersteunt de ambtelijke leiding; hij is daarbij onafhankelijk van de beleidsdirecties en kan zo nodig de SG en de minister rechtstreeks informeren en adviseren.

Het 2^e-lijns toezicht komt voor rekening van de Minister van Financiën en namens hem door de Directeur-Generaal van de Rijksbegroting. Het betreft de centrale financiële coördinatie door middel van regelgeving en kaderstelling en het toezicht daarop.

Financiële besturing en beheersing samengevat

Ex ante versus ex post →		Ex ante control en toezicht op begrotingsbeheer en financieel beheer	Ex post toezicht, controle en audit op begrotingsbeheer en financieel beheer
Extern versus intern ↓			
Politiek/parlementair toezicht op de regering = externe control	Externe control/toezicht	Extern politiek toezicht door parlement op ministers/regering door middel van: a. Jaarlijks vaststellen van de begrotingswetten. b. Algemene kaderstelling door vaststelling van o.a. de Comptabiliteitswet.	Extern politiek toezicht door parlement op ministers/regering door middel van: a. Jaarlijks goedkeuren van de (financiële) jaarverslagen (dechargeverlening); b. bespreken onderzoeksrapporten van de AR.
	Externe audit/onderzoek		Externe audit/onderzoek Onafhankelijk onderzoek door de AR t.b.v. de externe toezichtsfunctie van het parlement: a. Jaarlijks onderzoeken van de (financiële) jaarverslagen en het financieel beheer. b. Periodiek uitvoeren van doelmatigheidsonderzoeken.
Politieke/ministeriële en ambtelijke besturing en beheersing (binnen regering/bestuur) = Interne control (of management control)	Interne control/beheersing	a. Interne politieke control door de minister op de bestuursraad (SG en DG's/ strategisch niveau). b. Interne ambtelijke control door de bestuursraad (SG en DG's/strategisch niveau) via het directieniveau op het operationele niveau.	Soms, afhankelijk van risico-inschatting, <i>interne controle</i> (achteraf) door een controle unit/afdeling, in opdracht van de manager/beleidsuitvoerder (bijvoorbeeld in geval van grootschalige subsidieverlening)
	1 ^e lijns intern toezicht	Toezicht door FEZ Algemene financiële kaderstelling, interne regelgeving en advisering (administratieve organisatie en intern beheer). Aangevuld met beperkt preventief/voorafgaand toezicht in specifieke gevallen (situaties/handelingen), d.w.z. verplichte medeparaaf van FEZ (verplichte instemming = "hard" control).	Geen formele "hard" ex post controls (zoals bijv. een aanwijzing). Toepassen van "soft" controls door informeren, argumenteren, overtuigen.
	2 ^e lijns intern toezicht	Toezicht door MvF/DG Rijksbegroting Algemene financiële kaderstelling en rijksbrede regelgeving. Aangevuld met beperkt preventief/voorafgaand toezicht in specifieke gevallen (situaties/handelingen), d.w.z. dat de voorafgaande instemming van de MvF nodig is ("hard" control).	Geen formele "hard" ex post controls (zoals bijv. een aanwijzing). Toepassen van "soft" controls door informeren, argumenteren, overtuigen.
	Interne audit		Interne audit Financiële audits en operationele audits door de interne auditor/accountant. Onafhankelijk van de manager/beleidsuitvoerder, maar wel ondergeschikt aan de minister.

Comptabele Canon van het Rijk

Toelichting bij het Governance schema

De besturings- en verantwoordingsrelaties

(de nummers verwijzen naar de nummers in het kleurenschema)

1. Extern toezicht door de Staten-Generaal d.m.v. informatie vragen aan de ministers

Vragen stellen aan de ministers op periodieke en incidentele basis. Periodiek: bijv. door middel van het bespreken van de jaarlijkse begrotingen en de (financieel) jaarverslagen.

2. Afleggen van externe verantwoording door de ministers d.m.v. het informeren van de Staten-Generaal

De ministers zijn verplicht het parlement te antwoorden (plicht tot informatievoorziening). Informeren op een periodieke basis door bijvoorbeeld wetsvoorstellen, beleidsnota's, evaluatierapporten, jaarlijkse begroting, periodieke budgettaire nota's (Miljoenennota, Voorjaarsnota, Najaarsnota, Financieel jaarverslag van het Rijk) e.d..

De minister is volledig verantwoordelijk en verantwoording verschuldigd aan de Staten-Generaal voor alle activiteiten, handelingen, transacties e.d. van de ambtelijke organisatie van zijn ministerie.

3. Interne sturing en beheersing door de ministers van het ambtelijk apparaat

Binnen een (vak)ministerie kunnen in het algemeen drie besturingsniveau's worden onderscheiden.

A. het topmanagement/strategisch niveau (bestuursraad): Minister, Staatssecretaris, SG en DG's; verantwoordelijk voor de strategische planning/sturing.

B. Middenkader/tactisch niveau: de directeuren; verantwoordelijk voor de tactische sturing van de beleidsontwikkeling en de bedrijfsvoering.

C. Uitvoeringskader/uitvoeringsniveau: afdelingshoofden, hoofden interne agentschappen; verantwoordelijk voor de operationele activiteiten en transacties in het kader van de beleidsuitvoering en de bedrijfsvoering.

De minister of de staatssecretaris neemt, veelal op advies/voorstel van het topmanagement de strategische beslissingen (A). Beslissingen die de minister/staatssecretaris niet zelf neemt, worden in mandaat door de SG en de DG's genomen. Door een mandaat zijn zij geautoriseerd te handelen in naam van de minister. Verdere (sub-)mandatering aan de directeuren (B-niveau) en soms aan afdelingshoofden (C-niveau) is mogelijk en hangt af van de aard van de activiteiten en handelingen. De minister blijft echter volledig extern verantwoordelijk (tegenover de Staten-Generaal) voor alle beslissingen door hem genomen of uit zijn naam genomen.

De minister moet kunnen beschikken over een intern beheersingssysteem om er zeker van te zijn dat op alle niveau's beslissingen worden genomen in overeenstemming met zijn politieke opvattingen en instructies. Dit systeem is in het algemeen gebaseerd op een consistente set van beheersstandaarden (normen, criteria). In international verband worden de zogenaamde INTOSAI-standaarden onderscheiden (INTOSAI: internationale organisatie van nationale rekenkamers).

Agentschappen⁴

Agentschappen worden in het algemeen belast met beleidsuitvoering of met inspectie en toezicht. In Nederland kennen we interne en externe agentschappen.

Interne agentschappen zijn organisatieonderdelen van een ministerie. Deze vallen onder het bereik van het interne sturingssysteem binnen een ministerie. De minister is volledig verantwoordelijk tegenover het parlement voor alle activiteiten, handelingen en transacties van een intern agentschap. Interne agentschappen hebben geen eigen rechtspersoonlijkheid. Ze maken deel uit van de rechtspersoon de Staat (der Nederlanden).

Externe agentschappen: zie punt 5/6

4. Interne verantwoording door de ambtelijke leiding (management) door middel van informatieverstrekking aan de minister

Informeren door middel van periodieke notities over de begroting en het financieel beheer, door middel van audit rapporten, beleids- en/of evaluatierapporten, notities over de aanbevelingen van de Rekenkamer e.d.

⁴ De in dit fiche gebruikte begrippen *interne en externe agentschappen* sluiten aan bij de in het Engels gehanteerde begrippen *internal agencies* en *external agencies* (ook wel aangeduid als *arm's length agencies* en *independent agencies*). In Nederland wordt gebruikelijker gesproken over agentschappen of baten-lastendiensten (i.p.v. interne agentschappen) en over RWT's en ZBO's (i.p.v. externe agentschappen).

Comptabele Canon van het Rijk

5. Extern toezicht (beperkte beheersing) door de ministers op de externe agentschappen (ZBO's/RWT's) en op de lagere overheden

Externe agentschappen zijn in het algemeen belast met beleidsuitvoering van de centrale overheid of met de inspectie op beleidsuitvoering door andere derde partijen. Externe agentschappen worden in Nederland meestal ZBO (zelfstandig bestuursorgaan) of RWT (rechtspersoon met een wettelijk geregelde taak) genoemd. Zij hebben hun eigen wettelijk geregelde taken en bevoegdheden en eigen rechtspersoonlijkheid⁵. Ze maken dus geen deel uit van de rechtspersoon de Staat (der Nederlanden). Voor individuele handelingen (activiteiten, transacties e.d.) is de leiding (het bestuur) van een extern agentschap geen verantwoording verschuldigd aan een minister, noch aan het parlement; maar in het algemeen wel aan het eigen wettelijk geregelde toezichtsorgaan (raad van toezicht, raad van commissarissen). Een extern agentschap heeft dus zijn eigen extern en intern beheersingssysteem. NB. Bewust wordt hier niet gesproken over een eigen *besturings-* en beheersingssysteem. Externe agentschappen bepalen immers niet zelfstandig hun maatschappelijke of politieke doelstelling. Die is door de wetgever bepaald. Externe agentschappen zijn taakorganisaties, geen beleidsorganisaties. Het beleid dat zij voeren is uitvoeringsbeleid: de (strategische) aanpak van hun taak.

Het eigen beheersingssysteem is uitgebreid met aanvullend extern toezicht door de betrokken minister. Dit toezicht is wettelijk meestal beperkt tot de hoofdlijnen van de beleidsuitvoering of van de inspectie (bijvoorbeeld vooraf goedkeuren van een jaarplan en/of begroting, achteraf goedkeuren van het jaarverslag en/of de financiële jaarrekening, soms het geven van algemene aanwijzingen e.d.). De minister en het parlement zijn als wetgever gezamenlijk verantwoordelijk voor de opzet van het wettelijk geregelde toezichtssysteem; de minister is verantwoordelijk voor de goede werking ervan (systeemverantwoordelijkheid). Als het systeem niet goed blijkt te werken door het ontbreken van adequate toezichtbevoegdheden voor de minister, dan kan de minister alleen ingrijpen door eerst de wet te wijzigen (bijvoorbeeld het regelen van een aanwijzingsbevoegdheid). Voor het al dan niet in gang zetten van zo'n wetswijziging is de minister verantwoording verschuldigd aan het parlement.

Lagere overheden hebben de wettelijk geregelde taak - en de daarbij behorende bevoegdheden - om hun eigen huishouding te voeren. Voor de operationele handelingen (activiteiten, transacties e.d.) zijn de colleges van B&W, van GS en het bestuur van de waterschappen geen verantwoording verschuldigd aan een minister of het parlement, maar alleen aan de regionale of lokale, democratisch gekozen volksvertegenwoordiging. De lagere overheden hebben hun eigen externe en interne besturings- en beheersingssysteem. NB. Binnen het domein van de eigen huishouding bepalen met name de gemeenten en de provincies hun eigen doelstellingen.

Op vele beleidsterreinen moeten de lagere overheden evenwel centraal overheidsbeleid uitvoeren (medebewindtaken). De daarvoor benodigde taken en bevoegdheden van zowel de lagere overheden als de ministers worden dan specifiek wettelijk geregeld. Het eigen externe toezicht door de gemeenteraden, provinciale staten e.d. wordt dan aangevuld met extern toezicht door de betrokken minister. Dit toezicht is beperkt tot de hoofdlijnen van de beleidsuitvoering. De besturen van de lagere overheden zijn veelal beperkt verantwoording verschuldigd aan de minister; de mate van verantwoording hangt van geval tot geval af van de wettelijk geregelde bevoegdheden of verantwoordelijkheden die zijn overgedragen.

6. Beperkte verantwoording van externe agentschappen en lagere overheden aan de minister(s)

Externe agentschappen

Het bestuur van een wettelijk geregeld, extern agentschap (een RWT of een ZBO met eigen rechtspersoonlijkheid) is volledig verantwoording verschuldigd aan zijn eigen - op de wet gebaseerde - toezichtorgaan, is beperkt verantwoording verschuldigd aan de minister en is in het geheel geen verantwoording verschuldigd aan het parlement.

De minister is beperkt verantwoording verschuldigd aan het parlement, namelijk alleen voor de werking van het wettelijk toezichtkader. Minister en parlement zijn als wetgever gezamenlijk verantwoordelijk voor de opzet van het toezichtkader.

Lagere overheden

De politieke leiding, het bestuur, van een lagere overheid (B&W, GS) is volledig verantwoording verschuldigd aan de eigen - op de wet gebaseerde - volksvertegenwoordiging (gemeenteraad, provinciale staten), is slechts beperkt verantwoording verschuldigd aan de betrokken minister - in het

⁵ Er zijn overigens ook enkele ZBO's zonder eigen rechtspersoonlijkheid. Qua toezichtsrelatie zijn deze ZBO's tot de externe agentschappen te rekenen (er is geen directe ministeriële verantwoordelijkheid).

Comptabele Canon van het Rijk

geval van uitvoering van centraal overheidsbeleid (medebewind) - en is geen verantwoording verschuldigd aan het parlement.

De minister is beperkt verantwoording verschuldigd aan het parlement in geval van medebewind door lagere overheden, namelijk alleen voor de werking van het wettelijk toezichtskader. Voor de wettelijke opzet van dat kader is sprake van een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de minister en het parlement.

7. Kaderstelling door de Minister van Financiën (DG Rijksbegroting/Directie Begrotingszaken)

De centrale coördinatie voor de financiële beheersing binnen de rijksdienst ligt in handen van het DG Rijksbegroting/Begrotingszaken van het Ministerie van Financiën. Die coördinatie vindt plaats door middel van kaderstelling voor het begrotingsbeheer en het financieel beheer enerzijds en voor de interne audit (waaronder de accountantscontrole) anderzijds. De kaderstelling wordt door middel van regelgeving geformaliseerd. Voordat de Minister van Financiën overgaat tot regelgeving, wordt eerst overleg gevoerd tussen de DG Rijksbegroting en de gezamenlijke directeuren FEZ van de ministeries (in het zogenoemde IOFEZ).

Binnen de door Financiën gestelde kaders zijn de vakministers tamelijk autonoom met betrekking tot de financiële bedrijfsvoering (begrotingsbeheer en financieel beheer). Het DG Rijksbegroting beoordeelt met name of de kaders worden gerespecteerd. Daardoor is het niet nodig dat vooraf door Financiën preventief wordt toegezien op *alle* uit te voeren financiële transacties, zoals dat vroeger wel gebeurde. Het zogenaamde *voorafgaande (uitvoerings)toezicht* door de Minister van Financiën wordt in de praktijk alleen nog toegepast op specifieke transacties, zoals het aangaan van garantieverplichtingen. Dit voorafgaande toezicht houdt in, dat ministers/departementen ondanks dat via een begrotingswet voldoende middelen door het parlement zijn geautoriseerd, geen (garantie)verplichtingen mogen aangaan zonder de voorafgaande instemming van de Minister van Financiën (Inspectie der Rijksfinanciën/IRF). Financiën/IRF beoordeelt dan samen met het betrokken vakdepartement (beleidsdirectie en FEZ) vooraf eerst de doelmatigheid ervan en de financieel-budgettaire risico's (begrotingsbeheersing !).

8. Informatieverstrekking door de directies FEZ aan het DG Rijksbegroting

Het DG Rijksbegroting ziet tijdens het begrotingsjaar toe op het begrotingsbeheer en het financieel beheer van de vakdepartementen (vakministers). De directies FEZ voorzien het DG (en met name de IRF) periodiek en op speciaal verzoek van informatie over de begrotingsramingen (prognoses) en over de begrotingsuitvoering. De Minister van Financiën (en namens hem de DG Rijksbegroting) heeft wettelijk de bevoegdheid om al die (financiële) informatie te vragen die hij nodig acht voor zijn toezicht als Rijksspenningmeester. De vakministers (en namens hen de directeuren FEZ) zijn wettelijk verplicht om die informatie te verstrekken. Deze bevoegdheid en verplichting zijn geregeld in de Comptabiliteitswet 2001.

9. Coördinatie, toezicht en advisering door de directeur Financieel-economische zaken (FEZ) in een ministerie

De hoofdtaken van FEZ binnen een ministerie zijn:

- a. het coördineren van het jaarlijkse begrotingsproces en van het opstellen van de financiële meerjarenramingen;
- b. het toezien op de begrotingsuitvoering;
- c. het organiseren van de begrotingsadministratie (de ramingsadministratie) en van de financiële administratie (de boekhouding);
- d. het adviseren (onafhankelijk van de beleidsdirecties) van de minister over alle aangelegenheden met financiële consequenties;
- e. het coördineren van de (meerjaren)beleidsevaluaties;
- f. het organiseren van het betaalproces (kasbeheer), van de aanwijzing van kasbeheerders (zij beschikken over de bankrekeningen) en van de veilige bewaring van de financiële waarden (kasgelden, creditkaarten en bankpassen, verleende garanties, e.d.).

De bevoegdheden van de directeur FEZ zijn:

1. *Het geven van nadere regels* binnen een ministerie met betrekking tot het financieel beheer, het begrotings- en het verantwoordingsproces (= kaderstelling binnen de bredere kaders van het DG Rijksbegroting).
2. *Het verplicht geven van advies* over alle (beleids)dossiers met financiële consequenties van departementale directies, met daarbij de bevoegdheid om zijn eventuele bezwaren rechtstreeks (onafhankelijk van de hiërarchieke lijn) aan de minister te rapporteren (1^e lijns ex ante toezicht).

Comptabele Canon van het Rijk

3. *Het doen van alternatieve begrotingsvoorstellen* rechtstreeks (onafhankelijk van de hiërarchieke lijn) aan de minister, indien hij niet akkoord gaat met een financieel voorstel van een beleidsdirectie (1^e lijns ex ante toezicht).

De coördinatie, het (1^e lijns) toezicht en de advisering door FEZ worden op drie organisatorische of managementniveau's binnen een ministerie toegepast:

- a. het strategische niveau: bestuursraadniveau: secretaris-generaal en directeuren-generaal;
- b. het tactische niveau: de beleidsdirecteuren (directieniveau);
- c. het operationele niveau: departementale afdelingen en interne agentschappen.

Er zijn ca. elf ministeries en elk ministerie heeft zijn eigen FEZ. Een directeur FEZ is hiërarchisch rechtstreeks ondergeschikt aan de secretaris-generaal en de minister; dus intern onafhankelijk van de beleidsdirecteuren.

NB 1. Het ministerie van Financiën is deels een vakministerie (DG Fiscale Zaken, DG Belastingen en Generale Thesaurie, exclusief het Agentschap/Treasury) en deels een centraalbedrijfsvoeringsministerie (DG Rijksbegroting als centrale coördinator van de financiële bedrijfsvoering en het Agentschap/Treasury als centrale coördinator van het kasbeheer binnen de centrale overheid).

NB 2. Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties is deels een vakministerie (DG Bestuur en Koninkrijksrelaties, DG Wonen, Wijken en Integratie, DG Vreemdelingenzaken) en deels een centraalbedrijfsvoeringsministerie (DG Organisatie en Bedrijfsvoering Rijk/DGOBR als centrale coördinator van de niet-financiële bedrijfsvoering binnen de centrale overheid, d.w.z. personeel, aanschaffingen, organisatie, ict, facilitaire zaken, huisvesting).

10. Activiteiten- en transactieniveau

Op dit niveau vinden de beleidsuitvoerende operationele activiteiten en transacties plaats (1) en de bedrijfsvoeringsactiviteiten (2) ter ondersteuning van de beleidsuitvoering. De bedrijfsvoering wordt onderverdeeld in: financiële bedrijfsvoering (A), materiële bedrijfsvoering (B) en personele bedrijfsvoering (C).

A. Tot de financiële bedrijfsvoering wordt gerekend:

a. *Reguliere financieelbeheerhandelingen*:

- i. het aangaan van financiële verplichtingen, zoals contracten sluiten, subsidiebeschikkingen verstrekken;
- ii. het verrichten van de kasuitgaven (betalingen);
- iii. het opleggen van belastingen en andere heffingen (bestemmingsheffingen), het in rekening brengen van wettelijke tarieven voor individuele diensten en goederen (retributies);
- iv. het invorderen van de financiële vorderingen en het innen van de ontvangsten.

b. *Speciale financieelbeheerhandelingen*: bijvoorbeeld het verstrekken/betalen van voorschotten, het kwijtschelden en buiten invordering stellen van vorderingen, het veilig bewaren van de financiële waarden, het toepassen van schuldvergelijking.

c. *Balansoperaties*: zoals treasury-operaties (geld- en kapitaalmarktactiviteiten i.v.m. tekortfinanciering en herfinanciering staatschuld), het beheren van financiële activa (deelnemingen, debiteuren, voorschotten, e.d.) en financiële passiva (verplichtingen/schulden, garanties).

B. De materiële bedrijfsvoering omvat:

- a. de verwerving van materieel (inkoop, aanschaffingen);
- b. het *materieelbeheer* in enge zin: voorraadbeheer, beheer investerings/kapitaalgoederen, vastgoedbeheer;
- c. het beheer overtollig materieel (afstoten door verkoop of vernietiging; tijdelijk verhuur, e.d.);

C. De personele bedrijfsvoering omvat het hele scala van human resource aspecten:

- a. werving en selectie;
- b. personeelsbeheer (beloning, beoordeling en functionering, opleiding, disciplinaire maatregelen, e.d.);
- c. beëindiging dienstverband: ontslag.

11. Financiële en operationele auditing door de interne Departementale Auditdienst (DAD/ADR)

De DAD/ADR⁶ heeft twee hoofdtaakgebieden:

a. de wettelijke taken: de financiële audits- de accountantscontrole op de (financiële) rechtmatigheid van het financieel beheer en op de financiële informatie en de totstandkoming van de

⁶ Vanaf april 2012 zijn er nog twee zelfstandige DAD's (van V&J en van Defensie) en gaan de overige DAD's op in de ADR (Auditdienst Rijk). Vanaf april 2013 gaan ook V&J en Defensie op in de ADR.

Comptabele Canon van het Rijk

beleidsinformatie in de departementale jaarverslagen, met als resultaat de jaarlijkse accountantsverklaring. Dit is het hoofdelement van de (intern onafhankelijke) ex post audits (audits/control achteraf).

b. de adviestaken: de operationele audits⁷ - het op verzoek van de ambtelijke leiding adviseren over uitvoeringssystemen en -procedures (PIMOFACH: personeelsbeheer, inkoop/aanschaffingen, materieelbeheer, organisatiebeheer, financieel beheer, administratie, communicatie/ict, huisvesting). Dit is geen onderdeel van ex post auditing.

De DAD/ADR rapporteert (onafhankelijk van de beleidsdirecties) aan de secretaris-generaal en de minister over de bevindingen van de jaarlijkse financiële audits. Deze onafhankelijke rapportering aan de ambtelijke en politieke leiding is een belangrijk element van de interne audits.

De inhoud van de financiële audits⁸ omvat:

- a. het onderzoek of het financieel beheer ordelijk, controleerbaar en doelmatig is;
- b. het onderzoek of de financiële informatie in de jaarverslagen betrouwbaar en financieel rechtmatig is en aan de verslaggevingseisen voldoet;
- c. het onderzoek of de totstandkoming van de beleidsinformatie (niet-financiële informatie) die in de jaarverslagen is opgenomen, betrouwbaar is en niet-strijdig is met de financiële informatie.

De financiële en operationele audits door de DAD/ADR worden toegepast op de drie managementniveau's binnen een ministerie: bestuursraadniveau, directieniveau en het uitvoeringsniveau.

De directeur ADR is hiërarchisch ondergeschikt aan de secretaris-generaal van het Ministerie van Financiën en de Minister van Financiën, maar functioneel ondergeschikt aan de secretaris-generaal en de minister van het betrokken ministerie.

De ADR is dus geen centrale Auditdienst ten behoeve van de Minister van Financiën. De bevindingen van de audits (in de auditrapporten) en de accountantsverklaringen worden rechtstreeks uitgebracht aan de betrokken minister. De auditfunctie is dus nog steeds gedecentraliseerd, maar de organisatievorm (ADR) is een gecentraliseerde.

12. Informatieverstrekking door de DAD/ADR aan het DG Rijksbegroting

De vakministers zijn wettelijk verplicht de auditrapporten met betrekking tot de financiële audits (inclusief de accountantsverklaring) aan de Minister van Financiën ter beschikking te stellen. Deze verplichting is vastgelegd in de Comptabiliteitswet 2001. Feitelijk geschiedt dat thans door de ADR.

13. Informatieverstrekking door de DAD/ADR aan de Algemene Rekenkamer (AR)

De jaarlijkse financiële auditrapporten van de DAD/ADR worden naar de AR gestuurd. De AR kan aldus gebruikmaken van de bevindingen in deze rapporten (kwestie van doelmatigheid van het auditproces). Deze verplichting is vastgelegd in de Comptabiliteitswet 2001.

Echter, de AR is grondwettelijk onafhankelijk; zij heeft de bevoegdheid zelf te besluiten om aanvullend een eigen financiële onderzoek in te stellen, indien zij dat nodig vindt.

14. Extern onderzoek door de AR

Vakministeries

De AR onderzoekt onafhankelijk van de DAD/ADR:

- a. de rechtmatigheid van het beleid en de bedrijfsvoering; specifiek de financiële rechtmatigheid van de financiële beheershandelingen;
- b. de resultaten van het beleid en van de bedrijfsvoering: de doeltreffendheid, de doelmatigheid en de zuinigheid⁹.

De AR geeft jaarlijks een - grondwettelijk voorgeschreven - verklaring van goedkeuring af bij de rijksrekening en de rijksaldibalans, die worden opgenomen in het Financieel jaarverslag van het Rijk.

Externe agentschappen (ZBO's/RWT's)

Met betrekking tot de externe agentschappen wordt het onderzoek van de AR beperkt tot de publieke of wettelijke taken van die agentschappen en het publieke geld dat daarmee gemoeid is.

NB. Sommige externe agentschappen verrichten ook private, dus niet wettelijk opgedragen, activiteiten/taken.

⁷ In Engelstalige gebieden wordt operational audit aangeduid met performance audit.

⁸ In Engelstalige gebieden omvatten de financial audits niet het onderzoek naar financiële rechtmatigheid (= compliance audit); financial audit + compliance audit = financiële audit (in NL).

⁹ In het Engels de 3 E's: effectiveness, efficiency and economy.

Comptabele Canon van het Rijk

Het doel van het onderzoek bij de externe agentschappen is om, naast een oordeel over de taakuitvoering en het financieel beheer van de agentschappen, vooral ook een oordeel te geven over het toezicht van de minister op de agentschappen en of de minister zijn zogenoemde systeemverantwoordelijkheid, zoals dat in de wet is geregeld, kan waarmaken.

Om doelmatigheidsredenen maakt de AR gebruik van de bevindingen/resultaten van de DAD/ADR (accountantsrapporten en -verklaringen).

Van haar bevindingen brengt de AR rapport uit aan de gecontroleerde: de minister en de leiding van een extern agentschap. Daarbij wordt hoor en wederhoor toegepast.

Lagere overheden

De AR heeft geen onderzoeksbevoegdheid met betrekking tot de eigen publieke huishouding van de lagere overheden.

Met betrekking tot de uitvoering door de lagere overheden van centraal overheidsbeleid (medebewind) kan de AR alleen onderzoek uitvoeren aan de hand van de dossiers die daarover bij de ministers/ministeries aanwezig zijn. De AR heeft geen toegang tot (de kantoren en financiële systemen van) de lagere overheden. Op deze *geen-toegangs-regel* is één uitzondering: als er sprake is van besteding van Europese subsidies door de lagere overheden.

De lagere overheden zijn verantwoordelijk voor het organiseren en het wettelijk inkaderen/regelen van de eigen externe audit. In het algemeen worden de externe audits uitgevoerd door een eigen lokale Rekenkamer, door een Rekeningcommissie of door een publiek accountantskantoor.

15. Informatie van de AR aan het parlement (en aan de ministers)

De AR informeert jaarlijks (primair) het parlement over de financiële rechtmatigheid van het beleid en de bedrijfsvoering.

Over de doelmatigheid (de 3 E's) van het beleid wordt geregeld, maar niet jaarlijks aan het parlement gerapporteerd (elk jaar met betrekking tot andere beleidsprogramma's; risico-gestuurd).

Alvorens de AR haar bevindingen aan het parlement voorlegt, krijgt de betrokken minister de gelegenheid op de concept-bevindingen te reageren (hoor en wederhoor). De opmerkingen van de betrokken minister worden in het rapport opgenomen en komen aldus ook ter kennis van de Staten-Generaal.

16. Audit committee

Elk ministerie kent een Audit Committee, dat de minister en de secretaris-generaal adviseert over:

- a. de aanbevelingen van de interne auditor (DAD/ADR) en de externe controleur (AR) naar aanleiding van de controle van het jaarverslag en van het financieel beheer;
- b. bedrijfsvoeringsaangelegenheden en risicomanagement;
- c. en soms over de programmering van het jaarlijks auditplan van de DAD/ADR.

Het Audit Committee is een functioneel (niet een hiërarchisch) orgaan binnen een ministerie en is in het algemeen samengesteld uit de leden van de bestuursraad (DG's, SG), de directeur FEZ, de betrokken accountant van de DAD/ADR en enkele externe leden met ruime financieelmanagement-expertise of brede algemene overheidservaring.

oOo