



Prof. dr. G.T. (Tjerk) Budding (g.budding@vu.nl) is hoogleraar Public Sector Accounting bij het Zijlstra Center for Public Control, Governance & Leadership van de Vrije Universiteit Amsterdam



Mr. R. (Robert) 't Hart (r.hart@naris.com) is docent risicomanagement aan onder andere de VU en de UTwente en directeur van NARIS.

Een nieuw Three Lines Model voor de Overheids- en non-profit sector (3LMO)

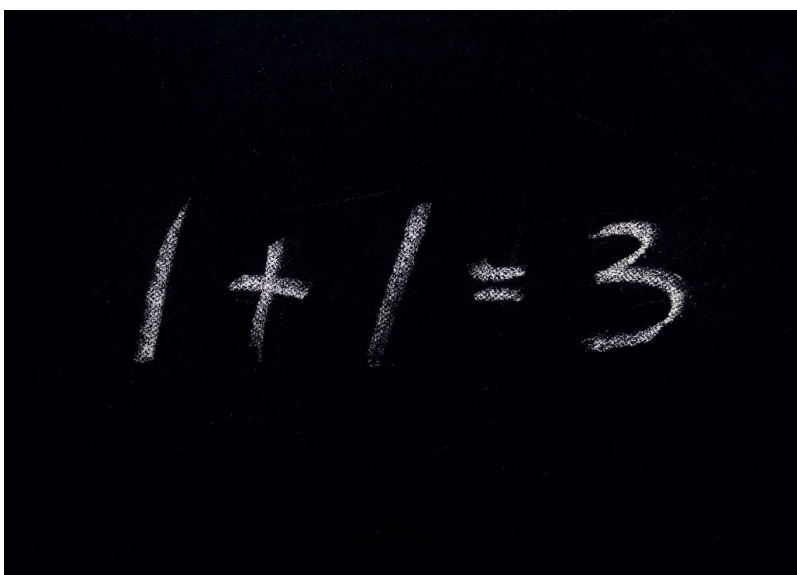
Door **Tjerk Budding** en **Robert 't Hart**

Inleiding

Door veel gemeenten, provincies, waterschappen, ministeries, zbo's en andere organisaties binnen de publieke en non-profit sector wordt het Three Lines Model (3LM) gehanteerd. Dit model is in 2020 geïntroduceerd door het Institute of Internal Auditors en beoogde de opvolger te zijn van het Three Lines of Defense Model (3LoD, zie Wassenaar en Budding, 2020). In eerste instantie werden beide modellen vooral gebruikt als referentiekader voor de inrichting van het systeem van risico-beheersing, maar in de loop der tijd zijn organisaties deze ook steeds meer gaan gebruiken als referentiemodel voor het vastleggen van (financiële) verantwoordelijkheden en daarbij behorende rollen, en is het uitgegroeid tot een governance model. Ondanks de verbeteringen die het 3LM heeft gebracht, zijn er ook een aantal knelpunten waar organisaties in de praktijk tegenaan lopen bij de implementatie daarvan. In dit artikel bespreken wij de issues die er spelen rond het gebruik van de huidige modellen (3LM en 3LoD) en presenteren we door ons voorgestelde oplossingsrichtingen. Op deze manier komen we tot de contouren van een nieuw model, het Three Lines Model voor de Overheids- en non-profit-sector (3LMO).

Samenvatting

Dit artikel bespreekt de issues die in de praktijk worden ervaren bij de implementatie en toepassing van het Three Lines Model (3LM) alsmede het Three Lines of Defense model (3LoD) en presenteert daar oplossingsrichtingen voor. Op basis daarvan wordt gekomen tot een nieuw model, het Three Lines Model voor de Overheids- en non-profit-sector (3LMO). Belangrijke principes van het 3LMO-model zijn de gerichtheid op maatschappelijke waardecreatie, het werken vanuit vertrouwen en duidelijkheid over rollen en wederzijdse verwachtingen.



Issues en oplossingen

Uit onze ervaring bij onderwijs- en advieswerkzaamheden komen een aantal issues naar voren bij de invoering en toepassing van de huidige modellen (3LM en 3LoD). Onderstaand benoemen we deze en presenteren daarbij direct de door ons voorgestelde oplossing.

I. Te veel focus op control en te weinig op de maatschappelijke waarde

In zowel het 3LoD-model als het 3LM is er ons inziens te beperkt aandacht voor de maatschappelijke context waarin overheids- en non-profitorganisaties opereren. In het 3LM wordt weliswaar benoemd dat het doel van het model is om bij te dragen aan waardecreatie, en niet zozeer alleen te focussen op risico-reductie (wat een kritiekpunt was op het 3LoD-model), maar wat dit precies betekent voor de inrichting van het model bleef wat onduidelijk.

Naar onze mening dient de maatschappelijke waarde steeds de grondslag van het opereren van de actoren binnen het model te zijn. Het bijdragen aan de oplossing van maatschappelijke problemen vormt het bestaansrecht van overheids- en non-profit organisaties en is daarmee de 'license to operate'. Om deze reden hebben we de maatschappij bovenaan in het model geplaatst.

Maatschappelijke
waardecreatie zou het
uitgangspunt moeten zijn bij
het bepalen van het beleid en
de uit te voeren activiteiten

Maatschappelijke waardecreatie zou voor de bestuursorganen en de eerste lijn dan ook het uitgangspunt moeten zijn bij het bepalen van het beleid en de uit te voeren activiteiten. Maar ook voor de tweede en derde lijn is dit een cruciale toetssteen. Zijn bijvoorbeeld de baten en lasten van de control- en auditactiviteiten wel met elkaar in balans of vragen deze teveel middelen? Is er bijvoorbeeld niet overmatige aandacht voor rechtmatigheid? En kijkt bijvoorbeeld de derde lijn wel voldoende naar de inrichting en het functioneren van de bedrijfsprocessen vanuit het oogpunt van gerichtheid op maatschappelijke waardecreatie?

In het 3LMO hebben wij het creëren van maatschappelijke waarde een prominente plaats gegeven. Hierbij gaat het om de vraag of datgene wat een organisatie doet, bijdraagt aan het oplossen van maatschappelijke problemen. In dat kader is het van belang dat de beleidsdoelstellingen zo expliciet mogelijk worden gemaakt door de bestuursorganen, zodat het voor de gehele organisatie duidelijk is waarnaar gestreefd moet worden. Naar onze mening hangen concrete strategische doelstellingen van een organisatie, interne beheersing en risicomanagement nauw met elkaar samen. Ook dienen gerealiseerde resultaten duidelijk

benoemd te worden. Wij onderschrijven hierbij hetgeen Talbot (2011) opmerkt over hoe dit is te realiseren, namelijk dat daarbij zowel maatschappelijke belangen, procedurele belangen als eigen belangen in het oog moeten worden gehouden. Dat impliceert dat organisaties aantoonbaar een bijdrage dienen te leveren aan het oplossen van maatschappelijke issues, maar ook dat het van belang is dat de organisatie regels en procedures volgt en dat gelijke gevallen gelijk behandeld worden.

II. Onduidelijkheid rond het bestuursorgaan

In zowel het 3LM als het 3LoD-model is het onduidelijk wie precies het bestuursorgaan is. In beide modellen is slechts één bestuursorgaan uitgetekend en daarmee suggereert het dat er (altijd) sprake is van een one tier board-model, terwijl het in de Nederlandse context gebruikelijk is dat er een two tier board wordt gehanteerd, met een afzonderlijke Raad van Bestuur en Raad van Toezicht/Commissarissen. Overigens lijkt dit probleempunt voort te vloeien uit de Angelsaksische achtergrond van het model, waarbij het werken met een one tier board gebruikelijk is.

In het nieuwe model geven we aan dat er tenminste twee bestuursorganen zijn, namelijk één op Raad van Bestuur (of equivalent) niveau en één op Raad van Toezicht (of equivalent) niveau. Bij politiek bestuurd organisaties, zoals gemeenten, provincies en waterschappen, kan er nog een derde bestuurslaag worden onderscheiden, namelijk die van de volksvertegenwoordiging (zoals de Raad). Er zijn dan drie lagen: een ambtelijke top (op niveau RvB), een dagelijks politiek bestuur (zoals college van B&W, op niveau RvT) en de volksvertegenwoordigende laag.

III. Een onvolwassen eerste lijn

In zowel het 3LM als het 3LoD-model wordt er ons inziens terecht op gewezen dat eerstelijns functionarissen de verantwoordelijkheid hebben voor de uitvoering van de dagelijkse activiteiten binnen een organisatie, inclusief verantwoordelijkheden op vlakken als risicobeheer, financiën en HRM. Wat daarbij echter niet uit het oog mag worden verloren is dat zij deze verantwoordelijkheden als door de Raad van Bestuur gedelegeerden ter hand nemen, die daarmee moet zorgen voor voldoende middelen en duidelijke kaders.

Zijn de baten en lasten van de
control- en auditactiviteiten
wel met elkaar in balans?

Wij nemen waar dat het voor eerstelijns verantwoordelijken steeds moeilijker wordt om deskundigheid te hebben op alle gebieden. Wet- en regelgeving wordt steeds complexer, processen hangen steeds meer samen en worden in toene-



mende mate geautomatiseerd. Denk hierbij bijvoorbeeld aan onderwerpen zoals CSRD, NIS2 en AVG, maar ook aan regels om fraude tegen te gaan. Waar liggen dan de grenzen van waar deskundigheid gevraagd kan worden van de eerste lijn? Wij zijn van mening dat de eerste lijn meer gefaciliteerd moet worden en er ook van de tweede lijn verwacht mag worden om bepaalde systeemverantwoordelijkheden op te pakken.

De eerste lijn zal meer gefaciliteerd dienen te worden bij haar verantwoordelijkheden, door middel van bijvoorbeeld:

- Het duidelijk afbakenen van verantwoordelijkheden tussen de eerste en tweede lijn, waarbij tegelijkertijd vanuit vertrouwen wordt samengewerkt en informatie wordt uitgewisseld.
- Het aanbieden van trainingen en het vertalen van technische kennis naar voor een leek begrijpelijke taal.
- Het door de tweede lijn oppakken van een actieve rol in het prioriteren van de belangrijkste risico's en bijbehorende beheersmaatregelen, waarbij de eerste lijn wel eigenaar blijft.
- Het standaardiseren van beheersmaatregelen vanuit verschillende normenkaders zodat vragen in één keer aan de eerste lijn voorgelegd kunnen worden.

IV. Te grote afstand tussen tweede en derde lijn

In het klassieke 3LoD-model stond de tweede lijn nog evenwichtig gepositioneerd tussen de eerste en derde lijn. In het 3LM is de plaats van de tweede lijn gewijzigd. Deze werd vrijwel aansluitend aan de eerste lijn geplaatst en alleen met de derde lijn is er de nodige afstand. Dat suggereert dat tegenkracht binnen organisaties vooral vanuit de derde lijn zou moeten komen, terwijl we in Nederland juist bij veel organisaties een uitgebreide tweede lijn zien en deze een belangrijke rol heeft in het systeem van check-and-balances. Wij pleiten dan ook voor het weer zichtbaarder maken in het model van de tegenkracht (ongevraagd advies) die verwacht mag worden van de tweede lijn.

In het nieuwe (3LMO) model wordt de tweede lijn evenwichtig gepositioneerd tussen de eerste en derde lijn in, om duidelijk te maken dat van de tweede lijn tegenkracht verwacht mag worden richting de eerste lijn ('ongevraagd adviseren'), maar ook dat de derde lijn kan voortbouwen op het werk van de tweede lijn. Overigens blijft de derde lijn onafhankelijke en objectieve assurance geven op het functioneren van de eerste en tweede lijn en rapporteert daar zowel over naar de bestuursorganen als naar de eerste en tweede lijn zelf. Daarbij wordt er samengewerkt vanuit vertrouwen, maakt de derde lijn gebruik van informatie uit de eerste en tweede lijn en vindt er open communicatie tussen de lijnen plaats.

Om de tegenkrachtfunctie te versterken pleiten wij voor het introduceren van een escalatielijijn tussen de tweede lijn en het bestuursorgaan dat een niveau hoger ligt (bijvoorbeeld de Raad van Toezicht bij een organisatie met een Raad van Bestuur en een Raad van Toezicht).

V. Ontbreken eigen verantwoordelijkheid tweede lijn

Een volgend issue is de onduidelijkheid over wat nu precies de verantwoordelijkheden zijn van de tweede lijn. Het 3LM geeft aan dat de tweede lijn moet zorgen voor kennis, ondersteuning en monitoring, alsmede de eerste lijn moet 'challengen'. Inzake het laatstgenoemde geven Budding en Wassenaar (2018) specifiek voor de public controller aan dat deze zowel een gevraagde als ongevraagde adviesrol heeft. Hoe het echter zit met verantwoordelijkheden voor systemen (zoals die op het vlak van risicomanagement) blijft wat onduidelijk in zowel het 3LM als het 3LoD-model.

Waar liggen dan de grenzen van waar deskundigheid gevraagd kan worden van de eerste lijn?

Bij hun uitwerking van de verantwoordelijkheden in het 3LoD-model stellen Arif en Molenkamp (2011) dat de tweede lijn systemen ontwikkelt voor procesbeheersing, planning & control, informatieverwerking, communicatie en rapportage, ter ondersteuning van de eerste lijn. Daarnaast fungeert zij als een collectief van 'architecten' voor de vormgeving van de structuur, de systemen en de procedures die nodig zijn voor de inrichting en het doen functioneren van de strategische, tactische en operationele processen. In het nieuwe 3LMO-model wordt de verantwoordelijkheid voor de ontwikkeling, het functioneren en de monitoring van systemen op het vlak van bedrijfsvoering neergelegd bij de tweede lijn, onder mandaat van de bestuursorganen, waarbij de Raad van Bestuur eindverantwoordelijk is en ook essentiële keuzes moet maken. Over hoe dat concreet vorm zou kunnen krijgen gaan we in kader 1 nader in.

De tweede lijn draagt verantwoordelijkheid voor systemen op het vlak van bedrijfsvoering. Dit houdt in dat de ontwikkeling, het functioneren en de monitoring daarvan bij hen wordt neergelegd, onder mandaat van de bestuursorganen. Hierbij gaat het om zaken als risicomanagement, procesbeheersing, compliance, planning & control en informatieverwerking. De Raad van Bestuur bepaalt de strategie van de organisatie, stelt voldoende middelen ter beschikking voor de uitvoering daarvan aan de rest van de organisatie, geeft sturing en is eindverantwoordelijk. Ook stelt de RvB vast wie waarvoor verantwoordelijk is en monitort en evalueert het functioneren van het management.

Kader 1: Uitwerking eigen verantwoordelijkheid door tweede lijn

Door de toename van wet- en regelgeving op het gebied van privacy, informatiebeveiliging, cybersecurity, AI, duurzaamheid en dergelijke, ontstaat een steeds grotere informatiestroom binnen publiekrechtelijke organisaties. Veel van de wetgeving is dermate complex dat hiervoor specialistische functies zijn gecreëerd die veelal versplinterd in organisaties zijn belegd. Hiermee dreigen onoverzichtelijke en inefficiënte praktijken te ontstaan die onvoldoende zijn gericht op het creëren van maatschappelijke waarde. Om dit te voorkomen kan de tweede lijn:

- Risk-based prioriteiten stellen: tweedelijnsfunctionarissen zouden meer initiatief moeten nemen in het stellen van prioriteiten op basis van de belangrijkste risico's. Risico's worden het beste beoordeeld door specialisten zoals de CISO of controller, die aan de hand van een risicoanalyse bepaalt welke beheersmaatregelen als eerste moeten worden geïmplementeerd. Het 'pas toe of leg uit'-principe zorgt ervoor dat de organisatie kan aantonen dat zij beheersmaatregelen op orde heeft, of uitleggen waarom deze niet noodzakelijk zijn. Vanzelfsprekend blijft de eerste lijn en het College van Bestuur eindverantwoordelijk voor het bepalen van de risico's en het beheer daarvan.
- Zorgen voor geïntegreerde en gestandaardiseerde aanpak: door gebruik te maken van dezelfde werkwijzen, data en administratiesystemen en door standaard geformuleerde risico's en beheersmaatregelen toe te passen. Hierdoor kunnen dubbele vragen voorkomen worden. Dit maakt de aanpak effectiever, vermindert de complexiteit en verlicht de belasting voor de eerste lijn, zodat zij zich kunnen richten op hun kernactiviteiten.
- Dialoog en gezamenlijke verantwoordelijkheid bevorderen: de vastlegging moet niet enkel als administratieve last voor de eerste lijn worden gezien, maar als een gezamenlijke verantwoordelijkheid. Dit wordt mogelijk door een goede voorbereiding vanuit de tweede lijn, die standaard risico's en beheersmaatregelen selecteert en deze in een dialoog met de eerste lijn verder concretiseert. Zo wordt administratie gezamenlijk gedragen en kan het efficiënt worden toegepast. Open communicatie en samenwerking tussen de lijnen maakt het mogelijk om de interne beheersmaatregelen effectief te hergebruiken, wat leidt tot een sterker en effectiever systeem.
- Duidelijke en beperkte rapportagelijnen opstellen: overmatige rapportages leiden tot verwarring en complexiteit. Het hanteren van een beperkte set heldere, regelmatige en vooraf gedefinieerde rapportages, met een duidelijk onderscheid tussen reguliere verantwoording en escalatie, verhoogt de slagvaardigheid van het model.

VI. Onduidelijkheid welke functies er in de tweede lijn zitten

Binnen het 3LM wordt niet specifiek benoemd welke functies binnen de tweede lijn onderscheiden kunnen worden. In de praktijk is er ook veel onduidelijkheid over wat de criteria zijn om te bepalen of een functie al dan niet tot de tweede lijn gerekend moet worden. Er zijn dan ook modellen bekend met een 1,5^{de} en een 2,5^{de} lijn.

In het 3LoD-model werden nog wel een aantal functies binnen de tweede lijn geëxpliciteerd. Maar ook hierbij was de Angelsaksische grondslag zichtbaar, want er werd gesproken over de functies financial controller, security, quality, risk management, inspection en compliance. Maar hoe zit het dan met andere controlfuncties buiten die van de financial controller, zoals de business controller en juridische controller? Is het wel terecht dat de financial controller hier als onderdeel van de tweede lijn wordt benoemd terwijl de financial controller in de Nederlandse praktijk veelal juist een ondersteunende functie is en vaak maar beperkt ongevraagd advies geeft en beperkt betrokken is bij de opzet van systemen? Daarom introduceren we onderstaand drie criteria om te bepalen of een functie tot de tweede lijn behoort.

In het 3LMO-model onderscheiden we drie taken van de tweede lijn:

1. Het faciliteren van de eerste lijn, de directie en het bestuur door de expertiserol (gevraagd advies).
2. Kritische blik eerste lijn (ongevraagd advies).
3. Verantwoordelijk voor het ontwikkelen, onderhouden en monitoren van bedrijfsvoeringssystemen (PDCA) onder mandaat van de directie.

Alleen op het moment dat door functies binnen de tweede lijn alle drie rollen ter hand worden genomen, rekenen wij ze tot de tweede lijn.

VII. Ontbreken leiderschap tweede lijn

Zoals hiervoor al besproken, kunnen er diverse functies binnen de tweede lijn worden onderscheiden. De ervaring leert dat veel medewerkers binnen de tweede lijn de organisatie primair vanuit hun eigen specialisme benaderen, zoals vanuit financieel, juridisch of HRM oogpunt (zie Budding et al., 2021). Naar onze waarneming hebben deze functies echter veel met elkaar te maken of zouden dat moeten hebben. Zo vormt informatie over de juridische risico's, zoals een geschil over het al dan niet toekennen van een bepaalde vergunning (zoals om te bouwen), belangrijk input voor business controllers over financiële risico's. En welke ontwikkeling is zichtbaar in de opbouw van het personeelsbestand en wat zijn daarvan de mogelijke financiële consequenties? En waar houdt het werk van kwaliteitsfunctionarissen op en begint die van de controller?

Dit zijn voorbeelden van hoe verschillende functionarissen binnen de bedrijfsvoering elkaars werk kunnen ondersteunen door informatie uit te wisselen en actief samen te werken. Hierbij moet ook in ogenschouw worden genomen dat hoewel de gerichtheid (financieel, juridisch, etc.) wel van elkaar ver-

schilt, de aard van de activiteiten (opstellen beleid, invoeren, monitoren, etc.) van de verschillende functies sterke overeenkomsten heeft. Wij pleiten dan ook voor meer samenwerking en duidelijk leiderschap binnen de tweede lijn.

Vanwege de gewenste samenwerking binnen de tweede lijn pleiten wij ervoor om deze onder een centrale manager te plaatsen en te bevorderen dat functionarissen binnen de tweede lijn kennis uitwisselen en samenwerken. Een centrale manager van de tweede lijn heeft de volgende taken:

- Standaardiseert zover mogelijk werkwijzen binnen de tweede lijn.
- Maakt de tweede lijn sterker en meer strategisch gericht.
- Stimuleert samenwerking tussen de functionarissen binnen de tweede lijn.
- Standaardiseert en consolideert data en coördineert de rapportage naar directie.
- Organiseert dat er prioriteiten worden gesteld en de aandacht uitgaat naar de belangrijkste risico's (van rule-based naar risk-based werken).
- Ontdubbelt en coördineert de vragen aan de eerste lijn.
- Is aanspreekpunt voor de derde lijn.
- Monitort risicomanagement en interne beheersingsaspecten.

Bij (hele) grote organisaties ligt plaatsing van alle bedrijfsvoeringsfuncties onder een centrale manager minder voor de hand en kan de integraliteit op andere manieren worden bewaakt, bijvoorbeeld door een bestuurder dit specifiek als aandachtsgebied te geven.

Wij pleiten voor meer
samenwerking en duidelijk
leiderschap binnen de tweede lijn

VIII. Onduidelijkheid rond 'vierde lijn'

In het 3LoD-model worden als respectievelijk vierde en vijfde lijn de external audit en regulator onderscheiden en in het 3LM werden deze samengevoegd tot external assurance providers. Dit geeft in de praktijk verwarring over of er sprake is van één vierde lijn en of die alleen gaat over 'external assurance', of dat er verschillende lijnen zijn die ook verschillende verantwoordelijkheden hebben. Laatstgenoemde is ons inziens het geval en in het 3LMO-model onderscheiden we dan ook een vierde lijn (de externe accountant) en een vijfde lijn, die bestaat uit diverse andere partijen die een rol hebben in het governance systeem. Om de toevoegde waarde van beide groepen partijen expliciet te maken, onderscheiden we in het 3LMO-model weer een vierde en vijfde lijn en benoemen concreet om wat voor soort partijen het gaat.

Vanwege de wettelijke plicht tot accountantscontrole en de adviesfunctie van de accountant die daarmee samenhangt, zijn wij van mening dat de accountant als apart orgaan (jn de vierde lijn) onderscheiden zou moeten worden en is de positionering daarvan het meest passend naast de derde lijn vanwege de samenhang in werkzaamheden tussen beide functies. Daarnaast zou het ons inziens goed zijn om weer expliciet zichtbaar te maken (in de vijfde lijn) dat er diverse andere partijen zijn, waaronder inspecties, rekenkamers en externe toezichthouders, die in de praktijk een rol hebben in het stelsel van beheersing die verder gaat dan alleen het vaststellen van de getrouwheid en de rechtmatigheid van de jaarrekening.

Uitgangspunten 3LMO-model

In het voorgaande deel van dit artikel kwam al een aantal uitgangspunten van het nieuwe 3LMO-model wat meer impliciet aan de orde. In deze sectie expliciteren we de drie belangrijkste uitgangspunten die ten grondslag liggen aan het model.

Een eerste, en cruciaal, uitgangspunt van het 3LMO-model is de gerichtheid op maatschappelijke waardecreatie. Waardecreatie die ontstaat door de juiste balans tussen risico's nemen en beheersen. Organisaties in de publieke en non-profit sector hebben als primaire taak het oplossen van maatschappelijke problemen. *Wat de organisatie doet en hoe* dat gebeurt zou steeds in het licht moeten worden gezien van waar de maatschappij beter van wordt. Daarover moet ook verantwoording worden afgelegd. Dit impliceert ook dat steeds afgewogen moet worden of alle checks-and-balances wel zodanig zijn ingericht dat ze aan die maatschappij ten goede komen, en niet teveel intern gericht zijn. Ook betekent dit dat het streven naar efficiënt, effectief en rechtmatig werken ten dienste moeten staan aan het maximaliseren van de toegevoegde waarde voor de maatschappij.

Het tweede uitgangspunt is het zoveel mogelijk te werken vanuit vertrouwen. Het nieuwe model is op Rijnlandse principes gebaseerd (zie Bakker et al., 2005) en is onder meer op continuïteit en vertrouwen gericht, gaat uit van intrinsiek gemotiveerde betrokkenen bij de organisatie, met gedeelde waarden en onderlinge samenwerking.

Wij zijn ervan overtuigd dat deze elementen een betere uitwerking kunnen krijgen bij wat wij als derde uitgangspunt zien, namelijk duidelijkheid over rollen en verwachtingen die betrokkenen bij een organisatie onderling van elkaar hebben. Dat het werken vanuit vertrouwen juist geholpen kan zijn met dergelijke condities blijkt ook uit meer recente literatuur, waarin de samenhang wordt besproken tussen control en vertrouwen (zie bijv. Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2009). Checks-and-balances zorgen ervoor dat medewerkers elkaar *durven* en *kunnen* aanspreken op basis van vertrouwen en daarmee dat er een juiste cultuur aanwezig is.

Opbouw van het model

Ten slotte beschrijven we op hoofdlijnen het model, waarbij we eerst een verticale aanpak hanteren en vervolgens een horizontale.

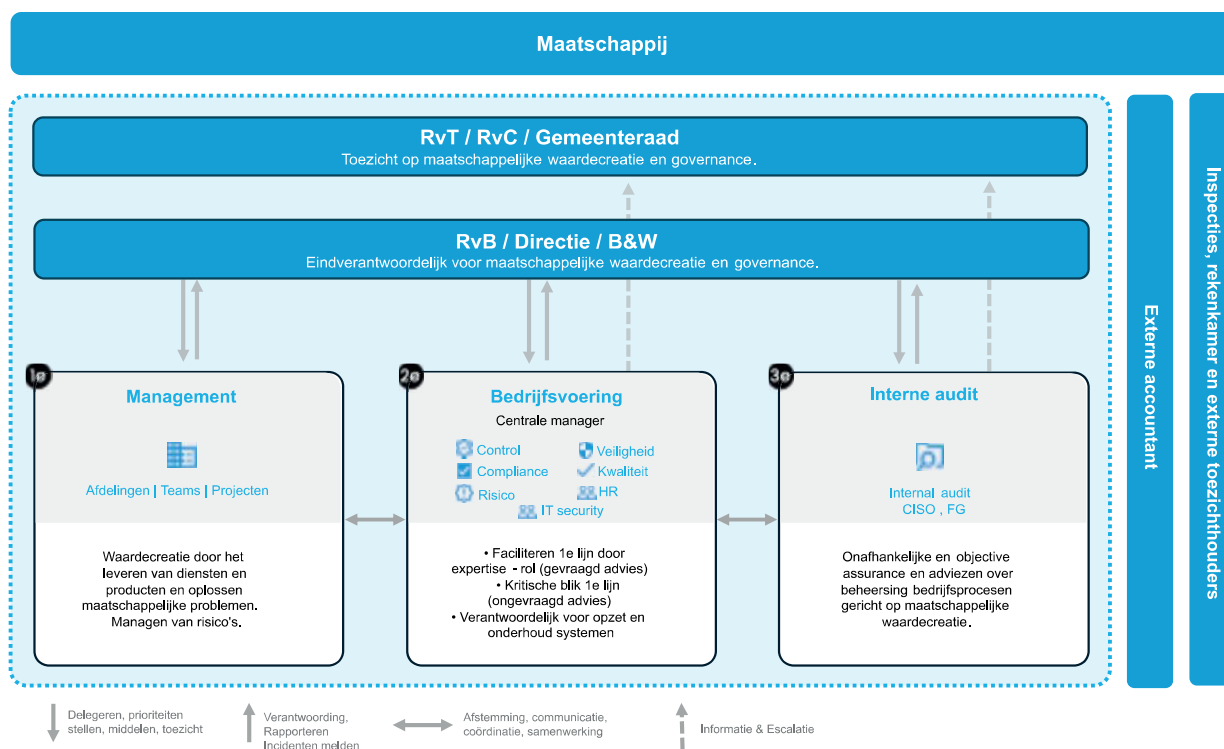
Het topniveau van het model wordt gevormd door de maatschappij (zie figuur 1). De organisatie is gericht op de problematiek die daar speelt, de maatschappij verschaft de organisatie de 'license to operate', ook door het ter beschikking stellen van financiële middelen, en de organisatie legt over haar functioneren verantwoording af aan de maatschappij.

In het nieuwe model onderscheiden we ten minste twee bestuursorganen, één op Raad van Bestuur (RvB-) en een op Raad van Toezicht (RvT-) niveau. De RvB is primair verantwoordelijk voor de governance en ontwikkelt hiervoor de structuren en processen en stimuleert de cultuur en waar nodig ondersteunende commissies. De RvT houdt toezicht op het functioneren van de RvB door middel van toezicht op hoofdlijnen van het strategisch beleid, de strategische en financiële risico's, alsmede het functioneren van de beheers- en controlesystemen. Onderdeel daarvan is een actieve invulling van de interne beheersing en het benoemen van de verantwoordelijkheden daarbinnen, inclusief de manier waarop monitoring en evaluatie plaatsvindt. De RvB is eindverantwoordelijk voor maatschappelijke waardecreatie en governance en delegeert deze verantwoordelijkheid middelen een helder mandaat en bijbehorende middelen. Zij geeft daarnaast richting door zelf een strategische risicoanalyse en haar risk appetite intern en extern te communiceren. De RvB is tot slot verantwoordelijk voor het vaststellen van de waarden en het gedrag binnen de organisatie. Onderdeel hiervan is het creëren van een omgeving waarin medewerkers openlijk kunnen communiceren over incidenten.

Bij politiek bestuurd organisaties zijn er drie bestuursorganen: een ambtelijk topmanagement (bijvoorbeeld directie of managementteam), een dagelijks politiek bestuur (zoals College van Burgemeester en Wethouders) en een volksvertegenwoordiging (zoals Gemeenteraad). Het ambtelijk topmanagement is dan over het algemeen gedelegeerd opdrachtgever van het dagelijks bestuur.

Veel medewerkers binnen
de tweede lijn benaderen de
organisatie primair vanuit hun
eigen specialisme

De eerste lijn bestaat uit de organisatie-eenheden die direct maatschappelijke waarde creëren. Veelal gaat het daarbij om afdelingen of teams, maar dit kan ook vanuit projecten plaatsvinden. Zij doen dat door het leveren van diensten en producten en het ook anderszins oplossen van maatschappelijke problemen. De eerste lijn stuurt op doelrealisatie in samenhang met de ingezette middelen (personeel, financieel)



Figuur 1. Het Three Lines Model Overheids- en non-profit sector (3LMO)

en is primair verantwoordelijk voor het managen van de risico's. Zij communiceert regelmatig met de directie over de doelstellingen, resultaten, incidenten en de afwijkingen. Mede om dat mogelijk te maken zorgt zij voor adequate vastlegging daarvan en rapportage, waarbij ook gebruikgemaakt kan worden van ondersteuning door de tweede lijn.

De tweede lijn bestaat uit de ondersteunende staffuncties, waaronder op het vlak van HRM, financiën en juridische zaken, maar ook uit andere specialisten. De tweede lijn heeft drie kerntaken. Ten eerste het leveren van expertise in de vorm van gevraagd advies, waarbij de tweede lijn de eerste lijn ondersteunt met specialistische kennis over zaken als control/financiën, compliance, risicomanagement, veiligheid, kwaliteit, HR en IT-security. Naast gevraagd advies geeft de tweede lijn ook ongevraagd advies. De tweede lijn kijkt proactief naar de processen en procedures van de eerste lijn en biedt onafhankelijke ondersteuning om ervoor te zorgen dat de organisatie niet alleen haar dagelijkse doelen behaalt, maar ook haar strategische en maatschappelijke doelstellingen op lange termijn waarborgt. Dit betekent dat de tweede lijn kijkt naar de effectiviteit van de organisatie op gebieden als de efficiency van processen, effectiviteit van beleid en uitvoering, compliance met wet- en regelgeving, het beschermen van publieke middelen en het rechtvaardig verlenen van diensten. Door deze kritische rol zorgt de tweede lijn ervoor dat de eerste lijn haar werk niet alleen goed uitvoert, maar ook binnen de juiste governance-structuren en ethische kaders blijft opereren. De derde kerntaak van de tweede lijn is het nemen van verantwoordelijkheid voor de opzet en monitoring van de systemen op het vlak

van bedrijfsvoering binnen de organisatie, waaronder het systeem van risicomanagement, en instrumenten voor planning & control, zoals verantwoordingsrapportages. De tweede lijn werkt samen met de directie en het bestuur, maar onder mandaat van het bestuursorgaan, om te waarborgen dat de organisatie effectief en ethisch opereert. Indien dat nodig is, kan de tweede lijn escaleren naar het toezichthoudende bestuursorgaan, bijvoorbeeld om bepaalde incidenten te melden.

De derde lijn binnen het 3LMO is onafhankelijk en heeft als primaire taak het beoordelen van de opzet, het bestaan en de werking van interne beheerssystemen, meestal achteraf. Traditioneel lag de focus op compliance en risicobeheersing, maar de derde lijn heeft tegenwoordig ook taken op het vlak van kwaliteitsbeheer en informatiebeveiliging (CISO). Ook houdt zij toezicht op de toepassing en naleving van de privacywetgeving (FG). De derde lijn dient zich er steeds van bewust te zijn dat haar werkzaamheden gericht zijn op maatschappelijke waardecreatie. In dat kader is het ook essentieel dat de derde lijn samenwerkt met de tweede lijn om efficiënt en effectief toezicht te houden. Ook houdt de derde lijn contact met de externe accountant en samen bewaken zij zoveel mogelijk dat door de accountant gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de derde (en tweede) lijn. Deze samenwerking zorgt voor een integrale aanpak van de beheersing. De derde lijn blijft echter onafhankelijk, opereert onder auspiciën van de Raad van Toezicht (al dan niet via een auditcommissie) en rapporteert primair aan haar, maar secundair ook aan andere partijen (waaronder de Raad van Bestuur).

Naast de drie hiervoor behandelde drie interne lijnen kunnen ook twee externe lijnen worden onderscheiden. We duiden deze aan met vierde en vijfde lijn, waarbij wel bedacht dient te worden dat deze geen onderdeel uitmaken van het interne governance model. De vierde lijn wordt gevormd door de externe accountant. Deze heeft als taak de getrouwheid en rechtmatigheid van de jaarrekening vast te stellen, maar rapporteert daarnaast (onder andere in de management letter) over onvolkomenheden in het systeem van interne beheersing. In de uitoefening van haar taken steunt de accountant zoveel mogelijk op de controlewerkzaamheden die al binnen de organisatie zijn verricht, in het bijzonder die door de derde lijn. Naast de accountant zijn er ook diverse andere partijen die een rol hebben in het governance systeem, met ieder een eigen focus. Denk daarbij bijvoorbeeld aan het werk van rekenkamers, wier primaire taak in de praktijk ligt bij het vaststellen van de efficiency en effectiviteit van het handelen van de organisatie, maar ook aan inspecties, die niet alleen nagaan of organisaties zich houden aan wet- en regelgeving, maar daarbij ook kijken naar maatschappelijke risico's.

Ten slotte

Door veel gemeenten, provincies, waterschappen en andere organisaties binnen de publieke en non-profit sector wordt het Three Lines Model (3LM) of haar voorganger het Three Lines of Defense model (3LoD) gehanteerd als referentiemodel voor de inrichting van het systeem van risicobeheersing. In de loop der tijd zijn organisaties dit ook steeds meer gaan gebruiken als referentiemodel voor het vastleggen van (financiële) verantwoordelijkheden en is het uitgegroeid tot een governance model. Uit onze ervaring bij onderwijs- en advieswerkzaamheden komt een achttal issues naar voren bij de invoering en toepassing van de huidige modellen. In dit artikel bespreken we deze en stellen oplossingen voor. Dit heeft geleid tot een nieuw model dat specifiek is gericht op de overheids- en non-profitsector, het Three Lines Model Overheids- en non-profitsector (3LMO). Belangrijke principes achter het model zijn de gerichtheid op maatschappelijke waardecreatie, het werken vanuit vertrouwen (Rijnlands model) en duidelijkheid over rollen en verwachtingen. Dit impliceert onder meer dat het cruciaal is dat er adequate communicatie plaatsvindt tussen en binnen de lijnen.

Bedacht moet echter steeds worden dat het model slechts een denkmiddel is, en niet als een vaststaande blauwdruk moet worden beschouwd. Aanpassingen aan het model zullen in de praktijk nodig zijn om het geschikt te maken voor toepassing in de specifieke omstandigheden van organisaties en hun interne en externe omgeving. Ook zal de uitwerking er per sector net anders uitzien. Een voorbeeld hiervan is de positionering van de concerncontrol-functie. Bij de ene organisatie is deze beter passend bij de tweede lijn, bij de andere beter bij de derde lijn. Bij kleine organisaties zal het niet altijd mogelijk zijn een volwaardige derde lijn te organiseren. In dat geval zullen derdelijns activiteiten door tweedelijns medewerkers uitgevoerd kunnen worden, mits zij dan niet hun eigen werkzaamheden controleren. Wij hopen dan ook dat het model nader verfijnd en aangepast zal worden op basis van de specifieke behoeften en ervaringen uit de praktijk en dat dit artikel een bijdrage levert aan het verdere denken daarover.

Literatuur

- Arif, M. & A. Molenkamp (2011), 'Controller en internal auditor: Samen voor organisatiecontinuïteit', *Audit Magazine*, 10(4), p. 38-41.
- Bakker, P.F.A., S. Evers, N. Hovens, H. Snelder & M.C.D.P. Wegeman (2005), 'Het Rijnlands model als inspiratiebron', *Holland Management Review*, 103, 72-81.
- Budding, G.T., R. 't Hart & E. Spetter (2021), 'Tweede lijn als gatenkaas?', *ControllersMagazine*, november, 28-31.
- Budding, G.T. & M.C. Wassenaar (2018), *De veranderende rol van de public controller*, Den Haag: Boom Uitgevers.
- Meer-Kooistra, J. van der & E. Vosselman (2009), 'Accounting, beheersing en de opbouw van vertrouwen in uitbestedingsrelaties', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 83(9), 301-308.
- Talbot, C. (2011), 'Paradoxes and prospects of "public value"', *Public Money & Management*, 31(1), 27-34.
- Wassenaar, M. & G. Budding (2020), 'De Three Lines of Defense vernieuwd', *Tijdschrift voor public governance, audit & control (TPC)*, 18(3), 3-8.