Stuk **1645** (2002-2003) – Nr. 3

V L A A M S  P A R L E M E N T

Zitting 2003-2004

26 maart 2004

# VOORSTEL VAN DECREET

**– van de heer Johan Sauwens c.s. –**

**houdende uitbreiding van de bevoegdheden van de entiteit Interne Audit**

## ADVIES

**van de Hoge Raad voor Binnenlands Bestuur**

*Zie :*

**1645** (2002-2003)

– Nr. 1 : Voorstel van decreet

– Nr. 2 : Verslag over gedachtewisseling

hoge raad voor binnenlands bestuur

Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap
**Administratie Binnenlandse Aangelegenheden**

Markiesstraat 1 (lokaal 602), 1000 Brussel

**Voorzitter:**
ludo.veny@UGent.be

**Secretariaat:**
bram.opsomer@ewbl.vlaanderen.be (tel. 02/553.40.15)
geert.rits@ewbl.vlaanderen.be (tel. 02/553.40.08)

De heer Norbert De Batselier
Voorzitter

Vlaams Parlement
1011 Brussel

Brussel, 25 maart 2004

Betreft: advies 2-2004 voorstel van decreet interne audit

Mijnheer de Voorzitter,

In haar vergadering van 2 maart 2004 besliste de Commissie voor Binnenlandse Aangelegenheden, Huisvesting en Stedelijk Beleid van het Vlaams Parlement om advies te vragen aan de Hoge Raad voor Binnenlands Bestuur over het voorstel van decreet houdende uitbreiding van de bevoegdheden van de entiteit Interne Audit, ingediend door de heer Johan Sauwens c.s. (stuk 1645 (2002-2003) - nr. 1) tegen ten laatste vrijdag 26 maart 2004.

Als bijlage vindt u het gevraagde advies 2-2004.

Mocht u nog vragen hebben, dan kan u uiteraard steeds contact opnemen met het secretariaat van de Hoge Raad.

Hoogachtend,

Namens de voorzitter,

Geert Rits
Secretariaat

Bram Opsomer

hoge
raad voor
binnenlands
bestuur

# Voorstel van decreet houdende uitbreiding van de bevoegdheden van de entiteit Interne Audit

## Advies 2-2004

24 maart 2004

# INHOUDSTAFEL

Inhoudstafel ..... 6

0. Inleiding ..... 7

1. Fundamentele bedenkingen ..... 7

1.1. Definities en problematiek ..... 7

1.1.1. Interne controle, interne audit en externe audit ..... 7

1.1.2. Het voorstel van decreet : interne audit of externe audit ? ..... 8

1.2. Autonomie ..... 9

1.3. Afstemming met de bestaande regelgeving ..... 10

1.3.1. Audit bij de OCMW-besturen ..... 10

1.3.2. Rekenhof bij de provinciebesturen ..... 11

1.3.3. Administratief toezicht ..... 11

1.4. Afstemming met de voorontwerpen gemeente- en provinciedecreet ..... 11

2. Bijkomende bedenkingen ..... 12

2.1. Toepassingsgebied ..... 12

2.2. Audit is meer dan fraudeonderzoek ..... 13

2.3. Openbaarheid van bestuur ..... 14

2.4. Kosten en efficiëntie ..... 14

3. Conclusie ..... 16

# 0. INLEIDING

In haar vergadering van 2 maart 2004 besliste de Commissie voor Binnenlandse Aangelegenheden, Huisvesting en Stedelijk Beleid van het Vlaams Parlement om advies te vragen aan de Hoge Raad voor Binnenlands Bestuur over het voorstel van decreet houdende uitbreiding van de bevoegdheden van de entiteit Interne Audit, ingediend door de heer Johan Sauwens c.s. (stuk 1645 (2002-2003) - nr. 1). Het advies werd gevraagd tegen 26 maart 2004. Eerder, op 20 januari 2004, had reeds in dezelfde commissie een gedachtewisseling plaats met de heer Eddy Guilliams, hoofd van de interne audit (stuk 1645 (2002-2003) - nr. 2).

De Hoge Raad zal in dit advies ondermeer teruggrijpen naar de eerder uitgebrachte adviezen in verband met het voorontwerp van gemeentedecreet (advies 4-2002) en het voorontwerp van provinciedecreet (advies 1-2003). Daarin werd reeds aandacht besteed aan interne audit en controle.

Eerst komen enkele fundamentele bedenkingen aan bod. Het gaat dan vooral om de nood aan een goede definiëring van de begrippen, de problematiek van de autonomie van de lokale en provinciale besturen, de afstemming van het voorstel met bestaande regelgeving en de afstemming met de ontwerpen van gemeente- en provinciedecreet. In het tweede deel worden dan een aantal bijkomende bedenkingen geformuleerd die pas in tweede orde van belang zijn.

# 1. FUNDAMENTELE BEDENKINGEN

## 1.1. Definities en problematiek

Gezien de grote begripsverwarring wil de Hoge Raad voor alle duidelijkheid nog kort even stil staan bij de definities van interne controle, interne audit en externe audit.

### 1.1.1. Interne controle, interne audit en externe audit

Wat wordt in dit advies verstaan onder de begrippen interne controle, interne audit en externe audit[1]?

[1] Zie ook de nota van Prof. dr. J. Christiaens "Attentiepunten op het vlak van accountancy, administratieve organisatie en auditing t.a.v. Nieuwe Gemeente- en Provinciedecreet" (9 september 2002). Tekst beschikbaar via de website van de Hoge Raad.

1. Interne controle

Volgens het K.B. van 26 mei 2002 (B.S. 31 mei 2002) betreffende het interne controlesysteem binnen de federale overheidsdiensten moet het volgende onder interne controle worden verstaan: "*Een geheel van maatregelen en procedures ontworpen om een redelijke zekerheid te verschaffen over de realisatie van de te bereiken doelstellingen in de volgende domeinen: de effectiviteit en de efficiëntie van de organisatie, de betrouwbaarheid van de financiële en beheersinformatie en de naleving van de wetgevingen en reglementeringen*".

2. Interne audit

De interne audit moet op een professionele wijze nagaan of het interne controlesysteem voldoende degelijk is en op een betrouwbare wijze functioneert. Het is dus een controle van de interne controlesystemen. Het gaat bovendien niet alleen om een financiële audit.
Volgens de APB auditing guideline: Guidance for Internal Auditors 1990 wordt interne audit gedefinieerd als "*een onafhankelijke evaluatiefunctie opgezet door het management van een organisatie om het interne controlesysteem na te kijken met het oog op dienstverlening naar de organisatie. Het onderzoekt objectief, evalueert en rapporteert over de aangepastheid van de interne controle als een bijdrage naar het geëigende (=passende), economische, efficiënte en effectieve gebruik van middelen*". (vertaling)

3. Externe audit

Externe audit verschilt van interne audit op een aantal punten. Zo richt een interne audit zich enkel tot het beleidsorgaan en is interne audit er niet om rechtstreeks op een openbare wijze derden te informeren. Interne audit is een staffunctie van het beleidsorgaan ter ondersteuning van het beleidsorgaan; externe audit dient externe betrokkenen zoals bijvoorbeeld subsidiërende overheden, toezichthoudende overheden, financiële instellingen, publieke betrokkenen, enzovoort. Belangrijk is te weten dat de term intern of extern niet wil zeggen dat de audit door internen of externen gebeurt. Intern wil zeggen dat de audit, door wie ook deskundig uitgevoerd, bedoeld is voor het beleidsorgaan en het management van het bestuur. Externe audit is uitsluitend bedoeld voor externen (algemeen publiek, toezichthoudende overheid, kredietverschaffers, e.d.).

### 1.1.2. Het voorstel van decreet: interne audit of externe audit?

Vertrekkend van deze algemeen aanvaarde definities doet het voorstel van decreet een aantal vragen rijzen. Momenteel ressorteert de entiteit Interne Audit als onafhankelijke cel onder de Vlaamse regering. In die hoedanigheid concentreert ze zich op het ministerie van de Vlaamse Gemeenschap, en de Vlaamse wetenschappelijke en openbare instellingen. Zij brengt verslag uit aan de Vlaamse regering over de werking van instellingen die onder haar bevoegdheid ressorteren. Voor die instellingen valt de entiteit dus duidelijk onder de definitie van interne audit.

Echter, vanuit het oogpunt van de lokale en provinciale besturen zou een audit door de 'Vlaamse entiteit Interne Audit' een externe audit zijn indien er louter gerapporteerd zou worden aan de Vlaamse regering. Dit zorgt voor volgende onduidelijkheden:

- Volgens de gangbare definities zijn de auditrapporten in de eerste plaats bedoeld voor het management van de geauditeerde besturen. In het voorstel is niets opgenomen over een terugkoppeling van het rapport aan de geauditeerde besturen.
- Zijn de procedures en werkwijze van de entiteit Interne Audit zomaar toepasbaar voor externe audit?
- De entiteit Interne Audit heeft vooral tot taak het interne controlesysteem te onderzoeken en te evalueren (art. 3 van het voorstel). De gemeentelijke en provinciale besturen werken tot op heden niet met controlesystemen die als dusdanig benoemd zijn.

## 1.2. Autonomie

De Hoge Raad vindt dat de invoering van een audit van de lokale en bovenlokale overheden zoals geconcipieerd in het voorstel van decreet niet strookt met het subsidiariteitsprincipe en met de gemeentelijke en provinciale autonomie.

Tijdens de gedachtewisseling van 20 januari 2004 met de Commissie Binnenlandse Aangelegenheden van het Vlaams Parlement (stuk 1645 (2002-2003) - Nr.2) gaf de heer Eddy Guilliams, hoofd van de entiteit Interne Audit, aan dat de entiteit zich ook bezighoudt met de vraag of de organisatie de juiste dingen doet en dus haar doelstellingen bereikt. Of een gemeente, provincie,... haar doelstellingen bereikt behoort tot de verantwoordelijkheid van de besturen zelf. Een optreden van de entiteit Interne Audit vormt in dit geval een inbreuk op de gemeentelijke en provinciale autonomie.

Vervolgens wordt in artikel 4 van het voorstel van decreet bepaald dat de entiteit toegang heeft tot alle informatie en documenten en dat ze aan ieder personeelslid de inlichtingen kan vragen die ze voor de uitvoering van haar opdrachten nodig acht. Dit is volgens de Hoge Raad in strijd met de lokale en provinciale autonomie. Dit zou namelijk betekenen dat de Vlaamse overheid inzage kan krijgen in documenten van politieke en vertrouwelijke aard.

Verder wordt volgens de Hoge Raad met dit voorstel ingegaan tegen een aantal afspraken en tegen de grondwet:

- Het subsidiariteitsprincipe werd ingeschreven in het Bestuursakkoord van 25 april 2003: "*Bij de verdeling van bevoegdheden wordt het principe van de subsidiariteit als uitgangspunt gehanteerd: zaken die doelmatig door een lager bestuursniveau verricht kunnen worden, behoren niet door een hoger niveau ter hand genomen te worden. De uitoefening van bevoegdheden op een hoger niveau moet steunen op afdoende en overtuigende motieven.*"

- De gemeentelijke en provinciale autonomie wordt ondersteund in het Europees Handvest voor Lokale Autonomie dat op 10 maart 2004 werd goedgekeurd in het Vlaams Parlement.

- Tenslotte is dit voorstel van decreet volgens de Hoge Raad strijdig met enkele grondwettelijke bepalingen. Volgens artikel 162 van de Grondwet zijn de lokale en provinciale bestuurshandelingen enkel onderworpen aan het administratief toezicht (zie ook 1.3.3), dat moet worden georganiseerd bij decreet en dat uitgeoefend wordt binnen de grenzen en volgens de concrete procedures, bepaald bij decreet. Ook het subsidiariteitsprincipe is opgenomen in datzelfde artikel van de Grondwet (artikel 162, 3°). Er wordt namelijk bepaald dat de decentralisatie van bevoegdheden naar de gemeentelijke en provinciale instellingen moet worden verzekerd.

Bepaalde - vooral grotere - steden (waaronder Antwerpen en Gent) en bijvoorbeeld de provincie West-Vlaanderen hebben trouwens gebruik gemaakt van hun autonomie om een eigen interne auditcel op te richten. Wat is in die steden dan nog de taak van de Vlaamse entiteit Interne Audit? In het voorstel van decreet wordt daar geen rekening mee gehouden.

## 1.3. Afstemming met de bestaande regelgeving

De Hoge Raad ziet problemen met de afstemming van het voorliggend voorstel met de momenteel bestaande regeling in de OCMW- en provinciebesturen en met het administratief toezicht.

### 1.3.1. Audit bij de OCMW-besturen

De Hoge Raad vraagt zich af hoe dit voorstel zich verhoudt tot de recent ingevoerde financiële beleidsinstrumenten voor de OCMW's, zoals de interne auditcommissie en de door de Vlaamse overheid georganiseerde externe audit (zie art 93 en 93 bis van de OCMW-wet). Deze problematiek komt niet aan bod in het voorstel. Dit doet alleszins het vermoeden rijzen dat over deze kwestie onvoldoende is nagedacht.

Daarnaast heeft volgens artikel 4 van het voorstel van decreet "*de entiteit Interne Audit toegang tot alle informatie en documenten bij de lokale besturen. Ze kan aan ieder personeelslid de inlichtingen vragen die ze voor de uitvoering van haar opdrachten nodig acht. Ieder personeelslid is er toe gehouden alle relevante informatie en documenten te verstrekken*".
Deze bepaling roept een aantal vragen op:
- Wat met de privacy m.b.t. de dossiers van de OCMW-cliënten? Krijgt de entiteit Interne Audit toegang tot deze gegevens?
- Volgens art. 36 van de OCMW-wet heeft bijvoorbeeld de OCMW-secretaris een geheimhoudingsplicht m.b.t. de OCMW-vergaderingen. Dit druist in tegen artikel 4 van het voorstel van decreet.

### 1.3.2. Rekenhof bij de provinciebesturen

Wat de situatie van de provincies betreft, bestaat er binnen het huidige systeem reeds een vorm van externe audit die wordt uitgeoefend door het Rekenhof. Ook hier blijft het onduidelijk hoe het voorstel zich hiermee verhoudt.
Dit is trouwens een aandachtspunt waar volgens de Raad van State ook in het voorontwerp van provinciedecreet geen rekening mee werd gehouden (zie advies 36.211/3 van de Raad van State, pagina 12 t.e.m. 15).

### 1.3.3. Administratief toezicht

Het is voor de Hoge Raad evenmin duidelijk hoe de audit uit het voorstel van decreet in relatie staat met het bestaande administratief toezicht. De huidige regelgeving maakt het reeds mogelijk om onderzoeken uit te voeren. Zo kan de toezichthouder stukken en informatie opvragen.

Daarnaast is er voor een beperkt aantal bestuurshandelingen voorafgaand goedkeuringstoezicht noodzakelijk door de Vlaamse overheid. Wat als toezicht en audit tot verschillende conclusies komen? Welke uitspraak primeert er dan?

Tenslotte vraagt de Hoge Raad zich af hoever de audit terug in de tijd zal kunnen gaan. Het gevaar bestaat namelijk dat, indien er geen vaste termijnen worden opgenomen, de rechtszekerheid van de bepalingen dat verrichtingen definitief zijn eenmaal de rekening is goedgekeurd teniet wordt gedaan.

## 1.4. Afstemming met de voorontwerpen gemeente- en provinciedecreet

In de voorontwerpen van gemeente- en provinciedecreet werd de functie van respectievelijk gemeentelijke en provinciale auditor ingevoerd. De Hoge Raad is steeds voorstander geweest van een grondige modernisering van het momenteel verouderde financieel beheerssysteem van de lokale en bovenlokale besturen. De Hoge Raad vindt het auditprincipe een goed idee maar had op de concrete uitwerking in de voorontwerpen van gemeente- en provinciedecreet de nodige kritiek (zie adviezen 4-2002 en 1-2003).
De vraag is hier - hoewel deze voorontwerpen nog niet werden neergelegd in het Vlaamse Parlement - in hoeverre dit voorstel van decreet past in het concept van de gemeentelijke en provinciale auditor. Sluit het ene voorstel het andere uit of moeten ze als complementair worden beschouwd? Indien ze als complementair worden beschouwd lijkt het voorliggende voorstel van decreet volgens de Hoge Raad het responsabiliseringsproces tegen te werken dat de Vlaamse regering met de invoering van het budgethouderschap en interne audit in de voorontwerpen van gemeente- en provinciedecreet wil doorvoeren in die besturen.

De Hoge Raad wenst in dit verband ook te verwijzen naar het e3pos project binnen de administratie Binnenlandse Aangelegenheden van de Vlaamse Gemeenschap.[2] De ontwikkeling van het instrument 'audit' is één van de aandachtspunten van het project.
De Hoge Raad vindt in de memorie van toelichting bij het voorstel van decreet geen enkele verwijzing naar dit project. Dit roept enkele vragen op. Is het bestaan van dit project bekend bij de voorstellers van het decreet? Op welke manier zou dit voorstel van decreet invloed hebben op het project?

## 2. BIJKOMENDE BEDENKINGEN

De bijkomende bedenkingen zijn voor de Hoge Raad slechts in tweede orde van belang. Het betreffen opmerkingen over het toepassingsgebied, over de aard van de audit, de openbaarheid van bestuur en de kosten en efficiëntie van het voorstel.

### 2.1. Toepassingsgebied

Het voorstel van decreet breidt de huidige bevoegdheden van de entiteit Interne Audit uit tot de "lokale overheden". Elke uitbreiding van het toepassingsgebied houdt in dat opnieuw moet worden nagedacht over de precieze omschrijving van de auditopdrachten, procedures, onafhankelijkheid, normen, enz. Dit ontbreekt volledig binnen het voorstel.

De memorie van toelichting omschrijft de lokale overheden als "de steden en gemeenten, de provincies, de intergemeentelijke verenigingen (intercommunales) en interprovinciale verenigingen (interprovinciales), de districten en de Vlaamse Gemeenschapscommissie". Verwijzend naar de afspraken die werden gemaakt in het Kerntakendebat is het niet juist om de provincies en de interprovinciale verenigingen onder te brengen bij de lokale overheden. Beter is wat dit betreft te spreken van intermediaire overheden (die instaan voor bovenlokale taakbehartiging). Ook de Vlaamse Gemeenschapscommissie beschouwen als een lokale overheid is niet correct.[3]

Bovendien worden de politiezones opgenomen in de definitie van lokale overheden. De Hoge Raad is van mening dat wat dit betreft vragen kunnen worden gesteld bij de bevoegdheid van de Vlaamse overheid om op dit terrein te treden.

---

[2] Doelstelling van het project is het ontwikkelen van voorstellen betreffende de nieuwe financiële beleidsinstrumenten zoals die werden opgenomen in het voorontwerp van gemeente- en provinciedecreet. Ook mensen uit het werkveld of hun vertegenwoordigers worden betrokken bij het project (via een reflectiegroep en verschillende werkgroepen). Meer informatie over het e3pos project vindt u op volgende website: www.e3pos.be.

[3] Let wel: deze definities zijn enkel geldig in een Vlaamse context. In een Europese context wordt het provinciaal niveau, samen met het gemeentelijk niveau, wel ondergebracht bij het lokaal niveau.

## 2.2. Audit is meer dan fraudeonderzoek

Zoals blijkt uit de hierboven gegeven definitie van interne audit is audit meer dan alleen fraudeonderzoek. Het gaat om een controle op het bereiken van de opgelegde doelstellingen, het naleven van wetten en voorgeschreven procedures, het bewaren en bewaken van het patrimonium en de efficiënte aanwending van de middelen van het bestuur en het voorkomen van fraude. Naast financiële audits zijn er ook operationele audits, compliance audits - verificatie of alles gebeurt volgens de wetgeving en reglementering - IT-audits, integriteitsaudits, enzovoort.

De entiteit Interne Audit zou dezelfde bevoegdheden krijgen zoals ten opzichte van het ministerie van de Vlaamse Gemeenschap, de Vlaamse wetenschappelijke instellingen en de Vlaamse openbare instellingen. Het gaat om het uitvoeren van financiële audits, overeenstemmingsaudits, operationele audits, ad hoc-opdrachten en administratieve onderzoeken. (cfr. artikel 3, eerste lid, van het besluit van de Vlaamse regering van 8 september 2000 betreffende de oprichting en de werking van de entiteit Interne Audit in het ministerie van de Vlaamse Gemeenschap).

Door de verwijzing naar het Hoog Comité van toezicht in de memorie van toelichting ontstaat echter de indruk dat met dit voorstel van decreet gefocust wordt op financiële audits, integriteitsaudits en administratieve onderzoeken. In de memorie wordt daarenboven verwezen naar de onregelmatigheden bij de stad Antwerpen. Dit doet bij de Hoge Raad de indruk ontstaan dat, ondanks de verwijzing in artikel 3 van het voorstel van decreet naar artikel 3 van het besluit van 8 september 2000, het hier gaat om gelegenheidswetgeving naar aanleiding van de VISA-affaire in het voorjaar van 2003. Audit is meer dan fraudeonderzoek. Daarenboven moeten administratieve onderzoeken kaderen in een groter geheel van preventieve, stimulerende én repressieve maatregelen. Dit komt te weinig aan bod in de memorie van toelichting en is tekenend voor het hele voorstel van decreet: het is te weinig doordacht en te weinig coherent. Bovendien zou een te grote nadruk op administratieve onderzoeken nefast zijn voor entiteit Interne Audit (zie 2.4).

Dit belet echter niet dat de Hoge Raad van mening is dat integriteitsonderzoek momenteel nog te weinig aan bod komt in lokale en provinciale besturen. In dit verband kan verwezen worden naar het B-project van het Steunpunt Bestuurlijke Organisatie Vlaanderen[4] waarin aandacht wordt besteedt aan een integriteitsbeleid. Via dit onderzoek kunnen aan de lokale en provinciale besturen eventueel een aantal best-practices aangeleverd worden. Dit kan een stimulans zijn voor de besturen om aan de hand van een aantal gepaste voorbeelden te werken aan een eigen, preventief, integriteitsbeleid.
Dit mag echter volgens de Hoge Raad niet van bovenaf worden opgelegd (zoals dit voorstel van decreet wenst te doen). Het zijn de lokale en provinciale besturen zelf die hiervoor verantwoordelijk zijn (zie punt 1.2, autonomie). In vele gemeenten en steden wordt naar aanleiding van de problemen in Antwerpen trouwens momenteel werk gemaakt van een

[4] B-project 2004: Een ambtelijk integriteitsbeleid in de Vlaamse administratie.
Zie http://www.soc.kuleuven.ac.be/sbov/onderzoek/sbovprb6.htm

integriteitsbeleid (zoals bijvoorbeeld in Antwerpen zelf, waar men momenteel denkt aan de oprichting van een integriteitsbureau).

## 2.3. Openbaarheid van bestuur

In het Vlaams Parlement werd op 17 maart 2004 het nieuwe decreet betreffende de openbaarheid van bestuur goedgekeurd. De Hoge Raad heeft zich in haar advies over dit decreet een groot voorstander getoond van het instrument van de openbaarheid van bestuur.
Echter, volgens de algemeen aanvaarde standaarden van de sector hebben interne auditrapporten een strikt vertrouwelijk karakter. Dit is een absolute voorwaarde om een volwaardige interne audit te kunnen uitvoeren en daar kan maar in enkele uitzonderlijke gevallen van worden afgeweken. Dit botst in zekere mate met het algemene principe van de openbaarheid van bestuursdocumenten. In het nieuwe decreet werd geen uitzonderingsgrond ingeschreven voor afgeronde auditrapporten. (Wel is er, terecht, een uitzonderingsgrond opgenomen die moet toelaten om tijdens het onderzoek geen openbaarmaking te verlenen; artikels 14, 5° en 15, §1, 9°). Een afgerond auditrapport kan dan alleen nog worden onttrokken aan de openbaarheid indien het zou vallen onder andere uitzonderingsgronden, bijvoorbeeld omdat het auditrapport informatie bevat die vertrouwelijk werd meegedeeld door derden. Dit wordt ook met zoveel woorden in het ontwerp van memorie van toelichting gesteld (zie stuk 1732 (2002-2003) - nr. 1, p. 30-31). Dit kan volgens de Hoge Raad voor problemen zorgen in de praktijk, aangezien er politiek steeds interesse zal zijn in die rapporten.

Ook de heer Eddy Guilliams, hoofd van de Interne Audit, haalt dit probleem aan in zijn uiteenzetting in de Commissie voor Binnenlandse Aangelegenheid van het Vlaams Parlement naar aanleiding van de bespreking van dit voorstel van decreet: *"Ik moet genuanceerd antwoorden op de vraag of het parlement kan beschikken over de rapporten. Wij mogen dat niet geven omdat we dit engagement zijn aangegaan tegenover de geauditeerde, maar het rapport, ofwel de managementsamenvatting ofwel het detailrapport, is er hoe dan ook en het is een officieel document"* (stuk 1645 (2002-2003) - Nr. 2).

De Hoge Raad vraagt dat daar duidelijkheid wordt in geschapen, ook in het kader van de voorontwerpen van gemeente- en provinciedecreet.

## 2.4. Kosten en efficiëntie

Is het de bedoeling dat alle 308 gemeenten en OCMW's, de vijf provincies, alle politiezones en intergemeentelijke en interprovinciale samenwerkingsverbanden worden geauditeerd? Of zal gewerkt worden volgens de methode die de entiteit Interne Audit momenteel gebruikt: te weten, op basis van een risicoanalyse. Is zo'n risicoanalyse met als object alle lokale en bovenlokale overheden wel mogelijk? En in hoeverre is een dergelijke werkwijze wel efficiënt? Is de nodige

knowhow aanwezig; het gaat tenslotte om totaal andere besturen, wetgeving, financiële systemen, enzovoort.

Bij de kostprijs wordt in het voorstel evenmin stil gestaan. De personeelsbezetting van de entiteit Interne Audit zal gevoelig moeten worden uitgebreid. Dit werd door de heer Guilliams, hoofd Interne Audit, bevestigd tijdens de gedachtewisseling in de Commissie voor Binnenlandse Aangelegenheden. Het is zelfs zo dat volgens een recente internationale benchmark een lokale overheid ongeveer drie keer meer auditors zou moeten hebben in relatie tot het aantal personeelsleden, dan eender welke overheid[5].

Bovendien is gebleken dat de aanvaarde materialiteitsgrens zeer laag ligt als het over audit in overheden gaat. Audit kan namelijk maar een relatieve zekerheid bieden dat risico's worden verminderd of beheerst. Om absolute zekerheid te verkrijgen zou de audit alles moeten checken, wat niet de bedoeling kan zijn. Bij een doorsnee audit-onderzoek wordt er volgens de internationale standaarden een foutenmarge van 5% ingecalculeerd. Op die manier kan nooit een 100% betrouwbaarheid worden gegarandeerd. In het geval van financiële audits en nog meer van fraudeonderzoek ligt de materialiteitsgrens nog lager. Indien de nadruk op fraudeonderzoek wordt gelegd, zal die 5% foutmarge dus nooit aanvaard worden. Dit vergt een volledig andere en vooral grondiger aanpak door de audit-verantwoordelijken, iets waar de huidige entiteit Interne Audit niet voor is uitgerust.

Tenslotte kunnen in dit verband zeker lessen getrokken worden uit het systeem van de externe audit bij de OCMW's. In zijn advies 4-2002 over het voorontwerp gemeentedecreet formuleerde de Hoge Raad het als volgt:
*"Belangrijk is bijvoorbeeld de vaststelling dat voor een goede externe audit voldoende deskundige mensen moeten worden aangetrokken. En daar zijn middelen voor nodig. De Vlaamse overheid is hier in gebreke gebleven ten opzichte van een systeem dat het zelf heeft ingevoerd."*
De Hoge Raad hoopt dat, indien het Vlaams Parlement er ondanks bovenstaande bezwaren toch voor zou kiezen om het voorstel van decreet aan te nemen, hier geen tweede maal dezelfde fout wordt gemaakt.

In geen geval wenst de Hoge Raad dat de kosten voor een systeem waar de lokale en bovenlokale besturen niet voor gekozen hebben - laat staan over werden geraadpleegd - hen zouden worden aangerekend of dat bijvoorbeeld het Gemeente- en Provinciefonds afgeroomd zouden worden om dit voorstel te kunnen betalen.

---

[5] De benchmark werd gemaakt op basis van een GAIN-rapport van 30 september 2003. GAIN staat voor het Global Auditing Information Network dat de leider zou zijn op het vlak van interne audit benchmarking diensten.

## 3. CONCLUSIE

De Hoge Raad kan zich niet van de indruk ontdoen dat dit voorstel van decreet eerder gelegenheidwetgeving is naar aanleiding van de onregelmatigheden van begin 2003 in de stad Antwerpen. Het is daardoor onvoldoende doordacht. Dit komt tot uiting in de memorie van toelichting (teveel nadruk op fraude- en integriteitsonderzoek), en heeft een aantal dieper liggende gevolgen:

- Het voorstel van decreet breidt de bevoegdheid van de Vlaamse entiteit Interne Audit uit naar ondermeer de lokale en provinciale besturen. Vermits het de bedoeling is om te rapporteren aan de Vlaamse overheid en niet aan die lokale en provinciale besturen zelf kan er alleen sprake zijn van externe audit. Dit brengt een aantal gevolgen met zich mee waar in het voorstel van decreet geen rekening mee wordt gehouden.
- Het is onduidelijk hoe het voorstel zich verhoudt tot bestaande regelgeving, zoals de externe audit die momenteel in voege is bij de OCMW's, de rol die het Rekenhof nog steeds te spelen heeft bij de provincies, en het administratief toezicht;
- Hoewel de voorontwerpen van gemeente- en provinciedecreet nog geen definitieve teksten zijn, houdt het voorstel van decreet er helemaal geen rekening mee.

Meer fundamenteel nog is dit voorstel van decreet volgens de Hoge Raad een inbreuk op de autonomie van de lokale en provinciale besturen en het subsidiariteitsprincipe. Dit zijn principes die werden vastgelegd in de Grondwet en het Bestuursakkoord, en die worden bevestigd door het recent goedgekeurde Europees Handvest inzake lokale autonomie.
Vele gemeentelijke of provinciale besturen maken trouwens gebruik van hun autonomie om nu reeds werk te maken van een eigen interne audit en/of integriteitsbeleid.

Concluderend kan gesteld worden dat het voor de Hoge Raad onduidelijk is hoe dit voorstel past binnen het ruimer kader van bestaande regelgeving en afspraken, en binnen de denkpistes die momenteel worden geopperd in het kader van de voorontwerpen van gemeente- en provinciedecreet. De Hoge Raad vraagt bijgevolg aan het Vlaams Parlement om dit voorstel te verwerpen.

De Hoge Raad is wel absoluut voorstander van het invoeren van het instrument van de audit, maar is van oordeel dat dit moet gebeuren binnen de hervorming van de gehele organisatie van gemeenten en provincies, en niet in een apart voorstel dat daar volledig los van staat.
In de voorontwerpen van gemeente- en provinciedecreet werd een poging hiertoe ondernomen, maar de Hoge Raad wees in zijn adviezen over die voorontwerpen op een aantal knelpunten (zie de adviezen 4-2002 en 1-2003). De Hoge Raad hoopt dat de tijd die is vrijgekomen door het stopzetten van de verdere behandeling van de voorontwerpen wordt gebruikt om o.a. dat aspect in nauwe samenspraak met de belanghebbenden te verfijnen.