

Auteursrechterlijke overeenkomst

Opdat de Universiteit Hasselt uw eindverhandeling wereldwijd kan reproduceren, vertalen en distribueren is uw akkoord voor deze overeenkomst noodzakelijk. Gelieve de tijd te nemen om deze overeenkomst door te nemen, de gevraagde informatie in te vullen (en de overeenkomst te ondertekenen en af te geven).

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling met

Titel: Interne controle op de gemeenten

Richting: master in de toegepaste economische wetenschappen - beleidsmanagement

Jaar: 2009

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Ik ga akkoord,

VANDER SANDEN, Anne-Marie

Datum: 14.12.2009

Interne controle op de gemeenten

Anne-Marie Vander Sanden

promotor :
Prof. dr. Johan ACKAERT

Voorwoord

Deze eindverhandeling kwam tot stand in het kader van mijn opleiding Toegepaste Economische Wetenschappen aan de Universiteit Hasselt. In opdracht van het keuze-opleidingsonderdeel Stage en Bedrijfsproject in het derde bachelorjaar, diende ik een stage te vervullen bij een organisatie naar vrije keuze. Daar ik nogal geïnteresseerd ben in het overheidswezen, verkoos ik dit te doen op een gemeente. Mijn kernopdracht was mee te helpen aan de opzet van interne controle dat een nieuwe verplichting bleek te zijn. Tijdens de stage groeide mijn interesse voor dit onderwerp en zo ontstond de idee om een eindverhandeling te schrijven over de opzet van interne controle op de gemeenten.

Tijdens het opstellen van mijn eindverhandeling werd ik door heel wat mensen bijgestaan. Langs deze weg wil ik hen dan ook mijn oprechte dank betuigen voor hun steun en begeleiding.

In de eerste plaats wil ik daarbij mijn promotor, Prof. Dr. Ackaert, bedanken. Dankzij zijn begeleiding en raadgeving heb ik de kwaliteit van mijn eindverhandeling kunnen verhogen en deze tot een goed einde kunnen brengen.

Ook zou ik graag de mensen uit de gemeenten Diepenbeek en Genk bedanken voor de tijd die zij wilden vrijmaken om mij de nodige informatie te verschaffen voor het uitwerken van het praktijkonderzoek. Zonder hen was dit niet mogelijk geweest.

Tot slot wil ik ook nog mijn ouders en mijn vriend bedanken voor de steun die zij verschaft hebben tijdens het opstellen van de thesis.

Anne-Marie Vander Sanden

Diepenbeek, mei 2009

Samenvatting

Interne controle heeft sterk aan belang gewonnen na een reeks fraudeschandalen in de Verenigde Staten in 2001 en 2002. Om dergelijke zaken in de toekomst te kunnen vermijden, werd de Sarbanes-Oxley wetgeving in het leven geroepen. Deze verplichting voorziet in het onderhouden van een adequaat intern controlesysteem en het opstellen van een intern controlerapport dat de juistheid van de financiële informatie bevestigt. In Europa, en zo ook België, doen zich eveneens schandalen voor waardoor het gebruik van interne controlesystemen ook hier nodig is. Dit blijft echter niet beperkt tot de private sector. De publieke sector gaat deze techniek immers ook toepassen wat ten dele in het kader van het New Public Management past waarbij de overheid steeds meer technieken uit het bedrijfsleven gaat gebruiken. Daar zij met publieke gelden werken, dienen zij immers ook op efficiënte wijze te functioneren. Voor de gemeenten werd de verplichting tot het opzetten van een intern controlesysteem opgenomen in het Gemeentedecreet van 15 juli 2005. In deze eindverhandeling wordt daarom de opzet van interne controle op de gemeenten behandeld.

In het eerste hoofdstuk wordt eerst een situering gegeven van het praktijkprobleem waarna dan de volgende centrale onderzoeksvraag geformuleerd wordt: "Hoe verloopt de implementatie van interne controle op de gemeenten?". Deze onderzoeksvraag wordt vervolgens in een aantal deelvragen opgesplitst die daarbij kort toegelicht zullen worden. Daarna komt de methodiek die toegepast wordt, aan bod en dit afhankelijk van de theoretische literatuurstudie en het praktijkonderzoek. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een weergave van de inhoud van de eindverhandeling. Hoofdstuk twee tot en met hoofdstuk vijf vormen de literatuurstudie, hoofdstuk zes het praktijkonderzoek en hoofdstuk zeven sluit af met de conclusies.

Hoofdstuk twee geeft een bespreking van het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 waarin de gehele basisregeling van de gemeenten opgenomen is. In de eerste plaats wordt de reden voor het decreet toegelicht, met inbegrip van de weg die werd afgelegd om het decreet op te stellen. Het Gemeentedecreet is gebaseerd op drie pijlers: meer autonomie voor de gemeenten, ruimte voor lokaal maatwerk en vereenvoudiging. Deze maken dat het Gemeentedecreet tal van vernieuwingen inhoudt, welke vervolgens besproken worden. De vernieuwingen zijn zowel terug te vinden in de administratieve, financiële en politieke organisatie afzonderlijk als in hun onderlinge verhouding. Ook de relaties met het OCMW en met de burgers worden beïnvloed en zodus besproken. Vervolgens komt een bespreking aan bod over de gefaseerde implementatie waaraan het Gemeentedecreet onderhevig is. Daarna volgt kort een weergave van de regelgeving over interne

controle waarbij een korte uitleg gegeven wordt. Het hoofdstuk sluit af met een toelichting over de kritieken waaraan het decreet onderhevig is.

In het derde hoofdstuk wordt interne controle in het algemeen besproken, zoals zij voorkomt in de private sector. Na een korte inleiding worden enkele algemene begrippen over interne controle geschetst, gevolgd door een bespreking en vergelijking van de definities van het COSO, het IIA en het IBR. Hierop volgt een bespreking van enkele doelstellingen van interne controle. Daarna wordt het COSO-raamwerk verder in detail toegelicht want het is immers op dit raamwerk dat het Gemeentedecreet zich gebaseerd heeft. Het raamwerk bestaat uit vijf componenten: de controle-omgeving, de risico-analyse, de controleactiviteiten, de communicatie en informatie en de bijsturing. Deze worden elk afzonderlijk toegelicht. Dan volgt er een situering van interne controle binnen het bredere risicomangement, met nadere aandacht voor het Enterprise Risk Management (ERM). Vervolgens wordt de functiescheiding toegelicht, de rol van IT bij interne controle en de rol die interne controle speelt voor de informatie. Na een weergave van een misverstand rond interne controle, sluit het hoofdstuk af met een vergelijking tussen de private en publieke sector.

Hoofdstuk vier geeft de toepassing van interne controle op de gemeenten weer. De rollen die de verschillende organen en partijen binnen de gemeente spelen bij de opzet van interne controle komen als eerste aan bod. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de financiële en administratieve organisatie enerzijds en de politieke organisatie anderzijds. Vervolgens volgt een bespreking van de voor- en de nadelen van interne controle. De voordelen vloeien voornamelijk verder uit de definitie van het decreet. Los daarvan worden ook transparantie en flexibiliteit als voordelen beschouwd. Bij de nadelen komt eerst een toepassing van interne controle op het concurrerende waardenmodel van Quinn aan bod. Hieruit vloeien nadelen uit zoals een verminderde flexibiliteit, een berg aan administratie en de menselijke bijdrage tot het systeem. Daarna komen nog een aantal andere nadelen aan bod die los staan van het model.

In hoofdstuk vijf wordt de externe audit toegelicht. Deze wordt door de decreetgever als controle op het interne controlesysteem aangeduid en zal in 2013 in werking treden. Eerst wordt het begrip audit toegelicht. Deze kan opgesplitst worden in de interne en externe audit. Daarna worden de verschillende soorten audit toegelicht: de financiële audit, de operationele audit, de overeenstemmingsaudit, de IT-audit en de forensische audit. De financiële audit valt binnen de externe audit. De operationele audit en overeenstemmingsaudit vallen dan weer binnen de interne audit. Het hoofdstuk sluit af met een merkwaardigheid die de externe audit uit het

Gemeentedecreet inhoudt en een mogelijke evolutie van interne controle naar interne audit in de toekomst.

Hoofdstuk zes geeft het praktijkonderzoek weer. Aan de hand van interviews met schepenen, gemeenteraadsleden, gemeentesecretarissen, ontvangers, burgemeesters en managementleden wordt een beeld gevormd over hoe de implementatie van interne controle verloopt. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen een gemeente met een kleine capaciteit (Diepenbeek) en een gemeente met een grote capaciteit (Genk). De wijze waarop de gemeenten de start van interne controle aangepakt hebben en via welke benadering zij deze tot de dag van vandaag aanpakken, komen aan bod. Hieruit blijkt dat gemeenten de vrijheid gebruiken die de decreetgever hen liet voor de opstelling van interne controle. De aanpak gebeurt immers zeer verschillend. Daarna worden de verschillende organen en partijen en de rol die zij spelen bij interne controle besproken. Ook komen de voordelen, de moeilijkheden en beperkingen aan bod zoals de gemeenten die ervaren. Vooral de terughoudendheid van het personeel en een berg aan administratie worden bij deze laatste naar voren geschoven. Het hoofdstuk sluit af met een vergelijking tussen beide gemeenten waaruit blijkt dat er toch een aantal verschillen kunnen bestaan, afhankelijk van de capaciteit. Zo hebben gemeenten met een kleinere capaciteit met meer problemen te kampen en gaan zij, door gebrek aan de nodige kennis, samenwerkingsverbanden aan met andere kleine gemeenten en doen zij sneller een beroep op externe bureaus. Ook geldt dat de mate waarin men in het verleden reeds bezig was met interne controle een invloed heeft op hoe de uitwerking vandaag verloopt.

In het laatste hoofdstuk worden tot slot de conclusies geformuleerd die blijken uit de literatuurstudie en het praktijkonderzoek. Hieruit blijkt dat de gemeenten bezig zijn met de opzet maar dat zij gebruik gemaakt hebben van de uitstelregeling tot 1 oktober 2007 om de opzet van interne controle goed voor te bereiden. Ook blijkt de opzet van interne controle daarbij zeer verschillend te zijn van gemeente tot gemeente en dat gemeenten met een kleinere capaciteit met meer problemen te kampen hebben dan de gemeenten met een grotere capaciteit, zowel bij de start als bij de verdere uitwerking van het systeem. Externe bureaus worden daarom sneller ingehuurd.

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Samenvatting	3
Inhoudsopgave	6
Lijst van tabellen en figuren	12
1. Probleemstelling	13
1.1 Situering praktijkprobleem	13
1.2 Onderzoeksopzet	16
1.2.1 Centrale onderzoeksvraag	16
1.2.2 Deelvragen	16
1.3 Toegepaste methodiek	18
1.4 Inhoud van de thesis	19
2. Het Gemeentedecreet	21
2.1 Waarom kwam er een Vlaams Gemeentedecreet?	21
2.1.1 Decentralisatie	22
2.1.2 Ontwikkeling en goedkeuring van het Vlaamse Gemeentedecreet	24
2.1.2.1 <i>De steunpilaren van het Vlaams Gemeentedecreet</i>	25
2.1.2.2 <i>Fasering van de implementatie</i>	26
2.2 Inhoud van het Vlaams Gemeentedecreet	26
2.2.1 Veranderingen binnen de gemeentelijke organisatie en haar relatie met de burger	27
2.2.1.1 <i>Veranderingen voor de politieke organisatie van de gemeente</i>	27
2.2.1.1.1 De gemeenteraad	27
2.2.1.1.2 De burgemeester	30
2.2.1.1.3 Het college van burgemeester en schepenen	31
2.2.1.2 <i>Veranderingen voor de administratieve en financiële organisatie</i>	33
2.2.1.2.1 De gemeentesecretaris	33
2.2.1.2.2 De financieel beheerder	36

2.2.1.2.3 Het managementteam	38
2.2.1.3 <i>De verhouding tussen de politieke en de administratieve organisatie</i>	39
2.2.1.4. <i>De relatie met de burgers</i>	40
2.2.2 Nieuwe relatie met het OCMW	41
2.2.3 Fasen van inwerkingtreding van het Vlaams Gemeentedecreet.....	43
2.2.3.1 <i>Inwerkingtreding op 31 augustus 2005</i>	43
2.2.3.2 <i>Inwerkingtreding op 1 januari 2006</i>	43
2.2.3.3 <i>Inwerkingtreding op 5 september 2006</i>	44
2.2.3.4 <i>Inwerkingtreding op 1 januari 2007</i>	45
2.2.3.5 <i>Inwerkingtreding overige elementen</i>	46
2.3 Het Gemeentedecreet en het interne controlesysteem	46
2.4 Kritiek op het Vlaams Gemeentedecreet.....	48
3. Interne controle	51
3.1 Definities van interne controle	53
3.1.1 Interne controle: een aantal vaststellingen.....	53
3.1.2 Definities interne controle	55
3.1.2.1 <i>Definitie volgens COSO</i>	55
3.1.2.2 <i>Definitie volgens het IIA</i>	56
3.1.2.3 <i>Definitie volgens het IBR</i>	58
3.1.3 Doelstellingen van interne controle	59
3.2 Het COSO-raamwerk.....	61
3.2.1 De controle-omgeving	63
3.2.2 De risico-inschatting	63
3.2.3 De controle-activiteiten	64
3.2.4 Informatie en communicatie.....	64
3.2.5 Sturing en bijsturing	65
3.3 Interne controle als onderdeel van het risicomanagement	66
3.3.1. Enterprise Risk Management	67
3.3.1.1 <i>Interne omgeving</i>	68

3.3.1.2	<i>Het bepalen van de doelstellingen</i>	68
3.3.1.3	<i>Identificatie van risico's en opportuniteiten</i>	68
3.3.1.4	<i>Risico-evaluatie</i>	68
3.3.1.5	<i>Omgang met risico's</i>	69
3.3.1.6	<i>Controle-activiteiten</i>	69
3.3.1.7	<i>Informatie en communicatie</i>	69
3.3.1.8	<i>Sturing</i>	70
3.4	De functiescheiding.....	70
3.4.1	De beherende functie.....	71
3.4.2	De bewarende functie	71
3.4.3	De registrerende functie	71
3.4.4	De controlerende functie.....	72
3.5	De rol van informatietechnologie.....	72
3.6	Het belang van interne controle voor informatie.....	73
3.6.1	Effectiviteit	74
3.6.2	Efficiëntie	74
3.6.3	Betrouwbaarheid	74
3.7	Misvatting rond interne controle	75
3.8	Interne controle op een gemeente	75
4.	Interne controle op de gemeente	77
4.1	De verschillende rollen binnen de gemeente	78
4.1.1	De rollen binnen de administratieve en financiële organisatie.....	78
4.1.1.1	<i>De gemeentesecretaris</i>	78
4.1.1.2	<i>Het managementteam</i>	79
4.1.1.3	<i>De financieel beheerder</i>	79
4.1.2	De rollen binnen de politieke organisatie.....	79
4.1.2.1	<i>De gemeenteraad</i>	79
4.1.2.2	<i>Het college van burgemeester en schepenen</i>	80
4.1.2.3	<i>De burgemeester</i>	80

4.2 De voor-en de nadelen van een intern controlesysteem	80
4.2.1 De voordelen van interne controle	80
4.2.1.1 <i>Het bereiken van de doelstellingen</i>	81
4.2.1.2 <i>Naleving van de wetgeving en procedures</i>	81
4.2.1.3 <i>Betrouwbare informatie</i>	81
4.2.1.4 <i>Voorkomen van fraude, fouten en vergissingen</i>	82
4.2.1.5 <i>Bescherming en behoud van de activa</i>	82
4.2.1.6 <i>Effectiviteit en efficiëntie van de operaties</i>	82
4.2.1.7 <i>Overige voordelen</i>	82
4.2.2 De nadelen en beperkingen van interne controle	83
4.2.2.1 <i>Interne controle toegepast op het concurrerende waardenmodel</i>	83
4.2.2.2 <i>Slechts een redelijke zekerheid</i>	85
4.2.2.3 <i>Kosten-baten afweging</i>	86
4.2.2.4 <i>De capaciteit van de gemeente</i>	86
4.2.2.5 <i>Geen doel op zich</i>	86
5. Externe audit als toezicht op de interne controle	87
5.1 Wat is audit?	87
5.1.1 Verschillende vormen van audit	88
5.1.1.1 <i>Indeling interne en externe audit</i>	88
5.1.1.1.1 Externe audit	88
5.1.1.1.2 Interne audit	89
5.1.1.2 <i>Verschillende soorten van audit</i>	91
5.1.1.2.1 Financiële audit	91
5.1.1.2.2 Operationele audit	91
5.1.1.2.3 Forensische audit	91
5.1.1.2.4 Overeenstemmingsaudit	92
5.1.1.2.5 IT-audit	92
5.2 Externe audit op de gemeenten	92
5.2.1 Welke bepalingen zijn nog niet van kracht?	94

5.2.2 De externe audit en interne controle	95
5.3 Verweving met en evolutie naar een interne audit?	95
6. Interne controle in de gemeenten: praktijkonderzoek.....	97
6.1 Interne controle binnen de gemeente Diepenbeek	98
6.1.1 Verloop en aanpak van interne controle	98
6.1.1.1 <i>Start van de aanpak</i>	98
6.1.1.2 <i>De huidige toestand</i>	100
6.1.2 Welke rollen nemen de verschillende partijen op zich?	102
6.1.2.1 <i>Gemeentesecretaris</i>	102
6.1.2.2 <i>Financieel beheerder</i>	102
6.1.2.3 <i>Het managementteam</i>	103
6.1.2.4 <i>De gemeenteraad</i>	103
6.1.2.5 <i>Het college van burgemeester en schepenen</i>	104
6.1.2.6 <i>De burgemeester</i>	104
6.1.3 Welke voordelen en moeilijkheden ervaart men in de gemeente?	104
6.1.3.1 <i>Voordelen</i>	105
6.1.3.2 <i>Moeilijkheden en beperkingen</i>	105
6.1.4 Controle over het interne controlesysteem	107
6.1.5 Overeenkomsten met het COSO-raamwerk	107
6.2 Interne controle binnen de stad Genk	108
6.2.1 Verloop en aanpak van interne controle	108
6.2.1.1 <i>Start van de aanpak</i>	108
6.2.1.2 <i>De huidige toestand</i>	111
6.2.2 Welke rollen nemen de verschillende partijen op zich?	113
6.2.2.1 <i>De gemeentesecretaris en adjunct-secretaris</i>	113
6.2.2.2 <i>De financieel beheerder</i>	114
6.2.2.3 <i>Het managementteam</i>	114
6.2.2.4 <i>De gemeenteraad</i>	114
6.2.2.5 <i>Het college van burgemeester en schepenen</i>	115

6.2.2.6 De burgemeester.....	116
6.2.3 Voordelen en beperkingen van interne controle.....	116
6.2.3.1 Voordelen van interne controle.....	116
6.2.3.2 Beperkingen en moeilijkheden van interne controle.....	117
6.2.4 Controle over het interne controlesysteem.....	118
6.2.5 Overeenkomsten met het COSO-raamwerk.....	119
6.3 Vergelijking van de gemeenten inzake interne controle.....	119
6.3.1 Verschillen in de aanpak en opzet van het interne controlesysteem.....	120
6.3.2 Vergelijking van de rollen binnen de gemeenten.....	121
6.3.3 Vergelijking van de voordelen, moeilijkheden en beperkingen.....	122
6.3.4 Vergelijking binnen het COSO-raamwerk.....	123
7. Conclusies.....	125
7.1 Aandachtspunten voor de toekomst.....	129
Lijst met geraadpleegde werken.....	130
Bijlagen.....	138

Lijst van tabellen en figuren

Tabellen

Tabel 1: Synthese van het praktijkonderzoek

Figuren

Figuur 1: Overzicht van controles

Figuur 2: Het COSO-raamwerk interne controle

Figuur 3: Interne controle als onderdeel van risicomanagement

Figuur 4: De ERM-kubus

Figuur 5: Het concurrerende waardenmodel van Quinn

1. Probleemstelling

1.1 Situering praktijkprobleem

De laatste jaren heeft het begrip interne controle aan belang gewonnen. Deze tendens werd in grote mate veroorzaakt door de invoering van de Sarbanes-Oxley wetgeving in de Verenigde Staten.

Toen in 2001 en 2002 aan het licht kwam dat vooraanstaande bedrijven zoals Enron en Worldcom fraude hadden gepleegd, stond de wereld even stil. Het bleek namelijk zo dat de bedrijven hun winsten hadden overdreven, managers geld in hun zakken stopten, belastingontduiking gepleegd werd en dat er bewijsmateriaal vernietigd werd door accountants. De schandalen hadden grote gevolgen: Enron, Worldcom en nog vele andere bedrijven gingen over kop en het publiek verloor haar vertrouwen in de financiële markten (Green S., 2004).

Het besef groeide dat er dringend maatregelen moesten getroffen worden. Er werd een wetsvoorstel ingediend door senator Paul Sarbanes en congreslid Michael Oxley en eind juli 2002 kwam zo de Sarbanes-Oxley wetgeving tot stand (Dumortier J., 2005).

De Sarbanes-Oxley wetgeving bevat allerhande voorschriften voor het vermijden van belangenconflicten, een verplichte melding van de advocaten wanneer zij een vermoeden van fraudepleging hebben, financieel toezicht, voldoende kwaliteit van en controle op de boekhouding, verantwoordelijkheid van de onderneming met betrekking tot zijn financiële rapportering, straffen opleggen aan managers bij het vervalsen of doen verdwijnen van documenten, enz. Ook wordt er de oprichting en werking van de Public Company Accounting Oversight Board besproken, een nieuw orgaan dat zal instaan voor de controle op het onafhankelijke en informatieve karakter van de auditrapporten. De nadruk wordt dus duidelijk op een goede corporate governance gelegd (Dumortier J., 2005).

Eén van de belangrijkste en meest besproken onderdelen uit de Sarbanes-Oxley wetgeving is echter sectie 404. Het is de bedoeling dat de beursgenoteerde bedrijven bij hun jaarrapport een intern controlerapport toevoegen. Hierin staat de bevestiging van het management dat de

financiële resultaten die in het jaarrapport worden vermeld, ondersteund worden door passende interne controlemaatregelen (Dumortier J., 2005). Een uittreksel van sectie 404, zoals deze vermeld staat in de Sarbanes-Oxley wetgeving in 2002, wordt als volgt weergegeven (SOX, 2008):

"Management Assessment Of Internal Controls

(a) RULES REQUIRED- The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by section 13 of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m) to contain an internal control report, which shall--

(1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and

(2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.

(b) INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING- With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement."

Uit bovenstaand uittreksel blijkt dat in het interne controlerapport de verantwoordelijkheid van het management voor het opzetten en het behouden van een kwaliteitsvol intern controlesysteem van belang is. De werkelijke effectiviteit van de interne controlestructuren zijn eveneens belangrijk en worden door het management nagegaan.

De grotere consultancybedrijven hebben uit deze bepalingen hun graantje meegepikt. Het management van de bedrijven die onder de Sarbanes-Oxley wetgeving vielen, zochten naar allerlei middelen om de interne procedures en processen binnen hun bedrijf in kaart te brengen en zo hun interne controle op te starten. Consultancybedrijven konden hierbij helpen (Dumortier J., 2005).

Het belang van de Sarbanes-Oxley Act mag niet onderschat worden. Zij heeft, naar aanleiding van de schandalen, het belang van interne controle voor een organisatie benadrukt. Eveneens heeft zij een verhoogde belangstelling voor informatiebeveiliging veroorzaakt. Dit ligt voor de hand indien

men nagaat dat interne controle in grote mate ondersteund wordt door de informatietechnologie. Maar het is tevens zo dat geautomatiseerde informatie voldoende beveiligd moet zijn. Zoniet bestaat het gevaar dat het in verkeerde handen valt of dat de continuïteit van de informatie onderbroken wordt (Dumortier J., 2005).

In beginsel was de wetgeving bestemd voor Amerikaanse, beursgenoteerde bedrijven. Toch is de gedachte erachter overgenomen door vele Europese landen want ook hier doen dergelijke schandalen zich voor. Zo had men in België bijvoorbeeld in 2001 de zaak rond L&H. In de loop van de tijd werden dus ook hier governancecodes ingevoerd, zoals de code Lippens en de code Buysse (Dumortier J., 2005). De aandacht voor dergelijke wetgevingen en het oprichten van een intern controlesysteem bleef evenzeer niet beperkt tot de private sector maar werd na verloop van tijd ook door de publieke sector overgenomen. Aspecten zoals deugdelijk bestuur en interne controle zijn immers ook nodig binnen de publieke sector (Boulanger et al., 2008). Dit kadert ten dele in het 'New Public Management' waaraan deze onderhevig is. New Public Management is de trend waarbij de publieke sector steeds meer beroep gaat doen op (management)technieken uit het bedrijfsleven (De Lange et al., 2008). Ook voor de gemeenten is zo de tijd gekomen om aan interne controle te doen. Aangezien gemeenten werken met publieke gelden, moeten de burgers erop kunnen rekenen dat hun financiële middelen (via belastingen) rechtmatig besteed worden. Binnen de gemeenten mag geen sprake zijn van corruptie noch verspilling van middelen. Door het toenemend belang van een goed bestuurlijk handelen, en dus ook het beter beheersen van de organisatie, ontstond voor de gemeenten dan ook de nood om zich voor de kwaliteit van hun dienstverlening te verantwoorden. Interne controle maakt dit mogelijk en maakt ook dat zij zich transparanter kunnen opstellen en zo kunnen voldoen aan het steeds veeleisender wordende publiek.

Mede als antwoord op deze ontwikkelingen en hervormingen werd op 15 juli 2005 het nieuwe Gemeentedecreet door de Vlaamse regering bekrachtigd. Dit decreet bracht tal van vernieuwingen met zich mee, met inbegrip van interne controle. De inwerkingtreding van dit decreet is echter gefaseerd waardoor de regeling met betrekking tot interne controle in werking trad op 1 januari 2007.

Rond de implementatie van interne controle bestaan er echter een aantal problemen. Hoewel er een theoretisch kader bestaat van waaruit men zou moeten kunnen vertrekken, blijkt dit in de praktijk niet zo evident te zijn. Ook zou men zich de vraag kunnen stellen of de toepassing van interne controle op een overheidsorganisatie zoals een gemeente zinvol is. Aangezien de maatschappij steeds verandert en steeds veeleisender wordt, zouden ook de overheidsinstellingen

en besturen mee moeten blijven veranderen. Hiervoor dienen zij voldoende flexibel te zijn. Vormt interne controle dan geen probleem?

1.2 Onderzoekopzet

Het objectief van deze masterproef is een beeld te vormen van de mate waarin men op de gemeenten reeds van start gegaan is met de opzet van een intern controlesysteem. Daarbij zullen verschillende aspecten aan bod komen.

In de volgende onderdelen zal er een centrale onderzoeksvraag opgesteld worden die beantwoord zal worden met behulp van een aantal deelvragen.

1.2.1 Centrale onderzoeksvraag

Deze masterproef zal handelen over de mate waarin men op de gemeenten reeds van start gegaan is met de opzet van een intern controlesysteem en hoe dit verloopt. Aan de ene kant is er dus de vraag of de gemeenten reeds van start zijn gegaan met de opzet van het interne controlesysteem sinds de invoering van de betreffende regelgeving uit het Gemeentedecreet van 2005. Aan de andere kant zal het verloop ervan in kaart gebracht worden, met inbegrip van de verschillende aspecten die daarbij komen kijken. De centrale onderzoeksvraag die in deze thesis voorop staat, luidt als volgt:

“Hoe verloopt de implementatie van interne controle op de gemeenten?”

1.2.2 Deelvragen

Vanuit de centrale onderzoeksvraag kunnen een aantal deelvragen geformuleerd worden. Deze deelvragen zullen bijdragen tot een beter onderbouwd antwoord, evenals dienen zij als interessante aanvullingen. De deelvragen worden als volgt geformuleerd:

- Welke rol nemen de verschillende partijen binnen de gemeente aan bij de opzet van het interne controlesysteem?
- Wie voert de controle uit over het interne controlesysteem?
- Wat zijn de voordelen van interne controle voor de gemeenten?
- Welke verschillen tussen een kleine en een grote gemeente bestaan er bij de organisatie van interne controle en wat heeft dit tot gevolg voor het interne controlesysteem van die gemeenten?
- Met welke moeilijkheden of beperkingen wordt men geconfronteerd bij de opzet van het interne controlesysteem?

Kort zal nu een verklaring gegeven worden waarom juist voor deze deelvragen gekozen werd.

De rollen die de verschillende partijen aannemen bij de opzet van interne controle vormt het onderwerp voor een eerste deelvraag. Binnen een gemeente zijn er verschillende partijen en organen actief. Zo zijn er aan de politieke zijde de gemeenteraad, het college van burgemeester en schepenen en de burgemeester. Aan de andere kant staan de gemeentesecretaris, de financieel beheerder (voorlopig nog ontvanger), het managementteam en het gemeentepersoneel. Het is de bedoeling na te gaan welke van deze partijen een rol spelen bij de opzet van interne controle en te omschrijven wat deze rol precies inhoudt.

De tweede deelvraag handelt over wie de controle uitvoert over het interne controlesysteem. De decreetgever duidde in haar regelgeving de externe audit aan om de werking van het intern controlesysteem na te gaan. Het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 is echter niet van bij het begin volledig van kracht gegaan. De inwerkingtreding ervan is over verschillende periodes verspreid. Zo is de regelgeving met betrekking tot interne controle in 2007 van kracht gegaan maar de regelgeving betreffende de externe audit is echter nog niet van kracht. Verwacht wordt dat deze regelgeving in werking treedt in 2013. Dit wil zeggen dat in de tussenperiode de evaluatie van het systeem door iemand anders zou moeten worden uitgevoerd.

De derde deelvraag handelt over de voordelen die interne controle kan inhouden voor een gemeente. Interne controle wordt namelijk niet zomaar uitgevoerd. Zij hoort de gemeente bij te staan in het beheersen van haar organisatie.

Tevens is er de deelvraag over de mate waarin er verschillen bestaan in de opzet van het interne controlesysteem tussen een grote en een kleine gemeente en de gevolgen die dit heeft voor de betreffende interne controlesystemen. Een grote gemeente zal naar alle waarschijnlijkheid over een grotere capaciteit beschikken en zo een grotere vooruitgang kunnen boeken bij de opzet van een intern controlesysteem. Van een kleinere gemeente wordt verwacht dat ze over minder middelen beschikt en zodus minder goed aan interne controle kan doen waardoor deze een beetje naar de achtergrond dreigt te verdwijnen. De kleinere gemeenten zullen daarom waarschijnlijk over een zwakker interne controlesysteem beschikken.

Tot slot zal de laatste deelvraag onderzoeken welke moeilijkheden, knelpunten en/of beperkingen gepaard gaan met de opzet van het interne controlesysteem. Een voorbeeld van een beperking zou kunnen zijn dat men teveel van interne controle gaat verwachten. Men mag immers niet uit het oog verliezen dat interne controle geen absolute zekerheid biedt. Een moeilijkheid kan dan weer zijn dat er mogelijk meer complexiteit ontstaat doordat men de procedures en processen gaat vastleggen. Er kunnen namelijk zoveel processen onderscheiden worden dat men op den duur helemaal in de war raakt. Hiermee gaat het knelpunt gepaard dat men de interne controle gaat herleiden tot enkel en alleen het in kaart brengen van procedures en processen. Dit heeft uiteraard zijn gevolgen voor de flexibiliteit van de gemeenten. Verwacht wordt dat deze zal verminderen. De maatschappij en haar burgers worden steeds veeleisender en veranderen continu. Het is daarom ook wenselijk dat de gemeenten mee evolueren. Het belang van flexibiliteit mag dus niet onderschat worden. Daarom zal de flexibiliteit van de gemeente getoetst worden aan het gepaste managementmodel.

Naarmate de thesis vordert, zal getracht worden een antwoord te formuleren op de deelvragen en op de centrale onderzoeksvraag.

1.3 Toegepaste methodiek

Om een antwoord te vinden op de centrale onderzoeksvraag en de verschillende deelvragen zal gebruik gemaakt worden van een reeks verschillende onderzoeksmethoden. In de eerste plaats zullen boeken, tijdschriften, wetenschappelijke artikelen, interviews en allerhande documenten doorgenomen worden om een basiskennis te verwerven betreffende het begrip interne controle en zijn deelaspecten. Op deze manier kan een verkennende literatuurstudie tot stand gebracht worden. Daarnaast zal aan de hand van het versturen van mails eveneens informatie verworven worden en ook websites van consultancybedrijven zoals Deloitte en PWC kunnen bijkomende en

nuttige informatie bieden.

Naast het theoretische onderdeel zal er ook een praktijkonderzoek gevoerd worden. Hieraan zal zowel een grote als een kleine gemeente deelnemen. Aan de hand van interviews met een aantal verantwoordelijken van de betreffende gemeenten zoals de gemeentesecretaris, burgemeester en gemeenteraadsleden zal getracht worden een beeld te vormen over hoe de gemeenten de opzet van interne controle aanpakken en om na te gaan wat ze tot nog toe gerealiseerd hebben.

1.4 Inhoud van de thesis

In deze sectie zal er een kort overzicht gegeven worden van de inhoud van deze eindverhandeling.

In het eerste hoofdstuk zal een korte situering gegeven worden van het praktijkprobleem. Daarnaast worden ook de centrale onderzoeksvraag en de bijkomende deelvragen opgesteld, samen met de nodige verklaringen. De onderzoeksopzet met tijdsplan en de inhoud van de thesis zullen dit hoofdstuk afsluiten.

In het tweede hoofdstuk zal het gemeentedecreet van 15 juli 2005 aan bod komen. Waarom dit gemeentedecreet er is gekomen en wat deze over het algemeen inhoudt, zal hierbij centraal staan. Veranderingen binnen de politieke, administratieve en financiële organisatie, alsook veranderingen in hun onderlinge verhouding, als gevolg van het decreet zullen zo in kaart gebracht worden. De gewijzigde relatie met de burgers en het OCMW komen eveneens aan bod. Vervolgens worden de artikelen uit het gemeentedecreet met betrekking tot interne controle weergegeven en voorzien van een korte uitleg. Het hoofdstuk zal afgesloten worden met een blik op een aantal kritieken die gegeven worden op het Gemeentedecreet.

In hoofdstuk drie zal het begrip "interne controle" nader toegelicht worden. Hierbij zal een overzicht gegeven worden van enkele algemene begrippen en de verschillende definities die er over dit concept bestaan waarna dieper ingegaan zal worden op het COSO-raamwerk. Ook volgt een situering van interne controle binnen het risicomanagement. Vervolgens komt een bespreking van de functiescheiding aan bod, alsook de relatie die bestaat tussen interne controle en de informatietechnologie. Het hoofdstuk eindigt met een bespreking van verschillen die bestaan

tussen de private en publieke sector.

Hoofdstuk vier geeft een eerste, echte link tussen de gemeenten en interne controle. Hier zal voornamelijk geconcentreerd worden op de rollen die de verschillende partijen binnen de gemeente spelen bij de opzet van interne controle. Daarna volgt een opsomming van de mogelijke voordelen enerzijds en moeilijkheden en beperkingen anderzijds waarmee de gemeenten geconfronteerd kunnen worden bij de opzet van interne controle, zowel in het heden als in de toekomst. Een toetsing aan het concurrerende waardenmodel van Quinn zal daarbij uitgevoerd worden om zo het nut van interne controle op een gemeente al dan niet aan te duiden.

In hoofdstuk vijf, tevens het laatste hoofdstuk van de literatuurstudie, zal de externe audit als controle op het interne controlesysteem besproken worden. Eerst komt daarbij een algemene definitie van audit aan bod, inclusief de verschillende soorten en vormen waaruit zij bestaat. Daarna wordt dieper ingegaan op de externe audit in het gemeentedecreet en zal afgesloten worden met een mogelijke verweving met en evolutie naar een interne audit.

Vervolgens zal in het zesde hoofdstuk gestart worden met het praktijkonderzoek waaraan de gemeenten Genk en Diepenbeek zullen deelnemen. De gemeente Diepenbeek wordt daarbij beschouwd als een gemeente met een kleine capaciteit, de gemeente Genk als gemeente met een grote capaciteit. Het objectief van het praktijkonderzoek is een beeld te vormen van de mate waarin deze gemeenten reeds met de opzet van interne controle bezig zijn, welke rollen de verschillende partijen in de gemeente hierbij aannemen en welke voordelen en moeilijkheden zij ervan ervaren. Kortom, nagaan of de praktijk met de theorie overeenkomt. Aan de hand van interviews met gemeenteraadsleden, burgemeesters, schepenen, gemeentesecretarissen, ontvangers en managementleden zal de nodige informatie vergaard worden om voor elke gemeente aldus een beeld te vormen. Het hoofdstuk eindigt met een vergelijking tussen beide gemeenten om zo eventuele verschillen te kunnen identificeren die bestaan tussen gemeenten met een grote en een kleinere capaciteit.

Ten slotte zullen in het laatste hoofdstuk de besluiten geformuleerd worden zoals deze blijken uit de literatuurstudie en het praktijkonderzoek.

2. Het Gemeentedecreet

In het Vlaamse Gemeentedecreet van 15 juli 2005 wordt de hele basisregeling met betrekking tot de gemeenten geregeld. Het decreet betekende grotendeels het einde van de federale Nieuwe Gemeentewet. De basisregeling van de gemeenten was namelijk niet langer een federale aangelegenheid maar kwam onder de bevoegdheid van de gewesten terecht. Het Gemeentedecreet stond voor een reeks vernieuwingen, waaronder de opzet van een intern controlesysteem en het oprichten van een managementteam. Toch wordt er veel kritiek geuit op het Vlaams Gemeentedecreet, mede omdat vele oorspronkelijke ideeën het eindresultaat nooit gehaald hebben en omdat het Gemeentedecreet vaak als een onvolledig en te gedetailleerd werkstuk beschouwd wordt (De Lange et al., 2008).

In dit hoofdstuk zal het Vlaams Gemeentedecreet besproken worden. Er zal eerst uitleg verschaft worden over de redenen die gespeeld hebben bij de ontwikkeling van deze nieuwe wetgeving. Vervolgens zal de inhoud van het decreet toegelicht worden. Speciale aandacht zal daarbij gegeven worden aan het gedeelte over interne controle. Hierop volgt een bespreking van de verschillende data van inwerkingtreding van het Gemeentedecreet. Het hoofdstuk zal afgesloten worden met een blik op de kritiek waaraan het Gemeentedecreet onderhevig is.

2.1 Waarom kwam er een Vlaams Gemeentedecreet?

Uiteraard kwam het Vlaams Gemeentedecreet er niet zomaar. De overheid had hiervoor een aantal bedoelingen in het achterhoofd. Wel staat vast dat zij hierbij ingespeeld hebben op het "new public management". Dit houdt in dat de gemeenten steeds meer gebruik gaan maken van technieken uit het bedrijfsleven om te streven naar efficiëntie en effectiviteit (De Lange et al., 2008). De steunpilaren van het Gemeentedecreet zullen in dit hoofdstuk toegelicht worden. Maar alvorens deze redenen toe te lichten, dient echter eerst het begrip decentralisatie van enige uitleg aangezien gemeenten gedecentraliseerde besturen zijn en dit enigszins een rol heeft gespeeld bij de ontwikkeling van het nieuwe Gemeentedecreet. Meer bepaald is één van de pijlers van het Gemeentedecreet gebaseerd op deze decentralisatie.

2.1.1 Decentralisatie

Er moet in de eerste plaats een onderscheid gemaakt worden tussen de centralisatie en de decentralisatie. Centralisatie kan duiden op twee verschillende zaken (Boes M., 2005):

- De gezagsstructuur waarbij bevoegdheden berusten bij een centraal orgaan.
- Organisatiebeginsel binnen elke overheid waarbij de bevoegdheden binnen die overheid zich steeds aan de top bevinden.

In wat nu volgt zal enkel de eerste vorm van centralisatie besproken worden aangezien dit het best aanleunt.

Centralisatie is, politiek gezien, een strekking die de administratieve taken van over het hele grondgebied plaatst bij de Staat en waar de bevoegdheden van de ambtenaren, die het centraal gezag meer plaatselijk regelen, wordt bepaald door de wet (Mast A., 1992). De Staat is hier een publiek rechtspersoon die vertegenwoordigd wordt door organen zoals bijvoorbeeld de ministers. Door deze rechtspersoon leidt zij een min of meer zelfstandig bestaan. Centralisatie wordt gekenmerkt door de hiërarchie of, beter gezegd, het hiërarchische gezag (Boes M., 2006). Dit wil zeggen dat de bestuursorganen van een dienst in de hiërarchie onder de hoogste administratieve overheid staan (Mast A., 1992). Men maakt verder nog een onderscheid tussen de deconcentratie en de zuivere centralisatie maar hierop zal niet verder ingegaan worden (Boes M., 2006).

Vervolgens is er de decentralisatie. Deze wordt in de eerste plaats gekenmerkt door een zekere autonomie. De toekenning van een rechtspersoonlijkheid aan de betreffende dienst vloeit hier uit voort. Ook beschikt zij over een eigen vermogen, financieel beheer en patrimonium. Deze autonomie betekent echter niet dat er sprake is van onafhankelijkheid van het betreffende bestuur. De centrale overheid is en blijft de eindverantwoordelijke voor het behartigen van het algemeen belang (Boes M., 2006). Zij beschikt over een aantal controlemiddelen die de gedecentraliseerde besturen moeten verplichten tot het eerbiedigen van de wet en het algemeen belang. Het geheel van deze controlemiddelen wordt het administratief toezicht genoemd (Mast A., 1992). De gedecentraliseerde besturen mogen daarom bij het uitoefenen van hun taak niet tegen de visie ingaan die het centrale bestuur heeft over het algemene belang, noch mogen zij de hogere rechtsnormen tegenspreken (Boes M., 2006).

Toch is het bestuurlijk of administratief toezicht eerder beperkt van aard. Het centrale bestuur mag namelijk niet in de plaats van het gedecentraliseerde bestuur gaan beslissen. Zij mag dus niet, zoals bij de hiërarchische overheid, instructies geven aan een bestuur dat onder haar toezicht staat (Mast A., 1992). Haar toezicht heeft een eerder negatieve inslag en wordt beperkt tot het beletten van beslissingen, genomen door gedecentraliseerde besturen, wanneer het centrale bestuur dit nodig acht (Boes M., 2006).

De decentralisatie gaat uit van een aantal principes. Een eerste principe is dat van het subsidiariteitsbeginsel. Dit beginsel stelt dat datgene wat door een lagere overheid kan gebeuren niet door een hogere overheid moet worden uitgevoerd. Men probeert met andere woorden het bestuur dicht bij de burgers te brengen (Ackaert et al., 2007). Dit geeft de mogelijkheid om als bestuur daadkrachtiger op te treden (Decoster G., 2005). Een ander principe is dat van het specialiteitsbeginsel. Deze stelt dat een publiekrechtelijk orgaan slechts mag handelen met het oog op het doel, door de wet gesteld. Zij treedt buiten haar macht indien zij hierbuiten handelt. Dit geldt voor elk publiekrechtelijk orgaan (Boes M., 2006). Daarnaast bestaat er nog het principe van de beheersing. Het is namelijk zo dat decentrale besturen efficiënter werken en effectiever zijn omdat ze lokaal maatwerk leveren (Boogers et al., 2008). Het beleid wordt zo beter aangepast aan de lokale noden.

Gemeenten zijn dus, net zoals provincies, gedecentraliseerde besturen. Meer bepaald zijn zij territoriaal gedecentraliseerde besturen wat wil zeggen dat zij, als zelfstandig orgaan, bevoegdheden toegewezen krijgen om zo het algemeen belang te kunnen dienen van een geografisch bepaald gebied. Zij beschikken over een onbeperkte bevoegdheid waardoor zij zich mogen bezighouden met alles wat van gemeentelijk belang is. Zij mogen dus binnen hun bevoegdheden een vrij beleid voeren wat duidt op een zeker autonomie. Tevens heerst er een overwegend politieke inslag wat duidelijk te zien is aan de gemeentelijke organen. Hierin zetelen namelijk de personen die door de inwoners van de gemeente verkozen moeten worden (Boes M., 2006).

Alles bij elkaar mag gezegd worden dat gemeenten, als decentrale besturen, een vrij belangrijk onderdeel van de overheid en van haar democratie vormen. Zij staan namelijk veel dicht bij de burgers dan de federale overheid en brengen op deze manier de overheid in nauwer contact met haar inwoners. Daarom is het van belang dat gemeenten, in de ogen van haar inwoners, de nodige autonomie verkrijgen om zo de belangen die haar gemeente aanbelangt, te kunnen behartigen. En

het is onder andere omwille van deze autonomie dat het Vlaamse Gemeentedecreet ontwikkeld werd (ABB, 2008).

2.1.2 Ontwikkeling en goedkeuring van het Vlaamse Gemeentedecreet

Na een reeks achtereenvolgende hervormingen van de Belgische staatsstructuur werden vele bevoegdheden van de federale overheid overgedragen aan de gewesten en de gemeenschappen. Zo werd de Vlaamse overheid bevoegd voor het bestuurlijk toezicht op de gemeenten en de OCMW's, de intergemeentelijke samenwerking en financiering van de gemeenten. De organieke regeling voor de gemeenten bleef echter een federale aangelegenheid. Tot voor kort althans. Aangezien het niet meer dan normaal is dat een gewest, dat instaat voor de algemene financiering van de gemeenten en het bestuurlijk toezicht, ook de organisatie van de gemeenten regelt, kwam hier namelijk verandering in. Vlaanderen werd sinds het Lambermontakkoord van 16 oktober 2000, dat later omgezet werd in de Bijzondere Wet van 13 juli 2001, bevoegd als gewest voor de basiswetgeving van de gemeenten. Op 1 januari 2002 werd deze bevoegdheid ook in feite overgeheveld naar de gewesten waardoor vanaf dat moment de organisatie van gemeenten en provincies een regionale aangelegenheid werd (De Lange et al., 2008).

De toenmalige regering kreeg het idee om hun inwoners en hun bestuur zo dicht mogelijk bij elkaar te brengen. De gemeente, als decentraal bestuur, zou hierin perfect als basisniveau passen. Daarom startte men met de ontwikkeling van een Gemeentedecreet, als een kader die de lokale besturen zouden kunnen gebruiken. Het decreet raakte echter niet verder dan een voorontwerp alleen, mede daar het draagvlak van een aantal voorstellen onvoldoende groot was in Vlaanderen. De regeling in het ontwerp met betrekking tot de interne audit werden hierbij zelfs als onwerkbaar beschouwd. De eigenlijke ambities van het decreet gingen verloren (De Lange et al., 2008).

Toen in 2004 de nieuwe regeringsploeg Leterme I aantrad, werd er echter een nieuwe poging ondernomen. Zij stelden als volgt: *"Voor juli 2005, zodat alle gemeenten en provincies tijdig de spelregels kennen, wordt een nieuw Gemeentedecreet en provinciedecreet goedgekeurd om te komen tot een modern, democratisch en efficiënt gemeente-en provinciebeleid. Deze decreten komen tot stand in overleg met gemeenten, provincies en hun vertegenwoordiger."* (De Lange et al., 2008)

In tegenstelling tot de vorige poging behaalde dit nieuwe decreet wel goedkeuring. Op 6 juli 2005 werd het decreet goedgekeurd door het Vlaams Parlement waarna het op 15 juli 2005 bekrachtigd werd door de Vlaamse Regering. Op 31 augustus 2005 werd de tekst van het Gemeentedecreet in het Belgische Staatsblad gepubliceerd (De Lange et al., 2008).

Ten slotte dient wel nog even de vermelding dat de vroegere federale gemeentewet (de Nieuwe Gemeentewet) niet volledig verdwijnt. Deze blijft voor een aantal aangelegenheden nog steeds in werking. De basiswetgeving voor de gemeenten in Vlaanderen is dus vastgelegd in zowel het Vlaamse Gemeentedecreet als in de Nieuwe Gemeentewet (De Lange et al., 2008).

2.1.2.1 De steunpilaren van het Vlaams Gemeentedecreet

Bij de ontwikkeling van het Gemeentedecreet werden een aantal principes naar voor geschoven. De belangrijkste hiervan zijn (Decoster G., 2005):

- Meer autonomie voor de gemeenten
- Ruimte voor lokaal maatwerk
- Vereenvoudiging

Bij het streven naar meer autonomie voor de gemeenten, ging de Vlaamse regering uit van het principe dat gemeenten in hoofdzaak zelf de verantwoordelijkheid dragen voor de organisatie en financiering van hun bestuur. Ook niet onbelangrijk was dat een gemeente als lokaal bestuur zeer dicht bij de inwoners staat en zo iedereen met de overheid in contact brengt. Door een grotere autonomie zou zij de belangen van haar burgers beter kunnen behartigen. Aldus werd een zo groot mogelijke overdracht van bevoegdheden gerealiseerd zodat zij hun taken optimaal zouden kunnen uitvoeren. Deze grotere autonomie had ook zo zijn gevolgen voor de rol van de verkozen raad. Zij moest namelijk een grotere ruimte krijgen om zo de beleidsuitvoering en de evaluatie hiervan op gepaste wijze uit te kunnen voeren (Decoster G., 2005).

Tevens was er de wens om ruimte te creëren voor lokaal maatwerk. Het was namelijk niet de bedoeling van de Vlaamse regering om met het Gemeentedecreet een uniform organisatiemodel vast te leggen. Zij hadden eerder de intentie ruimte voor te behouden om specifieke invullingen van het decreet mogelijk te maken door de gemeenten. Het komt er dus op neer dat in het decreet rekening gehouden wordt met de verschillen die kunnen bestaan tussen grote steden enerzijds en

kleine gemeenten anderzijds. Op deze manier kan het Gemeentedecreet binnen elke gemeente toegepast worden op een manier dat zij de nodige ruimte krijgen om deze, naargelang hun eigen structuur en noden, in te vullen (Decoster G., 2005).

Met het Gemeentedecreet wou de Vlaamse regering de regelgeving met betrekking tot het bestuurlijk toezicht in grote mate vereenvoudigen. Dit werd bereikt door een zekere deregulering door te voeren en het afstemmen van de regels voor gemeenten en OCMW's. Door gebruik te maken van gelijke regels en procedures kan vereenvoudiging bereikt worden. Dit wijst duidelijk op deregulering daar op deze manier geen onnodige, bijkomende regels dienen opgesteld te worden. Tevens zal een goede afstemming van de regels tussen OCMW's en gemeenten tot een vereenvoudiging leiden, in die mate dat ze een positief effect heeft op de lokale organisatie (De Lange et al., 2006).

2.1.2.2 Fasering van de implementatie

Hoewel het nieuwe Gemeentedecreet op 15 juli 2005 door de Vlaamse Regering werd bekrachtigd, verloopt de implementatie ervan eerder gefaseerd. Sommige artikelen gingen reeds in werking op de dag dat het Gemeentedecreet gepubliceerd werd in het Belgische Staatsblad maar voor andere artikelen gebeurde dit later. Zo kwamen op 1 januari 2006, 5 september 2006 en op 1 januari 2007 een reeks artikelen in werking. Een meer uitgebreide uitleg hierover zal verder in dit hoofdstuk gegeven worden (De Lange et al., 2008).

2.2 Inhoud van het Vlaams Gemeentedecreet

In wat nu volgt, zal een beknopte uitleg gegeven worden over de inhoud van het Gemeentedecreet. Hierbij zal de nadruk gelegd worden op de veranderingen die door het Gemeentedecreet werden bereikt binnen de gemeentelijke organisaties en de gewijzigde relatie van de gemeenten met de OCMW's en de burgers. Ook de gefaseerde implementatie van het Gemeentedecreet zal verder toegelicht worden.

2.2.1 Veranderingen binnen de gemeentelijke organisatie en haar relatie met de burger

De opkomst van het Gemeentedecreet heeft tal van nieuwigheden met zich meegebracht. Deze nieuwigheden concentreren zich niet op één enkel aspect van de gemeentelijke organisatie. Integendeel, zij leggen zich toe op de verschillende organisaties die binnen de gemeente gelegen zijn, hun onderlinge relatie en ook de rol van de burger is niet ongewijzigd gebleven. Zo zijn er veranderingen merkbaar binnen (De Lange et al., 2008):

- De politieke organisatie van de gemeenten
- De administratieve en de financiële organisatie van de gemeenten
- De verhouding tussen de politieke en administratieve organisatie
- De rol van de burgers

De volgende bespreking zal de wijzigingen in deze verschillende aspecten illustreren. Het is bij de bespreking echter niet de bedoeling om tot in detail op het Gemeentedecreet in te gaan aangezien dit ons te ver zou leiden. Daarom zullen enkel de belangrijkste organen binnen de gemeente besproken worden.

2.2.1.1 Veranderingen voor de politieke organisatie van de gemeente

In de eerste plaats werden een aantal aanpassingen gerealiseerd die betrekking hebben op de politieke organisatie van de gemeente. Hierbij zijn wijzigingen te onderscheiden bij de verschillende politieke organen waaronder de gemeenteraad, de burgemeester en het college van burgemeester en schepenen. De betreffende artikelen uit het nieuwe Gemeentedecreet zullen daarbij vermeld worden.

2.2.1.1.1 De gemeenteraad

Eerder in dit hoofdstuk werd al aangetoond dat, door de grotere autonomie die aan de gemeenten verschaft werd, ook de gemeenteraad een grotere ruimte moest krijgen waarbinnen zij kon werken. Dit is ook noodzakelijk aangezien zij alles wat van gemeentelijk belang is, regelt. De nood aan versterking voor de gemeenteraad staat dus buiten kijf (De Lange et al., 2008).

Inzake het aantal raadsleden die in de gemeenteraad zetelen, werd er door het Gemeentedecreet geen aanpassing gedaan. Het aantal toegelaten gemeenteraadsleden wordt nog steeds berekend aan de hand van het bevolkingscijfer. Wel dient men zich nu te baseren op het bevolkingscijfer van 1 januari van het betreffende verkiezingsjaar terwijl dit vroeger 1 januari van het jaar voor de verkiezingen was. De installatievergadering van deze raadsleden is op de eerste werkdag van januari van het eerstvolgende jaar na de verkiezingen (art. 5).

Ook de eedformule die afgelegd moet worden door de nieuwe gemeenteraadsleden is een nieuw element. Deze is namelijk totaal vernieuwd en komt in sterke mate overeen met de eedformule van de OCMW-raadsleden. Alvorens de eed te mogen afleggen, dienen de raadsleden ook een geloofsbrief op te stellen die onderzocht moet worden en goedgekeurd. Dit onderzoek wordt door het Gemeentedecreet aan de gemeenteraad toegewezen (De Lange et al., 2008). Dit heeft als voordeel dat zij zich nu zelf kan uitspreken of een geloofsbrief al dan niet voldoende is en dat zij eventueel bezwaren kan aantekenen (art. 7).

Eén van de belangrijkste nieuwigheden is echter de aanstelling van de voorzitter van de gemeenteraad. Vroeger werd de burgemeester automatisch aangesteld als voorzitter maar door het Gemeentedecreet kan de gemeenteraad nu zelf zijn voorzitter kiezen (De Lange et al., 2008). Dit kan gebeuren bij wijze van voordrachtsakte met een dubbele meerderheid of aan de hand van een verkiezing met een enkele meerderheid wanneer er geen voordrachtsakte is. Elk raadslid mag slechts één voordrachtsakte ondertekenen. In geval men zich hier niet aan houdt, wordt er door het Gemeentedecreet een sanctie uitgewerkt (art. 8). Het blijkt echter dat in het merendeel van de gemeenten nog steeds de burgemeester naar voren wordt geschoven als voorzitter van de gemeenteraad (Ackaert et al., 2007). Hierdoor gaat de oorspronkelijke bedoeling uit het decreet in zekere zin verloren want er wordt in het merendeel van de gevallen geen gebruik van gemaakt en dat is uiteraard een spijtige zaak.

Voor de ontwikkeling van het Gemeentedecreet was het college van burgemeester en schepenen bevoegd voor de bijeenroeping van de gemeenteraad. Nu wordt deze bevoegdheid echter overgedragen aan de voorzitter van de gemeenteraad die eveneens de agenda samenstelt (art. 20). Dit is uiteraard weer een duidelijke versterking van de bevoegdheden van de gemeenteraad. De bijeenroeping dient minstens acht dagen voor de vergadering te gebeuren, tenzij er sprake is van hoogdringendheid. In dergelijk geval kan deze termijn herleid worden tot twee dagen. Het decreet legt er ook de nadruk op dat in de oproeping zeker een toelichtende nota bij elk, goed omschreven agendapunt hoort te staan en dat de beslissingsvoorstellen vermeld moeten zijn. De

wijze van oproeping wordt door het huishoudelijk reglement bepaald (art. 21). De flexibiliteit van de gemeenteraad wordt verhoogd indien zij niet speciëren op welke wijze de oproeping moet gebeuren. Zo kunnen nieuwe technieken zonder problemen in aanmerking komen. Deze bepaling kan dus enkel als positief ervaren worden (De Lange et al., 2008).

Enkel de gemeenteraadsleden die ook effectief deelnemen aan de vergaderingen van de gemeenteraad zullen presentiegelden ontvangen (art. 17). De nadruk wordt nu dus duidelijk gelegd op het "effectief deelnemen". Naast deze vergaderingen kan door de gemeenteraad ook beslist worden om presentiegeld te verkrijgen voor het deelnemen aan andere vergaderingen zoals bijvoorbeeld de vergadering van het overlegcomité. Tevens dient vermeld te worden dat sinds het nieuwe Gemeentedecreet de vertrouwenspersoon die een raadslid met handicap bijstaat nu ook recht heeft op presentiegeld (art. 18). Dat was in de vorige wetgeving niet het geval. Uiteraard spreekt deze vernieuwing voor zich. Het presentiegeld dat de gemeenteraadsleden ontvangen, kan beschouwd worden als een vergoeding voor de tijd en kosten die de raadsleden maken in functie van de gemeenteraad. Door bijstand te verlenen aan een raadslid die door een handicap niet zelf kan optreden, worden door de vertrouwenspersoon ook tijd en kosten geïnvesteerd in de gemeenteraad zodat ook hij recht heeft op presentiegeld.

Naast de vergaderingen van de gemeenteraad zijn nu ook de vergaderingen van de gemeenteraadscommissies openbaar (art. 39).

Een raadslid dat ontslag wil nemen, dient nu zijn ontslag in bij de gemeentesecretaris en dus niet langer rechtstreeks bij de gemeenteraad (art. 15). Het is wel pas vanaf het moment dat de gemeenteraad kennis neemt van het ontslag dat deze definitief is. Het lijkt hier dat de gemeenteraad een bevoegdheid verliest maar dit is niet zo aangezien het ontslag pas geldt van het ogenblik dat de gemeenteraad hier kennis van neemt.

In het Gemeentedecreet werd een omschrijving opgenomen van een fractie. Dit zijn de gemeenteraadsleden die op eenzelfde lijst staan en verkozen worden. De samenstelling en werking ervan worden in het huishoudelijk reglement bepaald dat door de gemeenteraad wordt gekozen en het is van belang dat hieraan voldoende aandacht besteed wordt. Een kartellijst heeft nu de mogelijkheid om in ten hoogste twee fracties te splitsen en dit ten laatste op de installatievergadering (art. 38).

Naast het huishoudelijk reglement hoort de gemeenteraad ook een deontologische code op te stellen. Wat hier juist in moet staan, hangt van bestuur tot bestuur af. Men zou zich hier de vraag kunnen stellen wat het nut is van het opstellen van een dergelijke code als het in principe toch niet uitmaakt wat er in komt te staan (art. 41).

Budgethouderschap is eveneens een nieuw element in het Gemeentedecreet. Hoewel het college van burgemeester en schepenen hiervoor instaat, worden bepaalde taken die met het budgethouderschap verbonden zijn aan de gemeenteraad toegewezen. De gemeenteraad bepaalt namelijk alles wat van gemeentelijk belang is en daarbij het beleid van de gemeente. Bij het budgethouderschap staat zij in voor de invulling van het begrip 'dagelijks bestuur'. Het college moet binnen de grenzen van het dagelijks bestuur blijven zoals de gemeenteraad dit ingevuld heeft wanneer zij het budgethouderschap wil delegeren naar de gemeentesecretaris (art. 43 en art. 159). Daarbij kunnen de gemeenteraad en het college van burgemeester en schepenen beslissen om het element van budgethouderschap, waarbij de budgethouder de te betalen bedragen goedkeurt, te delegeren naar de gemeentesecretaris (art. 160). De gemeenteraad legt ook de voorwaarden vast waarbinnen bepaalde budgetten rechtstreeks gedelegeerd mogen worden naar bepaalde personeelsleden (art. 159). Ook moet er per semester aan de gemeenteraad gerapporteerd worden over de uitvoering van het budgethouderschap (art 168) en worden de voorwaarden door de gemeenteraad bepaald waaronder het college elementen van het budgethouderschap mag delegeren naar wijkcomités en burgerinitiatieven (art. 159).

Ten slotte kan de gemeenteraad ook een delegatie van bevoegdheden doorvoeren naar het college van burgemeester en schepenen. Het gaat hier om een mogelijkheid. De gemeenten zijn dus nergens toe verplicht. Het Gemeentedecreet bepaalt de bevoegdheden waarbij de delegatie niet mag gebeuren maar verder laat zij de gemeenten hier vrij in (De Lange et al., 2008).

2.2.1.1.2 De burgemeester

Voor de burgemeester zijn de bevoegdheden quasi ongewijzigd gebleven. Ook zijn benoeming gebeurt nog steeds door de Vlaamse regering. Dit is best vreemd aangezien er bij het ontwerp van het decreet sprake was om de burgemeester rechtstreeks te laten verkiezen. Dit is uiteindelijk niet gebeurd (Ackaert et al., 2007).

Wel is er de reeds vermelde wijziging van het voorzitterschap van de gemeenteraad. De burgemeester wordt hier niet meer automatisch voorzitter. Hij kan enkel nog voorzitter worden van de gemeenteraad als hij hiervoor door de raadsleden voorgedragen wordt en uiteindelijk wordt verkozen (art 8). Toch blijkt het merendeel van de gemeenten nog steeds de burgemeester naar voor te schuiven als voorzitter (Ackaert et al., 2007).

De verschillende bevoegdheden van de burgemeester staan deels in het Gemeentedecreet en deels in de Nieuwe Gemeentewet vermeld. Materies zoals politie en brandweer worden bijvoorbeeld nog steeds federaal geregeld en zodus vermeld in de Nieuwe Gemeentewet. Andere bevoegdheden zoals bijvoorbeeld de eed afnemen van schepenen staan dan weer vermeld in het Vlaamse Gemeentedecreet. Uiteraard zal dit feit zo nu en dan voor de nodige verwarring zorgen (De Lange et al., 2008).

2.2.1.1.3 Het college van burgemeester en schepenen

Vooreerst zal voor het uitvoerende orgaan van de gemeente, het college van burgemeester en schepenen, de samenstelling veranderen en dit op verschillende vlakken.

Een eerste verandering voor de samenstelling van het college heeft niet alleen gevolgen voor de gemeente maar ook voor het OCMW. Vanaf 2013 is het namelijk verplicht dat de OCMW-voorzitter deel uitmaakt van het college van burgemeester en schepenen. In de tussenperiode mag de OCMW-voorzitter ook reeds toetreden maar tot 2013 vormt dit nog geen verplichting. De bedoeling van het decreet was om een betere samenwerking en coördinatie te realiseren tussen gemeenten en OCMW's aangezien het meer dan eens voorkwam dat er enige concurrentie bestond tussen de twee besturen. Mede omdat de verplichting pas vanaf 2013 ingaat, is het nog te vroeg om te besluiten dat er een betere samenwerking bewerkstelligd wordt. Maar men kan best geen al te hoge verwachtingen stellen. OCMW's en gemeenten zijn namelijk nog steeds zeer verschillende besturen met een andere werking en cultuur. Zij zijn daarbij beiden onderhevig aan een andere wetgeving want de OCMW's worden federaal geregeld en de gemeenten niet. Ook gebeurt de financiering van de OCMW's door de gemeenten waardoor zij van hen afhankelijk zijn (Ackaert et al., 2007). De verhoogde samenwerking kan in zo een geval verhinderd worden. Dit zijn allerlei factoren waar zeker rekening mee gehouden moet worden.

Een tweede aanpassing door het decreet is de mogelijkheid om een reducering door te voeren van het aantal schepenen (art. 44). Dit is uiteraard volgens de wens van de gemeenten zelf. Er moeten wel minimum twee schepenen overblijven waardoor het college van burgemeester en schepenen uit vier personen bestaat: de burgemeester, de twee schepenen en, vanaf 2013, de OCMW-voorzitter. Op dit ogenblik is deze laatste dus slechts facultatief schepen want de verplichting ertoe bestaat nog niet. De bepaling over de reducering van het aantal schepenen houdt in dat sommige gemeenten door hun inwonersaantal dus geen gebruik kunnen maken van deze aanpassing. Ook geldt er nog steeds een maximum van tien schepenen (De Lange et al., 2008)

De derde en laatste aanpassing aan de samenstelling van het college houdt in dat er steeds één persoon van het andere geslacht schepen moet zijn (art. 44). Het bleek namelijk dat vrouwen voordien ondervetegenwoordigd waren in het college. Deze aanpassing kan enerzijds aangemoedigd worden door de, waarschijnlijk, hogere vertegenwoordiging van vrouwen in het college (Ackaert et al., 2007). Anderzijds is er het nadeel dat een goede schepen misschien plaats moet ruimen voor een minder goede schepen, enkel en alleen omdat er op die manier personen van verschillend geslacht in het college vertegenwoordigd worden. En dat zou een spijtige zaak zijn.

Vervolgens zijn er aanpassingen opgenomen inzake de verkiezing van de schepenen. De mogelijkheid werd opgenomen om een schepen aan te duiden, aan de hand van een gezamenlijke voordrachtsakte met dubbele meerderheid (art. 45). Hierbij geldt, net als bij de aanduiding van de voorzitter van de gemeenteraad, een sanctie op het ondertekenen van meerdere voordrachtsakten door één enkele persoon. Als de schepenen eenmaal verkozen zijn, staat hun aantal vast. Hieraan wordt niets meer veranderd tot de volgende verkiezing waarbij nieuwe schepenen worden aangeduid (De Lange et al., 2008).

Net als bij het ontslag van een gemeenteraadslid zal ook een schepen zijn ontslag schriftelijk moeten indienen bij de gemeentesecretaris en wordt deze definitief bij kennisname door de gemeenteraad (art. 49).

Het Gemeentedecreet bepaalt de gevallen waarin een nieuwe schepen moet aangesteld worden. De periode van drie maanden tot een nieuwe verkiezing uit de Nieuwe Gemeentewet werd hierbij herleid tot twee maanden (art. 50). Deze bepaling heeft uiteraard als voordeel dat er sneller een vervangende schepen aangetrokken wordt en men terug kan gaan naar de dagelijkse realiteit.

Van een vergadering van het college van burgemeester en schepenen worden enkel de beslissingen opgenomen in de notulen (art. 51). Deze dienen aan de raadsleden te worden overgemaakt maar het gebeurde vaak dat men hier lange tijd op moest wachten. Daarom wordt in het Gemeentedecreet bepaald om deze op de volgende vergadering te laten goedkeuren en zo rechtstreeks aan de raadsleden te leveren. Aldus is het probleem van de lange wachttijd opgelost.

De bevoegdheden van het college van burgemeester en schepenen bestaan uit de wettelijk toegewezen bevoegdheden enerzijds en de bevoegdheden toegewezen door de gemeenteraad anderzijds. Een eigen, belangrijke bevoegdheid is dat zij beschouwd worden als de gemeentelijke budgethouders. Zij mogen met andere woorden het budget beheren. Zelf kunnen zij deze bevoegdheid delegeren naar de gemeentesecretaris. Uiteraard kunnen naar deze laatste ook andere bevoegdheden gedelegeerd worden (De Lange et al., 2008).

2.2.1.2 Veranderingen voor de administratieve en financiële organisatie

Naast de politieke organisatie heeft het Gemeentedecreet ook een invloed gehad op de administratieve en financiële organisatie van de gemeenten. Zo wordt voor de gemeentesecretaris een versterkte betrokkenheid verwezenlijkt bij de beleidsvoorbereiding en steekt het principe van de dubbele handtekening de kop op waarbij zowel de financieel beheerder als de gemeentesecretaris hun handtekening moeten plaatsen.

De impacten op de financiële en de administratieve organisatie zullen samen besproken worden aangezien zij in bepaalde mate verweven zijn met elkaar. De dubbele handtekening is hiervan een voorbeeld want deze valt terug op de gemeentesecretaris en de financieel beheerder. Veranderingen voor de gemeentesecretaris, de financieel beheerder (voorlopig nog de ontvanger) en de opkomst van het managementteam komen hieronder aan bod.

2.2.1.2.1 De gemeentesecretaris

In eerste instantie was het de bedoeling om de gemeentesecretaris voortaan aan te duiden als de gemeentedirecteur wat duidelijk de nadruk legt op zijn hiërarchische plaats binnen de gemeente. Uiteindelijk is het voorstel niet opgenomen en zodoende blijft de naam 'gemeentesecretaris'

behouden (De Lange et al., 2008). Het vermindert echter zijn belang niet. Zo is hij nog steeds het hoofd van het personeel en voert hij de algemene leiding over de gemeente (art. 86).

Inzake de startperiode van de secretaris komt een techniek vanuit het bedrijfsleven naar voren: door alle personeelsleden, zowel contractueel als statutair, moet vanaf nu een proefperiode doorlopen worden (De Lange et al., 2008). Ook de gemeentesecretaris valt onder deze bepaling en moet dus eerst een proefperiode uitzitten die bepaald wordt door de gemeenteraad. De evaluatie van de secretaris gebeurt, net als diens aanstelling, door de gemeenteraad (art. 43). De proefperiode moet als een positieve zaak aanschouwd worden. Het belang van de gemeentesecretaris mag immers niet onderschat worden. Als hoofd van het personeel en als algemene leider van de gemeente draagt hij een grote verantwoordelijkheid met zich mee. Door de mogelijke secretaris een proefperiode te laten lopen, komt men erachter of die persoon ook wel geschikt is om een dergelijke functie uit te voeren en over de nodige capaciteiten beschikt om een gemeente te kunnen leiden.

Ook kan een secretaris nu reeds aangeduid worden alvorens zijn voorganger zijn ambt beëindigd heeft. Het is dus mogelijk dat men op een bepaald ogenblik met twee secretarissen werkt, al is dit niet langer dan voor zes maanden (art. 84). Het voordeel is dat de opvolgende gemeentesecretaris weet heeft van de lopende zaken en dat hij gewoon met het werk kan verdergaan als de vorige secretaris uit zijn ambt wordt ontheven. Het belang van de gemeentesecretaris blijkt ook hier weer uit.

Het is nu echter ook mogelijk om als secretaris een deeltijds ambt te vervullen (art. 80). Dat deeltijds ambt mag verdergezet worden in een andere gemeente of zelfs verder vervuld worden als OCMW-secretaris. De secretaris dient wel minstens éénmaal per week aanwezig te zijn op de gemeente of het OCMW. Dit is een verplichting aangezien de werking van de gemeente of het OCMW niet mag lijden onder de afwezigheid van hun secretaris.

Indien de gemeentesecretaris echter langer dan drie maanden afwezig is, zal een waarnemend gemeentesecretaris aangesteld worden om hem te vervangen teneinde de werking van de gemeente niet in het gedrang te brengen (art. 81 en art. 82).

Door de ingrijpende invloed van het nieuwe Gemeentedecreet op de organisatie van de gemeenten, wijzigde het takenpakket van de gemeentesecretaris. Dit werd immers veel uitgebreider. Zo staat de secretaris in voor het voorontwerp van een organogram waarin de gemeentelijke structuur opgenomen wordt en waaruit ook de gezagsstructuur blijkt. De leden van het managementteam en de budgethouders worden hierin aangeduid. Het organogram kan veranderd worden in de tijd. Zodoende hoeft de gemeente hier niet krampachtig aan vast te houden. Ook is hij het hoofd van het gemeentepersoneel (De Lange et al., 2008).

Verder staat de secretaris in voor de opstelling van de afsprakennota's bij iedere vernieuwing van de gemeenteraad (art. 87). Er worden tal van afspraken in vastgelegd die gevolgd dienen te worden voor de verwezenlijking van de doelstellingen. Zo wordt de manier waarop de verschillende organen in het bestuur met elkaar om zullen gaan erin vermeld. Het voordeel van dergelijke nota's is dat door de vastgelegde afspraken iedereen weet wat zijn of haar taak is waardoor problemen bij de samenwerking vermeden worden. Ook zal de opstelling van dergelijke nota's het opstellen van een intern controlesysteem bevorderen.

De gemeentesecretaris krijgt er, door de verplichting in het Gemeentedecreet om een managementteam op te richten, nog een belangrijke verantwoordelijkheid bij. Hij is er de voorzitter van en een aantal van zijn bevoegdheden en taken dient hij in overleg met dit managementteam te doen. Een voorbeeld is het overleg over het voorontwerp van het organogram en het opstellen van de strategische nota en de beleidsnota (art. 87, art. 96 en art. 97).

Daarnaast is de opzet van een intern controlesysteem een belangrijke verantwoordelijkheid voor de gemeentesecretaris (art. 100 en art. 101). Dit is duidelijk een techniek die ingevoerd werd vanuit het bedrijfsleven. Later in dit hoofdstuk zal hierop verder ingegaan worden.

De vele andere taken en bevoegdheden van de gemeentesecretaris staan vermeld in de artikelen van het Gemeentedecreet. Bevoegdheden kunnen ook naar hem gedelegeerd worden.

Tot slot is er nog het principe van de dubbele handtekening waarbij zowel de secretaris als de financieel beheerder verplicht zijn hun handtekening te plaatsen bij betalingsopdrachten (art. 163). In de eerste plaats is dit een vorm van controle waarbij de gemeentesecretaris al de betalingsopdrachten uit de gemeente nakijkt en zijn handtekening plaatst ter goedkeuring. Toch

houdt deze regeling een zeker gevaar in. Betalingsopdrachten vloeien voort uit alle hoeken van de gemeente. De gemeentesecretaris staat hier als leider van de gemeente overal ver vanaf. De kans bestaat dus dat hij de betreffende documenten zal ondertekenen zonder hieraan voldoende aandacht te besteden of hierover onvoldoende af te weten. Zo gaat de beoogde controle verloren. De gemeentesecretaris kan de functie van de dubbele handtekening ook delegeren. Maar de kans bestaat dan dat de taak bij iemand op de financiële dienst terecht komt. Als men dan beseft dat zich daar ook de tweede verantwoordelijke voor de dubbele handtekening, namelijk de financieel beheerder, bevindt, moet het duidelijk zijn dat de controle die met de dubbele handtekening wordt nagestreefd, verloren gaat.

2.2.1.2.2 De financieel beheerder

De financiële organisatie van de gemeente heeft door het Gemeentedecreet de nodige aanpassingen ondergaan, mede dankzij technieken uit het bedrijfsleven. De nadruk wordt nu gelegd op de meerjarenplanning, bestaande uit een strategische nota en een financiële nota. Het jaarlijks opmaken van het budget wordt op deze meerjarenplanning gebaseerd en bestaat uit een beleidsnota, waarin de doelstellingen vermeld worden, en een financiële nota (Dexia, 2007). De aanpassingen in de financiële organisatie hebben zo zijn gevolgen voor de functie van gemeenteontvanger.

Voor de gemeenteontvanger startte het decreet namelijk al met een naamsverandering. Dit komt omdat de functie van ontvanger zodanig gewijzigd werd dat het verstandiger was om hem voortaan aan te duiden als financieel beheerder (De Lange et al., 2007). Dat de functie van ontvanger zodanig wijzigde, is te wijten aan de nodige modernisering van de financiële organisatie binnen de gemeente. Deze voldeed namelijk niet langer aan de vereisten en werd aangepast. Tot op de dag van vandaag is deze naamsverandering echter nog niet ingevoerd en spreekt men dus voorlopig nog van de ontvanger. In het verdere verloop van deze thesis zal de ontvanger wel aangeduid worden als de financieel beheerder. De financieel beheerder kan nu worden beschouwd als verantwoordelijke voor de gemeentefinanciën. Zo dient hij het jaarrapport op te stellen en de boekhouding te voeren. Hij staat in voor het debiteurenbeheer en het thesauriebeheer en uiteraard ook het innen van ontvangsten en betalen van uitgaven. De financiële nota's die zojuist vermeld werden, dienen door hem opgesteld te worden. Daarnaast is hij verantwoordelijk voor bepaalde controlerende en rapporterende rapporten (Dexia, 2007).

Een bijkomende, belangrijke verandering is dat de financieel beheerder vanaf nu onder de leiding van de gemeentesecretaris staat (art. 93). Eerder stond hij op gelijke hoogte met de secretaris.

Net als bij de gemeentesecretaris moet de financieel beheerder een proefperiode doorlopen waarin hij door de gemeenteraad geëvalueerd wordt (De Lange et al., 2008). De ontvanger heeft immers ook een belangrijke taak op zich. De nodige voorzichtigheid die door deze proefperiode wordt opgenomen, is daarom dan ook wenselijk. Daarnaast bestaat de mogelijkheid om een nieuwe financieel beheerder aan te stellen alvorens de huidige financieel beheerder uit zijn ambt treedt (art. 83). Ook hier geldt hetzelfde voordeel als dat gegeven werd voor de gemeentesecretaris. Een financieel beheerder die reeds een tijd voor de ambtsbeëindiging van zijn voorganger aan het werk is, vangt de taken achteraf beter op zodanig dat de dagelijkse werking niet te zwaar verhinderd wordt. Duidelijk moet zijn dat deze proefperiode overgenomen is uit het bedrijfsleven. Hier moeten personen die aangenomen worden voor een bepaalde job ook vaak een proefperiode doorlopen alvorens definitief aangenomen te worden.

Wederom een overeenkomst met de gemeentesecretaris is het deeltijdse ambt dat kan aangenomen worden door de financieel beheerder (art. 80). Ook hij kan tegelijkertijd een deeltijds ambt uitoefenen op een andere gemeente of zelfs bij een OCMW en moet daarbij zeker éénmaal per week op de gemeente(n) of het OCMW aanwezig zijn.

Indien de financieel beheerder verhinderd wordt gedurende langer dan drie maanden, hoort er een waarnemend financieel beheerder aangesteld te worden die hem vervangt (art. 81).

Vervolgens hebben we nogmaals de dubbele handtekening die moet geplaatst worden bij de betalingsopdrachten (art. 163). De financieel beheerder voert de uitgaven uit maar moet hier eerst een betalingsopdracht voor krijgen van de gemeentesecretaris. Deze betalingsopdracht moet door de gemeentesecretaris ondertekend worden waardoor de bevestiging ontstaat dat de uitgave wettig en regelmatig is. De bedenkingen hierover werden reeds bij de gemeentesecretaris besproken.

De financieel beheerder is tevens verplicht lid van het managementteam (art. 96). Een aantal van de bevoegdheden die reeds eerder werden opgenoemd, dient de financieel beheerder in overleg te

plegen met het managementteam. Een voorbeeld hiervan is de opstelling van de financiële nota (De Lange et al., 2008).

2.2.1.2.3 Het managementteam

In het Vlaams Gemeentedecreet wordt de verplichting opgenomen om een managementteam op te richten dat de gemeentesecretaris en de financieel beheerder als verplichte leden heeft. Welke de overige leden zijn, wordt bepaald door het organogram (art. 96). Dat organogram wordt echter door de gemeenteraad vastgelegd (art. 43). Aldus bepaalt deze laatste in zekere zin ook de leden die in het team zullen zitten. Als voorzitter van het managementteam wordt de gemeentesecretaris aangeduid (art. 97).

De gemeentesecretaris en de financieel beheerder hebben door de wet een aantal taken toegewezen gekregen die zij in overleg met het managementteam horen uit te voeren. Voor de secretaris zijn dit (De Lange et al., 2008):

- Het opstellen van een afsprakennota waarin aangegeven wordt hoe het managementteam zal samenwerken met de burgemeester en het college van burgemeester en schepenen.
- Overleg met het managementteam over de strategische nota van de meerjarenplanning en de eventuele wijziging hiervan, het voorontwerp van het organogram, de beleidsnota van het budget, de rechtspositieregeling van het personeel en een verklarende nota indien het budget gewijzigd wordt.
- Overleg plegen met het managementteam, voorafgaand aan de vaststelling van het systeem van interne controle.

De financieel beheerder hoort de volgende taken verplicht met het managementteam te doen (De Lange et al., 2008):

- Overleg plegen met het managementteam over het opstellen van de financiële nota van de meerjarenplanning en de eventuele wijziging hiervan, interne kredietaanpassingen, de financiële nota voor het jaarlijkse budget en de budgetwijzigingen.
- Overleg met het managementteam alvorens over te gaan tot het opstellen van de inventaris van vorderingen, schulden, bezittingen en verplichtingen.

Daarnaast staat het managementteam in voor de sturing van de gemeentelijke diensten bij de beleidsvoorbereiding, -uitvoering en -evaluatie. Zowel de communicatie binnen de gemeente als de werking van de diensten worden door het managementteam bewaakt (art. 98).

De verplichte oprichting van een managementteam geeft duidelijk weer hoe het beeld van de gemeenten aan het veranderen is. De gemeenten gaan steeds meer gebruik maken van technieken en werkwijzen die ook in het bedrijfsleven gebruikt worden en de leiding van de gemeente wordt zo steeds meer gezien als het management van een bedrijf (De Lange et al., 2008).

Hoewel de oprichting van het managementteam een verplichting van het Gemeentedecreet is, wordt er niet voorzien in straffen voor de gemeenten die niet aan de verplichting voldoen. Wel kan, indien het advies van het managementteam voor een bepaalde beslissing ontbreekt, deze beslissing geschorst worden door het toezichtsorgaan dat erbij betrokken is (De Lange et al., 2008).

2.2.1.3 De verhouding tussen de politieke en de administratieve organisatie

De verhouding tussen de politieke en de administratieve organisatie heeft omwille van een aantal bepalingen uit het Gemeentedecreet toch enige verandering ondergaan. Het Gemeentedecreet tracht een hogere samenwerking te realiseren tussen de politiek en de ambtenarij. Dit gebeurt in de eerste plaats door het afsluiten van de afsprakennota's tussen het college van burgemeester en schepenen en de gemeenteraad enerzijds en de top van de ambtenarij anderzijds. Deze afspraak heeft als doel meer overleg te bereiken tussen de politiek en de ambtenaren (Van Alsenoy et al., 2007).

Anderzijds tracht men de hogere samenwerking tussen politiek en ambtenaren te bereiken via het managementteam. Het is de politieke organisatie die instaat voor de beleidsbepaling. Meer bepaald is het de gemeenteraad die het gemeentelijk beleid vaststelt. Door de oprichting van een managementteam wordt de ambtenarij hier meer bij betrokken. Het managementteam staat namelijk in voor de voorbereiding, uitvoering en evaluatie van het beleid en wordt gevormd door een aantal ambtenaren waaronder de financieel beheerder en de gemeentesecretaris. De gemeentesecretaris heeft hierbij een belangrijke taak aangezien hij de persoon is die tussen de

politiek en het gemeentepersoneel instaat. Politici zijn echter terughoudend ten aanzien van het managementteam. Zij mochten er tot nog toe niet in zetelen en zijn er tegen dat de teamleden aan politiek gaan doen, zonder verkozen te worden (Van Alsenoy et al., 2007). Toch bepalen zij indirect wie deel uit zal maken van het managementteam. De gemeenteraad keurt namelijk het organogram goed en deze bepaalt wie er in het managementteam zal zetelen. Ook werd met het decreet van 23 januari 2009 beslist om de burgemeester alsnog op te nemen als verplicht lid van het managementteam. Zodoende wordt de politiek sterker bij het managementteam betrokken.

Verder zijn er in het decreet ruime delegatiemogelijkheden opgenomen. De voornaamste hiervan zijn de delegaties van de gemeenteraad naar het college en de delegaties van het college naar de gemeentesecretaris. Voor een aantal aspecten mag de gemeentesecretaris doordelegeren naar het personeel. Samenwerking tussen de politiek en de ambtenaren bereikt men hier voornamelijk door de delegatie van het budgethouderschap waardoor de dagelijkse werking bevorderd wordt. De ambtenaren krijgen in dergelijk geval de middelen in handen om zo het beleid te kunnen uitvoeren. Dit vereist vertrouwen tussen politiek en ambtenarij (De Wakkere Burger, 2008).

Tot slot werd in het decreet opgenomen dat de gemeenteraad (en dus de politiek) instaat voor de goedkeuring van het interne controlesysteem (art. 100). Daaruit kan men vaststellen dat de politiek betrokken wordt bij het beheersen en bijsturen van de werking van de gemeentelijke diensten.

2.2.1.4. De relatie met de burgers

Eén van de redenen voor de ontwikkeling van het Gemeentedecreet was de grotere autonomie die gemeenten moesten krijgen want op die manier konden zij de belangen van hun burgers beter behartigen. Voorheen was er reeds de openbaarheid van bestuur. Deze stelt dat de burgers het recht hebben om bestuursdocumenten in te kijken, te kopiëren en er uitleg over te vragen. Ook moet de gemeente haar burgers zo goed mogelijk inlichten. In het Gemeentedecreet werden echter nog andere elementen opgenomen die de burgerparticipatie moeten verhogen. De burgers worden nu als een vorm van meerwaarde beschouwd voor de beleidsvoering.

Een eerste element uit het Gemeentedecreet is de opzet van een klachtensysteem. Hierdoor kunnen de burgers nu klachten indienen. Het systeem moet op het ambtelijk niveau georganiseerd zijn en onafhankelijk zijn van de dienst waarop de klachten betrekking hebben. Dit laatste kan

echter wel een probleem geven daar de meeste mensen hun klacht zullen uitdrukken ten aanzien van de dienst waarop deze betrekking heeft (art. 197 en art. 198).

Vervolgens zijn er de rechten die de burgers hebben ten aanzien van het bestuur en de gemeenteraad. Het Gemeentedecreet legt de gemeenteraad op initiatief te nemen om de betrokkenheid en inspraak van burgers te verzekeren en dit voor de beleidsvoorbereiding, de uitwerking van de dienstverlening en de evaluatie daarvan (art. 199). De gemeenteraadscommissies staan de gemeenteraad bij en kunnen daarbij advies geven aan de gemeenteraad over hoe de inspraak van de burgers verhoogd kan worden (art. 39). De vergaderingen van de gemeenteraadscommissies worden nu ook openbaar (art. 38) waardoor de burger ook hier meer inzicht krijgt. De burgers hebben het recht verzoekschriften in te dienen bij de gemeenteraad en hierop binnen de drie maanden een antwoord te krijgen. In het huishoudelijk reglement bepaalt de gemeenteraad nader hoe dit recht ingevuld wordt (art. 200-art. 204). Dit is duidelijk een positieve ontwikkeling. Ook is het voor burgers mogelijk vragen te stellen en voorstellen te doen over de beleidsvoering in en de werking van een gemeente (art. 200 bis-art. 200quinquies). Hier is sprake van een mogelijkheid voor burgers deel te nemen aan het beleid.

Nog een nieuwe ontwikkeling in de burgerparticipatie is de mogelijkheid tot wijkbudgetten. De gemeenten kunnen nu een beperkt deel van de middelen toewijzen aan wijken en buurten zodanig dat zij een aantal eigen beleidsdoelen kunnen uitwerken. De gemeente beslist echter zelf om al dan niet gebruik te maken van dergelijke participatieve budgetten. Het gaat dus slechts om een mogelijkheid en de burgers kunnen dit dus niet zomaar eisen (De Wakkere Burger, 2008).

Tevens is nog de volksraadpleging aangepast. Deze werd uit de Nieuwe Gemeentewet overgenomen maar de sperperiode waarin raadplegingen verboden zijn, wordt teruggehaald naar twaalf maanden voor de gemeenteraadsverkiezingen. De burger krijgt nu dus langer de tijd om raadplegingen te doen voor de gemeenteraadsverkiezingen beginnen (De Wakkere Burger, 2008).

2.2.2 Nieuwe relatie met het OCMW

Zojuist bleek al dat de relatie tussen de gemeente en de burgers gewijzigd was door de invoering van het Gemeentedecreet. Er worden namelijk een aantal initiatieven genomen ter bevordering van de burgerparticipatie. De relatie van de gemeente met het OCMW is echter ook enigszins gewijzigd.

Een aantal ontwikkelingen uit het Gemeentedecreet hebben een invloed gehad op de OCMW's. Zo werd reeds aangehaald dat de OCMW-voorzitter vanaf 2013 verplicht in het college van burgemeester en schepenen zal zetelen. Die verplichting is er op dit moment dus nog niet waardoor de huidige opname van de OCMW-voorzitter in het college slechts facultatief is. Ook zal het overlegcomité tussen OCMW en gemeente opgeheven worden. Dit vereist dus een wijziging van de OCMW-wetgeving (De Lange et al., 2008). Binnen de legislatuur 2007-2012 blijkt ongeveer 68 procent van de gemeenten de OCMW-voorzitter reeds op te nemen in het college (Ackaert et al., 2008).

Voortaan kunnen gemeenten en OCMW's beheersovereenkomsten met elkaar afsluiten waardoor het mogelijk wordt gebruik te maken van elkaars diensten en personeel (art. 271). 22% van de gemeenten blijkt reeds een beheersovereenkomst te hebben gesloten met het OCMW (Ackaert et al., 2008). Het voordeel is dat men op deze manier kosten kan besparen. Een ander voordeel is dat ze nu ook makkelijker beroep kunnen doen op elkaars expertise. Zo staan de gemeenten bijvoorbeeld voor de moeilijke opdracht een intern controlesysteem uit te werken. OCMW's zijn hier echter al jaren mee bezig en staan er al verder mee. Gemeenten zouden er daarom goed aan doen om hiervoor bij de OCMW's ten rade te gaan.

Het is duidelijk dat het Gemeentedecreet een grotere samenwerking tussen de OCMW's en de gemeentebesturen beoogt. Ook lijkt hier een eerste stap gezet richting de integratie van de OCMW's in de gemeentebesturen (Ackaert et al., 2007). Men heeft namelijk sinds enige tijd het idee om de OCMW's zodanig te gaan integreren in een gemeente dat het OCMW als een aparte afdeling kan beschouwd worden van die gemeente. In theorie lijkt dit alles een goede zaak maar toch worden een aantal aspecten over het hoofd gezien. Eerder in dit hoofdstuk werd al aangegeven dat OCMW's en gemeenten zeer verschillende besturen zijn. Ze zijn onderhevig aan verschillende wetgevingen want de OCMW's worden op federaal niveau geregeld en de gemeentebesturen niet. Dit zou al voor de nodige verwarring kunnen zorgen. Verder zijn de OCMW's voor hun financiën afhankelijk van de gemeenten (Ackaert et al., 2007). Een gelijke samenwerking tussen beiden lijkt dan toch wat bemoeilijkt. OCMW's hebben verder ook met een noodleidend cliënteel te maken, meer dan de gemeenten. Hun werking is daar dan ook op aangepast. Voor een noodleidend cliënteel kan het beter zijn dat men werkt met een apart bestuur zoals het nu is (Luyten D., 2007). Verder is een gemeente complexer daar zij op zeer veel beleidsdomeinen actief is. Dit is bij een OCMW minder het geval. Het is duidelijk dat de twee besturen zeer verschillend zijn wat nadelen kan inhouden voor een eventuele integratie van beide besturen in de toekomst.

2.2.3 Fasen van inwerkingtreding van het Vlaams Gemeentedecreet

Hoewel de tekst van het Vlaams Gemeentedecreet op 31 augustus 2005 in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd werd, is de inwerkingtreding ervan over verschillende fasen verlopen. Sommige artikelen gingen in werking op het moment van de publicering in het Belgisch Staatsblad, andere traden dan weer enkele jaren later in werking. In wat volgt, zal een overzicht gegeven worden van wanneer welke artikelen in werking traden. Uiteraard zullen er ook na deze data nog artikelen in werking treden maar wanneer dit precies zal zijn, is nog niet helemaal duidelijk (De Lange et al., 2008).

2.2.3.1 Inwerkingtreding op 31 augustus 2005

Op de dag dat de publicatie van het Vlaams Gemeentedecreet in het Belgisch Staatsblad een feit was, gingen een aantal artikelen reeds in werking. Dit aantal is echter zeer beperkt. Enkel de bepalingen in verband met het mandaatstelsel traden toen in werking. De uitvoeringsbesluiten die aan deze bepalingen gekoppeld zijn, kwamen er pas op 10 februari 2006 (De Lange et al., 2008).

2.2.3.2 Inwerkingtreding op 1 januari 2006

Een volgende reeks artikelen traden in werking op 1 januari 2006. Het ging hier om onderstaande bepalingen:

- Missie van de gemeente en het aantal gemeenteraadsleden (art. 1-5)
- Personeelsbepalingen zoals de personeelsformatie, de rechtspositieregeling, deontologische rechten en plichten, bestuurlijk toezicht (art. 102-117)
- Bepalingen met betrekking tot het optreden in rechte en de berekening van termijnen (art. 190-194)
- Integratie in het Gemeentedecreet van het decreet van '93 over het bestuurlijk toezicht (art. 248-264)
- De schrijfwijze van de naam van de gemeenten (art. 296)

Het uitvoeringsbesluit met betrekking tot de personeelsformatie en de rechtspositieregeling van het personeel moeten op dit moment nog in gereedheid gebracht worden (De Lange et al., 2008).

Toch diende het decreet nog enigszins aangepast te worden. Deze aanpassingen hadden echter enkel de bedoeling verfijningen aan het Gemeentedecreet aan te brengen. Aan de hand van het decreet van 2 juni 2006 voerde men dan ook de volgende verfijningen door (ABB, 2008):

- Burgerparticipatie van de burgers in het gemeentebeleid
- Regeling colleges van de districten
- Vervanging van niet rechtsgeldig aangestelde schepenen
- Regeling met betrekking tot een ongeldig verklaarde verkiezing
- Regeling van sancties bij het ondertekenen van meerdere voordrachtsakten door één persoon

Een maand later (8 juli 2006) werd wederom een decreet ingevoerd ter aanpassing van het Gemeentedecreet (De Lange et al., 2008).

2.2.3.3 Inwerkingtreding op 5 september 2006

De inwerkingtreding van artikelen op 5 september 2006 gebeurde in functie van de inwerkingtreding op 1 januari 2007. Zij vormde met andere woorden de basis voor een probleemloze inwerkingtreding in 2007. De belangrijkste artikelen hadden betrekking op (De Lange et al., 2008):

- Bijeenroeping van de gemeenteraad
- Vaststelling van onverenigbaarheden en beslechting van de geschillen inzake het gemeentelijk mandaat
- Vormen van fracties
- Inrichting en aanstelling van het college van burgemeester en schepenen
- Benoeming en ontslag van de burgemeester
- Installatie van de districtraden

Men mag hierbij niet vergeten dat de Nieuwe Gemeentewet nog steeds gedeeltelijk van kracht is. Daarom werden de regels uit de Nieuwe Gemeentewet, die in strijd waren met de voorschriften uit het Vlaams Gemeentedecreet, opgeheven (De Lange et al., 2008). Aldus konden problemen in

verband met tegenstrijdigheden vermeden worden. Toch blijven vandaag nog steeds een zestigtal artikelen van de Nieuwe Gemeentewet in werking.

Na deze inwerkingtreding werd er wederom een decreet ter aanvulling van het Gemeentedecreet ingevoerd. Dit gebeurde op 22 december 2006, alvorens de volgende inwerkingtreding een feit was (De Lange et al., 2008).

2.2.3.4 Inwerkingtreding op 1 januari 2007

Het grootste gedeelte van het Gemeentedecreet trad in werking op 1 januari 2007. Het gaat hier zowel om politieke bepalingen als regels voor de administratieve en financiële organisatie. Ze omvatten (De Lange et al., 2008):

- Werking en bevoegdheden van de gemeenteraad en het college van burgemeester en schepenen
- Werking van de gemeentelijke diensten
- Bevoegdheden en taken van de gemeentesecretaris
- Bevoegdheden en taken van de financieel beheerder
- Regeling met betrekking tot het financieel beheer en de planning
- De tuchtregeling
- Participatie van de burger in de gemeentelijke beleidsvoering

Door het besluit van 24 november 2006 werden wederom een aantal regels uit de Nieuwe Gemeentewet geschrapt omdat ze in strijd waren of konden zijn met het Vlaams Gemeentedecreet (De Lange et al., 2008).

De inwerkingtreding op 1 januari 2007 bracht echter zodanig veel nieuwigheden met zich mee dat de implementatie op 1 januari een hele klus zou zijn. Daarom werd de mogelijkheid opengesteld om uitstel van implementatie te verkrijgen tot 1 oktober 2007. De opzet van interne controle is onderdeel van deze elementen. Andere elementen die uitstel kregen, waren de bepalingen over het managementteam, het visum, dagelijks bestuur, rapportering en betalingen (Van Vaerenbergh V., 2006).

Ook na deze implementatie werden nog een aantal decreten ingevoerd ter aanvulling en aanpassing van het Gemeentedecreet. Het gaat hier om de decreten van 1 februari 2008 en 14 maart 2008 (De Lange et al., 2008).

2.2.3.5 Inwerkingtreding overige elementen

Uiteraard is het Gemeentedecreet vandaag nog niet geheel in werking getreden. Bepaalde artikelen, zoals de artikelen met betrekking tot de financiële instrumenten, moeten nog steeds geactiveerd worden. De exacte data hiervoor zijn echter nog niet helemaal duidelijk (De Lange et al., 2008).

2.3 Het Gemeentedecreet en het interne controlesysteem

Het Vlaams Gemeentedecreet houdt tal van nieuwe bepalingen in. Eén van deze nieuwe bepalingen is de opzet van een intern controlesysteem in de gemeenten. De reden hiervoor ligt in de opkomst van het "New Public Management" waarbij overheidsinstanties zoals gemeenten meer en meer beroep gaan doen op technieken uit het bedrijfsleven. Aangezien de gemeenten met gemeenschapsgelden werken, dienen zij hun taken te verantwoorden ten aanzien van hun burgers. Door de invoering van een intern controlesysteem kunnen zij die verantwoording grotendeels waarmaken (De Lange et al., 2008).

De regels met betrekking tot interne controle zijn samengevat in de artikelen 99, 100 en 101. Artikel 99 uit het Vlaams Gemeentedecreet van 2005 stelt als volgt:

"De gemeenten staan in voor de interne controle van hun activiteiten.

Interne controle is het geheel van maatregelen en procedures die ontworpen zijn om een redelijke zekerheid te verschaffen over:

- 1. Het bereiken van de doelstellingen*
- 2. Het naleven van de wetgeving en procedures*
- 3. De beschikbaarheid van betrouwbare financiële en beheersinformatie*
- 4. Het efficiënt en economisch gebruik van middelen*
- 5. De bescherming van activa*

6. *Het voorkomen van fraude*

In artikel 99 gaat het dus duidelijk om een definitie van interne controle. De doelstelling van het systeem komt hierin terug.

In artikel 100 staat dat het de gemeentesecretaris is die het interne controlesysteem op hoort te stellen, samen met het managementteam terwijl het de gemeenteraad is die haar goedkeuring erover moet geven. Ook geeft het artikel melding van één van de belangrijkste principes waaraan het systeem van interne controle moet voldoen, met name de functiescheiding. Dat het interne controlesysteem verenigbaar moet zijn met de continuïteit van de gemeentelijke diensten spreekt uiteraard voor zich. De gemeente is deze continuïteit verplicht ten aanzien van haar burgers en een maatregel zoals interne controle mag deze niet verhinderen. Meer concreet zegt artikel 100 dus het volgende:

"§ 1. Het interne controlesysteem wordt vastgesteld door de gemeentesecretaris, na overleg met het managementteam. Het is onderworpen aan de goedkeuring van de gemeenteraad.

Het interne controlesysteem bepaalt op welke wijze de interne controle wordt georganiseerd, met inbegrip van de te nemen controlemaatregelen en -procedures en de aanwijzing van de personeelsleden die ervoor verantwoordelijk zijn, en de rapporteringsverplichtingen van de personeelsleden die bij het systeem van interne controle betrokken zijn.

§ 2. Het interne controlesysteem beantwoordt minstens aan het principe van functiescheiding waar mogelijk en is verenigbaar met de continuïteit van de werking van de gemeentelijke diensten. (Het Vlaams Gemeentedecreet, 2005)"

Men kan zich toch een bedenking stellen bij de goedkeuring door de gemeenteraad. De opzet van interne controle is immers een taak van het management in de gemeente en dus geen politieke kwestie. Dat de gemeenteraad kennis moet nemen van dit systeem is vrij evident maar dat zij instaat voor de goedkeuring ervan kan echter tegengesproken worden.

Tot slot is er nog het artikel 101 dat het volgende stelt:

"Onverminderd de opdrachten inzake interne controle die krachtens dit decreet of door de gemeenteraad aan andere organen of personeelsleden worden opgedragen, staat de gemeentesecretaris in voor de organisatie en de werking van het interne controlesysteem. Hij rapporteert daarover jaarlijks aan het college van burgemeester en schepenen en aan de gemeenteraad.

De gemeentesecretaris brengt het personeel op de hoogte van het interne controlesysteem, alsook van de wijzigingen ervan. (Gemeentedecreet, 2005)"

Uit dit artikel blijkt duidelijk de eindverantwoordelijkheid die de gemeentesecretaris draagt ten opzichte van het interne controlesysteem. Ook hoort hij het personeel er van op de hoogte te brengen. Dit is nodig aangezien er ten opzichte van interne controle veel misvattingen bestaan en waardoor de opzet van een dergelijk systeem bemoeilijkt wordt. Door het personeel er voldoende over in te lichten, krijgen deze misvattingen geen kans en wordt de opzet van het interne controlesysteem niet te zwaar verhinderd.

2.4 Kritiek op het Vlaams Gemeentedecreet

Het Vlaamse Gemeentedecreet staat garant voor een reeks vernieuwingen die zeker gewenst waren binnen de gemeenten. De grotere autonomie die zij nastreefde, kon de werking van de gemeenten alleen maar bevorderen. Dit vertaalde zich onder meer in een sterkere positie van de gemeenteraad waardoor deze meer ruimte en vrijheid kreeg voor de uitoefening van haar taken. Dit werd eerder in dit hoofdstuk al aangehaald. Ook door de invoering van een managementteam, een intern controlesysteem en de externe audit streefde zij een grotere verantwoordelijkheid na ten aanzien van de burgers. Door haar regelgeving daarbij ook nog vrij open te houden voor interpretatie, sloot het Gemeentedecreet beter aan bij de dagelijkse realiteit van de gemeenten (De Lange et al., 2008).

Toch is enige terughoudendheid ten aanzien van het Vlaams Gemeentedecreet gepast. Een aantal van de oorspronkelijke bedoelingen hebben het eindresultaat niet gehaald. Zo is de invoering van de interne audit er nog niet gekomen wat enigszins vreemd is aangezien het de interne audit is die de controle uitvoert over de interne controle. Toch kan men hier in de toekomst nog naar evolueren aangezien interne controle op dit moment nog niet ver gevorderd is. Ook de

rechtstreekse verkiezing van de burgemeester, dat toch langs verschillende wegen bejubeld werd, heeft het niet gehaald. Al mag wel gezegd worden dat deze laatste nooit volledig opgegeven is want men wil dit voorstel nieuw leven inblazen. Maar toch is het jammer dat een aantal van de oorspronkelijke bedoelingen, die voor de grootste vernieuwingen zouden zorgen, het niet gehaald hebben. Hierdoor vermindert de vernieuwende impact van het Gemeentedecreet (Ackaert J. et al., 2007).

Ook niet onbelangrijk is de snelheid waarmee het Gemeentedecreet ontwikkeld en goedgekeurd werd. Na de goedkeuring van het voorontwerp op 15 maart 2005, werd ook het definitieve ontwerp twee maanden later goedgekeurd door de Vlaamse Regering. Een dag later werd het reeds ingediend bij het Vlaams Parlement om op 6 juli 2005 wederom goedgekeurd te worden, gevolgd door een bekrachtiging van de Vlaamse Regering op 15 juli 2005 (De Lange et al., 2008). Het is duidelijk dat het Gemeentedecreet enigszins onderhevig is aan haastwerk. De snelle opeenvolging van goedkeuringen geven dit duidelijk weer. De kans is daarom vrij groot dat fouten of onvolledigheden in het decreet over het hoofd gezien werden. Ook tegenstrijdigheden in het decreet komen voor. Op die manier kunnen zich problemen voordoen. De decreetgever tracht dit alsnog op te lossen via de hersteldecree ten (De Lange et al., 2008).

Een hele reeks bepalingen uit de Nieuwe Gemeentewet werden overgenomen in het Gemeentedecreet. Daarnaast blijft de Nieuwe Gemeentewet nog steeds bestaan. Zij regelt namelijk nog steeds de burgerlijke stand, politieaangelegenheden, de regeling met betrekking tot de faciliteitengemeenten en de pensioenregeling van het gemeentepersoneel. Het komt er dus op neer dat de wetgeving over de Vlaamse gemeenten vervat zit in een federale wetgeving en in het Vlaams Gemeentedecreet. Dit kan toch wel de nodige verwarring met zich meebrengen (De Lange et al., 2005).

Hoewel het de bedoeling was van het Gemeentedecreet om zoveel mogelijk ruimte over te laten voor invulling door de gemeenten, is het toch een vaak gehoorde kritiek dat het Gemeentedecreet een veel te gedetailleerde wetgeving is (De Lange et al., 2008). In principe is het Gemeentedecreet een kaderwetgeving die aan de hand van uitvoeringsbesluiten verder moet worden ingevuld. Als deze uitvoeringsbesluiten echter te zeer tot in detail treden, gaat de vrije invulling door de gemeenten alsnog verloren. Een gevaar dat hierdoor op de voorgrond treedt, is dat men voor de uitwerking van bepaalde regels vaak niet weet waar men mee bezig is, gewoonweg omdat alles op een bepaalde, voorgeschreven manier moet gebeuren. Zeker voor de opzet van het interne controlesysteem is dit het geval. Ook dient hierbij de vermelding dat het Gemeentedecreet met

meer dan 300 artikelen zeer uitgebreid is wat niet bevorderend is voor de eenvoud. Van een decreet dat een zekere deregulering nastreeft, kan dit dan ook moeilijk aanvaard worden.

Tot slot geldt nog dat het Gemeentedecreet ook aanpassingen teweegbracht in de OCMW-wetgeving. De samenwerking tussen de gemeenten en de OCMW's, die het Gemeentedecreet tracht te stimuleren, moet verder ook met de nodige voorzichtigheid benaderd worden. De makers van het Gemeentedecreet hebben immers niet voldoende rekening gehouden met de grote verschillen en de concurrentie die tussen de twee besturen bestaat. Deze verschillen zijn echter zeer belangrijke elementen die een mogelijke samenwerking tussen de besturen kunnen beïnvloeden.

Het is duidelijk dat het Vlaams Gemeentedecreet toch wel enige kritiek moet dulden.

3. Interne controle

Velen streven een optimale werking van hun organisatie na. Hiervoor is in de eerste plaats goede informatie nodig want enkel zo kunnen de juiste beslissingen genomen worden. Om er zeker van te zijn dat de informatie die men verkrijgt effectief, efficiënt en betrouwbaar is, dient op regelmatige basis een controle uitgevoerd te worden.

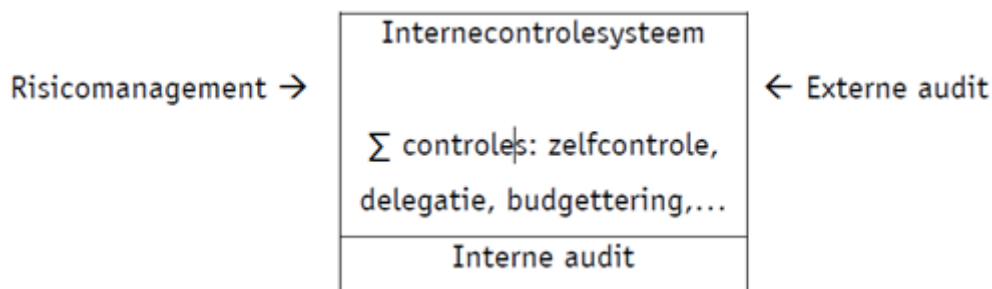
Ook is controle binnen een organisatie belangrijk om na te gaan of de wijze waarop de organisatie werkt, wel de juiste is en of deze consistent wordt toegepast. Zo kan men eventuele aanpassingen doen. Dat de wijze waarop de organisatie werkt misschien niet meer de juiste is, vloeit voort uit de aanwezigheid van risico's en gevaren in en rond een organisatie. Zij kunnen de werking van de organisatie in meer of mindere mate beïnvloeden en kunnen voortkomen uit de activiteiten van de onderneming zelf of uit haar omgeving. Ook kan er sprake zijn van kwaad opzet zoals het geval is bij fraude of diefstal (Van Vlaenderen D., 2002). Om met al deze factoren toch aan een goede corporate governance en dus aan het principe van een deugdelijk bestuur te voldoen, wordt een systeem van interne controle en een externe controle uitgebouwd. Controle is immers een noodzakelijk hulpmiddel om eventuele gevaren en risico's te identificeren en te beheersen.

Controle is van groot belang voor een onderneming. Het is het sluitstuk van de managementfuncties en het vertelt de managers of de doelstellingen behaald werden, want dat is lang niet altijd zeker, en of deze op een aanvaardbare wijze nagestreefd werden. Door na te gaan hoe de doelstellingen behaald worden, kan men achterhalen welke stappen mogelijk nog ondernomen moeten worden (Robbins S.P., 2003). Twee soorten controles kunnen onderscheiden worden: de interne controle enerzijds en de externe controle anderzijds. Met de externe controle tracht men een onafhankelijk oordeel te vellen over de betrouwbaarheid van de financiële informatie in een te controleren organisatie (Wilmots H., 2002). In hoofdstuk vijf zal hierop verder ingegaan worden.

De tweede vorm van controle is de interne controle. Het omvat al de processen en verrichtingen die plaatsvinden in de organisatie en wordt uitgevoerd in opdracht en ten voordele van de bedrijfsleiding (Paemeleire R., 1975). Het is de taak van de bedrijfsleiding om voldoende kritisch te zijn over haar activiteiten en een controle uit te voeren over haar werkzaamheden om zo de risico's en onregelmatigheden te minimaliseren. Interne controle kan bereikt worden door een controle die uitgevoerd wordt volgens de hiërarchische verdeling binnen het bedrijf en door een zelfcontrole over het eigen werk. Met de hiërarchisch opgelegde controle wordt de controle bedoeld die uitgaat

van de personen hoger in de hiërarchie van het bedrijf over hun ondergeschikten. Dit kan dus door het management gebeuren maar ook door een afdelingshoofd. Met de zelfcontrole wordt de controle bedoeld die elk lid van de organisatie over zijn eigen werk uitvoert. Hierbij dient men voldoende kritisch na te denken.

De volgende figuur (Daemen J, 2005) geeft de relatie van interne controle met externe controle, oftewel externe audit, schematisch weer zoals hierboven reeds werd geschetst:



Figuur 1: overzicht van controles

De relatie tussen interne controle en het risicomanagement wordt later in dit hoofdstuk nog toegelicht. Interne controle kan immers gezien worden als een onderdeel van het risicomanagement. De relatie van interne controle met de interne audit komt in het vijfde hoofdstuk aan bod. Ook de externe audit zal dan verder toegelicht worden.

Het is over interne controle dat dit hoofdstuk zal handelen. Eerst zullen er een aantal vaststellingen besproken worden met betrekking tot interne controle, evenals een aantal definities. Vooral de definitie volgens het COSO is daarbij belangrijk. Hierna volgt een toelichting over de doelstellingen van interne controle. Vervolgens wordt het COSO-raamwerk in zijn geheel besproken. De verschillende componenten zullen daarbij aan bod komen. Een derde onderdeel van dit hoofdstuk zal handelen over de situering van interne controle binnen het risicomanagement. Dan volgt een bespreking van één van de belangrijkste begrippen van interne controle: de functiescheiding. Tevens zal er aandacht besteed worden aan de rol van IT voor interne controle en het belang van interne controle voor informatie. Dan volgt nog een bespreking over de verwarring die rond interne controle bestaat omwille van een foutieve vertaling uit het Engels en sluit het hoofdstuk af met een vergelijking tussen de private en de publieke sector.

3.1 Definities van interne controle

In wat nu volgt, zullen eerst een aantal vaststellingen met betrekking tot interne controle worden besproken. Deze bespreking wordt gevolgd door de opsomming van een aantal definities van interne controle volgens verschillende instanties. Vervolgens worden een aantal doelstellingen van interne controle uiteengezet.

3.1.1 Interne controle: een aantal vaststellingen

Interne controle is een begrip dat reeds jaren gekend is en in alle soorten organisaties wordt gebruikt. Deze organisaties kunnen op verschillende manieren ingedeeld worden. Een vorm van een dergelijke indeling wordt als volgt gegeven (Groffils W., 1997):

- Al dan niet voor de markt produceren
- De al dan niet aanwezigheid van een eigen goederenbeweging
- Afhankelijk van de kenmerken van het primaire proces

Het ligt voor de hand dat organisaties niet allemaal dezelfde vorm van een intern controlesysteem hebben. Deze moet aangepast zijn aan de specifieke werking van de organisatie en kan dus variëren van bedrijf tot bedrijf (Van Vlaenderen D., 2002).

Daar interne controle in verschillende vormen van organisaties voorkomt en daarbij ook reeds gedurende jaren gekend is, zijn er verschillende definities ontstaan. Deze kunnen echter van elkaar verschillen. Daar ze niet steeds dezelfde inhoud schetsen, ontstaat soms enige verwarring (Paemeleire R., 1975). Later zal dit nog aan bod komen. Toch zijn er een aantal elementen die voor alle definities gemeenschappelijk zijn. Zo is het algemeen aanvaard dat interne controle de eindverantwoordelijkheid is van het management van een bedrijf. Uiteraard dient voor de opzet van het interne controlesysteem ook een beroep gedaan te worden op het hele bedrijf en moet dus iedere werknemer zijn steentje bijdragen. Maar de uiteindelijke verantwoordelijkheid over het systeem ligt dus bij het bedrijfsmanagement. Indien zij eventuele tekortkomingen ontdekken, dienen zij als management tijdig bij te sturen en in geval van dreigende risico's horen zij de nodige, al dan niet preventieve maatregelen te nemen.

Interne controle omvat de controle uitgevoerd door de organisatie in haar geheel ter verwezenlijking van de doelstellingen. Ze is een zaak voor iedereen. De controle die men uitvoert over zijn eigen werk, noemt men de zelfcontrole. Ook is het zo dat men het werk moet controleren van diegene die volgens de hiërarchie onder hen staat. Toch omvat interne controle mogelijk ook de controle die uitgevoerd wordt door een specifiek daarvoor ontwikkelde afdeling of orgaan. De controle is in dit laatste geval vaak grondiger omwille van de grotere kennis binnen het orgaan (Paemeleire R., 1975).

Ook dient men een onderscheid te maken tussen de verschillende maatregelen die men kan nemen. Zo bestaan er preventieve maatregelen enerzijds en repressieve maatregelen anderzijds (Groffils W., 1997). De preventieve maatregelen zijn de maatregelen die een bedrijf neemt om te voorkomen dat er iets misloopt. De repressieve maatregelen daarentegen zijn de maatregelen die een bedrijf neemt om na te gaan of de preventieve maatregelen wel geslaagd zijn in hun opzet. In zekere zin dienen deze laatste maatregelen dus als een controle over de effectiviteit van de eerste vorm van maatregelen. Preventieve maatregelen kunnen geplaatst worden binnen de context van de feedforwardcontrole die uitgevoerd wordt om verwachte problemen te kunnen voorkomen. Repressieve maatregelen vallen dan weer eerder binnen de feedbackcontrole die plaats vindt na de genomen activiteiten. Controle is ook mogelijk tijdens de uitvoering van bepaalde activiteiten en wordt dan de gelijklopende controle genoemd (Robbins S.P., 2003).

Het moet duidelijk zijn dat interne controle geen doel op zichzelf mag zijn. De verschillende controle- of beheersingsmaatregelen die men neemt, moeten ervoor zorgen dat de verschillende risico's ingedekt worden zodat de doelstellingen van de onderneming behaald kunnen worden. Interne controle is dus een middel om de doelstellingen te behalen maar geen doel op zich (Bestuurszaken, 2008).

Een ander element dat steeds terugkeert, is dat interne controle geen absolute zekerheid maar slechts een redelijke zekerheid kan verschaffen dat de doelstellingen behaald worden. Dit is te wijten aan de risico's in de omgeving van een onderneming waarop zij zelf geen vat heeft en dus moeilijk maatregelen tegen kan nemen. Maar ook moet er een afweging gebeuren tussen de te nemen controlemaatregelen en de risico's waarop zij betrekking hebben. (Bestuurszaken, 2008)

Als laatste element geldt dat interne controle zich niet louter op het financiële concentreert. Interne controle is een systeem dat is ingebed in de hele organisatie en concentreert zich dus op alle

bedrijfsprocessen en niet enkel de financiële aspecten. Zo omvat interne controle niet alleen boekhoudkundige maar ook administratieve controles (Bestuurszaken, 2008).

3.1.2 Definities interne controle

Aangezien interne controle reeds jaren bestaat, zijn er door de jaren heen diverse definities aan toegekend. Deze omschrijvingen lopen vaak uit elkaar zodat het geven van een eenduidige definitie voor interne controle soms moeilijk is.

In wat nu volgt, zullen een aantal van deze definities weergegeven worden. De eerste definitie die besproken zal worden, is de definitie van het COSO. Deze wordt gevolgd door een definitie volgens het IIA, vervolgens komt de omschrijving volgens het IBR aan bod.

3.1.2.1 Definitie volgens COSO

Het Committee Of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission is een organisatie die wereldwijd bekend staat voor haar begeleiding inzake corporate governance, interne controle, bedrijfsethiek, enterprise risk management, fraude en financiële rapportering (COSO, 2008).

Volgens het COSO kan interne controle omschreven worden als (COSO, 2008):

"Internal control is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- *Effectiveness and efficiency of operations*
- *Reliability of financial reporting*
- *Compliance with applicable laws and regulations"*

Een eerste element in deze definitie is dat interne controle als een proces moet worden beschouwd en dus mee evolueert met de organisatie. Enkel dan kan interne controle effectief zijn en daarbij de

passende maatregelen nemen. Daarnaast geeft zij, zoals eerder gezegd, slechts een redelijke zekerheid over het behalen van de doelstellingen, te wijten aan externe factoren waarop de organisatie geen vat heeft. De onderneming kan enkel die factoren beïnvloeden waarop zij wel vat heeft. Hier moet wel steeds een afweging gemaakt worden tussen de kosten van de maatregelen en de kosten indien bepaalde risico's zich zouden voordoen. Andere elementen die kunnen leiden tot onzekerheid zijn vergissingen die gemaakt kunnen worden, samenspanning tussen leden van de organisatie en het feit dat interne controle nooit een eindsituatie mag zijn maar steeds verder moet gaan in de tijd (Wilmots H., 2002).

Interne controle wordt omschreven als een taak van het management en het bestuursorgaan maar ook van het personeel. Het systeem omvat alle procedures en processen binnen een onderneming, welke door verschillende personen in de organisatie uitgevoerd worden. De mensen in een onderneming moeten de nodige expertise hebben om hun taken naar behoren uit te voeren. Ze moeten zich bewust zijn van de verschillende risico's die zich kunnen voordoen bij hun taken en hier preventief bij optreden. De coöperatie van alle leden van de organisatie is dus ook hier een vereiste (Wilmots H., 2002).

Volgens het COSO beoogt interne controle drie doelstellingen: betrouwbare financiële informatie, overeenstemming met de wetgeving en effectiviteit en efficiëntie van de processen. De eerste doelstelling betekent dat de financiële staten binnen de onderneming ook de situatie moeten weergeven zoals deze in de realiteit is. De wijze waarop binnen een organisatie gewerkt wordt, moet gebeuren in overeenstemming met de daartoe opgelegde regels en wetten. De processen en activiteiten moeten verder ook effectief en efficiënt uitgewerkt worden en verlopen teneinde de beoogde doelstellingen te behalen. (Wilmots H., 2002)

De definitie van interne controle volgens het COSO is de meest gekende. Een uitgebreide omschrijving van het COSO-raamwerk komt daarom later nog aan bod, mede ook daar zij de basis vormt voor de definitie van interne controle in het Gemeentedecreet.

3.1.2.2 Definitie volgens het IIA

Eén van de partners van het COSO is het Institute for Internal Auditors (IIA). Deze internationale instelling heeft leden in 165 landen en staat bekend als de instelling bij uitstek voor interne audit.

Ze stellen er standaarden voor op en vormen een belangrijke bron van opleiding voor diegenen die werkzaam zijn in deze sector (IIA, 2008).

In navolging op de definitie volgens het COSO, stelde het Institute for Internal Auditors (IIA) een aantal objectieven op die interne controle volgens hen moet nastreven. Zij stellen als volgt (IIA, 2008):

"The focus on internal controls is consistent with internal auditing professional standards. According to IIA standards, the primary objectives of internal control are to ensure:

- 1. The reliability and integrity of information.*
- 2. Compliance with policies, plans, procedures, laws, regulations and contracts.*
- 3. The safeguarding of assets.*
- 4. The economical and efficient use of resources.*
- 5. The accomplishment of established objectives and goals for operations or programs."*

Het IIA stelt vijf doelstellingen van interne controle voor. Een eerste is dat de informatie in een organisatie betrouwbaar en rechtschapen moet zijn. Dit is nodig om een juist beeld over de organisatie te kunnen vormen voor zowel de interne als de externe omgeving en hier vervolgens op in te kunnen spelen. Deze doelstelling heeft een iets bredere betekenis dan de definitie volgens het COSO dat zich beperkt tot de louter financiële informatie. Toch kan gezegd worden dat beide doelstellingen in dezelfde lijn liggen. De tweede doelstelling komt eveneens overeen met een doelstelling volgens het COSO. Deze stelt namelijk dat interne controle moet nagaan of alles wat binnen de onderneming gebeurt, in overeenstemming is met het daarvoor opgelegde beleid, de overeenkomende wetten, procedures en regels. Het betreft dus een controle op de legaliteit van de activiteiten. Het beschermen van de activa als derde doelstelling komt niet expliciet voor in de COSO-definitie. Deze betreft het beschermen van activa bij het gebruik ervan maar uiteraard ook bescherming tegen diefstal en dergelijke. De vierde doelstelling vereist dat de onderneming haar bronnen gebruikt op een efficiënte en economische wijze terwijl de laatste doelstelling simpelweg stelt dat men de beoogde doelstellingen binnen de onderneming moet trachten te bereiken. Deze laatste twee objectieven vallen in zekere zin binnen de eerste doelstelling van het COSO dat de activiteiten efficiënt en effectief moeten gebeuren.

Ook stellen zij het volgende over controle-zelfbeoordeling:

"a process through which internal control effectiveness is examined and assessed. The objective is to provide reasonable assurance that all business objectives will be met."

Deze controle zorgt dus dat de effectiviteit van interne controle in de onderneming onderzocht wordt en beoordeeld. Vandaar ook de term "zelfbeoordeling" want het wordt door de betrokkenen zelf uitgevoerd. Uit deze laatste stelling blijkt wederom dat met controle getracht wordt de bedrijfsdoelstellingen te behalen maar dat hiervoor slechts een redelijke zekerheid voor verschaft kan worden. De redelijke zekerheid is duidelijk een element dat steeds blijft terugkomen. Dat controle moet zorgen voor het behalen van de bedrijfsdoelstellingen maakt duidelijk dat het om een middel gaat en dus niet om een doelstelling op zichzelf.

3.1.2.3 Definitie volgens het IBR

Naast de buitenlandse instellingen die zich bezighouden met interne controle en zijn deelaspecten, bestaat er ook een Belgische organisatie die zich hiermee bezighoudt, namelijk het IBR. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren is een openbare instelling waarop alle bedrijfsrevisoren van het land zijn ingeschreven. Zij staat voornamelijk in voor de vorming van de bedrijfsrevisoren en het toezicht over de uitoefening van hun beroep. Het IBR hanteert een definitie van interne controle dat elementen bevat uit zowel de COSO-definitie als uit de objectieven volgens het IIA. De definitie luidt als volgt (IBR, 2008):

"Onder "interne controle" wordt over het algemeen verstaan het geheel van methodes en procedures die door de leidinggevende organen van een entiteit worden uitgewerkt om, voorzover dit mogelijk is, ervoor te zorgen dat:

- de zaken ordelijk en efficiënt verlopen binnen het kader van de door hen vastgestelde beleidslijnen;*
- afdoende procedures aangewend worden om belangenconflicten en misbruik van goederen van de entiteit te vermijden;*
- de activa gevrijwaard worden;*
- fraude en vergissingen voorkomen of opgespoord worden;*
- de boekhoudregistraties volledig en correct zijn;*
- de financiële inlichtingen betrouwbaar zijn en binnen de vastgestelde termijn opgesteld worden.*

Men mag het systeem van interne controle niet verwarren met de interne inspectie of de interne accountantsdienst die controletaken verricht onder hiërarchische bevoegdheid van de leiding. De interne accountantsdienst is slechts een onderdeel van het systeem van interne controle."

In het eerste deel van de definitie worden reeds twee belangrijke elementen aangeduid. Volgens het IBR is interne controle namelijk het geheel aan procedures en methoden dat door de bedrijfsleiding uitgewerkt wordt. Eerder in het hoofdstuk kwam dit al naar voren. Door deze interne controle toe te passen, moet het management de middelen en informatie krijgen die het nodig heeft om de juiste beslissingen voor de onderneming te kunnen nemen en zo de gestelde bedrijfsdoelstellingen te behalen. Enkel zo kunnen zij succesvol zijn (Wilmots H., 2002). De interne controle heeft daarbij zes doelstellingen. Deze doelstellingen komen deels overeen met de doelstellingen uit de definities van het IIA en het COSO. De vereiste dat de financiële inlichtingen betrouwbaar moeten zijn en binnen de vastgestelde tijd opgesteld moeten worden, is hier een voorbeeld van.

Het IBR geeft duidelijk aan dat er een verschil gemaakt moet worden tussen interne controle enerzijds en de controletaken die uitgevoerd worden door de interne accountantsdienst onder hiërarchische bevoegdheid van de leiding anderzijds. Deze laatste moet immers beschouwd worden als een onderdeel van interne controle.

3.1.3 Doelstellingen van interne controle

In de bespreking van de definities kwam reeds een reeks van doelstellingen van interne controle aan bod. De doelstellingen volgens het COSO worden daarbij het meest gebruikt. Deze omvatten de efficiëntie en effectiviteit van de bedrijfsactiviteiten, de betrouwbaarheid van de financiële informatie en de naleving van de wetten en regels.

Er kunnen echter nog andere indelingen gegeven worden van de doelstellingen van interne controle. Zo kan men ondermeer de volgende doelstellingen onderscheiden (Wilmots H., 2002):

- Autorisatie
- Juistheid

- Volledigheid
- Tijdigheid

Wanneer transacties worden uitgevoerd in een onderneming, moet hiervoor een specifieke opdracht toe gegeven worden. Deze autorisatie moet door de persoon gebeuren die hiervoor bevoegd is. Het is de doelstelling van interne controle om na te gaan of er voor alles wat in een onderneming gebeurt of wat er wordt verwerkt, ook een opdracht werd gegeven en of dit gedaan werd door de daarvoor bevoegde persoon (Wilmots H., 2002).

Bij het uitvoeren van transacties en het verwerken van documenten kunnen er zich allerlei fouten voordoen. Bij deze fouten kan het gaan om loutere vergissingen die mensen gemaakt hebben bij hun werk (omwille van verwarring of haast). Vergissen is nu eenmaal menselijk. Maar het is echter ook mogelijk dat er kwaad opzet in het spel is. Denk daarbij maar aan fraude of diefstal. Door het maken van fouten kan de werkelijke situatie verschillen van de situatie zoals die wordt weergegeven aan de buitenwereld. Dat kan de nodige problemen met zich meebrengen, zoals het maken van beslissingen op basis van onjuiste informatie. Vandaar is het de taak van interne controle om na te gaan of hetgeen dat in de organisatie gebeurt ook met de geschetste situatie strookt. Ze gaat met andere woorden na of alles wel juist is en gebeurt. In verband met menselijke vergissingen kan men er bijvoorbeeld de nadruk op leggen dat men rustig en nauwkeurig moet werken, ook al gaat het om routinetaken (Wilmots H., 2002).

Volledigheid is een andere doelstelling die in dezelfde lijn ligt als de juistheid. Het is namelijk zo dat indien gegevens niet volledig zijn, men deze ontbrekende gegevens ook niet kan verwerken in de bedrijfsdocumenten. In zo een geval komt de geschetste situatie wederom niet overeen met de realiteit waardoor een verkeerd beeld van de onderneming wordt opgehangen. Eén van de gevaren hierbij is dat men, op basis van de onvolledige gegevens, de verkeerde beslissingen gaat nemen die een nadeel kunnen vormen voor de onderneming. Daarom moet interne controle de volledigheid van de gegevens nagaan (Wilmots H., 2002).

Een laatste doelstelling kan gegeven worden door de tijdigheid. Bedrijven moeten elk jaar hun financiële staten op bepaalde tijdstippen kunnen voorleggen. Op deze momenten moeten ze dus klaar zijn. Het is dan ook van groot belang dat zij de nodige informatie hieromtrent tijdig ontvangen. Interne controle moet met andere woorden de tijdigheid van deze zaken onderzoeken.

Uiteraard kan men bij het begrip tijdigheid ook denken aan de tijdige aflevering van bepaalde opdrachten (Wilmots H., 2002).

Uit het voorgaande blijkt duidelijk het belang van interne controle voor de gegevens in een organisatie. Het effect dat een geslaagde interne controle heeft op de informatie in een onderneming zal later nog aan bod komen.

3.2 Het COSO-raamwerk

Het Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO) werd eerder al vermeld door haar definitie aangaande interne controle. Deze organisatie werd in 1985 opgericht ter ondersteuning van de Nationale Commissie voor de financiële frauduleuze rapportering. Deze commissie werd door vijf organisaties gesponsord. Deze organisaties zijn: the Institute for Internal Auditors (IIA), the American Institute for Certified Public Accountants (AICPA), the American Accounting Association (AAA), the Financial Executives International (FEI) en the National Association of Accountants (NAA). Tot op de dag van vandaag is dit nog steeds hetzelfde gebleven, ongeacht het feit dat het NAA vandaag bekend staat als het Institute of Management Accountants (IMA). Door de jaren heen heeft het COSO aan bekendheid gewonnen. De wereldberoemde Sarbanes-Oxley Act is onder meer gebaseerd op COSO (COSO, 2008). Ook de definitie van interne controle uit het Vlaams Gemeentedecreet is gebaseerd op het COSO-raamwerk. Vandaar dat hier nu dieper op wordt ingegaan.

In 1992 publiceerde het COSO een raamwerk dat zij ontwikkeld had voor interne controle. In deze geïntegreerde aanpak werkte zij de zogenaamde COSO-kubus uit waarin verschillende componenten kunnen onderscheiden worden en die gelinkt zijn aan de doelstellingen van interne controle en de bedrijfsactiviteiten waarvoor interne controle nodig is. In sommige literatuur wordt deze COSO-kubus vervangen door een COSO-piramide. Uiteraard bevat deze piramide dan ook dezelfde componenten als de COSO-kubus. Een illustratie van de COSO-kubus (Bernaerts P., 2005) wordt hieronder gegeven:



Figuur 2: COSO-raamwerk interne controle

In de eerste plaats kunnen op het bovenzvlak van de kubus de drie doelstellingen van interne controle geïdentificeerd worden zoals die door het COSO worden weergegeven, namelijk de betrouwbare financiële informatie, de effectiviteit en efficiëntie van de operaties en de overeenstemming met wetten en regelgeving (Wilmots H, 2002). In het zijvlak worden de functies, eenheden en processen van het bedrijf aangegeven. Uiteraard is dit verschillend van bedrijf tot bedrijf.

In de COSO-kubus kunnen verder ook een aantal componenten onderscheiden worden. Deze zijn:

- Controle-omgeving
- Risico-inschatting
- Controle-activiteiten
- Informatie en communicatie
- Sturing en bijsturing

Aangezien deze componenten toch vrij belangrijk zijn om een inzicht in de werking van interne controle te verkrijgen, zullen zij nu elk afzonderlijk besproken worden.

3.2.1 De controle-omgeving

Van al de componenten uit de COSO-kubus mag gezegd worden dat de controle-omgeving de belangrijkste is want het is deze component die de basis vormt voor alle andere componenten. Zij geeft de houding weer die er in een organisatie heerst ten aanzien van interne controle en de inspanningen die zij hiervoor doen (Groffils W., 1997).

De controle-omgeving wordt gekenmerkt door de wijze waarop de regels en afspraken in een onderneming worden nageleefd. De etische waarden binnen het bedrijf en de vaardigheden en professionaliteit van de werknemers zijn daarbij niet onbelangrijk (Wilmots H., 2002). De controle-omgeving maakt deel uit van de bredere organisatiecultuur die er in een organisatie heerst. Deze geeft de algemeen aanvaarde opvattingen en overtuigingen weer in die organisatie en bepaalt het handelen van de mensen die er werkzaam zijn (Robbins S., 2002). De controle-omgeving kan net als de bredere cultuur sterk zijn of zwak. In geval van een sterke controle-omgeving zullen de personeelsleden de opgelegde gedragscode, normen en regels zoals die zijn opgelegd, naleven en gehoorzamen. Als het om een zwakke omgeving gaat, is dat minder het geval.

Een belangrijk aspect van de controle-omgeving is de houding van de leiding van het bedrijf. Deze houding bepaalt voor een groot deel de houding van de rest van het bedrijf ten aanzien van de regels en dus ook het interne controlesysteem. Als de leiding het niet zo nauw neemt met de opgelegde normen, verantwoordelijkheden en regelgeving en ook het interne controlesysteem niet serieus neemt, zullen hun ondergeschikten dit zeker niet doen. Het is daarom van uitermate belang dat de leiding het goede voorbeeld geeft en ervoor zorgt dat de gedragscode, verantwoordelijkheden en etische waarden goed gecommuniceerd worden naar de werknemers. Eventuele aanpassingen hieraan moeten zo snel en duidelijk mogelijk worden meegedeeld (De Samblanx M., 2005). Ook de houding die de leiding aanneemt wanneer er vergissingen gemaakt worden, kan bepalend zijn voor de controle-omgeving (Wilmots H., 2002).

3.2.2 De risico-inschatting

Een onderneming is onderhevig aan veranderingen. Deze veranderingen kunnen kansen voor de onderneming met zich meebrengen maar anderzijds ook risico's die het behalen van de

doelstellingen kan bemoeilijken. Het inschatten van de risico's heeft tot doel alle risico's voor de onderneming in kaart te brengen en hierop in te spelen. Daarbij moet men aandacht besteden aan zowel de risico's in de onderneming zelf als de risico's erbuiten. Zij kan echter niet alle risico's aanpakken. Ergens moet er dus een afweging gemaakt worden tussen de risico's die zij tracht te beheersen en het risico dat ze nog loopt. Er zullen ook nog steeds risico's zijn waar de onderneming geen vat op heeft. Maar door deze te identificeren, kan men er wel rekening mee houden (De Samblanx M., 2005).

De risico-inschatting moet gebeuren met de doelstellingen van de onderneming in het achterhoofd want het is voor de verwezenlijking van de doelstellingen dat men de risico's in beeld brengt. Ook is het in kaart brengen van de risico's makkelijker indien men de doelstellingen en de verwezenlijking ervan op een duidelijke manier omschrijft. Verder is het van belang dat de onderneming beseft dat de risico-inschatting een continu proces is want de omgeving blijft veranderen en kan dus steeds andere risico's met zich meebrengen (Wilmots H., 2002).

3.2.3 De controle-activiteiten

Nadat de risico's in kaart zijn gebracht, worden er door het management allerlei maatregelen en procedures genomen om ze te minimaliseren en om zo de doelstellingen met een grotere zekerheid te kunnen bereiken. Deze maatregelen en procedures worden de controle-activiteiten genoemd. Er kan een onderscheid gemaakt worden tussen de controletaken of procedures die in het administratief proces verwerkt zijn en dus preventief van aard zijn en de controle-activiteiten die achteraf worden uitgevoerd en dus repressief zijn. Door deze twee soorten controles naast elkaar te leggen, probeert men zich een beeld te vormen van wat er allemaal in het bedrijf kan misgaan (Wilmots H., 2002). Controle-activiteiten worden daarom uitgevoerd op alle afdelingen in de onderneming en door elke functie. De functiescheiding die later nog besproken zal worden, is een voorbeeld van een controle-activiteit. Een handboek en dus een geschreven document kan echter ook een controle-activiteit zijn (De Samblanx M., 2005).

3.2.4 Informatie en communicatie

Een onderneming heeft goede en betrouwbare informatie nodig om te kunnen overleven in een concurrentiële en steeds veranderende omgeving. Het is met deze informatie dat zij beslissingen neemt die van invloed zijn op haar bedrijfsvoering (Groffils W., 1997). De informatie moet correct

zijn en volledig. Met volledigheid wordt bedoeld dat de informatie zowel financiële als niet-financiële, interne als externe en kwalitatieve als kwantitatieve gegevens kan bevatten (De Samblanx M., 2005). De bekomen informatie moet ter beschikking gesteld worden van iedereen in de onderneming die ze nodig heeft. Zo kunnen er op elk niveau beslissingen genomen worden.

Ook moet er voldoende communicatie binnen de onderneming zijn. Deze communicatie moet in alle richtingen werken. Dus zowel van boven naar beneden als van beneden naar boven, zijwaarts en ook met externe partijen (Groffils W., 1997). Enerzijds gaat deze communicatie over de informatie die men bekomt en die ter beschikking gesteld moet worden van de hele onderneming. Eventuele aanpassingen hierin moeten zo snel mogelijk doorgegeven worden. Anderzijds moet over de maatregelen en procedures ook duidelijk gecommuniceerd worden. Elk lid van de onderneming moet weten hoe de maatregel in elkaar zit. Ook hier geldt dat eventuele aanpassingen zo snel mogelijk gecommuniceerd moeten worden (Wilmots H.,2002).

3.2.5 Sturing en bijsturing

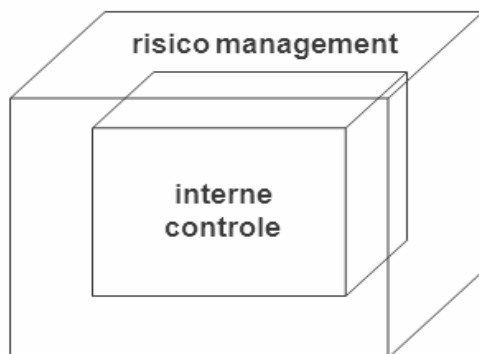
De laatste component omvat de sturing en bijsturing. Om over een goed intern controlesysteem te beschikken, moet de werking en de naleving ervan continu onder evaluatie staan en moet de kwaliteit bewaakt worden. De omgeving blijft zelf continu veranderen waardoor het intern controlesysteem in feite nooit af is. Het moet mee veranderen om nieuwe situaties op te vangen. Eventuele tekortkomingen van het systeem moeten steeds gemeld worden aan de bedrijfsleiding. Aldus zal men trachten het systeem bij te sturen (Wilmots H.,2002).

Toch is het niet enkel door veranderingen dat sturing van het systeem nodig is. Het kan namelijk ook zo zijn dat bepaalde maatregelen die genomen werden, niet werken. In zo een geval moet er eveneens bijgestuurd worden. Dit ligt in de lijn met de vaststelling dat interne controle niet feilloos is. Het is en blijft slechts een hulpmiddel.

De evaluatie van het interne controlesysteem ligt binnen het domein van de audit. Zowel de interne als externe audit kunnen hiervoor ingezet worden (De Samblanx M.,2005).

3.3 Interne controle als onderdeel van het risicomanagement

Interne controle en audit vormen een onderdeel van het bredere risicomanagement. Waar interne controle staat voor het nemen van maatregelen om risico's te beheersen, staat risicomanagement voor het managen van risico's in hun geheel. Risicomanagement gaat dus veel verder dan enkel en alleen controlemaatregelen die hier slechts een klein onderdeel van vormen. Schematisch kan de verhouding tussen interne controle en risicomanagement als volgt voorgesteld worden (BDO, 2008):



Figuur 3: Interne controle binnen het risicomanagement

Volgens het IIA is risicomanagement of risicobeheer een proces voor het identificeren, beoordelen, managen en controleren van mogelijke gebeurtenissen en situaties om zo een redelijke zekerheid te bekomen om de bedrijfsdoelstellingen te behalen. Een aantal elementen uit deze definitie, zoals de redelijke zekerheid en het behalen van de doelstellingen, maken duidelijk dat er een link bestaat met de omschrijvingen over interne controle (Spencer Pickett K.H., 2005).

Binnen het risicomanagement wordt risico omschreven als de combinatie van de kans dat er een gebeurtenis plaatsvindt en de gevolgen daarvan. Aangenomen wordt dat een risico groter wordt als zowel de kans als de impact ervan groter worden. Wanneer één van de factoren groot is en de andere minimaal, wordt het risico beschouwd als onbelangrijk. Dit geldt ook als beide factoren minimaal zijn. Afhankelijk van hoe een risico beoordeeld wordt, kan men een aantal manieren onderscheiden over de aanpak ervan. Men kan ze voorkomen, verminderen, uitbesteden of simpelweg accepteren. Om het risico te voorkomen, tracht men de kans en/of het gevolg uit te schakelen. Bij verminderen is dit slechts het afzwakken ervan. Als men een risico gaat uitbesteden, wil dit zeggen dat men hiervoor een andere partij kan inschakelen. Dit kan bijvoorbeeld een

verzekeraar zijn. Bij het accepteren doet men niks maar dan gaat het enkel om de kleinste risico's. (ManagementSite, 2009)

3.3.1. Enterprise Risk Management

Enterprise Risk Management (ERM) is een continu proces dat over de hele organisatie instaat voor het identificeren, beoordelen, beslissen over antwoorden op en rapporteren over mogelijkheden en bedreigingen die een invloed hebben op het behalen van de doelstellingen. De rapportering door ERM bevat een omschrijving over het beheersen van risico's en hoe men maximaal gebruik kan maken van de kansen (De Samblanx M., 2005). ERM is het risicomanagement in proces gegoten. In 2003 werd, door toenemende aandacht voor risicomanagement, een ERM-raamwerk door COSO opgesteld. Deze is een bredere vorm van het vorige raamwerk. Het wordt als volgt weergegeven:



Figuur 4: de ERM-kubus

In de eerste plaats wordt een onderscheid gemaakt tussen vier doelstellingen in plaats van drie zoals uit het vorige raamwerk. Het bijkomende element is de strategische doelstelling dat aan de top van het bedrijf gevormd wordt. Het steunt op de bedrijfsmissie en moet dus centraal staan. De operationele doelstellingen die gevormd worden, staan in functie van deze strategische doelstelling. Het is dan ook van belang dat men nagaat of de strategische doelstelling bereikt zal worden op termijn en of deze in overeenstemming blijft met de missie (De Samblanx M.,2005).

De ERM-kubus bestaat uit acht componenten terwijl er dit in het voorgaande raamwerk slechts vijf waren. Hoewel de benaming van een aantal componenten uit het vorige raamwerk nog steeds hetzelfde gebleven is, is hun omschrijving breder geworden daar men nu risicobeheersing in het

algemeen in kaart brengt. Het gaat hier om de interne omgeving, risico-evaluatie, de controle-activiteiten, de informatie en communicatie en de sturing. Nieuwe elementen zijn: het bepalen van de doelstellingen, identificatie van risico's en opportuniteiten en het omgaan met risico's.

3.3.1.1 Interne omgeving

De interne omgeving lijkt in weze veel op de controle-omgeving. Zij verschillen in die zin dat, waar de controle-omgeving de nadruk legt op het controlebewustzijn, de interne omgeving kijkt naar het algemene risicobewustzijn van de onderneming. De controle-omgeving is dus een onderdeel van de interne omgeving. De interne omgeving geeft verder de ethische waarden weer die de onderneming in het vaandel draagt (De Samblanx M., 2005).

3.3.1.2 Het bepalen van de doelstellingen

Wanneer men de risico's in kaart wil brengen, moeten de doelstellingen duidelijk bepaald zijn en moeten zij afgestemd worden op de missie van de onderneming. Daarbij moet rekening gehouden worden met de ingesteldheid tegenover risico's (De Samblanx M., 2005).

3.3.1.3 Identificatie van risico's en opportuniteiten

De risico's, zowel binnen als buiten de onderneming, moeten geïdentificeerd worden. Zo kunnen de risico's, die een belemmering vormen voor het behalen van de doelstellingen, in kaart gebracht worden. Het blijft echter niet enkel bij risico's. Zowel binnen als buiten de onderneming kunnen er zich kansen ontwikkelen die de bedrijfsvoering kunnen bevorderen. Vandaar dat ook zij in kaart moeten worden gebracht en doorgevoerd worden in de doelstellingen (De Samblanx M., 2005).

3.3.1.4 Risico-evaluatie

Nadat de risico's in kaart zijn gebracht, gaat men ze analyseren en evalueren. Er wordt aandacht besteed aan de waarschijnlijkheid dat de risico's zich zullen voordoen en de gevolgen die zij kunnen hebben. Zo bekomt men een rangschikking van de risico's (De Samblanx M., 2005).

3.3.1.5 Omgang met risico's

Wanneer de waarschijnlijkheid en de impact van de verschillende risico's duidelijk zijn, kan bepaald worden wat de wijze is hoe ermee zal omgegaan worden. Het management kan bepalen ze te verminderen, te vermijden, te verzekeren of er helemaal niks aan te doen. Men moet steeds rekening blijven houden met de interne omgeving die bepaalt hoe men tegenover de risico's staat (De Samblanx M., 2005).

3.3.1.6 Controle-activiteiten

De controle-activiteiten zijn de maatregelen die ontwikkeld worden en gebruikt om met de bestaande risico's om te kunnen gaan (De Samblanx M., 2005).

3.3.1.7 Informatie en communicatie

Informatie moet steeds ter beschikking staan van diegene in de onderneming die ze nodig heeft om het werk te kunnen uitvoeren. De informatie moet hen in de juiste vorm bereiken. Dit houdt onder meer in dat onzuiverheden en irrelevante zaken verwijderd moeten worden en dat enkel de relevante informatie hen bereikt. De manier hoe een onderneming haar proces van verzamelen, vastleggen, verwerken en verspreiden van informatie organiseert, wordt ook wel eens de administratieve organisatie genoemd dat als doel heeft zo weinig mogelijk verlies aan waarden te lijden (Wilmots H., 2002).

Communicatie tussen de leden van de onderneming is van groot belang. Zo blijft men over de hele onderneming op de hoogte van wat zich in de onderneming afspeelt. Waar men op moet letten, is dat de communicatie op een duidelijke, heldere manier gebeurt. De ontvanger van de boodschap of informatie moet deze op dezelfde manier kunnen interpreteren als dat deze bedoeld was door de verzender van de boodschap. Een dergelijke communicatie kan lopen tussen mensen (de intermenselijke communicatie) of via communicatiesystemen, -netwerken en -patronen (de organisatiecommunicatie). De communicatie moet omlaag, omhoog, lateraal en diagonaal kunnen plaatsvinden en kan via een formeel communicatienetwerk en informeel netwerk (het geruchtencircuit) gebeuren (Robbins S.P., 2003).

3.3.1.8 Sturing

Net als het interne controlesysteem moet het systeem rond risicobeheersing continu beoordeeld worden. Door veranderingen kan het voorkomen dat het risicobeheersysteem niet meer accuraat is. Bij tekortkomingen moet er onmiddellijk bijgestuurd worden om zo de risico's in de toekomst de baas te kunnen blijven (De Samblanx M., 2005).

3.4 De functiescheiding

Eén van de belangrijkste principes van interne controle is de functiescheiding. Dit principe stelt dat er binnen een proces geen twee opeenvolgende stappen door één en dezelfde persoon mogen worden uitgevoerd. Een mogelijke reden hiervoor zou de volgende kunnen zijn: de werking van een organisatie verloopt door een veelheid aan activiteiten en functies. Daarbij komt ook nog de delegatie van taken door de leiding naar ondergeschikten bij kijken. Deze delegaties houden een zekere verantwoordelijkheid in en aangezien de delegerende oversten nog steeds de eindverantwoordelijkheid hebben, zullen zij deze taken ook opvolgen. De veelheid aan functies en delegaties kunnen voor problemen zorgen wanneer er zich belangenconflicten voordoen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een magazijnier instaat voor het bewaken van de goederen en er gebruik van maakt om zo bepaalde goederen in te zetten voor privégebruik. Of wanneer hij bijvoorbeeld meer goederen aanneemt dan afgesproken was met een leverancier om er zo zelf beter van te worden. Zo bestaan er nog vele belangenconflicten die een negatief effect hebben op de onderneming (Wilmots H., 2002).

Het gaat hier dus in zekere zin over een principal-agent dilemma dat opgelost moet worden. De werkgever of opdrachtgever moet ervoor zorgen dat de agent of de werknemer in het voordeel van de onderneming zal handelen en dus niet uit eigenbelang. Om de activa te kunnen beschermen, te vermijden dat middelen niet correct gebruikt worden en de kans op fraude en diefstal tegen te gaan, moet men maatregelen treffen. Dit kan bereikt worden door in de eerste plaats de verantwoordelijkheden duidelijk af te bakenen en ervoor te zorgen dat het ook mogelijk wordt om een taak naar behoren uit te voeren. Indien de magazijnier over een magazijn moet waken waar iedereen zomaar binnen en buiten kan wandelen, kan hij moeilijk verantwoordelijk gesteld worden voor het verdwijnen van activa. Ook moet men trachten te vermijden dat opeenvolgende functies door één persoon uitgevoerd worden want hier kan misbruik uit voortvloeien (Wilmots H., 2002). Functiescheiding kan hiertoe een oplossing bieden.

Functiescheiding vormt een soort van controlemaatregel die preventief van aard is. Door de regel op te leggen dat er door één persoon geen twee opeenvolgende schakels in een proces mogen uitgevoerd worden, probeert men misbruik te vermijden. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen vier verschillende functies: de beherende of de beschikkende functie, de bewarende functie, de registrerende functie en de controlerende functie (Groffils W., 1997).

3.4.1 De beherende functie

De beherende of beschikkende functie neemt de beslissingen over het gebruik van de activa. De persoon die een dergelijke functie uitoefent, bepaalt dus welke activa ingezet mogen worden door welke afdelingen en hoeveel daarvan gebruikt mag worden. Hij kan dus ook beslissen dat bepaalde activa niet ingezet mogen worden. Deze functie blijft echter niet beperkt tot activa alleen want het kan ook handelen rond personeelsbeheer (De Samblanx M., 2006).

3.4.2 De bewarende functie

De bewarende functie staat in voor het bewaren van de activa. Dit kan gaan om voorraden grondstoffen, materialen en investeringsgoederen zoals machines maar ook om financiële activa en liquide middelen. Het gaat er in deze functie dus niet enkel om de activa te bewaren maar ook ze te beschermen tegen diefstal en dergelijke (Wilmots H., 2002).

3.4.3 De registrerende functie

De registrerende functie houdt in dat alles wat in de onderneming gebeurt ook geregistreerd moet worden. Op deze manier kan er, over de hele organisatie, informatie verzameld worden die, na verwerking, gebruikt kan worden voor verdere informatieverstrekking en de besluitvorming (Wilmots H., 2002).

3.4.4 De controlerende functie

De controlerende functie staat in voor het continu beoordelen van de voorgaande functies. Deze functie zal eerst controles uitvoeren om na te gaan of alles correct verlopen is alvorens men tot een volgende stap mag overgaan (De Samblanx M., 2006).

Tot slot dient toch de opmerking dat functiescheiding geen feilloze maatregel is. Wanneer verschillende functies samenwerken en er dus sprake is van samenspanning, kan een systeem van functiescheiding hier moeilijk iets tegen beginnen. In een dergelijk geval is er sprake van kwaad opzet en nemen de personen in kwestie hun taken en verantwoordelijkheden niet serieus. Ze kunnen dus nog steeds misbruik maken. Functiescheiding kan slechts gezien worden als een hulpmiddel om de kans op fraude en fouten zo klein mogelijk te maken (Wilmots H., 2002).

3.5 De rol van informatietechnologie

Tegenwoordig zijn softwareprogramma's, computers en telecommunicatie niet meer weg te denken uit het bedrijfsleven. De hele organisatie maakt er gebruik van en dat voor uiteenlopende toepassingen. Ook interne controle kan steunen op de informatietechnologie (IT).

IT zorgt in de eerste plaats voor een geautomatiseerde gegevensverwerking waardoor de snelheid en juistheid van bepaalde berekeningen, activiteiten en handelingen verhoogd worden. Daardoor wordt de informatie die men bekomt, betrouwbaarder en kan men hierop steunen voor een snellere en betere besluitvorming (Robbins S.P., 2003). Door de gegevens op te slaan in een centrale databank zal ook de verspreiding ervan door de organisatie vlotter verlopen (den Boer et al., 2002).

IT maakt communicatie binnen een onderneming mogelijk. Werknemers kunnen gebruik maken van intranet, extranet, geïntegreerde softwarepakketten, emailtoepassingen, tele- en videoconferencing en nog veel meer om met elkaar te communiceren en om gegevens uit te wisselen. Zo ook 'Electronic Data Interchange' (EDI) dat kan gebruikt worden om documenten uit te wisselen via directe netwerkverbindingen (Robbins S.P., 2003). Door de werknemers te laten aansluiten op een computernetwerk kunnen zij gebruik maken van allerlei toepassingen binnen die onderneming. Deze toegang is evenwel niet voor iedereen gelijk en kan afhankelijk gesteld worden

van de verantwoordelijkheden van de betreffende personen (den Boer et al., 2002). Verder kan men binnen een onderneming gebruik maken van diverse systemen voor allerlei doeleinden. Zo bestaan er transactieverwerkingssystemen, kennisverwerkingssystemen, bedrijfsinformatiesystemen en besluitvormingssystemen. Door de verschillende systemen die door de afdelingen in de onderneming gebruikt worden, met elkaar te integreren en aan elkaar te linken, ontstaat er tevens een vorm van controle daar de informatie die gegeven wordt, moet passen binnen de verschillende afdelingen. Onregelmatigheden vallen dan sneller op. Maar de communicatie die men via IT bereikt, blijft echter niet beperkt tot werknemers binnen de onderneming. Leveranciers en zakenpartners enerzijds en klanten anderzijds kunnen aan dergelijke systemen gekoppeld worden (Laudon et al., 2006).

IT maakt tevens een vorm van beveiliging mogelijk. Door het gebruik van coderingstechnieken en paswoorden kan men enerzijds activa beschermen tegen diefstal, anderzijds kan men zo een beveiliging inbouwen voor de netwerken in een bedrijf (Annaert et al., 2008).

Toch is enige voorzichtigheid geboden. Hoewel IT belangrijk is voor interne controle mag men er geen blindelings vertrouwen aan geven. In de eerste plaats bestaat het gevaar dat er zich storingen in de systemen kunnen voordoen die de dagelijkse werking van de onderneming belemmeren (Laudon et al., 2006). Ook moeten vele van de gegevens nog steeds door menselijk handelen ingevoerd worden. Het is van belang dat het ingeven van de inputdata juist en volledig gebeurt. Anders is de betrouwbaarheid twijfelachtig (Groffils W., 1997). Een andere mogelijkheid is dat werknemers niet overweg kunnen met bepaalde systemen en dus fouten maken. De mogelijkheid bestaat echter ook dat mensen misbruik trachten te maken van de systemen. Door het werken met netwerken en allerlei andere toepassingen waartoe vele mensen toegang hebben, bestaat immers het gevaar dat gegevens gewijzigd worden of vernietigd. Het moet duidelijk zijn dat IT voldoende beveiliging vereist. Hierbij kan men een onderscheid maken tussen het beveiligen van de hardware (computerbeveiliging) en het beveiligen van datacommunicatie, coderingstechnieken, media voor het opslaan van data en toegangsbeveiliging (communicatiebeveiliging) (den Boer et al., 2002).

3.6 Het belang van interne controle voor informatie

Eerder in dit hoofdstuk werd al aangehaald dat interne controle een belangrijke rol speelt bij de kwaliteit van de informatie. Uit een aantal doelstellingen die voor interne controle gegeven werden,

blijkt dit ook: de volledigheid, juistheid en de tijdigheid. Ten aanzien van informatie gelden een aantal eisen, mede daar de juiste informatie nodig is voor het nemen van de juiste beslissingen in de bedrijfsvoering. Deze eisen zijn de volgende (Wilmots H., 2002):

- Effectiviteit
- Efficiëntie
- Betrouwbaarheid

3.6.1 Effectiviteit

Met de effectiviteit van informatie bedoelt men dat de informatie die men bekomt, moet bijdragen tot datgene waarvoor ze bedoeld is. Ze moet van die aard zijn dat er eventueel nog betere beslissingen uit kunnen voortvloeien. Informatie die er niet toe doet of te gedetailleerd is, moet eruit gefilterd worden (Wilmots H., 2002).

3.6.2 Efficiëntie

Als men over efficiëntie spreekt, wilt dit zeggen dat het belang van de betreffende informatie moet afgewogen worden tegenover de kost die men kwijt is om haar te kunnen vergaren. Als het kostenplaatje hoog is en de informatie die men bekomt niet veel beter is dan daarvoor, is dit inefficiënt want de baten wegen niet op tegen de kosten. Men kan zich best de vraag stellen binnen welke categorie de betreffende informatie valt. Is deze noodzakelijk, gewenst of is zij slechts nuttig en dus niet van groot belang (Wilmots H., 2002)?

3.6.3 Betrouwbaarheid

Toch wel één van de belangrijkste eisen voor informatie is haar betrouwbaarheid. Zij moet volledig, correct en tijdig zijn. Zoniet zijn de beslissingen die men neemt niet correct en kunnen zij de onderneming nadelen berokkenen (Wilmots H., 2002).

3.7 Misvatting rond interne controle

Een vaak gehoorde misvatting over interne controle in een organisatie is dat zij enkel en alleen controles inhoudt. Deze worden vaak als negatief ervaren. Interne controle heeft echter tot doel de organisatie zo goed mogelijk te beheersen (organisatiebeheersing) waardoor men de doelstellingen kan bereiken. Zij kan dus beter worden aangeduid als een intern beheersingssysteem wat ook een meer positieve bijklank heeft (Bestuurszaken, 2008). Men spreekt over interne controle omwille van een foutieve vertaling vanuit het Engels. Hier spreekt men namelijk over 'internal control'. In de Engelse taal betekent 'to control' echter 'beheersen' en niet controleren. De vertaling naar het Nederlands is dus te letterlijk geweest (De Lange et al., 2008).

3.8 Interne controle op een gemeente

In dit hoofdstuk werd het begrip interne controle besproken zoals zij geldt voor de private sector. Het merendeel van wat besproken werd, is ook van toepassing op de gemeenten. Zo heeft het Gemeentedecreet zich voor interne controle gebaseerd op het COSO-raamwerk, moet er functiescheiding worden toegepast, gelden dezelfde doelstellingen voor interne controle en worden dezelfde eisen ten aanzien van informatie nagestreefd. Ook IT is in een gemeente van belang.

Toch zijn er een aantal zaken die interne controle anders maken op een gemeente dan in een privaat bedrijf. Zo worden interne controlemaatregelen verschillend toegepast, afhankelijk van de organisatie. Voor een gemeente zullen deze dus enigszins anders zijn dan voor een privaat bedrijf. De invulling van de COSO-componenten kan ook anders gebeuren in een gemeente dan in een andere organisatie (Spruyt R., 2005). Daarnaast geldt nog dat gemeenten zich steeds moeten realiseren dat zij met publieksgelden werken. Zij kunnen daarom niet steeds eender welke maatregel nemen. Ook moeten zij rekening houden met de talrijke wetgevingen waaraan zij onderhevig zijn. De wet op de overheidsopdrachten neemt met zich mee dat de gemeente niet zomaar eender welk bedrijf mag aanstellen voor de uitvoering van opdrachten (Boes M., 2006). Interne controle vormt hier geen uitzondering op.

Een privaat bedrijf streeft doelstellingen na zoals winst, verhoogde omzet of een verhoogd marktaandeel. Deze doelstellingen zijn makkelijk meetbaar zodat de invloed van interne controle ook duidelijker wordt. De gemeenten daarentegen streven voornamelijk continuïteit na van hun

dienstverlening aan de burgers. Dit is een vagere doelstelling en moeilijker te meten waardoor de invloed van interne controle minder duidelijk wordt (Hiemstra J., 2003).

4. Interne controle op de gemeente

De laatste jaren is er een tendens op te merken waarbij technieken uit de bedrijfswereld gebruikt worden in de publieke sector. Reeds in de jaren '90 werden in het overheidsmanagement bedrijfseconomische technieken geïntegreerd ter bevordering en professionalisering van het overheidswezen. Het is vanuit deze ontwikkelingen dat de term 'New Public Management' (NPM) is ontstaan. New public management legt de nadruk op de efficiëntie en effectiviteit van werken en het behouden van de integriteit van de overheid. Daarbij hoort een grotere responsabilisering van de ambtenaren. Zij moeten verantwoording kunnen afleggen voor datgene wat ze doen (Bovy S., 2002).

De verschuiving van een klassieke naar een moderne, met managementtechnieken verweven overheidsadministratie, en zo ook het NPM, is te wijten aan de vermaatschappelijking waaraan de overheid onderhevig is. De burgers worden steeds mondiger, kritischer en geëmancipeerder. Zij stellen daardoor hogere eisen aan de overheid en willen meer gaan participeren. De gemeenten trachten aan deze eisen te voldoen door het gebruik met managementtechnieken en het creëren van meer transparantie in hun organisatie. Openbaarheid van bestuur is een eerste stap in die richting (Bovy S., 2002).

In het kader van deze ontwikkelingen werd in het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 de verplichting opgenomen tot het opzetten van een intern controlesysteem binnen de gemeenten. De wetgeving hieromtrent is vervat in de artikelen 99, 100 en 101. De grotere mogelijkheid tot delegatie van bevoegdheden die in het decreet opgenomen werden, geven aan de nood voor een intern controlesysteem nog een extra impuls (De Samblanx et al, 2005). Wanneer een persoon bevoegdheden gaat delegeren, moet hij er zeker van kunnen zijn dat deze bevoegdheden ook naar behoren zullen worden uitgevoerd want hij is en blijft de eindverantwoordelijke voor het resultaat (Wilmots H., 2002). Om over te kunnen gaan tot delegatie moeten er binnen een organisatie duidelijke afspraken gemaakt worden en is er responsabilisering nodig. Interne controle kan hieraan bijdragen. Het begrip 'interne controle' zoals die in het Gemeentedecreet uitgewerkt wordt, is gebaseerd op het eerder vermelde COSO-raamwerk. Toch is interne controle niet volledig nieuw. Het was al zo dat in gemeenten dergelijke maatregelen genomen werden maar deze bestonden niet onder de benaming 'interne controle'.

Dit hoofdstuk zal de verschillende rollen bij de opzet van interne controle weergeven. Daarna volgt een bespreking over de voor-en de nadelen van interne controle voor een gemeente, met inbegrip van een toetsing aan het concurrerende waardenmodel van Quinn.

4.1 De verschillende rollen binnen de gemeente

Hoewel in voorgaand hoofdstuk reeds vermeld werd dat interne controle een taak is van iedereen in de organisatie, kunnen binnen een gemeente verschillende partijen en organen onderscheiden worden die een specifieke rol kunnen spelen bij de opzet van interne controle. Het Gemeentedecreet voorziet zowel in politieke als ambtelijke rollen. Daarom zullen nu de administratieve en financiële organisatie enerzijds en de politieke organisatie anderzijds besproken worden. De artikelen uit het Gemeentedecreet worden daarbij vermeld.

4.1.1 De rollen binnen de administratieve en financiële organisatie

In de administratieve en financiële organisatie kan men rollen onderscheiden voor de gemeentesecretaris, de financieel beheerder en het managementteam.

4.1.1.1 De gemeentesecretaris

Artikelen 87 en 100 uit het Gemeentedecreet stellen dat het de taak van de gemeentesecretaris is om de interne controle over de gemeentediensten vast te stellen en dit in overleg met het managementteam. De secretaris heeft hierover de eindverantwoordelijkheid want hij is de hoogste verantwoordelijke in de administratieve organisatie van de gemeente (De Samblanx et al, 2006). Hij staat in voor de werking van het systeem en moet er minstens éénmaal per jaar over rapporteren aan de gemeenteraad en het college van burgemeester en schepenen. Ook staat de gemeentesecretaris in voor het informeren van de personeelsleden over het interne controlesysteem en het belang ervan (art. 101). Deze bewustmaking is cruciaal voor de werking van het systeem. Personeelsleden reageren niet steeds positief op controle-of beveiligingsmaatregelen omdat ze denken dat dit niet nodig is bij hetgeen ze doen. Zij zien dit als een vorm van kritiek op het werk en zijn niet snel geneigd aanpassingen te doen. Door hen te overtuigen van het belang van interne controle en hen erbij te betrekken zullen zij die houding sneller aanpassen (Wilmots H., 2002).

4.1.1.2 Het managementteam

Het Gemeentedecreet stelt dat de gemeentesecretaris het interne controlesysteem van de gemeente moet opstellen en dit in overleg met het managementteam (art. 100). Het managementteam werkt dus mee aan de opzet van het interne controlesysteem. De leden van het managementteam, met uitzondering van de financieel beheerder en de gemeentesecretaris, worden bepaald in het organogram van de gemeente (art. 96).

4.1.1.3 De financieel beheerder

In het decreet werden geen specifieke taken toegekend aan de financieel beheerder (voorlopig nog ontvanger) met betrekking tot het interne controlesysteem. Toch kan hij, als lid van het managementteam, meewerken aan de opzet ervan (art. 96 en art. 100). Ook is het zo dat interne controle een taak is van iedereen. Het interne controlesysteem moet over de hele organisatie actief zijn en dus op elke afdeling. De financieel beheerder staat aan het hoofd van de financiële afdeling en is verantwoordelijk voor het aspect van interne controle dat daarop betrekking heeft. Verder heeft de decreetgever zelf nog een aantal interne controlemaatregelen ingebouwd in haar wetgeving. De financieel beheerder staat in voor een aantal hiervan. Zo gaat hij de wettigheid en regelmatigheid van financiële verbintenissen na via de visumverplichting (art. 160) en staat hij in voor het debiteurenbeheer (art. 94).

4.1.2 De rollen binnen de politieke organisatie

De politieke organisatie moet eveneens haar verantwoordelijkheid nemen voor het interne controlesysteem. De politieke organisatie onderscheidt de gemeenteraad, het college van burgemeester en schepenen en de burgemeester.

4.1.2.1 De gemeenteraad

De artikelen 100 en 101 van het decreet bepalen dat de gemeenteraad verantwoordelijk is voor de goedkeuring van het interne controlesysteem. De gemeentesecretaris rapporteert over de werking en vooruitgang van het systeem aan de gemeenteraad. Ook stelt de raad het organogram van een

gemeente vast waardoor zij bepaalt wie in het managementteam opgenomen wordt en dus aan het interne controlesysteem zal meewerken (art. 75). Ook kan de gemeenteraad opdrachten van interne controle opleggen aan andere organen of personeelsleden (art. 101). De goedkeuring van het interne controlesysteem mag ze echter niet delegeren (art. 43).

4.1.2.2 Het college van burgemeester en schepenen

Het college van burgemeester en schepenen wordt éénmaal per jaar door de gemeentesecretaris op de hoogte gebracht over de wijze waarop de interne controle georganiseerd wordt en de evolutie daarvan (art. 101). Verdere specifieke taken inzake interne controle heeft zij echter niet. Toch kan het college zich als controleur opwerpen binnen haar daden van beheer (art. 57). Ze kan bijvoorbeeld documenten opvragen en zo nagaan of de administratie wel naar behoren werkt en of het interne controlesysteem ook daadwerkelijk haar vruchten afwerpt (De Samblanx et al., 2005).

4.1.2.3 De burgemeester

Het decreet heeft aan de burgemeester geen specifieke bevoegdheden toegekend met betrekking tot interne controle. Hij zetelt echter wel in de gemeenteraad en het college van burgemeester en schepenen waardoor hij via deze organen toch bij interne controle betrokken wordt. Het decreet van 23 januari 2009 bepaalt echter dat de burgemeester binnenkort ook deel zal uitmaken van het managementteam waardoor hij nauwer betrokken zal worden bij interne controle.

4.2 De voor-en de nadelen van een intern controlesysteem

Interne controle kan voor een gemeente enerzijds voordelen maar anderzijds ook nadelen opleveren. Deze zullen als volgt besproken worden.

4.2.1 De voordelen van interne controle

In het Gemeentedecreet worden zes doelstellingen van interne controle opgesomd. Deze vatten de voordelen die een intern controlesysteem voor een gemeente kan hebben, mooi samen.

4.2.1.1 Het bereiken van de doelstellingen

De belangrijkste doelstellingen van een gemeente zijn het beheren van de gemeentelijke diensten en een continue en goede dienstverlening naar de burgers toe. Door de opzet van een goed intern controlesysteem zorgt men ervoor dat alle leden binnen de gemeente weten waar men naartoe wil. Zo kunnen de doelstellingen en de missie beter bereikt worden. De doelstellingen en de missie worden door de politieke organen geformuleerd (De Samblanx et al., 2005).

4.2.1.2 Naleving van de wetgeving en procedures

Interne controle maakt dat de taken die in de gemeente worden uitgevoerd, vastgelegd worden. Door het opstellen van dienstnota's, afsprakennota's, het vastleggen van de procedures en dergelijke meer, wordt duidelijk wat er moet gebeuren en zodoende kunnen de doelstellingen beter bereikt worden (De Samblanx et al., 2005). Ook de delegatie van bevoegdheden valt hierop terug. Als er taken gedelegeerd worden, moet de delegerende er zeker van zijn dat de taken ook naar behoren uitgevoerd worden want hij blijft de verantwoordelijke voor het resultaat en legt er verantwoording voor af aan zijn leidinggevende (Wilmots H., 2002). Voor de personeelsleden kan dit zijn ten aanzien van de diensthoofden waaronder zij werken, de financieel beheerder of de gemeentesecretaris. De gemeentesecretaris is het hoogste orgaan binnen de ambtelijke organisatie en moet zelf verantwoording kunnen afleggen aan de politieke organisatie. Duidelijke afspraken binnen de gemeente zijn nodig om taken te kunnen delegeren. Interne controle draagt hieraan bij door alles wat in de gemeente gebeurt en moet gebeuren, vast te leggen en na te gaan. Verder geldt nog dat interne controle nagaat of datgene wat er in de organisatie gebeurt, ook conform de wet is.

4.2.1.3 Betrouwbare informatie

In voorgaand hoofdstuk werd al het belang van betrouwbare, volledige en kwaliteitsvolle informatie aangeduid. Dit is op dezelfde manier van toepassing op de gemeenten. Dergelijke informatie draagt namelijk bij aan een goede besluitvorming en zodus aan het behalen van de doelstellingen (De Samblanx et al., 2005). Door via interne controle controle- en beheersingsmaatregelen in te bouwen, al dan niet op informatietechnologie gesteund, kan dergelijke informatie in meer of mindere mate bereikt worden. Ook steunt interne controle op goede informatie aangezien ze van daaruit maatregelen kan nemen. Verder is een goed systeem van communicatie binnen de

gemeente nodig. Zo blijft ieder personeelslid op de hoogte van elke ontwikkeling en komt informatie ook op de juiste plaatsen terecht.

4.2.1.4 Voorkomen van fraude, fouten en vergissingen

Interne controle kan bijdragen tot een verminderde kans op fouten en vergissingen. In het algemeen geldt dat fouten of vergissingen elkaar niet opheffen waardoor men ze makkelijker kan identificeren als er controlemaatregelen worden ingebouwd (Deloitte, 2007). Ook fraude kan nu beter in kaart gebracht worden zodat de kans erop daalt, mede door de functiescheiding.

4.2.1.5 Bescherming en behoud van de activa

Gemeenten bezitten vele activa zoals gebouwen, meubilair, voertuigen, werk- en bureaumateriaal. Alle activa dienen voldoende behouden en beschermd te worden. Door het identificeren van mogelijke risico's (schade, diefstal,...) kunnen zij de nodige maatregelen nemen zoals het aangaan van verzekeringen, paswoordbeveiliging in gebouwen en aan computers, het gebruik van badges, back-ups, inventarisatie en nog veel meer. Ook het duidelijk afbakenen van de verantwoordelijkheden draagt bij aan de bescherming van activa (De Samblanx et al., 2005).

4.2.1.6 Effectiviteit en efficiëntie van de operaties

Interne controle waakt erover dat de beschikbare middelen waarover de gemeente beschikt efficiënt ingezet worden. Ook gaat zij, door de procedures en risico's in kaart te brengen, kijken hoe bepaalde activiteiten beter zouden kunnen verlopen en gaat zij hiervoor de nodige maatregelen inbouwen. De diensten kunnen zo beter beheerst worden en de dienstverlening naar de burgers toe verloopt beter waardoor zij ook tevreden zullen zijn (De Samblanx et al, 2005).

4.2.1.7 Overige voordelen

Soms wordt gesteld dat door het inbouwen van interne controle de flexibiliteit van een gemeente zal toenemen. Het interne controlesysteem is namelijk een beheersingssysteem. Door het beter

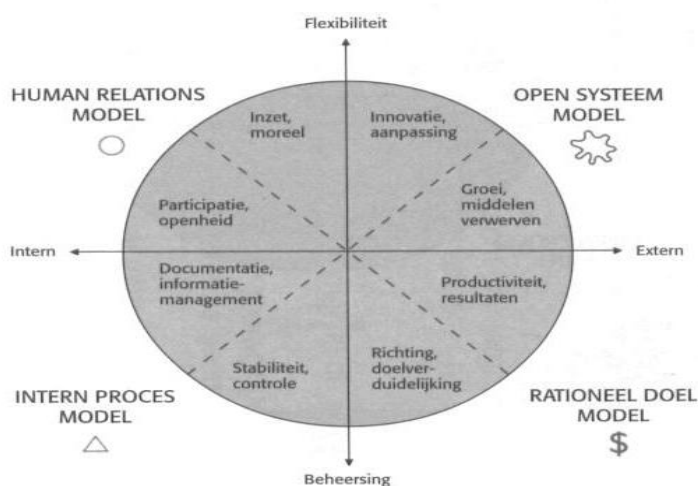
beheersen van de processen en activiteiten binnen de gemeente, wordt zij geacht beter in staat te zijn om bepaalde zaken te veranderen wanneer dit nodig zou zijn. Dit duidt op een verhoogde vorm van flexibiliteit (Bernaerts P., 2005). Toch zijn er auteurs die deze hogere flexibiliteit betwisten en zelfs stellen dat deze verminderd wordt door de opzet van interne controle. Dit zal later verder toegelicht worden. Een ander voordeel zou nog de transparantie kunnen zijn. Door het vastleggen van de verschillende procedures krijgt iedereen hier een kijk op. Dit verhoogt de transparantie.

4.2.2 De nadelen en beperkingen van interne controle

Interne controle brengt, naast voordelen, ook nadelen met zich mee. Deze zullen nu besproken worden. Eerst zal interne controle echter toegepast worden op het waardenmodel van Quinn daar hieruit een aantal nadelen geïdentificeerd kunnen worden.

4.2.2.1 Interne controle toegepast op het concurrerende waardenmodel

Hoewel de verplichting tot interne controle nog maar juist ingevoerd is, zou men zich kunnen afvragen in welke richting de gemeente zal evolueren naarmate het interne controlesysteem zich verder ontwikkelt en meer verweven raakt in de gemeente. Men mag immers niet vergeten dat het interne controlesysteem een dynamisch proces is dat in de organisatie ingebed moet zijn. Daarom zal het effect van het interne controlesysteem nu getoetst worden aan het concurrerende waardenmodel van Quinn. Het model ziet er als volgt uit (Quinn R.E. et al, 2005):



Figuur 5: het concurrerende waardenmodel van Quinn

Het concurrerende waardenmodel maakt een onderscheid tussen vier managementmodellen. Het gaat om het human relations model, het open systeem model, het intern proces model en het rationeel doel model. Zoals uit de figuur blijkt, concentreert elk model zich op andere aspecten. Hun onderlinge relatie is afhankelijk van twee dimensies. Enerzijds ligt de nadruk op flexibiliteit of beheersing, anderzijds ligt zij op de interne of juist op de externe organisatie (Quinn R.E., 2005).

Men kan de gemeente in het waardenmodel proberen te situeren bij de uitbouw van een intern controlesysteem. Naarmate de interne controle zich verder ontwikkelt, zal een gemeente namelijk evolueren naar een intern proces model. Dit is eenvoudig te verklaren. Het intern proces model legt de nadruk op de interne organisatie van de gemeente en op het beheersen daarvan. Dit komt overeen met de basisgedachte achter interne controle. Deze heeft tot doel de processen en activiteiten binnen de interne organisatie in kaart te brengen, de mogelijke risico's te identificeren en aldus controle- en beheersingsmaatregelen in te bouwen om de risico's te voorkomen of te minimaliseren. Het uiteindelijke resultaat is de interne organisatie van de gemeente te kunnen beheersen. Daar de gemeenten zich door het New Public Management meer resultaatgericht gaan opstellen, sluiten zij ook aan bij het rationeel doel model. Dit is echter minder geschikt dan het intern proces model daar deze benadering breder en meeromvattend is dan het rationeel doel model. Het intern proces model concentreert zich immers in het geheel op de interne beheersing van de gemeente en niet alleen op resultaten die daaruit voortvloeien (Spruyt R., 2005).

Het intern proces model richt zich op: documentatie, informatiemanagement, stabiliteit en controle. Interne controle tracht datgene wat in de organisatie gebeurt, vast te leggen in nota's, al dan niet geschreven procedures, voorschriften en dergelijke meer. Zo tracht zij een redelijke zekerheid te krijgen dat de informatie in de gemeente kwaliteitsvol is en alles bevat wat nodig is om de juiste beslissingen te nemen. Ook stelt zij controlemaatregelen in ter bescherming van de activa, het tegengaan van fraude en het naleven van de wetgeving.

Verder zijn de handhaving van de stabiliteit en de continuïteit binnen het systeem kenmerkend voor het intern proces model. Eén van de belangrijkste doelstellingen van de gemeente is de continue dienstverlening naar de burgers toe. Interne controle heeft als doel een redelijke zekerheid te geven dat de doelstellingen in de gemeente bereikt worden waardoor de continuïteit ervan enigszins verzekerd wordt. Ook geldt dat interne controle streeft naar een efficiëntie van werken en efficiënt gebruik van middelen. Wanneer dit bereikt wordt, worden de continuïteit en de stabiliteit binnen de gemeentelijke diensten versterkt.

Toch doen de tegenstelling tussen flexibiliteit aan het ene uiterste en beheersing aan het andere uiterste vragen rijzen. De gemeente zal, door het opbouwen van interne controle, haar interne organisatie beter kunnen beheersen maar zal daardoor aan flexibiliteit moeten inboeten. Dit is zeker zo als het systeem te strak toegepast wordt. Gemeenten moeten echter in bepaalde mate mee kunnen evolueren met de maatschappij en daarmee ook hun dienstverlening naar de burgers toe (Bernaerts P., 2005). Zoniet boeten zij in aan prestaties. Het interne controlesysteem mag dus niet vastroesten in de gemeentelijke organisatie, noch mag zij te complex worden.

Andere nadelen kunnen zijn:

- Berg aan administratie
- Menselijke bijdrage tot het interne controlesysteem

Eén van de taken van interne controle is een verregaande schriftelijke vastlegging binnen de gemeente. Dit gaat van mondelinge afspraken tot de procedures die toegepast worden en moet voor elke afdeling en elke taak gebeuren. Aldus kunnen de diverse maatregelen van interne controle leiden tot meer (onnodige) administratie en werk, waaronder een verregaande rapportering. Dit alles leidt tot een berg aan administratie.

Interne controle wordt door het gemeentepersoneel gedragen en deze maken al eens fouten. Dit is immers menselijk. Fouten of vergissingen kunnen het gevolg zijn van verwarring, verstrooidheid, spanningen tussen collega's en nog veel meer. Deze fouten zijn soms moeilijk op te sporen. Ook is er nog steeds kans op fraude. Mensen die zich ten koste van de gemeente willen verrijken, zullen hier vroeg of laat toch een weg toe vinden. Dit kunnen zij alleen doen of met meerdere personen waardoor het principe van de functiescheiding teniet gaat en zodus ook het interne controlesysteem (De Samblanx et al, 2005). Verder kan er enige weerhoudendheid van het personeel bestaan. Interne controle vereist soms verandering en niet iedereen is hiertoe bereid, mede daar men zelf geen fouten denkt te maken. Interne controle wordt dan gezien als kritiek op het geleverde werk waardoor mensen zich terughoudend gaan opstellen (Wilmots H., 2002).

4.2.2.2 Slechts een redelijke zekerheid

Het gevaar bestaat dat men teveel van het interne controlesysteem gaat verwachten en dat men de doelstellingen nu met zekerheid denkt te behalen. Dit is echter niet het geval (Schilder A. et al.,

2002). Interne controle tracht zoveel mogelijk risico's in kaart te brengen waaraan de gemeente onderhevig is. Toch zijn er, zoals eerder reeds gezegd, risico's waarop ook interne controle en zodus de gemeente geen vat heeft. Een voorbeeld hiervan zijn de risico's als gevolg van een externe ontwikkeling. Interne controle kan slechts een redelijke zekerheid geven daar zij niet alles kan beheersen (den Boer et al., 2002).

4.2.2.3 Kosten-baten afweging

Bij een intern controlesysteem moet de gemeente zich steeds afvragen of de te nemen maatregelen wel de moeite waard zijn. Een maatregel mag immers niet meer kosten dan de baten die zij oplevert. Er moet dus steeds een afweging gemaakt worden tussen de kosten van een maatregel en de baten die zij opbrengt (De Samblanx et al., 2005).

4.2.2.4 De capaciteit van de gemeente

Om een goed, efficiënt intern controlesysteem te organiseren, zijn middelen nodig. Het kan hierbij gaan om geldmiddelen die gebruikt worden om de gepaste controle- of beheersingsmaatregelen te nemen maar het kan ook gaan om mensen die het systeem moeten dragen. Niet elke gemeente beschikt echter over dezelfde capaciteit. Kleinere gemeenten beschikken vaak over minder middelen waardoor zij minder controles en maatregelen kunnen nemen en waardoor de aard van de maatregelen vaak anders zal zijn dan bij een grotere gemeente. Ook is het voor kleinere gemeenten moeilijker tot zelfs onmogelijk om de technische functiescheiding, één van de belangrijkste principes van interne controle, te kunnen doorvoeren (Van Vlaenderen D., 2002). Het gevaar bestaat dus voor gemeenten met een kleinere capaciteit dat het interne controlesysteem minder kwalitatief is dan in een gemeente met een grotere capaciteit omdat ze de duurdere maatregelen niet kunnen betalen (De Samblanx et al., 2005).

4.2.2.5 Geen doel op zich

Tot slot bestaat nog het gevaar dat men interne controle als een doel op zich gaat beschouwen of dat men denkt dat interne controle zelf de doelstellingen zal behalen. Interne controle is en blijft slechts een hulpmiddel om de doelstellingen te bereiken.

5. Externe audit als toezicht op de interne controle

Zoals eerder al werd aangegeven kan een intern controlesysteem gezien worden als een sleutelement. Zij tracht de gemeente een redelijke zekerheid te bieden dat haar doelstellingen behaald worden, de wetgeving en procedures nageleefd worden, er een efficiënt gebruik is van de beschikbare middelen, de activa beschermd worden, fraude voorkomen wordt en dat men beschikt over betrouwbare informatie. Zij geeft de gemeente de kans haar organisatie te beheersen en indien nodig in te grijpen met de juiste maatregelen. Maar om werkelijk afdoend te kunnen zijn, moet ook het interne controlesysteem geëvalueerd worden. Dit valt binnen het werkdomein van de audit. Het Vlaamse Gemeentedecreet voorziet daarom in een externe audit. De bepalingen rond externe audit zijn op de dag van vandaag echter nog niet van kracht gegaan. Zij zullen naar alle waarschijnlijkheid van kracht gaan in 2013. Ook dient nog even de vermelding dat gemeenten onderhevig zijn aan controle, uitgeoefend door de hogere overheid in de vorm van het administratief toezicht. Het administratief toezicht richt zich op het naleven van de wettelijkheid en het algemene belang en mag enkel hiertoe ingeschakeld worden. Het administratief toezicht wordt echter voornamelijk ingeschakeld als gevolg van klachten die bij de hogere overheid werden ingediend (ABB, 2008). De verdere behandeling van deze vorm van controle valt echter buiten het bestek van deze thesis.

Vooraleer toch iets dieper in te gaan op de externe audit, zal eerst het begrip audit in het algemeen besproken worden. De verschillende vormen die zij kan aannemen, komen daarbij aan bod. De reden voor deze uiteenzetting is dat audit binnen de private sector ook toepasbaar is binnen de publieke sector. Daarna wordt de externe audit verder toegelicht.

5.1 Wat is audit?

Over audit bestaat, weliswaar in mindere mate dan bij interne controle, niet echt een eenduidige definitie. Veelal kan zij omschreven worden als volgt (De Samblanx et al., 2006):

"Audit is een systematisch proces, waarbij een onafhankelijke deskundige op een objectieve wijze bewijsmateriaal m.b.t. beweringen en gebeurtenissen verzamelt en kritisch evalueert met als doel het bepalen van de mate van overeenstemming tussen de vastgestelde beweringen en gebeurtenissen en vooraf vastgelegde criteria of normen, en het hierover rapporteren."

Uit deze definitie kunnen een aantal elementen gehaald worden. In de eerste plaats is er de onafhankelijkheid (De Samlanx et al., 2006). De audit moet worden uitgevoerd door een onafhankelijk persoon die losstaat van datgene wat hij evalueert om er zo een oordeel over te kunnen vellen. Deze onafhankelijkheid is nodig voor de geloofwaardigheid van de opdracht en de rapportering erover. Controle, uitgevoerd over het eigen werk, zou immers niet geloofwaardig zijn.

Ook moet de auditor objectief zijn wanneer hij het bewijsmateriaal verzamelt en evalueert. Met objectiviteit bedoelt men dat de auditor zich moet baseren op de feiten die blijken uit het bewijsmateriaal. Bij de evaluatie mag hij ook niet bevooroordeeld zijn.

Audit heeft verder tot doel na te gaan of de situatie, zoals die blijkt uit het onderzoek van het verzamelde bewijsmateriaal, overeenkomt met de situatie zoals die zou moeten zijn. De situatie zoals die zou moeten zijn, is afhankelijk van de normen die gesteld worden. De auditor gaat dus twee situaties met elkaar vergelijken en hierover rapporteren (De Samblanx et al., 2006).

5.1.1 Verschillende vormen van audit

Een mogelijke reden waarom het soms moeilijk is een eenduidige definitie van audit op te stellen, is dat hierover verschillende indelingen en vormen bestaan. In de eerste plaats maakt men een onderscheid tussen de interne en de externe audit. Binnen deze verdeling onderscheidt men weer verschillende soorten. In wat nu volgt, zullen de verschillende vormen besproken worden.

5.1.1.1 Indeling interne en externe audit

Audit kan in de eerste plaats verdeeld worden in twee verschillende groepen. Enerzijds is er de externe audit, anderzijds de interne audit.

5.1.1.1.1 Externe audit

De externe audit kan in het algemeen omschreven worden als (De Samblanx et al., 2005):

"Het onderzoek van en een deskundig oordeel geven over de financiële staten van een organisatie"

Externe audit concentreert zich dus voornamelijk op de financiële aspecten binnen een organisatie. Deze houden financiële staten in zoals de jaarrekening. De externe audit wordt uitgevoerd door één of meerdere onafhankelijke deskundigen (revisoren) die niet tot de te auditeren organisatie behoren en hier dus los van staan. Hij werkt niet in opdracht van het management van de organisatie maar in functie van derden of stakeholders. Vaak komt het voor dat de externe auditor op zelfstandige basis werkt of een lid is van een auditbedrijf. De externe auditor werkt op basis van een contract of als gevolg van de wetgeving. Indien hij aangewezen wordt als gevolg van een wettelijke bepaling, wordt hij aangeduid als een commissaris (De Samblanx et al., 2006). Ook moet de externe auditor steeds objectief blijven.

Het is echter zo dat de externe auditor nooit alle transacties van de onderneming kan nagaan op juistheid en betrouwbaarheid. Dit zou onbegonnen werk zijn, inefficiënt en niet te betalen voor de organisatie zelf (Van Vlaenderen D., 2002). Ook kan men moeilijk verwachten dat hij de boekhouding opnieuw doet om te controleren of alles wel juist verlopen is (Wilmots H., 2002).

Daarom kan de externe controleur zich voor zijn controlewerkzaamheden best baseren op het interne controlesysteem van de organisatie. Hij maakt weliswaar geen deel uit van het systeem aangezien hij losstaat van de organisatie in kwestie maar toch bestaat er een wisselwerking met de interne controle. De externe auditor kan dan eerst het interne controlesysteem evalueren daar hij op deze manier kan besluiten in welke mate hij erop kan steunen voor zijn opdracht (Van Vlaenderen D., 2002). Als blijkt dat het interne controlesysteem betrouwbaar is en efficiënt, laat dit de externe auditor toe te werken met steekproeven (Wilmots H., 2002). Belangrijk hierbij is wel dat de externe auditor eerst en vooral een goed inzicht in het interne controlesysteem verwerft (Paemeleire R., 1975). In zekere zin vullen de interne controle en de externe audit elkaar dus aan.

5.1.1.1.2 Interne audit

Een tweede vorm van audit is de interne audit. Deze kan volgens het IIA omschreven worden op de volgende manier:

"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives

by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."

Uit deze definitie blijkt dat interne audit tot doel heeft de processen in een organisatie te verbeteren en er waarde aan toe te voegen. Zij helpt de bedrijfsdoelstellingen te behalen door de effectiviteit van de processen binnen het risicomanagement, controle en governance te evalueren en te verbeteren. De controleprocessen waarover gesproken wordt, houden ook verband met de processen rond interne controle. Verder hoort interne audit eveneens objectief en onafhankelijk te gebeuren. Interne audit gebeurt in opdracht en vaak op eigen initiatief van de organisatie zelf waardoor het mogelijk is dat zij uitgevoerd wordt door een persoon binnen deze organisatie. Dit is maar mogelijk indien de auditor in kwestie voldoende hoog in de organisatie is aangeschreven om zo zijn auditfunctie voldoende objectief en onafhankelijk te kunnen uitvoeren ten opzichte van de rest van de organisatie (De Lange et al., 2008). Hierin verschilt de interne audit dus met de externe audit daar deze laatste niet in opdracht van de organisatie zelf gebeurt en door mensen wordt uitgevoerd die altijd volledig losstaan van de organisatie. Men mag nu echter niet denken dat met "intern" bedoeld wordt dat de audit enkel door internen uitgevoerd mag worden. Met intern duidt men simpelweg aan dat de bevindingen uit de audit bedoeld zijn voor het management binnen de organisatie. Externe audit is dan weer bedoeld voor de externen.

In wezen verschilt de interne audit ook van de externe audit daar zij een veel ruimer werkdomein omvat. Terwijl de externe audit zich voornamelijk concentreert op de financiële aspecten binnen een organisatie, zal de interne audit de hele organisatie en al haar processen onder de loep nemen. Daarbij gaat zij hun efficiëntie na wat duidt op een eerder operationele audit (De Samblanx et al., 2006). Wat dit precies inhoudt, komt later nog aan bod.

Interne audit wordt soms verward met interne controle terwijl de twee begrippen toch zeer verschillend zijn. Interne controle moet, zoals blijkt uit haar definitie, ervoor zorgen dat de doelstellingen binnen de organisatie met redelijke zekerheid behaald worden en dat de organisatie haar processen kan beheersen. Zij neemt daartoe maatregelen. Toch dient het interne controlesysteem voldoende geëvalueerd te worden en, indien nodig, bijgestuurd. Dit bleek ook uit het COSO-raamwerk. Deze evaluatie en bijsturing ligt in het werkveld van de interne audit. Zij gaat de werking van het interne controlesysteem na en geeft aan hoe er bijgestuurd kan worden. Zij maakt in principe dus deel uit van het interne controlesysteem omwille van deze evaluatietaak.

5.1.1.2 Verschillende soorten van audit

Binnen de verdeling tussen interne en externe audit zijn een aantal soorten audit te onderscheiden die nu besproken zullen worden. De verschillende soorten zijn (De Lange et al., 2008):

- Financiële audit
- Operationele audit
- Forensische audit
- Overeenstemmingsaudit
- IT-audit

5.1.1.2.1 Financiële audit

De financiële audit onderzoekt de financiële staten van een organisatie. Betrouwbaarheid en kwaliteit van de informatie staan daarbij voorop. Het werkdomein van de financiële audit blijft echter beperkt tot het onderzoeken van de financiële staten en de processen die ermee gepaard gaan. Het is de financiële audit die centraal staat binnen de externe audit (De Lange et al., 2008).

5.1.1.2.2 Operationele audit

De operationele audit onderzoekt of de processen in een onderneming efficiënt en effectief verlopen. Daarbij gaat men na of de risico's voldoende beheerst worden en de doelstellingen behaald. Operationele audit kan uitgevoerd worden over de hele organisatie en is dus veel ruimer dan de financiële audit. Interne audit spitst zich voornamelijk toe op operationele audit (De Lange et al., 2008).

5.1.1.2.3 Forensische audit

Forensische audit concentreert zich op het onderzoeken van fraude. Zij gaat onder andere na of er

fraude is geweest en van welke mate deze is. Daarbij geeft zij aanbevelingen over hoe dit in de toekomst kan vermeden worden (De Samblanx et al., 2005).

5.1.1.2.4 Overeenstemmingsaudit

Bij de overeenstemmingsaudit of compliance-audit is het de bedoeling dat de auditor nagaat in hoeverre de wetten en regels binnen de organisatie nageleefd worden. Hoewel deze vorm van audit een op zichzelf staand onderzoek kan zijn, vormt het vaak een onderdeel van de operationele audit waardoor zij eerder binnen het bestek van de interne audit past (De Samblanx et al., 2005).

5.1.1.2.5 IT-audit

De laatste vorm van audit, de IT-audit, onderzoekt of de organisatie over betrouwbare informatiesystemen beschikt. Ook gaat zij na of deze systemen voldoende beveiligd zijn en of deze efficiënt georganiseerd worden. Dit laatste maakt dat IT-audit vaak als een gespecialiseerde vorm van operationele audit beschouwd wordt (De Lange et al., 2008).

5.2 Externe audit op de gemeenten

Zoals eerder al vermeld, voorziet het Vlaams Gemeentedecreet in een externe audit. Deze krijgt onder andere als opdracht het interne controlesysteem van de gemeente te onderzoeken en te evalueren. Volgens de decreetgever moet onder externe audit het volgende begrepen worden (art. 265):

1° de controle op de wettigheid en regelmatigheid van de handelingen van het betrokken bestuur;

2° de controle op de correctheid en volledigheid van de financiële bescheiden van het betrokken bestuur;

3° de controle van de inventarislijsten;

4° de controle op het waar en getrouw beeld van de boekhouding en de jaarrekening;

5° de evaluatie van het systeem van interne controle van het betrokken bestuur en de naleving ervan. Die evaluatie omvat het formuleren van aanbevelingen tot verbetering van de systemen van interne controle.”

De definitie verdeelt de inhoud van de externe audit in vijf onderdelen. Het eerste onderdeel duidt op een overeenstemmingsaudit, de volgende drie onderdelen op een financiële audit en het laatste deel op een operationele audit. Wat hier vreemd aan is, wordt in het volgende deel verder toegelicht.

De externe auditor moet, net zoals dit in de private sector het geval is, voldoen aan een aantal principes. Deze principes zijn (De Samblanx et al., 2005):

- Onafhankelijkheid
- Deskundigheid
- Objectiviteit

De onafhankelijkheid duidt erop dat de externe auditor los moet staan van de gemeente om zo de geloofwaardigheid van haar verslaggeving te bewaren. Hij werkt dus niet in opdracht van het gemeentelijke management. Haar bevindingen zijn bestemd voor de gemeenteraad. Deze laatste zal beslissen wat er gedaan wordt met de aanbevelingen die de externe auditor geeft en is dus niet verplicht deze te volgen (De Samblanx et al., 2005).

De deskundigheid van de externe auditor is nodig daar hij een belangrijke opdracht te vervullen heeft. Daarom werden een aantal criteria opgelegd waaraan de externe auditor moet voldoen. Zo moet hij onder meer over een geschikt diploma beschikken, geslaagd zijn voor zowel het ingangsexamen als het bekwaamheidsexamen en moet hij de eed afgelegd hebben als revisor. Bijscholing door zijn carrière heen is vereist om de deskundigheid te behouden (De Samblanx et al., 2005).

Om haar objectiviteit te bewaren, zal de externe auditor zich ook binnen de gemeente steeds moeten baseren op de feiten die blijken uit het verzamelde materiaal. Om het nodige materiaal te kunnen verzamelen, moet de gemeente verplicht toegang verlenen aan de externe auditor tot de documenten die hij nodig heeft (De Samblanx et al., 2005).

Het voordeel van de externe audit is dat het bijdraagt tot een hogere transparantie binnen de gemeente. Zij voert namelijk een onderzoek uit naar de betrouwbaarheid van de financiële informatie en rapporteert hierover aan de gemeenteraad en aan de gouverneur (De Samblanx et al., 2005). De externe audit doet in haar rapporten een aantal aanbevelingen. De gemeenteraad bepaalt daarbij zelf wat ze ermee zal doen. Ze is dus niet verplicht om deze te volgen tenzij de gouverneur tussenkomt. Het voordeel van de externe audit voor de gemeenteraad is dat er meer inzicht verworven wordt in het beheer en de juistheid van de handelingen binnen de gemeente wat haar positie uiteraard versterkt (Decoster G., 2005).

5.2.1 Welke bepalingen zijn nog niet van kracht?

Hoewel de definitie reeds van kracht is gegaan, zijn de andere bepalingen rond de externe audit vandaag nog niet ingetreden. Het gaat hier om de artikelen 266 tot en met 269 van het Gemeentedecreet. Men mag immers niet vergeten dat het Gemeentedecreet slechts een kaderwetgeving is en dus nog verder met uitvoeringsbesluiten moet worden aangevuld. De bepalingen waarvoor nog geen uitvoeringsbesluiten bestaan, zullen nu even kort toegelicht worden.

De decreetgever geeft aan dat de externe audit in de gemeente uitgevoerd moet worden door een externe auditcommissie. Deze commissie wordt per gemeente samengesteld en bestaat uit leden van het Vlaamse Gewest. De wijze waarop de auditcommissie samengesteld wordt en de manier waarop zij zal werken, moet nog verder bepaald worden (art. 269).

Daar de externe auditcommissie met leden van het Vlaams Gewest samengesteld wordt, zullen de loonkosten die deze leden teweegbrengen ook door het Vlaams Gewest gedragen moeten worden. Volgens artikel 268 van het Gemeentedecreet zullen de gemeenten echter zelf ook in de kosten moeten delen. De mate waarin dit moet gebeuren, zal door de Vlaamse Regering bepaald worden.

Verder stelt het Gemeentedecreet dat de externe auditcommissie jaarlijks een rapport moet opstellen van haar bevindingen binnen de gemeente. Zij levert haar rapport, waarin tevens aanbevelingen worden opgenomen, aan de gemeente af waarna de gemeenteraad beslist wat zij met deze aanbevelingen zal doen. De externe auditcommissie moet van deze beslissingen op de hoogte worden gebracht (art. 266). Om haar rapporten op te kunnen stellen, moet de externe

auditcommissie toegang krijgen tot alle informatie. De volledige medewerking van het personeel is daarbij ook een vereiste. Personeelsleden die de externe auditcommissie op de hoogte brengen van eventuele onregelmatigheden mogen hiervoor niet bestraft worden (art. 267).

5.2.2 De externe audit en interne controle

Eén van de taken van de externe auditcommissie is de werking van het gemeentelijke interne controlesysteem te evalueren. Het is de bedoeling dat zij hierover jaarlijks rapporteert aan de gemeente. De gemeenteraad beslist wederom wat zij met deze aanbevelingen zal doen.

Aangezien de externe audit losstaat van de gemeente en dus ook van het interne controlesysteem, is het enigszins vreemd dat deze vorm van audit werd gekozen voor de evaluatie ervan. Zij maakt er immers geen deel van uit. Toch kan de externe audit instaan voor de evaluatie van het interne controlesysteem. De externe auditcommissie zal dit doen door zich zowel op de financiële aspecten te concentreren als op de administratieve organisatie (De Samblanx et al., 2005). Wanneer zij dit doet, is het mogelijk om aan te geven in welke mate zij op het interne controlesysteem kan steunen voor haar verdere onderzoek binnen de gemeente. Onregelmatigheden komen zo ook aan de oppervlakte.

5.3 Verweving met en evolutie naar een interne audit?

Eerder werd al aangegeven dat de definitie van de externe audit in het Gemeentedecreet iets merkwaardigs inhoudt. Uit de definitie blijkt immers dat men in de gemeente zowel een financiële als een operationele audit en een nakomingsaudit moet uitvoeren. De financiële audit is typisch voor een externe audit, de operationele audit en de nakomingsaudit zijn dit echter niet. Deze liggen eerder binnen het domein van de interne audit. Een mogelijke verklaring hiervoor zou de oorspronkelijke bedoeling van de decreetgever kunnen zijn. Deze beoogde een verplichting tot interne audit op te nemen in het Gemeentedecreet. Uiteindelijk heeft hij ervoor gekozen zich te beperken tot een externe audit. Ter compensatie van het verdwijnen van de interne audit wordt nu in de definitie van de externe audit een nakomingsaudit en een operationele audit opgenomen. Door de combinatie van een interne en een externe audit, wordt de evaluatie van het interne controlesysteem nu ook completer daar zij zich niet louter op het financiële aspect alleen concentreert maar ook op de administratieve organisatie (De Samblanx et al., 2005).

Een andere mogelijkheid voor de keuze van een gedeeltelijke interne audit binnen de externe audit, is het gevaar van het 'overcontroleren'. De gemeenten staan in de eerste plaats onder toezicht van de gewesten. Daarnaast komt de verplichting tot de opzet van een intern controlesysteem wat, hoewel het eigenlijk een beheerssysteem is, vaak als een controle alleen wordt ervaren. Wanneer men daarbij ook nog eens een interne en een externe audit zou opnemen, zou dit enigszins verstikkend werken. Het gevaar ontstaat dat de gecontroleerde zich gaat gedragen naar de norm die de controlerende wenst. Het is dan ook niet aangewezen om zowel een interne als externe audit in te voeren. Voor gemeenten met een kleinere capaciteit zou het tevens moeilijk worden om de kosten van beide auditvormen te dragen. Door de keuze voor een externe audit met elementen van een interne audit worden deze problemen enigszins opgelost (Killesse et al., 2004).

De overlapping van de interne en externe audit in het Gemeentedecreet doet nog een vaststelling rijzen. Door het opnemen van een operationele audit en een nakomingsaudit in de externe audit wordt het naar de toekomst toe mogelijk eenvoudiger om een interne audit in te voeren binnen de gemeenten. Deze interne audit kan zich dan ook specifiek toeleggen op de evaluatie van het interne controlesysteem. Aangezien het interne controlesysteem in de gemeenten nog maar in de kinderschoenen staat, is het echter wenselijk dit nog een tijd uit te stellen.

Wel geldt nog dat indien het interne controlesysteem in de toekomst op punt staat, deze mogelijk evolueert naar een interne audit. Dit is te verklaren daar men dan voornamelijk bezig is met de evaluatie van het systeem en de bijsturing ervan. Dit past perfect in het werkveld van de interne audit waardoor het zeer waarschijnlijk is dat interne controle zal evolueren naar een interne audit.

6. Interne controle in de gemeenten: praktijkonderzoek

In de voorgaande hoofdstukken werd de theorie met betrekking tot interne controle bij de gemeenten uitgewerkt. In dit hoofdstuk volgt een praktijkonderzoek. Er zal een onderzoek uitgevoerd worden over hoe de interne controle bij de gemeenten Diepenbeek en Genk toegepast wordt en hoe zij dit ervaren. Eerst zal de situatie in Diepenbeek toegelicht worden, daarna komt de situatie in Genk aan bod. Het hoofdstuk zal afgesloten worden met een vergelijking van beide gemeenten. Kort zal nu eerst een synthese gegeven worden van de bevindingen uit het praktijkonderzoek. Deze komen later terug in het hoofdstuk en zullen dan ook nader toegelicht worden.

Elementen	Diepenbeek	Genk
Voorgeschiedenis interne controle	Nee	Ja
Uitwerking interne controle:		
- Actiepunten/maatregelen	Ja	Ja
- Projecten	Ja	Ja
- Stappenplan	Ja	Ja
Samenwerkingsverbanden interne controle	Ja	Nee
Betrokkenheid van de partijen:		
- Gemeentesecretaris	Actief	Actief
- Financieel beheerder	Actief	Actief
- Managementteam	Actief (communicatie)	Actief (implementatie)
- Gemeenteraad	Niet actief (volgzaam)	Niet actief (volgzaam)
- College van burgemeester en schepenen	Actief (sturend)	Actief (sturend)
- Burgemeester	Niet actief	Actief
Managementteam	Reeds aanwezig voor 2007	Reeds aanwezig voor 2007
Voordelen:		
- Doelstellingen Gemeentedecreet	Ja	Ja
- Flexibiliteit	Ja	Ja
- Transparantie	Ja	Ja

- Rechttrekken situaties	Ja	Ja
- Delegatiemogelijkheden	Ja	Ja
Moeilijkheden (huidig en/of toekomst):	Ja	Ja
- Terughoudendheid personeel	Ja	Ja
- Berg aan administratie	Ja	Ja
- Reductie flexibiliteit	Ja	Ja
- Complexiteit	Ja	Nee
- Beperkte kennis	Ja	Nee
- Problematische functiescheiding	Ja	Nee
- Beperkte capaciteit	Ja	Ja
- Gebrek aan tijd		

Tabel 1: Synthese van het praktijkonderzoek

6.1 Interne controle binnen de gemeente Diepenbeek

Diepenbeek is een Limburgse gemeente in de omgeving van Hasselt en heeft een bevolkingsaantal van ongeveer 18000 inwoners (NIS, 2008). Op de gemeentelijke diensten werken 160 mensen. Voor het praktijkonderzoek zal Diepenbeek beschouwd worden als een gemeente met een kleine capaciteit. Er werden interviews afgenomen met de burgemeester, de gemeentesecretaris, de financieel beheerder, een schepen, een gemeenteraadslid en een lid van het managementteam.

6.1.1 Verloop en aanpak van interne controle

In wat nu volgt, zal een uiteenzetting gegeven worden van hoe de opzet van interne controle in de gemeente Diepenbeek tot nog toe verlopen is.

6.1.1.1 Start van de aanpak

Toen de bepalingen rond interne controle in 2007 in voege kwamen, wist men in de gemeente Diepenbeek even niet wat ermee te doen, mede door de onduidelijkheid die heerst over het begrip.

Gaandeweg, na het lezen van de nodige literatuur en na een aantal studiedagen, werd echter duidelijk wat de bedoeling was en zag men, voornamelijk aan de top van de administratie, de meerwaarde ervan in.

Binnen de gemeente waren reeds een aantal elementen aanwezig die in het kader van interne controle passen. Zo waren er voor de diensten Ruimtelijke Ordening en Overheidsopdrachten reeds een aantal processen die beschreven stonden, was er een deontologische code voor het gebruik van wagens en bestonden er huishoudelijke reglementen voor de gemeenteraad en het college. Ook bestond er reeds een afsprakennota tussen het college en het managementteam en waren er nota's over hoe brieven moesten opgesteld worden. Dit om de eenvormigheid te bewaren. De belangrijkste maatregel waarover de gemeente reeds een aantal jaren beschikte, was echter de CIPAL-toepassing Ariadne. Dit dossier-opvolgingssysteem maakt het mogelijk om dossiers op te kunnen volgen door de procedures heen. Elke inkomende brief wordt ingescand waarna ze via de elektronische en papieren weg bij de betreffende dienst of persoon terechtkomt. Via traceringsmechanismen wordt het betreffende document dan gevolgd naarmate het de betrokken procedure doorloopt. Zo kan men dus op elk moment opvragen waar het dossier zich bevindt en welke stappen het al doorlopen heeft. Deze reeks elementen geven aan dat de controle-omgeving, zoals deze weergegeven wordt in het COSO-raamwerk, reeds aanwezig was. Er was immers al aandacht voor interne controle maar de maatregelen werden simpelweg niet onder deze term geplaatst. Toch waren de elementen rond interne controle in de gemeente nog beperkt.

Zoals eerder gezegd, wist men binnen de gemeente even niet hoe de opzet van een intern controlesysteem aan te pakken. Vandaar dat gebruik gemaakt werd van de uitstelregeling tot oktober 2007. In deze tussenperiode werd door gemeentesecretaris Jouck en financieel beheerder Aerts de nodige literatuur doorgenomen en zelfs een aantal trainingsdagen gevolgd. De kennis die zij verworven over interne controle werd dan overgebracht op het managementteam. Aldus werd een eerste stappenplan opgesteld. Hierin beoogde de gemeente een inventarisatie van alle bestaande aspecten zoals nota's en reglementen. Ook zou men alle mogelijke procedures inventariseren en kreeg iedereen de opdracht na te denken over mogelijke risico's. Zo meenden zij een prioriteitenlijst op te kunnen stellen. Toch kwamen zij met dit stappenplan vast te zitten.

Als gevolg van dit probleem werd een samenwerking opgestart met een aantal kleinere tot middelgrote gemeenten, begeleid door het externe bureau BDO. De betrokken gemeenten waren: Bocholt, Borgloon, Gingelom, Hamont-Achel, Hechtel-Eksel, Heers, Lummen en Meeuwen-Gruitrode. De bedoeling van deze samenwerking was om gedachten en ideeën uit te wisselen met

elkaar over de opzet van een intern controlesysteem en dit onder professionele begeleiding van BDO. Daar diverse processen bij de gemeenten vaak grotendeels hetzelfde zijn, kan men bepaalde procesbeschrijvingen die door een gemeente opgesteld zijn, overnemen in de mate waarin deze van toepassing zijn binnen de eigen gemeente. Volgens financieel beheerder Aerts is het immers zinloos dat iedereen het warme water opnieuw zou uitvinden. Ook probeerde men binnen de werkgroep gezamenlijk op zoek te gaan naar risicofactoren die een proces kan inhouden en hiervoor oplossingen te zoeken.

Via dit samenwerkingsproject heeft Diepenbeek een beroep gedaan op BDO voor een individuele begeleiding. Deze heeft haar vruchten afgeworpen. BDO werkte gedurende een aantal voormiddagen samen met het managementteam en ontdekte zo dat het originele stappenplan te veel in detail werd uitgewerkt. Ook stelde zij vast dat er teveel mensen betrokken werden waardoor de lijst van verschillende risico's te hoog zou oplopen en onoverzichtelijk zou worden. BDO gaf daarom de tip om te werken met een meer beperkte groep zoals het managementteam. Ook werd de hand gelegd aan een nieuw stappenplan.

Op drie september 2007 ging gemeentesecretaris Jouck een eerste maal verslag uitbrengen aan de gemeenteraad. Aan de gemeenteraad werd toegelicht wat interne controle precies inhoudt en wat men binnen de gemeente tot dan toe bereikt had. Het gemeenteraadsbesluit, waarin op dat moment nog het eerste stappenplan terug te vinden was, is opgenomen in bijlage 1. Het nieuwe stappenplan was toen immers nog niet klaar. Aldus ging men verder aan de slag.

6.1.1.2 De huidige toestand

Inmiddels heeft men in Diepenbeek een weg gevonden om interne controle aan te pakken. Zij trachten het interne controlesysteem uit te werken vanuit een kwaliteitsperspectief, gebaseerd op het CAF-model. Gemeentesecretaris Jouck en Schepen Keunen volgden hiervoor een zesdaagse training. Een weergave van het CAF-model, een kwaliteitsmodel dat gericht is op de publieke sector, wordt weergegeven in bijlage 3. De reden voor deze kwaliteitsbenadering is dat men er in de gemeente vanuit gaat dat alles staat of valt met kwaliteit, en zodus ook de interne controle. Hierbij hanteren zij een langetermijnvisie wat inhoudt dat er nu investeringen moeten gebeuren die pas op termijn zullen renderen. Op 17 november 2008 werd ook een tweede maal gerapporteerd aan de gemeenteraad. Dit gemeenteraadsbesluit, met inbegrip van het nieuwe stappenplan dat inmiddels klaar was, is terug te vinden in bijlage 2.

Tot nog toe werden ter verwezenlijking van interne controle de volgende acties ondernomen:

- Uitvoeren van een risico-analyse
- Actiepunten
- Projecten

In de eerste plaats heeft de gemeente in 2008 een risico-analyse uitgevoerd over haar diensten. Er werden 10 thema's geïdentificeerd, gaande van beleidsplanning tot ICT. Voor elk hiervan wordt een omschrijving gegeven en een aantal processen aangeduid. Aan de hand hiervan werd dan een risico-roos opgesteld waardoor men een idee kreeg van de risico's waarover men zich het eerst moest bekommeren. Deze risico-roos is terug te vinden in bijlage 4. Voor elke dienst heeft men enerzijds bepaald aan welke norm de interne controlemaatregelen moeten voldoen en anderzijds de feitelijke score hierop. Vanuit de risico-analyse werd een actieplan opgesteld waarin actiepunten werden georganiseerd voor de prioritaire zaken en waarbij ook een streefdatum per actiepunt werd vooropgesteld. Dit actieplan heeft voorlopig betrekking op de werkmiddelen en materialen, de financiële cyclus van ontvangsten en op de medewerkers. Een aantal actiepunten zijn inmiddels gerealiseerd. Zo kwam men erachter dat er in de gemeente eigenlijk geen voorraadbeheer was en dat materialen onvoldoende beschermd waren. Hiervoor werd inmiddels een magazijnier aangesteld die belast is met het voorraadbeheer en de inventarisatie van materialen. Daarbij werd een softwarepakket aangekocht ter ondersteuning van dit voorraadbeheer.

Daarnaast werden op 1 februari 2009 twee nieuwe projecten opgestart in eigen beheer. Het eerste project, dat betrekking heeft op de binnendiensten, is het EMMA-project. Dit betekent: Eén Minuut Minder Administratie. Het project beoogt risico's te identificeren en hiertoe actiepunten uit te bouwen. Zo streeft zij een vlotte en efficiënte werking na van de binnendiensten. Het tweede project wordt uitgevoerd over de buitendiensten en wordt het OBI-project genoemd. Dit betekent Onderhoudsbeperkende Initiatieven. Dit project beoogt problemen te identificeren en zo de juiste investeringen te doen met het oog op de toekomst. Bij beide projecten worden bevragingen gedaan bij het personeel, mede om hen zo nauwer te betrekken bij de opzet van interne controle. Aldus probeert men de kosten te drukken en poogt men met dezelfde middelen meer te doen. Zo streeft men naar efficiëntie. Om het personeel extra te motiveren, werd aan deze projecten een wedstrijd gekoppeld.

Ook ICT speelt binnen de gemeente reeds een vrij belangrijke rol ter ondersteuning van de interne controle. Het dossieropvolgingsstelsel Ariadne wordt in de gemeente enigszins beschouwd als de basis voor interne controle. Ze wordt immers als een verregaande controlemaatregel aanzien. De werking van Ariadne werd eerder al aangegeven. Inmiddels werd op 1 januari 2009 een nieuwe versie van dit stelsel ingevoerd dat nog verder gaat. Daarnaast maakt de gemeente ook gebruik van softwarepakketten voor de beleidsplanning (Olympus), het kassabeheer (Cassandra) en de lonen (Daphne). Al deze pakketten zijn met elkaar verbonden. Dit heeft tot gevolg dat bepaalde zaken automatisch gebeuren van pakket tot pakket en er meer duidelijkheid geschept wordt. Deze afstemming van de softwarepakketten is op zichzelf al een interne controlemaatregel.

6.1.2 Welke rollen nemen de verschillende partijen op zich?

In dit onderdeel zal een bespreking gegeven worden van hoe de verschillende personen en organen tegenover interne controle staan en in welke mate dat zij hierin een rol spelen.

6.1.2.1 Gemeentesecretaris

Gemeentesecretaris Omer Jouck draagt de eindverantwoordelijkheid over het interne controlesysteem en staat samen met het managementteam in voor het ontwerp ervan. Hij verdiepte zich in het thema rond interne controle door een aantal trainingdagen te volgen, waaronder ook de training rond het CAF-model. Verder is hij verantwoordelijk voor de rapportering over interne controle aan de gemeenteraad. Dit deed hij een eerste maal in september 2007 en een tweede maal in november 2008. Hij vindt het belangrijk dat er een langetermijnvisie gehanteerd wordt in het hele proces.

6.1.2.2 Financieel beheerder

Als financieel beheerder (voorlopig nog ontvanger) van de gemeente Diepenbeek is Monique Aerts reeds verantwoordelijk voor een aantal controlemaatregelen die ingebouwd zijn in de wetgeving. Zo is zij verantwoordelijk voor het debiteurenbeheer en gaat zij de wettigheid en regelmatigheid van de financiële verbintenissen na via de visumverplichting. Voor het visum werd bepaald er geen te geven onder 2500 euro, met uitzondering van de dossiers die voor het college en de gemeenteraad komen en die dus wel steeds voorzien moeten zijn van een visum. Verder is Mevr.

Aerts lid van het managementteam en heeft zij een aantal trainingsdagen gevolgd met betrekking tot interne controle. Zelf heeft zij reeds een aantal voorstellen voor interne controle gedaan.

6.1.2.3 Het managementteam

Het managementteam telt acht leden. Deze omvatten naast de secretaris en de financieel beheerder nog zes diensthoofden. Over interne controle werden zij in de eerste plaats door de gemeentesecretaris geïnformeerd. Daarna kwam nog de bijkomende begeleiding door BDO. Eén van de belangrijkste taken van het managementteam in Diepenbeek is de vertaling van het interne controlesysteem naar de personeelsleden toe. Dit heeft dan vooral betrekking op de diensthoofden. Het is hun taak de inzichten van de personeelsleden zover te krijgen om mee te denken over het interne controlesysteem en hen van de meerwaarde ervan te overtuigen. Dit is immers niet altijd duidelijk. Op deze manier kunnen ook voorstellen vanuit de diensten naar voren gebracht worden. Indien deze betrekking hebben op de eigen dienst, blijven ze intern. Indien de voorstellen ook op de andere diensten terugvallen, komen zij op het managementteam. Het managementteam moet dus meewerken aan de ontwikkeling van het interne controlesysteem maar belangrijker nog is dat zij helpt de implementatie ervan in de diensten te verdedigen.

Toch acht schepen Keunen het enigszins nodig een aantal leden van het team een bijkomende managementtraining te laten volgen. Op deze manier kunnen hun managementvaardigheden bijgeschaafd worden waardoor zij beter kunnen meewerken aan de opzet van interne controle.

6.1.2.4 De gemeenteraad

De gemeenteraad staat volgens de wetgeving in voor het kennisnemen en goedkeuren van het interne controlesysteem. Dit deden zij een eerste maal op maandag 3 september 2007 en een tweede maal op maandag 17 november 2008. De werkwijze en het nieuwe stappenplan die hen door gemeentesecretaris Jouck voorgesteld werd, hebben zij toen ook goedgekeurd. Toch is de aandacht voor interne controle in de gemeenteraad nog niet erg hoog, mede daar zij iets verder van de gemeentelijke organisatie staan. Gemeentesecretaris Jouck verwacht hier binnenkort verandering in daar bij de volgende rapportering zal blijken dat er toch al heel wat gerealiseerd is.

6.1.2.5 Het college van burgemeester en schepenen

In Diepenbeek heeft het college van burgemeester en schepenen voldoende aandacht voor interne controle en werkt zij actief mee aan het systeem. De gemeentesecretaris onderkent dit ook. Zo nam schepen Frank Keunen zelf een aantal initiatieven die de opzet van een intern controlesysteem ten goede komen, waaronder de kwaliteitsgerichte aanpak. Daarnaast heeft hij ook het EMMA-project voorgesteld wat duidelijk weergeeft dat hij zijn kennis uit het bedrijfsleven toepast op de gemeente. Dit is een teken dat de schepenen een meerwaarde kunnen betekenen voor de opzet van interne controle door hun eigen kennis aan te wenden.

Daarnaast stelt schepen Keunen dat het college van burgemeester en schepenen, in afwachting tot de externe audit, voorlopig zou kunnen optreden als een controlerend orgaan en zo dus kan na gaan of het interne controlesysteem ook werkt. Zij kunnen namelijk allerhande documenten opvragen wat hen een zeker beeld geeft over de werking van de gemeentelijke diensten en zodus het interne controlesysteem. Tot op heden is dit echter nog niet gebeurd. De burgers vormen volgens hem ook een belangrijke meerwaarde daar zij feedback kunnen geven over de werking van de gemeentelijke diensten. Op die manier kunnen eventuele knelpunten ontdekt worden. Feedback van de burgers komt voort uit het klachtensysteem en de spreekuren met de schepenen.

6.1.2.6 De burgemeester

Burgemeester Etienne Steegmans heeft over interne controle de duidelijke mening dat men steeds moet beseffen dat er met publieksgeld gewerkt wordt. Voor de uitwerking van het systeem vertrouwt hij op het personeel, mede daar hij zelf niet thuis is in de thematiek van interne controle.

6.1.3 Welke voordelen en moeilijkheden ervaart men in de gemeente?

Hoewel de gemeente Diepenbeek nog niet lang met interne controle bezig is en het dus nog wat vroeg is om hierover een definitief oordeel te vellen, worden in deze sectie de voordelen, moeilijkheden en beperkingen van interne controle op de gemeente besproken. Deze hebben zowel betrekking op hetgeen zij tot nog toe zelf ervaren hebben als wat zij verwachten in de toekomst.

6.1.3.1 Voordelen

In de eerste plaats ziet men in de gemeente Diepenbeek de voordelen van interne controle zoals deze blijken uit de definitie van het Gemeentedecreet. Deze waren: het behalen van de doelstellingen, het naleven van de wetgeving en procedures, het beschikken over betrouwbare informatie, de bescherming van activa, het voorkomen van fraude en een efficiënt en economisch gebruik van de middelen (Gemeentedecreet, 2005). Zo is men zich in de gemeente bewust geworden van het belang van een doelmatig voorraadbeheer. Dit was er voordien niet. Vandaar dat men een magazijnier heeft aangesteld die hiervoor zal instaan. Aldus worden de materialen en voorraden beter beschermd. Interne controle helpt dus niet alleen de financiële aspecten te beheersen maar ook de organisatie in haar geheel. Zo kan de gemeente optimaler functioneren en worden de publieksgelden waarmee gewerkt wordt, zorgvuldiger besteed. Vooral de top in de gemeente is blij met de verplichting daar zij vinden dat een gemeente op een efficiënte wijze moet kunnen functioneren. Verder hoopt schepers Keunen zelfs dat interne controle ook een positieve invloed zal hebben op het gedrag van de politici.

De gemeentesecretaris verwacht een hogere transparantie door interne controle, mede daar nu meer geregistreerd wordt. Ook denkt hij dat de flexibiliteit van de gemeente erop vooruit zal gaan. Hij stelt namelijk dat door het beheersen van de organisatie en de processen het eenvoudiger zal worden om veranderingen door te voeren in de gemeente wanneer dit nodig zou zijn. Toch is hiervoor volgens de financieel beheerder nog een lange weg te gaan daar een gemeente niet uit een flexibele omgeving komt. Zij is en blijft immers onderhevig aan tal van wetten.

Interne controle helpt om risico's in kaart te brengen. Op termijn hoopt men in de gemeente risico's tot een minimum te kunnen beperken waardoor de dienstverlening naar de burgers toe vlotter kan verlopen. Verder maakt interne controle het, door het in kaart brengen van de processen, mogelijk om situaties die scheefgegroeid zijn door de tijd, recht te trekken. Interne controle dwingt mensen eveneens over de processen en activiteiten na te denken. Hierdoor komen problemen sneller aan de oppervlakte waardoor men tot eventuele aanpassingen kan overgaan.

6.1.3.2 Moeilijkheden en beperkingen

Een eerste moeilijkheid zoals die aan de top van de administratie wordt ervaren, is de houding van het personeel. De gemeentesecretaris geeft immers aan dat zij vrij terughoudend staan tegenover

het interne controlesysteem, mede daar zij de meerwaarde ervan niet kennen. Daarom waren ze, vooral in het begin, niet onmiddellijk bereid om mee te werken. Ook verwachtten zij dat door de komst van interne controle hun hele doen en laten gecontroleerd zou worden. Dit vloeit voort uit de verkeerde vertaling uit het Engels. Vandaar dat het managementteam nu ingezet wordt voor het motiveren en overtuigen van het personeel. De gemeenten uit de werkgroep hadden met gelijkaardige problemen te kampen.

Een ander probleem waarmee de gemeente te maken heeft gehad, is dat ze onvoldoende op de hoogte waren van interne controle. Ze kregen hiervoor een theoretisch kader aangeboden maar het in de praktijk omzetten, was een ander verhaal. Zeker in het begin heeft dit de nodige problemen veroorzaakt. Door de samenwerking met andere gemeenten kwam hier geleidelijk aan verbetering in.

Als gemeente met een kleinere capaciteit doen er zich een aantal bijkomende problemen voor. Zo heeft de gemeente Diepenbeek enigszins moeite met het bereiken van de functiescheiding, één van de belangrijkste principes van interne controle. Deze wordt slechts in beperkte mate georganiseerd. De gemeente is immers niet zo groot en heeft niet genoeg middelen om hiervoor het nodige personeel aan te trekken. Ook wordt tijdnoed door de gemeentesecretaris en financieel beheerder als een probleem bestempeld. Om het interne controlesysteem ten volle tot zijn recht te laten komen, moet men immers voldoende tijd hebben om ermee bezig te zijn. Zij stellen zodus er wel mee bezig te zijn maar dat er nog meer tijd aan besteed zou moeten worden. Dit is echter niet mogelijk daar het eigen werk dan verwaarloosd zou worden. Een oplossing zou kunnen zijn hiervoor bijkomend personeel aan te trekken maar om dit te kunnen doen, zijn er niet genoeg middelen. Verder geldt nog een gebrek aan relevante kennis als gevolg van deze lage capaciteit. Men kan immers niet veel personeel aannemen van het niveau A. Het interne controlesysteem steunt in de gemeente daarom in belangrijke mate op de secretaris. Bovenstaande problemen werden ook door de gemeenten uit de werkgroep ervaren.

Als het interne controlesysteem in de toekomst verder uitgewerkt zal worden, ziet de gemeentesecretaris het gevaar dat men op den duur geen overzicht meer houdt over het systeem en dat aldus de complexiteit zal stijgen. Vandaar dat hij probeert de aandacht er voldoende op te vestigen. Samen met deze complexiteit verwachten hij en vele anderen nog dat interne controle een berg aan administratie teweeg zal brengen. Door Ariadne te gebruiken, hopen zij dit voor een groot deel te kunnen opvangen.

In verband met het wegblijven van de externe audit als controle over het interne controlesysteem baart men zich in de gemeente enigszins zorgen. Zij hebben immers het vermoeden dat de gesprekken hieromtrent op hoger niveau stilgevallen zijn. De vrees bestaat dan ook dat er niet tijdig feedback zal komen over het geleverde werk. Ook vermoeden zij dat de externe audit uitgevoerd zal moeten worden door externe bureaus en dat deze hoge kosten ten laste zullen zijn van de gemeenten.

6.1.4 Controle over het interne controlesysteem

Hoewel de externe audit dus nog steeds niet in voege is, wenst men in de gemeente toch reeds een vorm van controle uit te voeren over het interne controlesysteem voor 2013. Deze taak zou dan op het managementteam terugvallen. Toch wordt ook het college wel eens naar voren geschoven als toezichthoudend orgaan.

6.1.5 Overeenkomsten met het COSO-raamwerk

Eerder werd al aangegeven dat de controle-omgeving in de gemeente Diepenbeek reeds aanwezig was daar er reeds een aantal maatregelen bestonden in de gemeente. Er was dus al aandacht voor controlemaatregelen, vooral dan aan de top van de gemeentelijke organisatie.

Uit de activiteiten die men binnen de gemeente georganiseerd heeft, blijkt dat ook aan de tweede component uit het COSO-raamwerk reeds voldaan is, namelijk de risico-inschatting. Dit blijkt uit het EMMA-project en het OBI-project die in februari opgestart zijn en de risico-analyse die reeds uitgevoerd werd over de gemeentelijke diensten. De risico's werden in kaart gebracht en zo werd een prioriteitenlijst uitgebouwd. Het actieplan dat van hieruit werd opgesteld, wijst erop dat men bezig is met de derde component, de controleactiviteiten. Ook is men nu bezig met processen uit te schrijven en de mondelinge afspraken op papier te zetten.

De component rond informatie en communicatie wordt tot nog toe alleen bereikt door het communiceren over het systeem en de maatregelen naar het personeel toe. Voor de component rond bijsturing is het voorlopig nog te vroeg.

6.2 Interne controle binnen de stad Genk

De stad Genk telde op 1 januari 2008 64.294 inwoners en is één van de dertien centrumsteden in Vlaanderen. Dit houdt in dat zij een hoge graad van verstedelijking en economische activiteiten heeft en dat zij een bepaalde aantrekkingskracht heeft ten aanzien van haar omgeving. Aantrekkingskracht in deze zin betekent dat omgevingsbewoners naar Genk komen omwille van bijvoorbeeld cultuur, toerisme en ontspanning. Het feit dat zij een centrumstad is, maakt dat zij ook een grote capaciteit heeft. Op de stadsdiensten waren anno 2008 ongeveer 1200 mensen werkzaam. Voor het praktijkonderzoek werden interviews afgenomen met de burgemeester, de gemeentesecretaris, de adjunct-gemeentesecretaris, de financieel beheerder, een medewerkster van de dienst Beleidsplanning, een schepen en een gemeenteraadslid.

6.2.1 Verloop en aanpak van interne controle

In wat nu volgt, zal een bespreking gegeven worden van hoe de opzet van het intern controlesysteem in de stad Genk tot nog toe verlopen is.

6.2.1.1 Start van de aanpak

Binnen de stad Genk besliste men reeds begin 2007 om de opzet van een intern controlesysteem zo breed mogelijk te benaderen als organisatie. Dit houdt in dat zij de eerste jaren geleidelijk aan in de breedte gaan werken en interne controle dus niet uitbouwen vanuit een drastische en negatieve benadering, noch zouden zij hiervoor een aparte dienst opstarten. Op deze manier krijgt het interne controlesysteem een sterke basis en wordt er rekening gehouden met verschillende invalshoeken. De stad baseert zich hiervoor op het COSO-raamwerk daar dit model het beste aansluit bij de eigen werkwijze. Ook besloot men geen beroep te doen op een extern bureau voor de uitbouw van het interne controlesysteem maar daarentegen te vertrouwen op de eigen expertise.

De stad heeft voor de uitwerking van interne controle gebruik gemaakt van de uitstelregeling van 1 oktober 2007. Aldus hadden zij voldoende tijd om in het managementteam een stappenplan uit te werken. Dit resulteerde in de vorm van een tienstappenplan. De achtereenvolgende stappen zijn: het oprichten van een werkgroep 'interne controle'; de inventarisering van de reeds bestaande

interne controlemaatregelen; het vooropstellen van controlemaatregelen volgens de zes decretale doelstellingen uit het Gemeentedecreet; de aanpak en aanzet van interne controle voorstellen aan de gemeenteraad; een prioriteit en tijdsplanning opstellen van de diverse acties; bepalen voor welke processen prioritair een procesbeschrijving zal opgesteld worden; het vastleggen van verantwoordelijkheden in controlefuncties en functiescheidingen; het uitwerken van rapporteringslijnen; het informeren en consulteren van medewerkers in functie van de implementatie, actualisatie en dynamisch houden van interne controle en tot slot het actualiseren en dynamisch houden van interne controle (sturing). Een voorstelling van dit stappenplan is ook terug te vinden in bijlage 5. De eerste vier stappen van dit plan werden in de loop van 2007 reeds uitgevoerd. Zo ging men van start met het inventariseren van de reeds bestaande interne controlemaatregelen in de stad. Hieruit bleek dat de controle-omgeving reeds zeer goed was daar men reeds beschikte over een hele reeks controlemaatregelen voor de verplichting tot interne controle ingevoerd werd. Zo waren er reeds online kascontroles, procedures voor leveringen en diensten met inbegrip van functiescheiding, flow charts voor diverse procedures, een beveiligingssysteem en toegangscontrole en nog veel meer. Er was dus duidelijk al veel aandacht voor interne controle binnen de organisatiecultuur, enkel niet onder de betreffende benaming. Zelf werden in 2007 nog afsprakennota's en een deontologische code opgesteld. Over al deze maatregelen werd, evenals over de betreffende wetgeving en het stappenplan, op 20 september 2007 gerapporteerd aan de gemeenteraad.

Ook werd begin 2007 een werkgroep opgericht voor interne controle. Deze bestond uit een tiental leden, afkomstig uit de verschillende diensten van de stad en had tot doel een eerste maal, in beperkte groep, na te denken over hoe de aanpak van interne controle georganiseerd kon worden. Daarbij werd een voorontwerp van het tienstappenplan ontwikkeld waarin zij hun eigen oprichting als een stap hadden opgenomen. De verdere uitwerking van dit plan werd later door het managementteam behandeld. De beslissing om interne controle op eigen kracht te organiseren, zonder hulp van een extern bureau, werd ook in deze werkgroep genomen. De werkgroep verschilde van het managementteam daar zij uit personen bestond die nog dichter betrokken waren bij de diensten waardoor het overleg beter kon verlopen. De werkgroep is, in aanloop van de gemeenteraad op 20 september 2007, een zestal keer samengekomen. Na de gemeenteraad is de werkgroep echter stopgezet en aldus werden haar taken door het managementteam overgenomen.

In 2008 ging men verder met de uitwerking van het stappenplan. Gepland werd om nu de stappen vijf tot en met acht uit te voeren. In deze stappen werd aandacht besteed aan het vastleggen van verantwoordelijkheden bij controlefuncties en functiescheidingen en het in kaart brengen van prioritaire, administratieve processen. Ook werd er een tijdsplanning opgesteld waarbinnen de

diverse acties moesten bereikt worden. Door het uitwerken van rapporteringslijnen probeerde men een poging te doen om de informatiestroom binnen de stad te bevorderen.

Verder ontstond in 2008 het idee om interne controle uit te werken vanuit de beleidsplanning. Daar de stad zich in grote mate baseerde op het COSO-raamwerk, was een duidelijke formulering van de doelstellingen een bijkomende en belangrijke voorwaarde voor de uitwerking van interne controle. Via de beleidsplanning werd dit mogelijk. Er werden reeds strategische doelstellingen geformuleerd die vervolgens aangevuld zouden worden met meer concrete, tactische doelstellingen in het strategisch meerjarenplan 2008-2013 en de te ondernemen operationele doelstellingen in jaarbudgetten. Op deze manier werd het ook mogelijk om, samen met de beleidsdoelstellingen, interne controle te plaatsen in een meerjarig kader. Hiertoe werden daarom impulsen gegeven naar de verschillende diensten.

Ook werden door de leden van het managementteam, naast het stappenplan, nog acht afzonderlijke interne controlemaatregelen opgenomen in het interne controleprogramma voor 2008 (onder meer ter uitvoering van het stappenplan die te volgen methodiek weergeeft). Deze maatregelen zijn eveneens terug te vinden in bijlage 5. Het waren deze elementen die volgens het managementteam prioritair waren. Eén van de maatregelen is de voortgangsanalyse. Hier worden per kwartaal codes gekoppeld aan diverse actiepunten, gaande van 0 (nog niet opgestart) tot 3 (volledig uitgevoerd). Op deze manier kan men nagaan in welke mate bepaalde acties en doelstellingen behaald zijn en kan men zo mogelijke knelpunten en risico's identificeren. Ook energiebeheer genoot enige belangrijkheid daar de stad over tal van faciliteiten beschikt zoals zwembaden, kantoren en een sporthal. Men zag door de stijgende energieprijzen de energiekosten uit de pan swingen en beseftte dat hieraan iets gedaan moest worden. Aldus werd er een energiecel opgericht die het verbruik in alle gebouwen naging en die een aantal acties ondernam. Zo werd de sturing van de luchtcirculatie aangepast, werden cartoons in de gangen en toiletten gehangen die aansporen om de lichten uit te doen en de pc's af te zetten indien men een bepaalde tijd weg is. Voor dit laatste werd zelfs een wedstrijd georganiseerd waarmee het personeel iets kon winnen. Op deze manier worden interne controlemaatregelen positief ervaren door het personeel. Energieverbruik in het wagenpark werd aangepakt door het invoeren van een tanksleutel. Aanvullend aan de acht interne controlemaatregelen werden nog diverse maatregelen en actiepunten geformuleerd die gerangschikt werden volgens de zes decretale doelstellingen van interne controle in het Gemeentedecreet. Voorbeelden hiervan zijn een nieuw klachtenbeheerssysteem, een gecentraliseerde aankoopdienst en de aankoop van een softwarepakket voor overheidsopdrachten.

Eveneens startte in 2008 de voorbereidingen voor het zogenaamde project 'reorganisatie dienstverlening'. Dit project heeft tot doel een betere dienstverlening naar de burgers toe en een hoge efficiëntie te bereiken van de processen. Hiertoe voerde de stad een risico-analyse uit waarbij de verschillende pijnpunten aan het licht kwamen die de dienstverlening bemoeilijkten. Zo bleek men te beschikken over een te verkokerde en op aanbodgerichte organisatie, bestond er te weinig afstemming tussen de informatie- en communicatiekanalen en was er te weinig aandacht voor een professioneel klantenonthaal. De bedoeling van dit project is om onder andere de loketten van de verschillende diensten meer centraal te gaan organiseren en ze ook meer op elkaar af te stemmen. Op deze manier kunnen de pijnpunten aangepakt worden. Voor dit project gaat men wel beroep doen op een extern bureau. De aanbesteding hieromtrent ging van start in 2008. De bedoeling is dat het extern bureau helpt de diensten op een zodanige wijze te organiseren dat het interne controlesysteem erin ingebed kan worden. Ook zullen door de stad zelf verschillende procedures uitgetekend worden. De externe partner moet dan helpen om deze af te stemmen binnen de diensten en ze te optimaliseren.

6.2.1.2 De huidige toestand

Inmiddels is de stad Genk reeds goed gevorderd met de opzet van haar interne controlesysteem, mede daar zij hier zeer actief mee bezig is. Zo werden de eerste acht stappen van het tienstappenplan reeds behandeld en werden diverse maatregelen en actiepunten ondernomen. Men zit voorlopig dus nog steeds op tijdsschema. Bepaalde maatregelen die in 2008 werden opgestart, lopen in 2009 gewoon verder. Zo zal men in 2009 verder gaan met de uitwerking van interne controle vanuit de beleidsplanning. Men wordt nu als het ware verplicht om op dergelijke wijze te werken, daar waar het in 2008 slechts om impulsen ging.

Uiteraard werd voor 2009, net zoals voor 2008, een afzonderlijk programma uitgewerkt door het managementteam waarin te nemen actiepunten vermeld staan. Dit programma omvat veertien actiepunten en is opgenomen in bijlage 7. Zo zullen in 2009 de laatste twee stappen uit het stappenplan behandeld worden. Deze houden een eerste evaluatie van het systeem in en een duidelijke communicatie naar het personeel toe. Ook de verdere uitwerking van het project 'reorganisatie dienstverlening' en de koppeling ervan aan het interne controlesysteem vormt één van de onderwerpen. Hiervoor werd inmiddels het extern bureau Möbius aangeduid.

Qua rapportering aan de gemeenteraad werd op 19 februari 2009 een eerste 'Jaarverslag Interne Controle' voorgelegd. Hierin wordt de wetgeving rond interne controle weergegeven, een toelichting over het COSO-raamwerk en de toepassing ervan op de gemeente Genk, een overzicht van het stappenplan en al de maatregelen die genomen werden in 2008 en tot slot de planning voor 2009.

Duidelijk moet zijn dat de stad Genk van in het begin een sterke basis opgebouwd heeft voor interne controle via de beleidsplanning en het opstellen van een stappenplan. Zij kozen daarbij voor een eerder gevoelsmatige aanpak, gebaseerd op de eigen expertise. Vooral in de aanpak van de risico-analyse en het aanduiden van de meest prioritaire zaken blijkt dit. Het managementteam voerde deze uit aan de hand van indicatoren enerzijds en de redenering als een 'goede huisvader' anderzijds. Voorbeelden van indicatoren zijn ziekteverzuim en energieverbruik. Toen de stad koos voor deze intuïtieve benadering, besepte zij goed dat een dergelijke benadering ook de verkeerde kant zou kunnen uitlopen maar tot nog toe bleek het effectief. Wel zijn er inmiddels plannen om in 2009 toch een formele risico-analyse uit te voeren. De stad denkt dat dit een interessante tool zou kunnen zijn om interne controle op een meer gestructureerde wijze aan te pakken en dus niet langer enkel op het buikgevoel af te gaan zoals dit tot nog toe gebeurde. De bedoeling is om hiervoor meer concrete plannen uit te werken tegen 30 april 2009. Dan vindt immers een middenkadervergadering plaats. Ook voor de laatste twee stappen van het stappenplan probeert men tegen dan knopen door te hakken.

Bij de uitwerking van interne controle maakt de stad verder gebruik van grote dossiers en projecten enerzijds en kleine maatregelen en actiepunten anderzijds daar zij beseffen dat ook kleine maatregelen effectief kunnen zijn. Een voorbeeld van een groot project is het project 'reorganisatie dienstverlening', voorbeelden van kleinere maatregelen zijn het uitschakelen van de lichten en de pc's bij afwezigheid, badgebeveiliging in de gebouwen en het gebruiken van paswoorden bij IT-toepassingen. Ook probeert men bij de uitwerking van interne controle in beperkte groep te werken. Dit is immers veel effectiever dan te werken in een grote groep.

In de praktijk bleek dat sommige gemeenten voor interne controle overgaan tot samenwerkingsverbanden met andere gemeenten. Ook de stad Genk kreeg zo een voorstel maar is daar niet op ingegaan. Zij wou uitgaan van de eigen expertise en interne controle zodanig uitbouwen dat deze past in de eigen organisatie. Zaken overnemen van andere gemeenten via een samenwerking vonden zij geen goed idee.

Ook steunt de de uitbouw van interne controle op een aantal IT-toepassingen. Zo maakt de stad gebruik van een aantal CIPAL-informaticapakketten zoals een pakket voor de beleidsplanning (Olympus), een boekhoudpakket (Daphne) en een kassabeheersysteem (Cassandra). Deze pakketten zijn onderling aan elkaar gekoppeld waardoor op zichzelf een controlemaatregel ontstaat. Ook wordt zo een automatische rapportering mogelijk. Onlangs heeft de stad het programma 3P aangekocht. Dit is een informaticapakket dat in de openbare sector gebruikt wordt om met overheidsopdrachten te werken. Daar de wetgeving hieromtrent zeer complex is, kan het pakket de stad helpen ermee om te gaan en opdrachten te verwerken. Verder gaat men in 2009 meer aandacht besteden aan de zogenaamde facility-managementsoftware en werd in het verleden al gebruik gemaakt van een informaticapakket ter ondersteuning van de inkomende briefwisseling. Wel blijft men zich er in de stad van bewust dat men niet blindelings op de informatica mag vertrouwen.

6.2.2 Welke rollen nemen de verschillende partijen op zich?

In dit onderdeel zal een bespreking gegeven worden van hoe de verschillende organen en personen in de stad Genk staan tegenover interne controle en welke rol zij hierbij invullen.

6.2.2.1 De gemeentesecretaris en adjunct-secretaris

Als gemeentesecretaris is de heer Rudi Haeck hoofdverantwoordelijke over het systeem van interne controle. Hij staat in voor de ontwikkeling van het systeem en de rapportering erover aan de gemeenteraad. Hoewel hij ervan overtuigd is dat de meeste gemeenten reeds een bepaalde vorm van interne controle hadden, is hij toch blij met de verplichting daar er nu meer aandacht aan zal worden besteed en dat er op bepaalde tijdstippen ook een evaluatie zal plaatsvinden. Daar hij zelf reeds enige kennis had over interne controle, heeft hij, op één studiedag na, geen trainingen gevolgd. Wel heeft hij de nodige literatuur doorgenomen.

Toch verklaart gemeentesecretaris Haeck echter dat hij de echte uitvoering en planning rond interne controle toevertrouwd heeft aan zijn adjunct-secretaris, Rudi Van Gulp. Deze neemt inzake interne controle, samen met Liesbeth Linten als stafmedewerker van de dienst Beleidsplanning, aldus een belangrijke taak op zich. Beiden hebben dan ook een aantal studiedagen bijgewoond en de nodige literatuur doorgenomen.

6.2.2.2 De financieel beheerder

Financieel beheerder (voorlopig nog ontvanger) Mia Aerts is blij met de verplichting tot interne controle daar zij van mening is dat elke zichzelf respecterende organisatie dit zou moeten doen. Zij stelt zelf voornamelijk bezig te zijn met het visumbeheer en de rapportering over het debiteurenbeheer, twee wettelijke verplichtingen. Zelf heeft zij een aantal trainingen voor interne controle gevolgd en maakt zij deel uit van het managementteam. Voor het uitschrijven van de procedures op de financiële dienst, schakelde zij het personeel in. Zij vindt namelijk dat interne controle een taak is van iedereen en dat de mensen die met de procedures moeten werken ook het best weten hoe ze te omschrijven.

6.2.2.3 Het managementteam

Het managementteam in de stad Genk telt elf leden, waaronder gemeentesecretaris Haeck, adjunct-secretaris Van Gulp en financieel beheerder Aerts. Ook burgemeester Gabriels is in het managementteam aanwezig als uitgenodigde. Het managementteam staat onder meer in voor het voorontwerp van het interne controlesysteem en de uitwerking ervan. In 2007 hebben de leden zo het tienstappenplan uitgewerkt en verder voor 2008 en 2009 nog een lijst opgesteld van bijkomende doelstellingen en prioritaire maatregelen die in het betrokken jaar uitgevoerd moesten worden. Hieruit blijkt dus dat zij actief bezig zijn met de opzet van interne controle. Toch komt interne controle niet steeds terug op de vergaderingen van het managementteam. Volgens gemeentesecretaris Haeck komt het hoogstens één keer per maand op de vergaderingen.

6.2.2.4 De gemeenteraad

De gemeenteraad staat in voor de goedkeuring van het interne controlesysteem en moet hiertoe dan ook geïnformeerd worden. Op 20 september 2007 werd een eerste maal over interne controle gerapporteerd. De gemeenteraad werd toen op de hoogte gesteld van de wetgeving over interne controle, het tienstappenplan en de reeds in de stad bestaande maatregelen. Ook in 2008 werd gerapporteerd aan de gemeenteraad over de voortgang van interne controle en de toekomstplannen. In 2009 werd op 19 februari het eerste 'Jaarverslag Interne Controle' voorgesteld.

De aandacht voor interne controle in de gemeenteraad is voorlopig vrij verdeeld. De raadsleden uit het bedrijfsleven hebben er reeds kennis van en zien de waarde ervan in voor de gemeente waardoor zij er meer aandacht voor hebben dan de raadsleden die niet uit het bedrijfsleven komen. Zo maakt raadslid Fonny Anthonissen de vergelijking met een groot schip dat bij het begin van de legislatuur uitvaart voor zes jaar. Interne controle kan een hulpmiddel zijn om het schip op de juiste koers te houden. Wel is het zo dat de aandacht in de gemeenteraad voor interne controle nog groeiende is. Dit bleek op de laatste commissievergadering in februari waar interne controle actief besproken werd.

Zelf duidt raadslid Anthonissen er echter op dat op dit ogenblik vooral het college van burgemeester en schepenen zich actief inzet voor het interne controlesysteem. Voor de gemeenteraad is dit veel minder het geval.

6.2.2.5 Het college van burgemeester en schepenen

Het college van burgemeester en schepenen heeft volgens schepen Wim Dries een drievoudige rol bij interne controle. In de eerste plaats moet zij het systeem steunen door het goede voorbeeld te geven en laten zien dat er een meerwaarde in zit. Ook moet zij de nodige ruimte aangeven om interne controle te kunnen ontwikkelen. Dit gebeurt vooral financieel, via de beleidsruimte. Een derde taak is dat zij ervoor moet zorgen dat de stad niet wordt belast waarmee bedoeld wordt dat interne controle niet overdreven mag worden en zo in een negatief daglicht terecht komt.

Ook werden voor het interne controlesysteem een aantal criteria gevolgd door het college. Het systeem moet ondubbelzinnig zijn en eenvoudig, moet hiërarchisch juist in elkaar zitten en mag nooit van één persoon afhangen. Verder moet het systeem gedragen worden door de hele organisatie.

De aandacht in het college voor interne controle is vrij hoog. Zij zijn namelijk reeds van bij het begin nauw betrokken geweest bij het beslissingsproces en werden hierover steeds goed op de hoogte gebracht, mede door een uitgebreide presentatie van adjunct-secretaris Van Gulp en Liesbeth Linten. Ook wordt het college in grote mate betrokken bij de voortgangsmeting, op aanraden van burgemeester Jef Gabriels. Door het nauw betrekken van de schepenen in dit proces

wordt het mogelijk om de juiste ruimte voor interne controlemaatregelen te voorzien in het beleid. Het college werkt duidelijk actief mee aan de opzet van interne controle.

6.2.2.6 De burgemeester

Als voorzitter van de VVSG (Vereniging voor Vlaamse Steden en Gemeenten) is burgemeester Jef Gabriels bijzonder goed op de hoogte van interne controle. Hij besteedt hier dan ook voldoende aandacht aan en is nauw betrokken bij de opzet van het systeem. Zo is hij voorstander van de voortgangsmeting daar deze de in de beleidsnota goedgekeurde operationele doelstellingen opvolgt en eventuele pijnpunten blootlegt. Hij vindt interne controle belangrijk omdat het een hulpmiddel is om zicht te houden over de organisatie. En hoewel de stad reeds langer bezig was met het inbouwen van controlemaatregelen, wordt het volgens hem door de verplichting in het Gemeentedecreet nu ook mogelijk alles beter te structureren. Burgemeester Gabriels stelt verder dat, sinds de verplichting in het Gemeentedecreet, zijn rol bij interne controle veranderd is. Voordien was hij de stimulator. Nu is hij slechts één van de vele deelnemers in het gehele proces en staat nu enkel in als voorzitter van de organen die de rapporten in ontvangst nemen en hieruit conclusies trekken.

6.2.3 Voordelen en beperkingen van interne controle

In wat nu volgt, zal een bespreking gegeven worden van de voordelen, moeilijkheden en beperkingen van interne controle, zoals de stad Genk deze ervaart. Deze hebben zowel betrekking op hetgeen zij zelf ervaren hebben tot nog toe als wat zij verwachten in de toekomst.

6.2.3.1 Voordelen van interne controle

In de stad ziet men in de eerste plaats de doelstellingen van interne controle uit het Gemeentedecreet als voordeel. Zij maken het mogelijk om als gemeente op efficiënte wijze te functioneren en om de doelstellingen beter te kunnen behalen. Dit heeft als positief gevolg dat de publieksgelden beter worden besteed wat een grotere verantwoordelijkheid naar de burgers toe bewijst. Toch beseft men in de stad goed dat interne controle slechts een hulpmiddel is en dat zij slechts een redelijke zekerheid kan bieden.

Daarnaast maakt het in kaart brengen van de procedures het volgens burgemeester Gabriels mogelijk om de stad transparanter te maken en er meer zicht op te krijgen. Ook de responsabilisering van de ambtenaren draagt hieraan bij volgens hem. Door deze verhoogde transparantie vallen onregelmatigheden sneller op en kan er ingegrepen worden.

Verder wordt men door interne controle gedwongen om naar de eigen organisatie te kijken. Men gaat nadenken over de manier van werken en zich vragen stellen of het misschien niet op een betere manier kan gebeuren. Dit leidt dan weer tot efficiëntie van de werkzaamheden. Uit dit voordeel en dat van de transparantie vloeit nog een mogelijkheid tot hogere flexibiliteit voort. Door het beheersen van de interne organisatie denkt men in de stad in de toekomst immers beter te kunnen inspelen op bepaalde situaties.

Ook maakt interne controle delegatie beter mogelijk. Het Gemeentedecreet bevatte immers grotere delegatiebevoegdheden maar om deze naar behoren te kunnen uitoefenen, moet de eindverantwoordelijke wel een duidelijk zicht blijven behouden over de gedelegeerde taken. Interne controle kan hierbij helpen. Zij verduidelijkt de regels en de wijze waarop gewerkt moet worden.

6.2.3.2 Beperkingen en moeilijkheden van interne controle

Een eerste moeilijkheid volgens de stad is het gevaar van een te hoge administratie, zowel nu als in de toekomst. Dit kan voortvloeien uit een teveel aan rapporten maar ook uit een te gedetailleerde werking. Vooral dit eerste ervaart men nu reeds op de stad, aldus burgemeester Gabriels. Als oplossing voor het tweede geval, probeert men er de nadruk op te leggen zoveel mogelijk te sturen op de hoofdlijnen en een zekere mate van flexibiliteit in te bouwen bij de formulering van de operationele doelstellingen.

Ook wordt een terughoudendheid van het personeel ten opzichte van interne controle door de top van de administratie aangeduid als een mogelijk gevaar. Dit is het geval wanneer men te drastisch zou optreden en de nadruk teveel zou leggen op het controleren. De stad is zich daar van bewust en spreekt dan ook bewust van een intern beheersingssysteem. Dit duidt immers beter aan wat interne controle omvat. Ook proberen zij interne controlematregelen op een positieve wijze in de gemeente in te voeren waardoor zij beter ervaren worden. In 2009 zal ook de nodige

communicatie naar het personeel gebeuren met de nadruk op het intuïtief laten aanvullen van het nut van interne controle.

Hoewel zij flexibiliteit eerder als een voordeel zien, is men er zich in de stad Genk van bewust dat het systeem van interne controle efficiënt moet worden toegepast. Zoniet gaat de beoogde flexibiliteit verloren. Daarbij mag het systeem ook niet vastroesten in de organisationele werking, noch mag zij te strak toegepast worden want ook dan zou de flexibiliteit verminderen. De gemeentesecretaris ervaart dit zelfs als een reëel gevaar. Hij stelt immers dat als men regels begint op te leggen, dit op den duur verlamdend kan gaan werken. Hij vindt het dan ook belangrijk dat er voldoende aandacht aan zal besteed worden waardoor men flexibel kan blijven.

Een bijkomend probleem ziet financieel beheerder Aerts in de externe audit. Deze moet immers nog ingevoerd worden. Dit houdt in dat er voorlopig nog geen controle gepland is, behalve van de toezichhoudende overheid. Ook vermoedt zij dat de externe audit in de toekomst zal uitgevoerd worden door externe bureaus en dat deze hoge kosten zullen terugvallen op de steden en gemeenten.

Tot slot geldt nog dat interne controle beslag legt op de beschikbare middelen. Vooral de tijd vormt in de stad een probleem. Begin 2009 is dit zichtbaar daar men op het ogenblik voornamelijk bezig is met het project 'reorganisatie dienstverlening'. Wanneer dit project goed op de rails staat, zullen de voor 2009 geformuleerde prioriteiten van het managementteam, de laatste twee stappen van het stappenplan en de formele risico-analyse weer actief op de agenda geplaatst kunnen worden daar ze onlosmakelijk verbonden zijn met het project. Vandaar ook dat deze vooruitgeschoven werden naar 30 april.

6.2.4 Controle over het interne controlesysteem

De laatste stap van het stappenplan omvat een evaluatie en eventuele bijsturing van het interne controlesysteem. Dit zal in de gemeente behandeld worden in 2009. Wel ervaart de stad van de toezichhoudende overheid een controle op afstand. Deze is voorlopig vooral gericht op de wijze waarop interne controle leeft in de gemeenten en gebeurt ter voorbereiding op de externe audit. Verder wordt door adjunct-secretaris Van Gulp de gemeenteraad als mogelijk controleorgaan aangeduid.

6.2.5 Overeenkomsten met het COSO-raamwerk

Zoals eerder reeds aangegeven, blijkt dat de stad Genk de opzet van haar intern controlesysteem gekaderd heeft in het COSO-raamwerk. De reden hiervoor was simpelweg dat dit model het beste aansloot bij de werkwijze die de stad voor ogen had. De controle-omgeving bleek daarbij reeds zeer goed te zijn. Er was immers aandacht voor interne controle in de gehele organisatie wat resulteerde in tal van interne controlemaatregelen voor de verplichting hiertoe ingevoerd werd.

Met betrekking tot de risico-analyse gaat men op twee manieren tewerk. Enerzijds werkte het managementteam reeds met indicatoren om zo eventuele problemen in kaart te brengen. Bovendien redeneerde zij als een goede huisvader. Voor het project 'reorganisatie dienstverlening' gaat men dan weer iets formeler te werk, mede ook daar dit project niet alleen op interne controle betrekking heeft.

Ook de derde component uit het raamwerk, de controleactiviteiten, werd reeds behandeld. Dit resulteerde in de vorm van het tienstappenplan en de afzonderlijke programma's van interne controle voor 2008 en 2009. Ook de maatregelen die door het managementteam per doelstelling uit het Gemeentedecreet werden gerangschikt, hebben betrekking op deze component.

Tot slot zijn er nog de overige componenten: informatie en communicatie enerzijds en bijsturing anderzijds. Deze twee componenten werden opgenomen in het tienstappenplan en zullen in 2009 behandeld worden. Communicatie naar het personeel toe en beschikken over de juiste informatie is immers noodzakelijk (ook voor de creatie van een draagvlak van interne controle) en ook de bijsturing en evaluatie zijn onmisbaar voor een goede werking van het systeem. Dit moet immers continu opgevolgd worden.

6.3 Vergelijking van de gemeenten inzake interne controle

In wat nu volgt, zal een bespreking gegeven worden van de verschillen die bestaan tussen de stad Genk en de gemeente Diepenbeek bij de opzet van hun intern controlesysteem. Ook eventuele gelijkenissen zullen aan bod komen. Er zal een gelijkaardige indeling gevolgd worden zoals die eerder in dit hoofdstuk al bleek.

6.3.1 Verschillen in de aanpak en opzet van het interne controlesysteem

Reeds van bij het begin zijn er verschillen merkbaar. In Diepenbeek wist men eerst niet hoe aan interne controle te beginnen. Er werd een eerste stappenplan opgesteld maar dit liep al snel mis. In Genk daarentegen had men reeds van bij het begin een duidelijk beeld over hoe het interne controlesysteem aangepakt zou kunnen worden en aldus werd vanuit dit beeld een stappenplan uitgewerkt. Hier houdt men op de dag van vandaag nog steeds aan vast. Zij realiseerden zich dat ze reeds gedurende enkele jaren met interne controle bezig waren maar dat dit simpelweg niet onder dezelfde benaming geplaatst werd. Deze voorgeschiedenis levert hen nu een voorsprong op.

De gemeenten blijken er ook een zeer verschillende aanpak van interne controle op na te houden. De gemeente Diepenbeek maakt gebruik van een vrij formele aanpak waarbij vooral aandacht besteed wordt aan het blootleggen van risico's aan de hand van een risico-analyse en projecten. Zij hanteren daarbij een kwaliteitsgerichte aanpak, gebaseerd op het CAF-model. Eénmaal de risico's in kaart gebracht zijn, probeert men hiervoor de waarschijnlijkheid en de mogelijke impact te berekenen. Hier vloeien dan de belangrijkste risicofactoren uit waarvoor men vervolgens oplossingen tracht te vinden. De stad Genk daarentegen gaat uit van een eerder gevoelsmatige aanpak waarbij zij eerst in de breedte gaat bouwen om zo een sterke basis te vormen en waarbij zij zich baseert op het COSO-raamwerk. De intuïtieve aanpak houdt in dat men zich, voor het identificeren van mogelijke knelpunten, gaat baseren op indicatoren zoals energieverbruik en ziekteverzuim en daarnaast gaat redeneren als een 'goede huisvader'. Vervolgens worden dan prioritaire actiepunten geformuleerd. Tot nog toe werd niet met meer formele tools gewerkt. De intuïtieve aanpak dient echter wel wat toegelicht te worden. De stad Genk is immers een zeer professionele organisatie die de nodige expertise in huis heeft om een dergelijke aanpak te kunnen bewerkstelligen. Zij had reeds een voorgeschiedenis rond interne controle en beschikt daarbij over heel wat personeel van het type A (universitair). Wel heeft de stad Genk inmiddels plannen gemaakt om in 2009 alsnog een risico-analyse uit te voeren (in het kader van het project 'reorganisatie dienstverlening' om zo meer structuur aan te brengen in haar werkwijze.

Verder verschillen beide gemeenten op vlak van externe hulp. Diepenbeek is in de eerste plaats een samenwerking aangegaan met een kleine groep van andere gemeenten om gedachten uit te kunnen wisselen en om van elkaar te kunnen leren. Ook heeft zij een beroep gedaan op het externe bureau BDO die haar bijgestaan heeft bij de aanpassing en verdere uitwerking van het stappenplan. Genk daarentegen wil het interne controlesysteem op eigen kracht uitwerken en zich baseren op de eigen professionaliteit. Zij hebben geen beroep gedaan op een extern bureau, noch

zijn zij samenwerkingsverbanden met andere gemeenten aangegaan. Door het volledig zelf aan te pakken, meenden zij het interne controlesysteem beter te laten aansluiten bij de eigen werking.

Tot slot blijkt nog dat de gemeenten beiden een terughoudendheid van het personeel willen voorkomen. De top van de administratie in beide gemeenten duidt dit immers aan als mogelijk gevaar. In Genk deed men dit in 2008 onder andere door controlemaatregelen in te bouwen via wedstrijden en leuke cartoons, in Diepenbeek gebeurt dit via het EMMA- en het OBI-project waarbij het personeel meer betrokken wordt.

6.3.2 Vergelijking van de rollen binnen de gemeenten

In de eerste plaats blijkt in Diepenbeek gemeentesecretaris Jouck een zeer belangrijke rol te spelen bij de uitwerking van interne controle. Hij heeft hiertoe de juiste expertise. Ook in Genk is dit met stadssecretaris Haeck het geval. Deze werd in 2008 zelfs, samen met de OCMW-secretaris, uitgeroepen tot 'Overheidsmanager van het jaar'. Toch verklaart hij de opzet van interne controle voornamelijk doorgegeven te hebben aan zijn adjunct-secretaris Van Gurp. De mogelijkheid om een adjunct-secretaris aan te stellen, is afhankelijk van de grootte en capaciteit van een gemeente. In Diepenbeek bestaat deze mogelijkheid dus niet daar zij een gemeente is met een beperkt aantal diensten en beschikbaar personeel.

In beide gemeenten houden de (toekomstige) financieel beheerders zich voornamelijk bezig met de visumverplichting en het debiteurenbeheer. Kortom, de wettelijk verplichte controlemaatregelen waartoe zij verantwoordelijk zijn. Ook hebben beiden reeds een aantal initiatieven genomen. Financieel beheerder Aerts uit Diepenbeek deed dit in de vorm van voorstellen voor het stappenplan, financieel beheerder Aerts uit Genk hield zich de voorbije jaren dan weer bezig met het uitwerken van procedures binnen haar dienst. Uiteraard werkte zij ook als managementlid actief mee. Tevens vertrouwen zij in bepaalde mate op een aantal informaticapakketten en de koppeling hiertussen. Een voorbeeld is de koppeling tussen de pakketten Olympus en Daphne.

Met betrekking tot de managementteams in de gemeenten, zijn er toch wat verschillen merkbaar. Het managementteam in Genk blijkt immers professioneler en meer ervaren te zijn dan het managementteam in Diepenbeek. Dit getuigt ook schepen Keunen. Vandaar dat het managementteam in Diepenbeek mede begeleid werd door BDO en grotendeels gebaseerd is op de

expertise van de gemeentesecretaris. Deze verschillen vertalen zich voort in de taakverdeling van de managementteams. Het managementteam in Genk werkt voornamelijk aan de uitwerking van het interne controlesysteem terwijl het managementteam in Diepenbeek eerder instaat voor de communicatie ervan naar het personeel. De uitwerking van het interne controlesysteem valt daar vooral terug op de gemeentesecretaris.

Verder geldt, zowel voor Diepenbeek als Genk, dat er vanuit het college van burgemeester en schepenen meer aandacht voor interne controle blijkt te zijn dan vanuit de gemeenteraad. Vooral de schepenen uit het bedrijfsleven hebben er aandacht voor en een aantal onder hen zetten zich er dan ook actief voor in. Toch is het enigszins jammer dat er binnen de gemeenteraad minder aandacht blijkt te zijn daar zij immers instaat voor de goedkeuring van het systeem. Mogelijk zal dit in de toekomst, wanneer interne controle zich verder ontwikkelt, veranderen.

Tot slot is er bij de burgemeesters ook een duidelijk verschil merkbaar. Burgemeester Gabriëls is als voorzitter van de VVSG zeer betrokken bij de opzet van interne controle. Zo werd hij al meermaals uitgenodigd in het managementteam en werden een aantal initiatieven door hem naar voren gebracht en ondersteund. Burgemeester Steegmans daarentegen is minder betrokken bij het gebeuren. Hij verklaart immers niet thuis te zijn in deze materie.

6.3.3 Vergelijking van de voordelen, moeilijkheden en beperkingen

Uit de voordelen blijkt dat de gemeenten grotendeels dezelfde voordelen van interne controle aanhalen wat een teken is dat beiden de waarde ervan inzien. Ook zien zij in dat interne controle delegatie mogelijk maakt.

Op vlak van moeilijkheden en beperkingen zijn er tevens een aantal overeenkomsten. Tot op heden blijkt vooral de beschikbare tijd een probleem te zijn. Iedereen heeft immers een bepaalde taak te vervullen binnen de stad of gemeente. Vandaar dat er niet altijd even veel tijd overblijft om naast dit werk ook nog de opzet van een intern controlesysteem te organiseren. In de toekomst zien beide gemeenten ook een berg aan administratie als gevaar, alsook een verminderde flexibiliteit als het systeem te star zou worden toegepast.

Toch zijn er ook verschillen merkbaar tussen de gemeenten. In Diepenbeek ervaart men immers meer problemen dan in Genk, wat hoofdzakelijk te wijten is aan het verschil in capaciteit tussen beiden. De stad Genk is een zeer grote organisatie en kan zich door haar grotere capaciteit meer veroorloven. Zij beschikt immers over heel wat (niveau A) personeel en geldmiddelen. Door deze aspecten beschikt zij over een vrij hoge specialisatiegraad waardoor de intuïtieve aanpak die zij hanteert ook perfect mogelijk wordt. De relevante kennis is immers aanwezig. In Diepenbeek is dit alles echter minder het geval. Zij is in de eerste plaats veel kleiner dan Genk en beschikt simpelweg over een veel kleinere capaciteit. Hierdoor wordt het doorvoeren van de functiescheiding een probleem want er is niet genoeg personeel beschikbaar. Zo bestaan sommige diensten slechts uit twee personen. Ook bestaat in Diepenbeek een kleinere mogelijkheid tot het aannemen van personeel van het type A waardoor voldoende relevante kennis soms ontbreekt en er een beroep gedaan moet worden op externe hulp, via samenwerkingsverbanden en externe bureaus. Dit probleem werd door secretaris Jouck en financieel beheerder Aerts aangehaald. Ook vertaalde dit zich volgens hen verder in een bepaalde terughoudendheid van het personeel, meer dan in Genk. De mensen weten immers niet altijd wat de waarde van interne controle is waardoor zij zich hiertegen gaan verzetten.

Wel verklaren beide gemeenten dat de nood aan interne controle voor een stad hoger is dan voor een kleinere gemeente. In een kleine gemeente behoudt men immers een beter zicht over de verschillende diensten en over het beperkte personeel. In een stad zoals Genk, waar er een ruimer assortiment aan diensten bestaat die daarbij ook nog eens veel groter zijn, is het moeilijker om een duidelijk zicht te bewaren en om de organisatie te beheersen. Toch dient hier een opmerking gemaakt te worden. Hoewel het argument klopt dat een grote stad meer moeite heeft om een duidelijk zicht te bewaren op de diensten, geldt bij de kleinere gemeenten een ander probleem. Daar zij met minder personeel werken, ontstaan er sneller informele en meer persoonlijke contacten. In zo een geval bestaat de mogelijkheid en zodus ook het gevaar dat er al eens wat meer door de vingers gezien wordt. De mogelijkheid tot dit gevaar maakt interne controle dus ook voor de kleinere gemeenten noodzakelijk.

6.3.4 Vergelijking binnen het COSO-raamwerk

De eerste drie componenten zijn in beide gemeenten al in bepaalde mate uitgevoerd. Zowel in Genk als in Diepenbeek was er reeds een zekere controle-omgeving aanwezig. Wel bleek deze in Genk groter te zijn, wat eenvoudig te verklaren is via de beschikbare middelen. Ook een risico-analyse werd in beiden reeds toegepast, zij het op verschillende manieren. In Diepenbeek werd deze op een formele wijze aangepakt, via een daartoe ontwikkelde tool. In Genk werd deze minder

formeel uitgevoerd en op basis van een intuïtieve aanpak (gebaseerd op de eigen professionaliteit), via een aantal indicatoren en het redeneren als een goede huisvader. Wel zal hier in 2009 toch een formele risico-analyse aan toegevoegd worden.

Vervolgens werden in beide gemeenten controleactiviteiten ingebouwd in de vorm van actiepunten en maatregelen. In de stad Genk bleek dit tot nog toe iets uitgebreider te zijn gebeurd dan in Diepenbeek, wat wederom samenhangt met de beschikbare capaciteit.

De vierde component rond informatie en communicatie werd door de stad Genk in het stappenplan opgenomen. Hierrond is op het ogenblik, naast het uitschrijven van bepaalde procedures en eerder informele communicatie, nog niet zoveel gebeurd maar dit zal in de loop van 2009 verder behandeld worden. In Diepenbeek werden ook reeds een aantal procedures uitgewerkt, waarnaast zij vooral proberen te communiceren over het interne controlesysteem via de managementleden. Met betrekking tot een betere informatieverzorging is het nog te vroeg om een oordeel te vellen daar de maatregelen de tijd nodig hebben om te ontwikkelen.

Tot slot is er nog de vijfde component over evaluatie en bijsturing. Ook dit werd door Genk opgenomen in het stappenplan en zal in 2009 behandeld worden. Door de gemeente Diepenbeek werd tot nog toe geen formeel evaluatiemoment voorzien. Wel wordt hier meermaals het college van burgemeester en schepenen aangeduid om voorlopig een oogje in het zeil te houden. Ook in Genk werd deze mogelijkheid aangehaald. Hier werd eveneens de gemeenteraad naar voren geschoven.

7. Conclusies

De centrale onderzoeksvraag die in het begin van deze thesis geformuleerd werd, luidde als volgt: "Hoe verloopt de implementatie van interne controle in de gemeenten?". Hiertoe werden ook een aantal deelvragen geformuleerd. Om een antwoord te vinden op de centrale onderzoeksvraag en haar deelvragen, werd een praktijkonderzoek uitgevoerd en gezocht in de literatuur.

De opzet van een intern controlesysteem werd als verplichting opgenomen in het Gemeentedecreet van 15 juli 2005. Dit paste binnen het kader waarbij de overheid steeds meer beroep gaat doen op instrumenten uit het bedrijfsleven, oftewel het zogenaamde New Public Management. De definitie uit het Gemeentedecreet omschrijft interne controle als het geheel van maatregelen en procedures om een redelijke zekerheid te geven over het behalen van de doelstellingen, het naleven van de wetgeving, het beperken van fraude, het beschermen van de activa, het efficiënt en economisch juist gebruik van de middelen en de beschikking over betrouwbare informatie. Wegens de gefaseerde implementatie van het Gemeentedecreet, trad de regelgeving met betrekking tot interne controle pas in werking op 1 januari 2007. Daar het decreet vele nieuwigheden met zich meebracht, werd echter voorzien in een uitstelregeling tot 1 oktober 2007 waardoor gemeenten de kans kregen om na te denken over hoe zij hun intern controlesysteem zouden kunnen aanpakken.

Met betrekking tot het begrip interne controle werden echter door de jaren heen tal van definities opgesteld. Een eenduidige definitie is daarom niet te vinden. Toch zijn er elementen terug te vinden die steeds hetzelfde zijn. Zo kan interne controle nooit volledige zekerheid geven over het behalen van de doelstellingen omdat zij geen invloed heeft op externe factoren. Ook is interne controle de eindverantwoordelijkheid van de bedrijfsleiding maar moet het gedragen worden door de gehele organisatie en gaat het om een continu proces waar in wezen nooit een einde aan mag komen. Eén van de belangrijkste principes van interne controle is daarbij de functiescheiding, dat vertelt dat één persoon nooit twee achtereenvolgende stappen in een proces mag uitvoeren.

De belangrijkste definitie is echter deze van het COSO-raamwerk uit 1992. Het is op dit raamwerk dat de definitie van het Gemeentedecreet werd gebaseerd. Het raamwerk bestaat uit vijf componenten: de controle-omgeving, de risico-analyse, de controleactiviteiten, communicatie en informatie en de bijsturing. Vooral de controle-omgeving is erg belangrijk daar deze de basis vormt voor de verdere uitwerking van het systeem. Het geeft weer hoe een organisatie staat tegenover interne controle.

Interne controle moet beschouwd worden als een intern beheerssysteem en niet als een controle alleen. Het helpt immers om de organisatie en haar procedures te beheersen. Verder geldt dat interne controle op een gemeente in grote mate hetzelfde wordt georganiseerd als op een privaat bedrijf. Toch bestaan er een aantal verschillen daar gemeenten nu eenmaal andere doelstellingen nastreven dan private bedrijven. De doelstellingen van gemeenten zijn vager en moeilijker te meten dan die van een privaat bedrijf.

In een gemeente zijn verschillende partijen en organen aanwezig die elk een rol spelen bij de opzet van interne controle. De gemeentesecretaris is, als hoofd van de gemeente, belast met de opzet van interne controle en is hiervoor de eindverantwoordelijke. Het managementteam, een nieuwe ontwikkeling uit het Gemeentedecreet, moet de gemeentesecretaris bij de opzet bijstaan en helpt bij het opstellen van het voorontwerp. De secretaris is, samen met de financieel beheerder, verplicht lid van het managementteam. Hij staat verder ook in voor de rapportering aan de gemeenteraad. Deze is immers belast met de goedkeuring van interne controle en heeft hiervoor de juiste informatie nodig. Het college van burgemeester en schepenen neemt als eerste, voor de gemeenteraad, kennis van het interne controlesysteem en kan, binnen haar daden van beheer, een controle-rol spelen door na te gaan of het interne controlesysteem wel haar vruchten afwerpt. Ook de burgemeester speelt een rol. Hij is in de eerste plaats lid van het college van burgemeester en schepenen en zal binnenkort ook een verplicht lid worden van het managementteam.

De doelstellingen zoals die weergegeven worden in het Gemeentedecreet worden als voornaamste voordelen van interne controle beschouwd daar zij een meerwaarde leveren aan de gemeentelijke organisatie. Ook worden als mogelijke voordelen verhoogde transparantie en flexibiliteit aangeduid.

Interne controle gaat echter ook gepaard met moeilijkheden en beperkingen. In de eerste plaats vloeien er een aantal voort uit de toepassing van interne controle op het model van Quinn. Dit model duidt aan dat door interne controle de gemeente wel beheerst wordt maar dat dit een verminderde flexibiliteit veroorzaakt. De flexibiliteit lijkt dus eerder te verminderen dan toe te nemen zoals eerst aangenomen. Verder bestaat bij interne controle het gevaar dat er een berg aan administratie ontstaat. Interne controle vereist immers het schriftelijk vastleggen van de procedures en taken en duidt op een verregaande rapportering. Ook vormt de menselijke bijdrage tot het systeem een bijkomende beperking. Mensen maken nu eenmaal fouten die niet altijd goed op te sporen zijn. Ook bestaat nog steeds de mogelijkheid dat er fraude gepleegd wordt en bestaat er kans op terughoudendheid van het personeel die de waarde van interne controle niet inzien. Andere beperkingen, los van het model van Quinn, zijn dat interne controle slechts een redelijke

zekerheid kan verschaffen en nooit een doel op zich mag worden. Interne controle staat in functie van de organisatie en niet omgekeerd. Verder moeten de baten van een maatregel steeds afgewogen worden tegenover de kosten. Deze mogen immers de baten niet overstijgen.

Een bijkomende en belangrijke beperking is de capaciteit van de gemeente. Er zijn gemeenten met een grote capaciteit en gemeenten met een kleinere capaciteit. Deze laatsten hebben vaak onvoldoende middelen ter beschikking waardoor zij interne controle niet naar behoren kunnen uitwerken. Ook hebben zij niet genoeg personeel om dit te kunnen doen, noch kunnen zij de functiescheiding voldoende uitvoeren. De verschillen tussen gemeenten met een grote en een kleine capaciteit hebben daarom een invloed op de betreffende interne controlesystemen.

Als controle over het interne controlesysteem werd in wezen de externe audit aangeduid. Deze omvat enerzijds een financiële audit wat typisch is voor een externe audit, anderzijds bevat zij ook een operationele audit en een nakomingsaudit. Deze behoren tot het domein van de interne audit. De decreetgever heeft gekozen voor een combinatie van beide auditvormen ter compensatie van het wegvallen van de interne audit. Op deze manier is de evaluatie van het systeem completer. De regelgeving van de externe audit treedt echter pas in 2013 in werking.

Uit het praktijkonderzoek blijkt dat de gemeenten wel degelijk bezig zijn met de opzet van interne controle. Gemeenten die hier reeds in het verleden mee bezig waren, hebben een bepaalde voorsprong. Verder blijken gemeenten met een kleinere capaciteit met meer problemen te kampen, zowel bij de start als de verdere uitwerking. Enerzijds omdat zij over minder kennis beschikken dan de grotere gemeenten, anderzijds omdat zij een kleinere capaciteit hebben. Dit alles resulteert in samenwerkingsverbanden tussen kleinere gemeenten om elkaar bij te staan bij de opzet en om gedachten uit te wisselen. Ook leidt dit tot het inhuren van externe bureaus voor een professionele begeleiding. Deze problemen maken dat kleinere gemeenten een bepaalde achterstand hebben ontwikkeld ten opzichte van de grotere gemeenten.

De aanpak die gehanteerd wordt om de opzet te realiseren, blijkt te verschillen van gemeente tot gemeente, mede door de vrijheid die men krijgt van het Gemeentedecreet. Zo kunnen de gemeenten het systeem aanpassen aan de eigen werking. Wel blijken de gemeenten gebruik te maken van het COSO-raamwerk als hulp voor de opzet.

De rollen van de verschillende partijen en organen in de gemeente komen ongeveer overeen met de theorie. De gemeentesecretaris neemt de belangrijkste rol op zich, al bestaat in de grotere gemeenten de mogelijkheid om dit te delegeren naar de adjunct-secretaris. De financieel beheerders houden zich voornamelijk bezig met de wettelijk ingebouwde controlemaatregelen zoals het visum en het debiteurenbeheer. En hoewel de gemeenteraad door het Gemeentedecreet aangeduid wordt om het interne controlesysteem goed te keuren, speelt vooral het college van burgemeester en schepenen een actieve rol. De hogere aandacht in het college komt omdat zij dichter bij de gemeentediensten staat en via het beleid sneller betrokken wordt bij het systeem. Ook blijken mensen die reeds kennis hebben van interne controle, beter mee te werken en minder terughoudend te zijn. Infosessies over interne controle kunnen daarom een oplossing bieden.

In de praktijk blijken de voordelen van interne controle vooral terug te vallen op de doelstellingen uit het decreet. Volgens de gemeenten behoren ook een hogere transparantie en flexibiliteit tot de voordelen. Dit laatste is in strijd met het model van Quinn waaruit bleek dat de flexibiliteit juist zou afnemen. Interne controle maakt verder delegatie mogelijk en leidt tot het rechte trekken van situaties die scheefgegroeid zijn in de tijd. Men is nu immers verplicht naar het eigen werk te kijken en zich vragen te stellen.

Met betrekking tot de beperkingen en moeilijkheden ziet men flexibiliteit slechts als een probleem bij een te starre toepassing van het systeem. Vooral de berg aan administratie, de terughoudendheid van het personeel en een gebrek aan tijd om het systeem te kunnen opzetten, worden in de praktijk als een probleem ervaren. Gemeenten met een kleinere capaciteit kampen ook met meer problemen dan gemeenten met een grote capaciteit. Zij kunnen immers in de praktijk de functiescheiding moeilijk doorvoeren en kunnen minder personeel van het type A aannemen.

Tot slot blijkt nog dat de gemeenten enigszins bezorgd zijn over het uitblijven van de externe audit. In afwachting hiertoe wordt door sommige gemeenten daarom zelf een evaluatie gepland. Het college van burgemeester en schepenen wordt wel eens naar voren geschoven om via haar daden van beheer na te gaan of het interne controlesysteem werkt. Wel lijkt de toezichhoudende overheid op afstand na te gaan in welke mate de gemeenten reeds met interne controle bezig zijn.

7.1 Aandachtspunten voor de toekomst

Uit het voorgaande kunnen enkele opmerkingen gedaan worden waaraan in de toekomst de nodige aandacht dient besteed te worden. Een eerste opmerking is dat het interne controlesysteem niet onfeilbaar is. Hoewel het nog te vroeg is om effecten van interne controle definitief in kaart te brengen, zou men zich zo de vraag kunnen stellen of interne controle er op termijn voor kan zorgen dat het plegen van bijvoorbeeld fraude vermindert. De toekomst zal dit moeten uitwijzen.

Een volgend aandachtspunt is de functiescheiding. In de gemeente Diepenbeek is dit slechts beperkt mogelijk en ook uit de samenwerking met de andere gemeenten bleek dit moeilijk door te voeren. De reden hiervoor is de kleinere capaciteit waarover zij beschikken. Daar de functiescheiding echter een belangrijk element is van interne controle en de beschikbare capaciteit van een gemeente een grote invloed heeft op de uitwerking van interne controle, rijst zich de vraag of interne controle op gemeenten met een kleinere capaciteit wel voldoende mogelijk is.

Uit het praktijkonderzoek bleek dat de opzet van interne controle voornamelijk door de top van de administratie gedragen wordt. Vooral in Diepenbeek bleek dit het geval daar hier voornamelijk de gemeentesecretaris het interne controlesysteem draagt. Dit houdt zo zijn risico's in. Wanneer een beperkt aantal mensen zich met interne controle bezighoudt, bestaat het gevaar dat het interne controlesysteem in mekaar stuikt bij het wegvallen van deze mensen. Het draagvlak van interne controle en dit mogelijke gevaar is wederom sterk afhankelijk van de beschikbare capaciteit.

Aansluitend bij het voorgaande, geldt nog een andere opmerking. Daar interne controle door iedereen binnen de organisatie moet gedragen worden, zou men moeten nadenken over hoe het draagvlak van interne controle te verbreden, zowel binnen de politieke organisatie als voor de gemeentelijke organisatie in haar geheel. Sensibilisering van de hele organisatie over interne controle via maatregelen en infosessies zouden hiertoe kunnen bijdragen.

Tot slot nog het volgende. Het model van Quinn duidde een verminderde flexibiliteit aan bij de uitwerking van interne controle. Dit komt echter niet overeen met de praktijk waarin men een hogere flexibiliteit verwacht. De gemeenten verwachten immers dat zij sneller kunnen reageren op situaties als zij hun organisatie beter beheersen. Toch zal de flexibiliteit dalen als men geen zicht bewaart over interne controle. Hieraan moet in de toekomst voldoende aandacht besteed worden.

Lijst met geraadpleegde werken

Boeken

Ackaert J. (2006) *Politiek in mijn gemeente*, Leuven, Davidsfonds

Bernaerts P. (2005) *Interne audit en ERM: een integratie*, Antwerpen

Boes M. (2006) *Bestuursrecht*, Leuven, Acco

Boulanger J.-P. en anderen (2008) *Publieke sector en non-profitsector, interne controle en deugdelijk bestuur*, Brugge, Die Keure

Daemen J. (2005) *Internecontrolesysteem bij KMO's*, Diepenbeek

de Groot A. en anderen (2007) *Gemeente Governance Fraude: Managen van frauderisico's geeft voorsprong!*, Deloitte

De Lange M., Janssens K. en anderen (2008) *Het gemeentedecreet ontleed*, 8^{ste} editie, Brussel, Politeia nv

den Boer H. en van Zutphen L.C. (2002) *Business control en auditing: recente ontwikkelingen in internationaal verband*, Schoonhoven, Academic Service

De Samblanx M.J., Keulemans F. en Leroy J. (2005) *Audit en controle in lokale besturen*, Brussel, Politeia nv

De Samblanx M.J., Keulemans F. en Leroy J. (2006) *Audit en controle in lokale besturen*, Brussel, Politeia nv

Dexia (2007) *De financiële uitdagingen voor de nieuwe gemeentebesturen*, Brussel

Green S. (2004) *Manager's guide to the Sarbanes-Oxley act: improving internal control to prevent fraud*, New Jersey

Groffils W. (1994) *Inleiding tot de interne controle*, Brussel, IBR

Hiemstra J. (2003) *Presterende gemeenten: hoe gemeenten beter kunnen presteren*, Alphen aan den Rijn, Kluwer

Killesse A. en Vanstapel F. (2004) *Externe audit in de publieke sector*, Brugge, Die Keure

Laudon K. en Laudon J. (2006) *Bedrijfsinformatiesystemen*, 9^e editie, Amsterdam, Pearson Education

Mast A. en Dujardin J. (1992) *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, 12^{de} editie, Brussel, E. Story-Scientia

Oonincx J.A.M. en Pruijm R.A.M. (1983) *Interne controle bij systemen voor automatische informatieverzorging*, Brussel, Samson Uitgeverij Alphen Aan Den Rijn

Paemeleire R. (1975) *Interne en externe controle bij geautomatiseerde gegevensverwerking*, Diepenbeek, Wetenschappelijk Onderwijs Limburg

Quinn R.E., Faerman S.R. en anderen (2005) *Handboek Managementvaardigheden*, 3^{de} editie, Den Haag, Sdu Uitgevers bv

Robbins S.P. en Coulter M. (2003) *Management*, 7^{de} editie, Pearson Education Benelux

Schilder A., Gortemaker H. en anderen (2002) *Moderne accountantscontrole: de controle van de jaarrekening: risicoanalyse, interne beheersing en toegevoegde waarde*, 3^{de} editie, Schoonhoven, Academic Service

Spencer Pickett K. H. (2005) *Auditing the risk management process*, John Wiley & Sons inc

Van Vlaenderen D. (2002) *Externe controle in de praktijk*, Antwerpen, De Boeck nv

Wilmots H. (2002) *Een praktische kijk op administratieve organisatie en interne controle*, Antwerpen, Standaard Uitgeverij

Artikels en publicaties

Ackaert J. en anderen (2007) 'Doen wijzigende instituties ertoe?: de invloed van het gemeente(kies)decreet op de gemeenteraadsverkiezingen van 2006', *Res Publica*, pp. 15-33

Ackaert J. en anderen (2007) 'Hoe duurzaam is de heraangelegde Dorpsstraat?', *Res Publica*, pp. 213-225

Ackaert J. en anderen (2008) 'Het gemeentedecreet: een eerste stand van zaken: verslag van de feitenmeting en verslag van de casestudies', geraadpleegd op www.steunpuntbov.be op 16 maart 2009

Annaert J. en anderen (1998) 'Ontwerp van een databank m.b.t. het archief van de beurs van Brussel', geraadpleegd via www.scob.be op 2 januari 2009

Boogers M. en anderen (2008) 'Decentralisatie als opgave: Een evaluatie van het decentralisatiebeleid van de Rijksoverheid 1993-2008', februari 2008

Bovy S. (2002) 'Nieuw overheidsmanagement en ethiek: de vergeten succesformule voor goed bestuur in Vlaamse gemeenten', geraadpleegd via www.virtuelecampus.be op 14 januari 2009

Decoster G. (2005) 'Vlaams gemeentedecreet in de steigers: meer mogelijkheden voor gemeenten om zelf hun bestuur te organiseren', *Binnenband*, juni 2005, nr. 43, pp 1-9

Deloitte (2007) 'Interne controle bij rechtmatigheidscontrole: wat, hoe, noodzaak en voordelen', *Update*, oktober 2007, nr. 4, pp 24-27

Diepenbeek (2008) 'Risico-analyse'

Dumortier J. (2005) 'Over instant messaging en Sarbanes-Oxley', *Trends Business ICT*, februari 2005, pp 26

Genk (2008) 'Jaarverslag ICS 2008'

Luyten D. (2007) 'Over het behoorlijk besturen van een OCMW', *Welzijnsgids-OCMW*, nr. 63, geraadpleegd via www.studiobeleid.be op 29 december 2008

Mulders M. (2007) '75 managementmodellen', geraadpleegd via www.75-managementmodellen.wolters.nl

Peeters K. en anderen (2007) 'Leidraad: Interne controle/organisatiebeheersing', geraadpleegd via www2.vlaanderen.be/internecontrole/documenten/080114_leidraad_definitief.pdf

Spruyt R. (2005) 'COSO ERM: het vinden van een balans tussen flexibiliteit en beheersing', geraadpleegd via www.auditing.nl op 25 januari 2009

Van Alsenoy J. en Van Moerkerke B. (2007) 'Bang van het managementteam?', *Lokaal VVSG*, nr. 7, pp 25-27

Van Schaik F. (2006) 'Bestuursverklaring inzake rechtmatigheid bij gemeenten en provincies', *MAB*, nr. 80, pp 415-420

Van Vaerenbergh V. (2006) 'Vlaamse regering keurt inwerkingtreding gemeentedecreet goed: het financiële luik nader bekeken', *Binnenband*, december 2006, nr. 50, pp 1-3

Wetteksten

Decreet van 23 januari 2009 tot wijziging van het gemeentedecreet van 15 juli 2005

Gemeentedecreet van 15 juli 2005

Nieuwe Gemeentewet (2008)

Memorie van toelichting bij het ontwerp van het gemeentedecreet van 2005

Interviews

Aerts Mia, ontvanger in gemeente Genk, Genk, maandag 6 januari 2009, 11u

Aerts Monique, ontvanger in gemeente Diepenbeek, Diepenbeek, woensdag 19 november 2008, 10u30

Anthonissen Fanny, gemeenteraadslid van gemeente Genk, Genk, maandag 23 februari 2009, 17u

Dries Wim, schepen van gemeente Genk, Genk, woensdag 11 februari 2009, 10u

Gabriels Jef, burgemeester van gemeente Genk, Genk, maandag 29 december 2008, 9u

Haeck Rudi, gemeentesecretaris van de gemeente Genk, Genk, maandag 6 januari 2009, 10u

Jouck Omer, gemeentesecretaris in gemeente Diepenbeek, Diepenbeek, donderdag 8 januari 2009, 16u

Keunen Frank, schepen in gemeente Diepenbeek, Diepenbeek, vrijdag 9 januari 2009 , 10u30

Lambrichts Freddy, lid van het managementteam in gemeente Diepenbeek, Diepenbeek, donderdag 8 januari 2009, 15u

Machiels Stijn, gemeenteraadslid in gemeente Diepenbeek, Diepenbeek, vrijdag 12 december 2008, 11u

Stegmans Etienne, burgemeester in gemeente Diepenbeek, Diepenbeek, maandag 8 december 2008, 8u30

Van Gurp Rudi en Linten Liesbeth, respectievelijk adjunct-secretaris en medewerkster van de cel Beleidsplanning in gemeente Genk, Genk, maandag 6 januari 2009, 9u

Websites

Agentschap voor Binnenlands Bestuur - Regelgeving, Internet, <<http://www.binnenland.vlaanderen.be/regelgeving/wetgeving.htm>>, geraadpleegd op 13 november 2008

Agentschap voor Binnenlands Bestuur - werking besturen, Internet, <http://www.binnenland.vlaanderen.be/werking_besturen>, geraadpleegd op 7 november 2008

Agentschap voor Binnenlands Bestuur - klachten, Internet, <http://www.binnenland.vlaanderen.be/werking_besturen/klachten.htm>, geraadpleegd op 6 april 2009

Bestuurszaken - interne controle, Internet, <<http://www2.vlaanderen.be/internecontrole>>, geraadpleegd op 15 december 2008

BDO, Internet, <http://www.bdo.be/user_docs/6risicomangement.pps>, geraadpleegd op 20 december 2008

COSO, Internet, <<http://www.coso.org/aboutus.htm>>, geraadpleegd op 26 november 2008

De Wakkere Burger vzw, Internet, <<http://dewakkereburger.be/dossier-gemeentedecreet.htm>>, geraadpleegd op 17 december 2008

IBR – Rol van het instituut, Internet, <http://www.ibr-ire.be/ned/revisor_org.aspx>, geraadpleegd op 26 november 2008

IBR – interne controle COSO-SOX, Internet, <http://www.ibr-ire.be/ned/vorming_seminaries_detail.aspx?item=4759>, geraadpleegd op 27 november 2008

IIA, Internet, <<http://www.theiia.org>>, geraadpleegd op 7 november 2008

ManagementSite, Internet, <<http://www.managementsite.nl/actueel/1056/6-stappen-in-risicomanagement.aspx?rubriekid=13>>, geraadpleegd op 2 januari 2009

PWC – internal control & SOX, Internet, <<http://www.pwc.com/Extweb/service.nsf/docid/E1B118B237803AC5802571460052589B>>, geraadpleegd op 3 november 2008

SOX, Internet, <http://www.sarbanes-oxley.com/displaysection.php?level=2&pub_id=Sarbanes-Oxley&chap_id=PCAOB4&message_id=28>, geraadpleegd op 14 oktober 2008

VVSG, Internet, <<http://www.vvsg.be>>, geraadpleegd op 28 januari 2009

Wikipedia, Internet, <<http://www.wikipedia.org>>, geraadpleegd op 16 oktober 2008

Bijlagen

Bijlage 1: Gemeenteraadsbesluit van 3 september 2007

Bijlage 2: Gemeenteraadsbesluit van 17 november 2008

Bijlage 3: Het CAF-model

Bijlage 4: Risico-analyse Diepenbeek

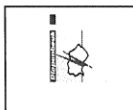
Bijlage 5: Tienstappenplan en jaarprogramma interne controle voor 2008 in Genk

Bijlage 6: Jaarprogramma interne controle voor 2009 in Genk

Bijlage 1: Gemeenteraadsbesluit 3 september 2007

Deze bijlage bevat het gemeenteraadsbesluit van 3 september 2007 over interne controle in Diepenbeek.

PROVINCIE LIMBURG



GEMEENTEBESTUUR DIEPENBEEK

UITTREKSEL UIT HET REGISTER VAN DE BERAADSLAGINGEN VAN DE GEMEENTERAADSZITTING VAN maandag 3 september 2007

Aanwezig:	Frank Keunen - schepen-voorzitter Etienne Steegmans - burgemeester Pierre Leuraers, Hugo Leroux, Patrick Hermans, Eddy Heleven - schepenen; Maria Roux - schepen-voorzitter OCMW Leon Bikkembergs, Lucien Wolfs, André Cleeren, Marleen Willems, Maria Houben, Danny Bulen, Brigitte Bodson, Gerard Smets, Jan Bynens, Lize Habex, Linda Heleven, Eric L'Hoyes, Stijn Machiels, Suzy Wolfs, Miet Nelissen, Els Vanloffelt, Bjorn Philtjens, Freddy Blokken - gemeenteraadsleden; Omer Jouck - gemeentesecretaris
Afwezig/verontschuldigd:	

003. INTERN CONTROLESYSTEEM - RAPPORTERING

De gemeenteraad

Gelet op artikel 99, 100 en 101 van het gemeentedecreet inzake de interne controle en het intern controlesysteem;

Gelet op de omzendbrief van het kabinet van de Vlaamse Minister van Binnenlands Bestuur, Stedenbeleid, Wonen en Inburgering M. Keulen van 01-12-2006; waarin o.a. wordt gemeld dat:

- het dus zeker niet noodzakelijk is dat de gemeenteraad het interne controlesysteem op 01-01-2007 goedkeurt;
- het voldoende is dat de eerste goedkeuring door de gemeenteraad plaatsheeft voor 01-10-2007;
- dit geenszins betekent dat de besturen op 1 januari niet beschikken over procedures van interne controle;
- een intern controlesysteem immers een element van goed bestuur is en binnen de gemeentebesturen er al richtlijnen bestaan over interne controle, weliswaar niet altijd uitgeschreven;
- een eerste stap in het formaliseren van het interne controlesysteem daarom kan bestaan uit de inventarisatie van de bestaande procedures en de evaluatie ervan in het kader van de bepalingen van het gemeentedecreet.

Gelet op de rapportering van de heer gemeentesecretaris over de stand van zaken m.b.t. de opmaak van het intern controlesysteem en het voorgestelde stappenplan;

Overwegende dat, zoals aangegeven in de bovengenoemde omzendbrief van minister M. Keulen, binnen ons bestuur tal van afspraken, reglementen, afsprakennota's, mondelinge afspraken, spelregels, richtlijnen bestaan die de werking van het bestuur ten goede komen maar ook ervoor zorgen dat de nodige controle kan uitgeoefend worden;

Overwegende dat deze afspraken, reglementen, afsprakennota's, mondelinge afspraken, spelregels, richtlijnen weliswaar nog niet zijn uitgeschreven zoals vereist doch de heer gemeentesecretaris, in samenspraak en overleg met het managementteam, bezig is om deze dingen te inventariseren en uit te schrijven of te formaliseren;

Overwegende dat bij wijze van voorbeeld een eerste procedure nl. 'aankopen courante verbruiksgoederen zonder visumplicht < 2.500,00 EUR en goedgekeurd budget' werd uitgeschreven;

Overwegende dat het de bedoeling is dat in eerste instantie alle bestaande afspraken, reglementen, afsprakennota's, mondelinge afspraken, spelregels, richtlijnen op deze manier in uniforme en duidelijke procedures worden uitgeschreven in functie van de doelstellingen van het

proces en met het oog op risico's en potentiële fouten bij de uitvoering ervan; daar waar mogelijk wordt de efficiëntie van het proces natuurlijk verbeterd;

Overwegende dat in de procesbeschrijving ook wordt weergegeven wie de verschillende stappen in het proces dient uit te voeren en wanneer ze moeten uitgevoerd worden;

Overwegende dat nadien dan de nog niet bestaande dingen worden uitgewerkt en geformaliseerd;

Gelet op het eenparig akkoord;

BESLUIT:

Artikel 1: Kennis te nemen van de rapportering van de heer gemeentesecretaris over de stand van zaken m.b.t. de opmaak van het intern controlesysteem.

Artikel 2: Goedkeuring te verlenen over het voorgestelde stappenplan m.b.t. de opmaak van het intern controlesysteem nl:

1. inventarisatie van de bestaande afspraken, reglementen, afsprakennota's, mondelinge afspraken, spelregels, richtlijnen;
2. uitschrijven en formaliseren van de bestaande afspraken, reglementen, afsprakennota's, mondelinge afspraken, spelregels, richtlijnen in functie van de doelstellingen van het proces en met het oog op risico's en potentiële fouten bij de uitvoering ervan; daar waar mogelijk wordt de efficiëntie van het proces verbeterd;
3. uitschrijven en formaliseren van de niet-bestaande processen

get. Jouck Omer
gemeentesecretaris

Jouck Omer
gemeentesecretaris

Namens de gemeenteraad

Voor eensluidend afschrift



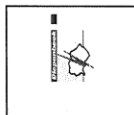
get. Keunen Frank
schepen-voorzitter

Keunen Frank
schepen-voorzitter

Bijlage 2: Gemeenteraadsbesluit 17 november 2008

Deze bijlage bevat het gemeenteraadsbesluit van 17 november 2008 over interne controle in Diepenbeek.

PROVINCIE LIMBURG



GEMEENTEBESTUUR DIEPENBEEK

**UITTREKSEL UIT HET REGISTER VAN DE BERAADSLAGINGEN
VAN DE GEMEENTERAADSZITTING VAN maandag 17 november 2008**

Aanwezig:	Keunen Frank - schepen-voorzitter Steegmans Etienne - burgemeester Leuraers Pierre, Leroux Hugo, Hermans Patrick, Heleven Eddy - schepenen; Roux Maria - schepen-voorzitter OCMW Bikkembergs Leon, Wolfs Lucien, Cleeren André, Willems Marleen, Houben Maria, Bulen Danny, Bodson Brigitte, Smets Gerard, Bynens Jan, Habex Lize, Heleven Linda, Machiels Stijn, Wolfs Suzy, Nelissen Miet, Vanloffelt Els, Philtjens Bjorn, Blokken Freddy, Vananderoye Monique - gemeenteraadsleden; Jouck Omer - gemeentesecretaris
Afwezig/verontschuldigd:	

008. INTERN CONTROLESYSTEEM - RAPPORTERING

De gemeenteraad

Gelet op artikel 99, 100 en 101 van het gemeentedecreet inzake de interne controle en het intern controlesysteem;

Gelet op de omzendbrief van het kabinet van de Vlaamse Minister van Binnenlands Bestuur, Stedenbeleid, Wonen en Inburgering M. Keulen van 01-12-2006 betreffende het besluit van de Vlaamse Regering van 24-11-2006 betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van het gemeentedecreet van 15 juli 2005 en ter uitvoering van artikel 160 en 179 van het gemeentedecreet van 15 juli 2005, inzonderheid punt 4.7;

Gelet op de gemeenteraadsbeslissing van 03 september 2007 houdende intern controlesysteem – rapportering, waarbij kennis werd genomen van de rapportering van heer gemeentesecretaris m.b.t. de opmaak van het intern controlesysteem en de raad zijn goedkeuring verleende over het voorgestelde stappenplan.

Overwegende dat bij de uitvoering van het stappenplan is gebleken dat de oorspronkelijk voorgestelde werkwijze veel te omslachtig is en enorm veel tijd en energie zal kosten vooraleer er effectief resultaten worden geboekt en er kan worden voldaan aan de eisen inzake het opgelegde intern controlesysteem.

Overwegende dat er derhalve - samen met de gemeenten Bocholt, Borgloon, Gingelom, Hamont-Achtel, Hechtel-Eksel, Heers, Lummen en Meeuwen-Gruitrode – een beroep werd gedaan op externe ondersteuning en opleiding van 'BDO Atrio Adviseurs Openbare Sector BCV – voor het ontwikkelen van een intern controlesysteem;

Overwegende dat het stappenplan bij de uitwerking van het intern controlesysteem werd vastgesteld als volgt:

1. uitvoeren eerste risicoanalyse
2. uitwerking van enkele piloten
3. verfijnen risicoanalyse
4. opmaken operationeel plan
5. verfijnen operationeel plan
6. uitvoeren operationeel plan

Overwegende dat de eerste risicoanalyse bij ons bestuur reeds werd uitgevoerd en het resultaat hiervan deel uitmaakt van het dossier dat aan de raad wordt voorgelegd;

Overwegende dat na de eerste risicoanalyse één of meerdere pilootprojecten werden geselecteerd; de uitwerking van deze piloten bestaat erin operationele doelstellingen te bepalen,

risico's te identificeren in functie van het behalen van deze doelstellingen, acties en maatregelen van interne controle in de dagdagelijkse werking in te bouwen om deze risico's te beheersen;

Overwegende dat dit stadium noodzakelijk is en tot doel heeft én het beleid én de medewerkers van het bestuur duidelijk inzicht te geven in wat interne controle betekent in de dagdagelijkse werking; wat interne controle niet is; wat de meerwaarde is van interne controle, hoe dit kan worden vastgelegd en beschreven, ..

Gelet op de in het dossier aanwezig voorbeelden betreffende:

- het proces 'aanvragen en afleveren rijbewijzen'
- het proces 'uitlenen van materialen'
- het proces 'dossievoorbereiding/opmaak investeringsprojecten'

Gelet op de verdere toelichting van de risicoanalyse en de verdere procedure door de heer gemeentesecretaris;

Overwegende dat, zoals ook omschreven in de omzendbrief van het kabinet van de Vlaamse minister van Binnenlands Bestuur, Stedenbeleid, Wonen en Inburgering M. Keulen van 01-12-2006 dit niet betekent dat het gemeentebestuur momenteel niet beschikt over procedures van interne controle;

Overwegende dat binnen het bestuur 'al van afspraken, reglementen, afsprakennota's, mondelinge afspraken, spelregels, richtlijnen bestaan die de werking van het bestuur ten goede komen maar ook ervoor zorgen dat de nodige controle kan uitgeoefend worden zoals o.a.:

1. Ariadne - dossieropvolgingssysteem
2. Monitoringstabel tabel Rozendaal
3. Afspraken tabel
4. Afsprakennota college
5. Monitoringstabel budget + Projectfiches uitvoering budget
6. Opvolgingsfiches Tengbox

Gelet op de toelichting vanwege de heer gemeentesecretaris bij bovenstaande items waarvan voorbeelden aan het inzagedossier werden toegevoegd;

Gelet op het eenparig akkoord;

BESLUIT:

Artikel 1: Kennis te nemen van de rapportering van de heer gemeentesecretaris over de stand van zaken m.b.t. de opmaak van het intern controlesysteem.

Artikel 2: Goedkeuring te verlenen over de door de gemeentesecretaris voorgestelde werkwijze en stappenplan met betrekking tot de opmaak van het intern controlesysteem voor ons bestuur in samenwerking met de gemeenten Bocholt, Borgloon, Gingelom, Hamont-Achtel, Hechtel-Eksel, Heers, Lummen en Meeuwen-Gruitrode en BDO Atrio Adviseurs Openbare Sector BCV nl.

1. uitvoeren eerste risicoanalyse
2. uitwerking van enkele piloten
3. verfijnen risicoanalyse
4. opmaken operationeel plan
5. verfijnen operationeel plan
6. uitvoeren operationeel plan

Artikel 3: Kennis te nemen en akkoord te gaan met de vormen van interne controle die, in afwachting van de implementatie van het definitieve intern controlesysteem in uitvoering van artikel 2, momenteel binnen ons bestuur worden toegepast.

get. Jock Omer
gemeentesecretaris

Jock Omer
gemeentesecretaris

Namens de gemeenteraad



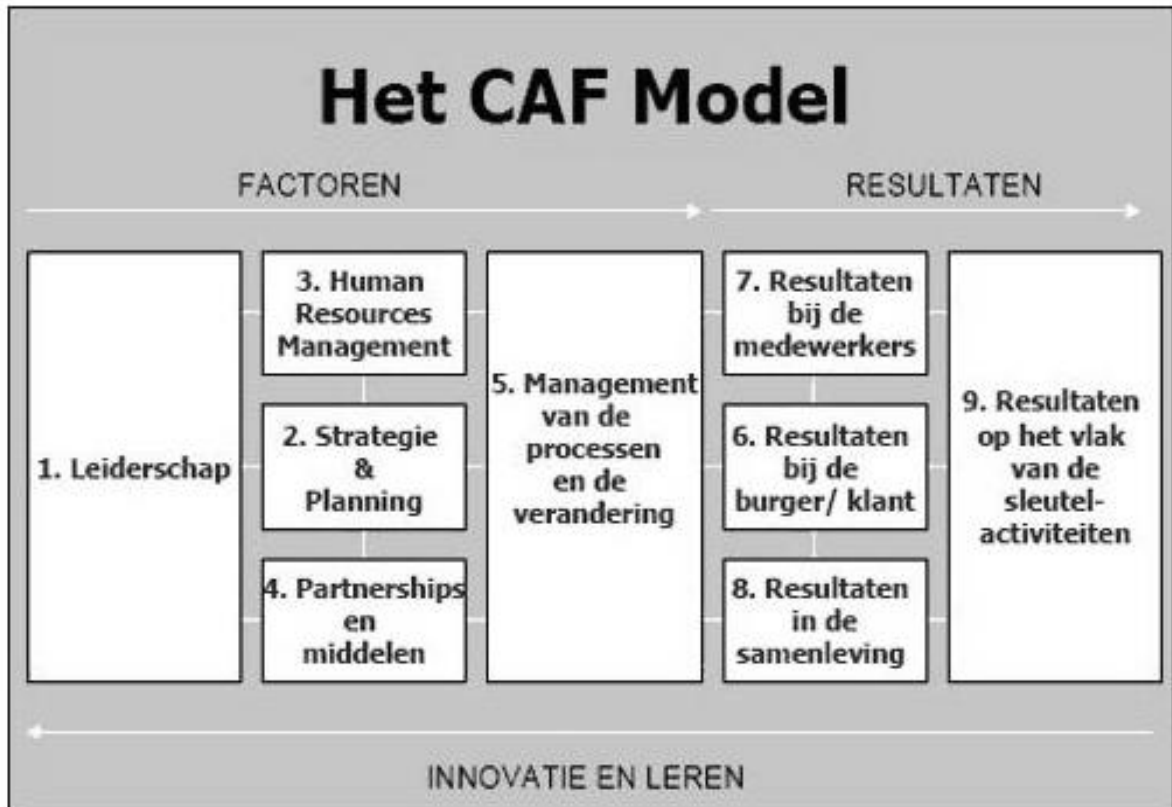
Voor eensluidend afschrift

get. Keunen Frank
schepen/voorzitter

Keunen Frank
schepen-voorzitter

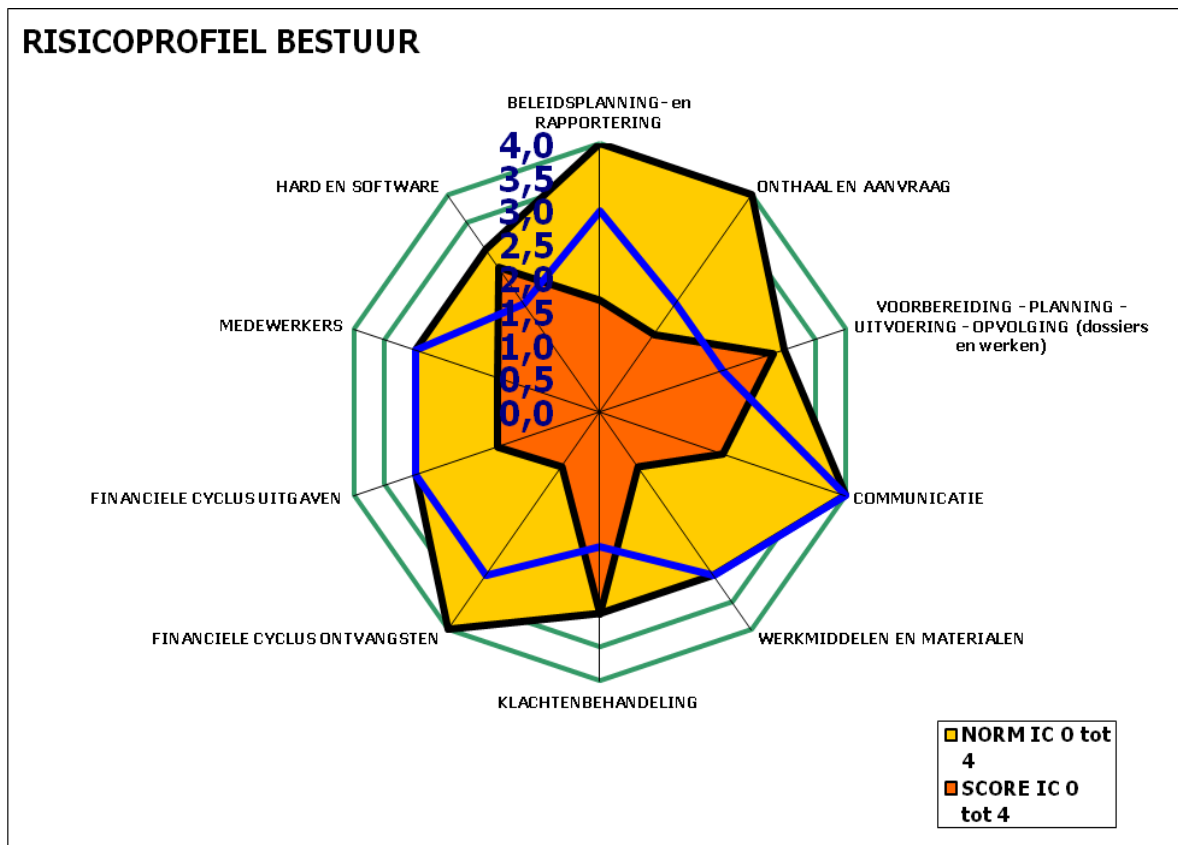
Bijlage 3: Het CAF-model

Deze bijlage bevat een weergave van het CAF-model. Het is rond dit model dat de gemeente Diepenbeek haar intern controlesysteem tracht op te bouwen.



Bijlage 4: Risico-analyse Diepenbeek

In deze bijlage wordt de risico-roos weergegeven zoals deze uitgevoerd werd in de gemeente Diepenbeek. De risico-roos vormt een onderdeel van de interne risico-analyse van de gemeente.



Bijlage 5: Tienstappenplan en jaarprogramma interne controle voor 2008 in Genk

In deze bijlage wordt een weergave gegeven van het volledige tienstappenplan voor de opzet van interne controle en het jaarprogramma rond interne controle van 2008 in de stad Genk. Beiden zijn uittreksels van het Jaarverslag ICS 2008.

Het ICS-jaarprogramma 2008

Het plan van aanpak inzake het intern controlesysteem, zoals goedgekeurd tijdens de zitting van de gemeenteraad dd. 20.09.2007, bestaat uit 10 stappen:

- Stap 1. Oprichten van een werkgroep voor een eerste aanzet ICS (financieel, technisch, juridisch luik);
- Stap 2. Inventariseren van reeds bestaande interne controleprocedures en -maatregelen (niet-limitatief);
- Stap 3. Vooropstellen (na risico-inschatting) van controlemaatregelen volgens de zes decretale interne controledoelstellingen van art. 99 Gemeentedecreet;
- Stap 4. Aanpak en aanzet van ICS aan de gemeenteraad voorstellen;
- Stap 5. Een prioriteit en tijdsplanning bepalen van de diverse acties (rekening houdend met de graad van waarschijnlijkheid en de impact van het risico);
- Stap 6. Bepalen voor welke administratieve processen prioritair een proces- en procedurebeschrijving wordt opgemaakt;
- Stap 7. Vastleggen van verantwoordelijkheden in controlefuncties en functiescheidingen;
- Stap 8. Uitwerken van rapporteringslijnen;
- Stap 9. Informeren van medewerkers. Consultatie van medewerkers i.f.v. implementeren, actualiseren en dynamisch houden van interne controle;
- Stap 10. Actualiseren en dynamisch houden van de interne controle.

In de loop van 2007 werden de eerste vier stappen van het ICS-10-stappenplan uitgevoerd.

De kern van het vervolgtraject in 2008 bestaat uit de uitvoering van de stappen 5 tot en met 8, met name het effectief opstarten van het ICS door het uitwerken van controlemaatregelen op basis van proces-beschrijvingen, het bepalen van verantwoordelijkheden en het vastleggen van rapporteringslijnen.

Het managementteam dd. 17.01.2008 heeft acht ICS-maatregelen opgenomen in het programma 2008:

1. voortgangsevaluatie;
2. budgetwijziging;
3. opvolging rapporteringsverplichtingen;
4. geautomatiseerd opvolgsysteem voor wervings- en bevorderingsprocedures;
5. centralisatie en beveiliging van beheersinformatie;
6. energiebeheersing;
7. toegangscontrole gebouwen;
8. gebruik provisiekasten.

Bijlage 6: Jaarprogramma interne controle voor 2009 in Genk

Deze bijlage bevat het jaarprogramma rond interne controle zoals deze in 2009 zal uitgevoerd worden in de stad Genk. Het programma vormt een uittreksel uit het Jaarverslag ICS 2008.

ICS-programma voor 2009

Een reflectie door het managementteam over mogelijke interne controlemaatregelen die in de loop van 2009 de nodige aandacht moeten krijgen, leverde volgend ICS-programma voor 2009 op:

1. Het informeren en consulteren van medewerkers met betrekking tot het doel en nut van ICS (cf. stap 9 van het 10-stappenplan).
2. Het actualiseren en dynamisch houden van de interne controle (cf. stap 10 van het 10-stappenplan).
3. Het ICS structureel inbedden in het project reorganisatie dienstverlening.
4. Het versterken van ICS-principes in het GIS-programma 2009.
5. Het verhogen van de beheerskwaliteit en mogelijkheden in het kader van facilitymanagement (invoering softwarematige ondersteuning).
6. Het uitwerken van risico-analyses en procedures voor gebouwenbeheer en energiebeheer.
7. Het uitwerken van procedures voor verhandeling van gronden.
8. Het uitwerken van een draaiboek voor de organisatie van verkiezingen.
9. Het afstemmen van procedures met betrekking tot diverse aanvragen (bestelbons, vormingsaanvragen, aangaan overeenkomsten, ...) met besluitvorming van de budgethouder, het financieel toezicht en de visumprocedure voorafgaand aan het aangaan van engagementen ten opzichte van derden en opvolging van bijbehorende ex-post controles (verwerking leveringsbonnen, aftekenen van facturen voor goede uitvoering, ...).
10. Het verfijnen van diverse bestaande procedures in een geïntegreerd procedurehandboek.
11. Het actualiseren van het organogram in functie van de optimale inzet van personeelsmiddelen.

12. Het evalueren van de inzet van voertuigen (gebruik eigen wagen, dienstwagens binnen/buiten pool).
13. Het uitwerken van structurele samenwerkingstrajecten en synergieën stad-OCMW.
14. Het uitwerken van een beheerssysteem voor het kortstondig ter beschikking stellen van diverse (cultuurgebonden) ruimten.