Interne audit als governance-instrument binnen de Belgische publieke sector

Jürgen Spanhove, Koen Verhoest en Steve Troupin[1]

Samenvatting - Dit artikel beschrijft de resultaten van een vragenlijst die nagaat welke plaats interne audit inneemt binnen het Belgische overheidslandschap. Interne auditdiensten binnen vier overheidsniveaus werden ondervraagd (Vlaamse overheid, federale overheid, Waalse Gewest, Franse Gemeenschap). De onderzoekers kwamen tot de bevinding dat er qua regelgeving op het vlak van interne audit een grote heterogeniteit bestaat over de overheidsniveaus heen. Sommige overheden bleken al te beschikken over een (centraal) auditcomité, wat de onafhankelijke positie van de interne auditdienst versterkt, terwijl andere overheden nog wachten op de implementatie van zulke auditcomités. Verder bleek de auditrol te evolueren naar meer consultinggerichte auditpraktijken, alhoewel de zekerheidsverstrekkende rol nog steeds de belangrijkste bleek te zijn binnen de praktijk van publieke interne auditdiensten.

0] INLEIDING

De opkomst van New Public Management (NPM) valt samen met de introductie van private managementtechnieken in de publieke sector. Alhoewel die private sector vaak als inspiratiebron wordt aanschouwd, ontstaan er vaak problemen als men corporate governanceprincipes zomaar wilt transformeren naar een publieke context. De redenen daarvoor liggen vervat in de complexiteit van de structuur en implementatiestrategieën.

In het jaar 2000, heeft het Nederlandse Ministerie van Financiën een handleiding voor government governance gepubliceerd (DIRECTIE ACCOUNTANCY RIJKSOVERHEID, 2000). Zij definieerden governance als: *"Het waarborgen van de onderlinge samenhang van de wijze van sturen, beheersen, en toezicht houden van een overheidsorganisatie, gericht op een efficiënte en effectieve realisatie van beleidsdoelstellingen, alsmede het daarover op een open wijze communiceren en verantwoording afleggen ten behoeve van belanghebbenden"*. In deze definitie worden vier deelprocessen vernoemd: sturen, beheersen, toezicht houden en verantwoorden. Dit zijn vier essentiële mechanismen om good governance te realiseren (SPANHOVE & VERHOEST, 2007).

Een van de mechanismen is dus een verhoogd verantwoordingschap ('accountability') van publieke diensten. In dit artikel willen we de interne auditfunctie binnen de overheid presenteren als een specifiek instrument van beheersing en toezicht houden, maar tegelijkertijd ook als een instrument die de verantwoording controleert.

Alhoewel de interne auditfunctie meer en meer aandacht verwierf in de publieke sector, is onderzoek in dit deelgebied eerder schaars. In dit artikel beschrijven we de resultaten van een vragenlijst die in 2008 werd afgenomen bij de Belgische interne auditdiensten op vier overheidsniveaus: de federale overheid, de Vlaamse overheid, de Franse Gemeenschap en het Waalse Gewest. We focussen ons enerzijds op de taken en rollen van interne

audit. De oorspronkelijke idee van controle of toezicht in de publieke sector is het verstrekken van een redelijke zekerheid dat een organisatie voldoet aan zijn rechtmatige en politieke verantwoordelijkheden. Thans, is de controlefocus echter niet enkel meer gericht op overeenstemming met de regels en normen of op financiële controle. In de context van de NPM-evolutie, zijn immers ook vier aspecten van het performantiedenken op de voorgrond komen te staan: kwaliteit, effectiviteit, efficiëntie en zekerheid. In deze context is de aard van de interne auditactiviteiten en de rol van de interne auditdienst geëvolueerd. Een tweede aspect dat in dit artikel wordt bestudeerd is de onafhankelijkheid van de interne auditfunctie. Alhoewel onafhankelijkheid van interne audit als vanzelfsprekend wordt aangezien binnen de literatuur, kunnen we ons daar binnen de structuur van een overheid wel vragen over stellen.

1] NPM, VERANTWOORDING EN AUDIT

NPM is gecreëerd als een manier om de overheid en de publieke administratie te optimaliseren. De nadruk ligt op het gebruik van managementtechnieken en performance management in publieke diensten, waarbij men afstand wenst te nemen van louter bureaucratische procedures. Met andere woorden, NPM staat voor een radicaal programma met als doel de overheid ondernemender te maken. Het benadrukt kostencontrole, financiële transparantie, autonoom worden van deeleenheden, creëren van marktmechanismen enz. In deze 'nieuwe' wereld is overheidsmanagement getransformeerd van puur administratieve en dienstverlenende taken naar verantwoordelijke managers met een hogere mate van autoriteit (PARKER & GOULD, 1999). We zien nu ook een sterke nadruk op performance maatstaven, die een grotere transparantie vereist. Vooral naar auditoren toe. De concepten 'accountability' en de rol van de auditor zijn simultaan geëvolueerd in de tijd. Voorheen lag de nadruk vooral op het voorkomen van fraude en corruptie. Audit was op dat moment gericht op conformiteit met de regels. Later, met de stijging van de kost van publieke diensten werd het ook de taak van een overheid om zich te verantwoorden over zijn uitgaven en zijn efficiëntie (GENDRON *et al*., 2001).
In dit opzicht kunnen NPM, accountability en audit als gelieerde concepten gepercipieerd worden. Door problemen te rapporteren en aanbevelingen te verschaffen, motiveert de auditor de geauditeerde om te evolueren naar een 'best practice' of een hoger niveau van 'accountability' of verantwoordingschap wat in de lijn ligt van de NPM-doelstellingen.

2] SITUERING VAN INTERNE AUDIT IN DE BELGISCHE OVERHEDEN

Het institutionele landschap van publieke auditdiensten kent een lange en verschillende geschiedenis in verschillende landen (POWER, 1999). Alhoewel alle overheden instemmen met de hernieuwde definitie van het Institute of Internal Auditoren (IIA)[2], hebben ze allen hun eigen ideeën over wat interne audit juist inhoudt en wie er verantwoordelijk voor is in het overheidsapparaat. Er bestaan twee types van interne auditstructuren (STERCK *et al*., 2005; STERCK en BOUCKAERT, 2006). In een eerste type is er slechts één interne auditfunctie (centrale organisatie) op centraal niveau. Een tweede mogelijkheid is dat de interne auditfunctie op entiteitsniveau opereert (decentrale organisatie). Dit betekent dat departementen of agentschappen beschikken over hun eigen interne auditdienst. In sommige landen, zoals België, vind je beide structuren terug. Tabel 1 geeft een overzicht van de mate waarin de interne auditfunctie bij wet voorzien is, of er sprake is van een gecentraliseerde interne auditdienst of gedecentraliseerde interne auditdiensten en naar wie die interne auditdienst rapporteert. 'Gecentraliseerd' verwijst in deze context naar interne auditdiensten en auditcomité die zowel activiteiten in departementen als verzelfstandigde agentschappen of instellingen van openbaar nut kunnen ontplooien, en die in zekere zin 'overheidsbreed' werken.

Tabel 1: Status van de interne auditfuncties op de verschillende overheidsniveaus in België

	Interne auditfunctie wettelijk bepaald	Structuur van de interne auditfunctie	Rapporteringsniveau
Federaal	Ja	Decentrale interne auditfuncties bij sommige FOD en sommige parastatalen Gecentraliseerd, maar nog niet geïmplementeerd	Indien interne auditdienst aanwezig in entiteit, rapportage aan management Centraal auditcomité opgericht
Franse Gemeenschap	Hybride	Gedecentraliseerd (één auditdienst voor het ministerie en aparte diensten in de instellingen van openbaar nut)	Auditcomités van de afzonderlijke entiteiten (ministerie en instellingen van openbaar nut)
Waalse Gewest	Neen	Gedecentraliseerd	Auditcomités van de gedecentraliseerde entiteiten
Vlaamse Gewest/ Gemeenschap	Ja	Gecentraliseerd en gedecentraliseerd	Centraal auditcomité en gedecentraliseerde auditcomités

Zoals we in tabel 1 merken is enkel op federaal en Vlaams niveau de interne auditfunctie wettelijk geregeld. Op federaal niveau is het geplande centraal interne auditcomité recent geïnstalleerd. Het is thans nog beperkt in zijn activiteiten, mede omdat de oprichting van een centrale auditdienst voor de federale overheid nog op zich laat wachten. Formeel bestaat het federale auditcomité sinds 21 februari 2010. Het telt zeven leden en een voorzitter voor de komende 6 jaar. *Op het moment van de bevraging (2008) waarover in dit artikel wordt gerapporteerd, was het centraal audticomité nog niet geïnstalleerd.* Volgens het KB van 17 augustus 2007 betreffende het intern controlesysteem binnen sommige diensten van de federale uitvoerende macht moeten de 14 FODs (inclusief het Ministerie van Landsverdediging), de 3 PODs en 5 instellingen van openbaar nut (FAVV, Fedasil, PDOS, FAGG, Regie der Gebouwen) en in de diensten die ervan afhangen ervoor zorgen dat ze beschikken over een goed werkend systeem van interne controle en risicomanagement en dat interne auditactiviteiten worden opgestart. Echter dat is maar in 6 diensten het geval. Op het federale niveau zijn er daarnaast interne auditfuncties uitgebouwd in bepaalde Instellingen van Sociale Zekerheid. Een centrale interne auditdienst voor de federale overheid ontbreekt.

In het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschap zijn de interne auditfuncties decentraal georganiseerd. In de Franse Gemeenschap bestaat er sinds 1998 een auditdienst in het ministerie, die alle departementen tot werkingsgebied heeft. Deze auditdienst rapporteert aan een auditcomité dat samengesteld wordt uit managers, politici en vertegenwoordigers van Inspectie van Financiën en Rekenhof. Sinds 2003 (art. 24 van het decreet inzake 'Transparence' van 21 februari 2003) worden de negen verzelfstandigde agentschappen (instellingen van openbaar nut) van de Franse Gemeenschap echter aanbevolen om interne auditactiviteiten te implementeren in hun werking. De meerderheid van de interne auditfuncties in het Waalse Gewest of de Franse Gemeenschap rapporteren direct aan een auditcomité binnen de eigen entiteit. In het Waalse Gewest is er op het moment van de bevraging (2008) geen decretaal kader voor interne auditfuncties voorzien. Sinds 1 augustus 2008 (d.i. na de bevraging) werd er via een regeringsbeslissing binnen de samengevoegde ministeries een auditdienst opgericht die alle departementen dekt. Er is nog geen auditcomité geïnstalleerd op dat

niveau. Binnen het Waalse Gewest ontstaan interne auditfuncties meestal op vraag van de Europese instanties, zoals bijvoorbeeld het geval was voor landbouwfondsen. Verschillende instellingen van openbaar nut hebben een interne auditfunctie en rapporteren aan een decentraal auditcomité.
Op Vlaams niveau bestaat de centrale auditdienst, het Agentschap Interne Audit van de Vlaamse Administratie, IAVA, sinds 2000. Het werkingsgebied van IAVA omvat alle departementen, alle intern verzelfstandigde agentschappen en de meeste extern verzelfstandigde agentschappen. Deze centrale auditdienst rapporteert naar een onafhankelijk centraal auditcomité, dat hetzelfde werkingsgebied heeft. Naast deze centrale auditdienst bestaan er op Vlaams niveau bij enkele extern verzelfstandigde agentschappen (EVA's) ook decentrale interne auditdiensten (met hun eigen auditcomité). IAVA en deze decentrale auditdiensten werken samen volgens een holdingmodel.

2.1. Onderzoeksvragen en methodologie

Dit artikel bespreekt de belangrijkste bevindingen uit een onderzoek dat in 2008 werd uitgevoerd door de Katholieke Universiteit Leuven (K.U.Leuven) en de Université Catholique de Louvain (UCL) in samenwerking met het Institute of Internal Auditors. Via een vragenlijst die in het voorjaar van 2008 werd verstuurd naar alle 33 bestaande interne auditdiensten van de Vlaamse overheid, de federale overheid, de Franse Gemeenschap en het Waalse Gewest wou men te weten komen hoe interne audit als managementinstrument in het breder kader van 'government governance' een rol speelt binnen die verschillende overheden. Omwille van de verschillende wetgevende kaders kon men verwachten dat de onafhankelijkheid, de rollen en activiteiten van de verschillende interne auditdiensten zou verschillen naargelang de bevoegde overheid. Twee onderzoeksvragen worden dus onderzocht:

1) *In welke mate kan men spreken van een onafhankelijke interne auditfunctie binnen de verschillende Belgische overheidsniveaus?*

2) *Welke rollen en activiteiten vervullen de interne auditfuncties binnen de verschillende Belgische overheidsniveaus?*

De responsgraad was 82 % (zie tabel 2). Gezien de hoge respons, mogen de resultaten in deze studie als representatief aangezien worden voor de Belgische publieke overheden. Het hoofd van de interne auditfunctie beantwoordde de vragenlijst. De vragenlijst bevatte 59 vragen, welke gebaseerd zijn op een vorige studie uitgevoerd door IIABelgium (2006) en de Common Body of Knowledge studie (2006) uitgevoerd door de IIA research foundation[3].

Tabel 2: Populatie en responsgraden

	Totale populatie van interne audit functies	**Responsgraad**
Federaal	N = 14	**N = 11 (79 %)**
Vlaamse Gewest/Gemeenschap	N = 7	**N = 7 (100 %)**
Waalse Gewest	N = 7	**N = 5 (56 %)**
Franse Gemeenschap	N = 5	**N = 4 (80 %)**
TOTAAL	N = 33	**N = 27 (82 %)**

3] ONAFHANKELIJKHEID VAN INTERNE AUDIT

Objectiviteit en onafhankelijkheid zijn belangrijke kenmerken van de interne auditfunctie. Deze twee kenmerken verwijzen vooral naar de aard van de relatie tussen het management, het auditcomité en de interne auditfunctie. Daarenboven wordt in de publieke sector de interne auditor ook geconfronteerd met het politieke aspect en het streven naar een algemeen belang. Onafhankelijkheid wordt bewerkstelligd door een juiste positionering van de interne auditdienst in de organisatiestructuur. Dit verwijst naar de rapporteringslijnen (naar het auditcomité en/of management), wie het hoofd van de interne auditdienst benoemt, evalueert en ontslaat en wie het budget van de interne auditdienst goedkeurt. In het verlengde hiervan speelt ook de onafhankelijkheid op het bestuursniveau een belangrijke rol. Meer bepaald, de onafhankelijkheid

van de leden van de raad van bestuur en/of het auditcomité.

3.1. Objectiviteit van de interne auditor

Om de objectiviteit van de interne auditor in kaart te kunnen brengen, hebben we het profiel van de interne auditoren geanalyseerd. De meeste auditoren zijn intern gerekruteerd binnen het eigen departement (73 %), bezitten een masteropleiding (71 %) en beschikken over werkervaring (80 % heeft meer dan 6 jaar werkervaring). Desalniettemin heeft slechts 12 % van de auditoren werkervaring in interne audit. We mogen dus concluderen dat de gemiddelde interne auditor in de Belgische publieke sector iemand is die vertrouwd is met het departement waar hij/zij voor werkt en waarschijnlijk een sterke relatie heeft met het management gezien zijn/haar langere werkervaring binnen de plaats van tewerkstelling. Dat heeft het voordeel dat men waarschijnlijk vrij veel kennis heeft van procedures en werkwijzen. Men zou zich wel kunnen afvragen in welke mate dit soort profiel invloed heeft op de objectiviteit van de interne auditor. Verder bleek ook dat de gemiddelde interne auditor geen interne auditexpert is, maar wel beschikt over een voldoende hoog opleidingsniveau.

Tabel 3 toont aan dat de interne auditoren zich bewust zijn van de belangrijkste competenties die een interne auditor zou moeten bezitten, met name integriteit, gevoel voor governance en ethiek, en objectiviteit. Een tweede groep van competenties in tabel 3 refereert naar het dagelijkse werk van interne auditoren: het is een functie die meestal autonoom wordt uitgevoerd en waarbij assertiviteit en sociale voeling ten aanzien van de geauditeerde ook belangrijke kenmerken zijn. De onderzoekers vonden geen significante verschillen tussen de verschillende overheden.

Tabel 3: Belangrijke competenties voor interne auditoren (gemiddelde score op een 5-punten schaal)

	Federaal	Vlaamse Gewest/ Gemeenschap	Waalse Gewest	Franse Gemeenschap	**TOTAAL**
Integriteit	5.0	5.0	5.0	5.0	**5.0**
Gevoel voor governance en ethiek	4.9	5.0	5.0	5.0	**5.0**
Objectiviteit	4.9	5.0	5.0	5.0	**5.0**
Zelfstandig werken	4.4	4.7	5.0	4.3	**4.6**
Goed samenwerken met alle niveaus v/h management	4.5	4.4	4.5	4.5	**4.4**
Assertieve houding	4.1	4.3	4.5	4.7	**4.3**
Sociale vaardigheden	4.4	4.3	4.0	3.8	**4.2**
Team player	4.1	4.3	4.3	3.5	**4.1**
Hulpvol	3.9	4.4	4.3	3.8	**4.0**
Bouwen van relations	3.8	4.0	4.0	3.3	**3.8**
Consensuele houding	3.8	3.6	3.5	4.7	**3.7**
Team building	3.3	3.4	3.8	3.8	**3.5**
People management	3.0	3.3	3.8	3.0	**3.2**
Leiderschap	3.1	2.9	3.5	3.3	**3.1**

3.2. Onafhankelijkheid op organisatieniveau

Aan het hoofd van de interne auditdienst werd gevraagd in welke mate de interne auditdienst beschikt over een volledige onafhankelijke positie binnen de entiteit. Het is opmerkelijk dat de meerderheid van de respondenten op federaal niveau negatief antwoordde op deze vraag (zie tabel 4). Redenen voor deze negatieve antwoorden liggen verscholen in de governance van de auditdiensten. De meeste interne auditfuncties op federaal niveau binnen de FODs, PODs en Instellingen van categorie A bevinden zich in de organisatiestructuur onder het management zonder dat er evenwel gedecentraliseerde onafhankelijke auditcomités deze functies aansturen. Op het moment van de bevraging was het federaal centraal auditcomité nog niet opgericht. Wel is er bij bepaalde Instellingen van Sociale Zekerheid een auditcomité actief. Dit wordt bevestigd door tabel 5. Binnen de Vlaamse overheid, het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschap zijn bijna alle interne auditfuncties verbonden aan een gedecentraliseerd auditcomité, wat hun onafhankelijkheid versterkt. Enkel op het Vlaamse niveau is er een centrale interne auditdienst en centraal auditcomité (IAVA), wat zorgt voor een verdere versterking van de onafhankelijkheid van interne audit op Vlaams niveau.

Tabel 4: 'Heeft uw interne auditdienst een volledig onafhankelijke positie?' (% per overheidsniveau)

	Ja	Neen
Federaal	36 %	64 %
Vlaamse Gewest/Gemeenschap	86 %	14 %
Waalse Gewest	75 %	25 %
Franse Gemeenschap	100 %	/
TOTAAL	**65 %**	**35 %**

Tabel 5: Bestaan van een auditcomité (% per overheidsniveau)

	We hebben een auditcomité	We hebben geen auditcomité
Federaal	18 %	55 %
Vlaamse Gewest/Gemeenschap	100 %	/
Waalse Gewest	80 %	20 %
Franse Gemeenschap	75 %	25 %
TOTAAL	**59 %**	**30 %**

Om de specifieke betekenis van de governance en bijhorende rapporteringslijnen te analyseren, werd in de vragenlijst ook gevraagd wie bevoegd is in het benoemen, ontslaan en de evaluatie van het hoofd van de interne auditdienst. Tabel 6 toont dat meestal twee actoren een significante verantwoordelijkheid hebben in het benoemen, ontslaan en evalueren van het hoofd van de interne auditdienst. Die twee actoren zijn het auditcomité en de topambtenaar (hoofd van de entiteit). Op federaal niveau is het vooral de topambtenaar die hierin de verantwoordelijkheid neemt. Dit wordt uiteraard verklaard door het gebrek aan auditcomités op federaal niveau. Gegeven het feit dat de manager of topambtenaar van de entiteit deze verantwoordelijkheid draagt, kan men zich vragen stellen bij de volledige onafhankelijkheid van de operationele interne auditdienst. Op Vlaams niveau speelt het auditcomité wel een dominante rol. In sommige gevallen (31 %) is de benoeming, het ontslaan en de evaluatie van het hoofd van de interne auditdienst een gedeelde verantwoordelijkheid tussen het auditcomité en het topmanagement van de entiteit.

Tabel 6: 'Wie is bevoegd inzake de benoeming, ontslag en evaluatie van het hoofd van de interne auditdienst?' (% per overheidsniveau)

	Regering of minister	Auditcomité	Raad van Bestuur	Topambtenaar (hoofd van de entiteit)	Anderen
Federaal	27 %	/	18 %	46 %	36 %
Vlaamse Gewest/ Gemeenschap	/	86 %	/	43 %	/
Waalse Gewest	/	75 %	50 %	50 %	25 %
Franse Gemeenschap	/	25 %	25 %	75 %	/
TOTAAL	**12 %**	**39 %**	**19 %**	**50 %**	**19 %**

Een tweede aspect dat verwijst naar de governance en rapporteringslijnen en derhalve ook de onafhankelijkheid van de interne auditdienst is de bevoegdheid voor de goedkeuring van het interne auditbudget. Het IIA stelt dat het auditcomité hierin een belangrijke rol zou moeten spelen. We bemerken echter een grote diversiteit van praktijken met betrekking tot deze taakstelling (zie tabel 7). Het is vaak de topambtenaar van de entiteit die zelf verantwoordelijk is voor de goedkeuring van het budget van de interne auditdienst. In slechts 19 % van de gevallen is dit een gedeelde verantwoordelijkheid met het auditcomité. Gegeven de impact van het topmanagement op het budget van de interne auditfuncties, kan men zich terug de vraag stellen of de interne auditdienst wel volledig onafhankelijk kan werken in zulke gevallen.

Tabel 7: 'Wie is bevoegd inzake de goedkeuring van het budget van de interne auditdienst?' (% per overheidsniveau)

	Regering of minister	Auditcomité	Raad van Bestuur	Topambtenaar (hoofd van de entiteit)	Anderen
Federaal	9 %	/	18 %	55 %	36 %
Vlaamse Gewest/ Gemeenschap	14 %	14 %	29 %	29 %	14 %
Waalse Gewest	/	75 %	75 %	75 %	25 %
Franse Gemeenschap	50 %	25 %	25 %	50 %	/
TOTAAL	**15 %**	**19 %**	**31 %**	**50 %**	**23 %**

3.3. Onafhankelijkheid van de Raad van Bestuur of het auditcomité

Een derde niveau van onafhankelijkheid refereert naar de samenstelling van de organen waar de interne auditdienst verantwoording aan verschuldigd is. Optimaal zijn dit de Raad van Bestuur of het auditcomité, waarin onafhankelijke leden zetelen. Een onafhankelijk bestuurder of lid van het auditcomité werd gedefinieerd als iemand extern, niet-uitvoerend en zonder affiliatie met de organisatie. Uit de antwoorden van de respondenten bleek een interessant contrast. In sommige entiteiten labelde het hoofd van de interne auditdienst niemand van de bestuurders als echt onafhankelijk binnen de Raad van Bestuur. Terwijl in andere entiteiten juist alle bestuurders als onafhankelijk werden gepercipieerd. Een zelfde inconsistentie werd gevonden voor de leden van het auditcomité. Er werd geen significant verschil gevonden tussen de verschillende overheden. Deze resultaten zouden daarom te verklaren kunnen zijn vanuit het feit dat er binnen de overheid een gebrek aan duidelijkheid is over de betekenis van onafhankelijke bestuurders. Een respondent gaf bijvoorbeeld aan dat vertegenwoordigers van werkgevers- en

werknemersorganisaties als onafhankelijk moeten aangezien worden, terwijl andere respondenten het tegenovergestelde vonden.

4] ROLLEN EN ACTIVITEITEN VAN INTERNE AUDIT

4.1. Rollen van de interne auditdienst

Wat betreft de interne auditrollen, heeft deze vragenlijst gebruikgemaakt van de normatieve IIA-typologie, die ook gebruikt is in de vragenlijst van IIA-Belgium toen de private sector werd ondervraagd (IIA, 2006). Deze typologie benoemt drie soorten van rollen die kunnen voorkomen bij een interne auditfunctie, namelijk *het verstrekken van zekerheid, het formuleren van aanbevelingen en het voorzien van consultancy*. Met *het verstrekken van zekerheid* bedoelt men een objectieve beoordeling van de 'compliance' van processen, systemen en interne controle. *Het formuleren van aanbevelingen* is gericht op de verbetering van processen, systemen en interne controle, maar zonder actief deel te nemen aan die verbeteracties. *Het voorzien van consultancy* betekent het voorzien van assistentie bij de implementatie van de gesuggereerde verbeterpunten of *ad hoc*-projecten die een adviserend karakter hebben en meestal op specifiek verzoek zijn, zonder evenwel de verantwoordelijkheid van het management over te nemen (IIA, 2004).

Tabel 8: Belangrijkste rollen van een interne auditor (% per overheidsniveau)

	Verstrekken van zekerheid	Formuleren van aanbevelingen	Voorzien van consultancy
Federaal	46 %	40 %	15 %
Vlaamse Gewest/ Gemeenschap	38 %	38 %	23 %
Waalse Gewest	38 %	33 %	28 %
Franse Gemeenschap	66 %	25 %	9 %
TOTAAL	**47 %**	**34 %**	**19 %**

Tabel 8 toont aan dat de zekerheidsverstrekkende rol nog steeds als de belangrijkste rol wordt ervaren in de Belgische overheden. De tweede belangrijkste rol bestaat uit het formuleren van aanbevelingen (34 %), gevolgd door het voorzien van consultancy (19 %). De respondenten gaven ook nog aan dat deze verdeling enigszins zo zal blijven in de komende twee jaar. Desalniettemin wordt een kleine stijging van consultancypraktijken verwacht ten nadele van het louter formuleren van aanbevelingen. Als we de resultaten vergelijken over de verschillende Belgische overheden heen, zien we dat deze trends op alle niveaus gelijklopen. Uitgezonderd in het Waalse Gewest, waar 66 % van de interne auditrollen gewijd zijn aan het verstrekken van zekerheid. Dit kan verklaard worden door het feit dat de meeste interne auditactiviteiten in het Waalse Gewest zijn ontstaan vanuit de vraag van Europese instanties (VAN GILS *et al.*, 2008). In die context, mogen we aannemen dat interne auditfuncties hun traditionele rol van zekerheidsvertrekker blijven spelen. Een andere mogelijke verklaring is dat de interne auditdiensten in het Waalse Gewest pas recent zijn ontstaan en derhalve nog niet zijn geëvolueerd naar de andere auditrollen.

Uit de resultaten mogen we concluderen dat de zekerheidsverstrekkende rol nog steeds de belangrijkste rol is voor de interne auditdiensten in de Belgische publieke sector. En dit zal ook zo blijven in de nabije toekomst. Toch wordt er een kleine stijging van de consultancyrol verwacht, ten nadele van het louter formuleren van aanbevelingen. Met andere woorden, deze studie toont aan dat er enigszins een graduele beweging aan het ontstaan is richting een meer proactieve rol voor de interne auditdiensten, waarin ze verbeteringen en veranderingen mee kunnen gaan faciliteren. Dit sluit aan bij bevindingen in het buitenland. Als we onze resultaten vergelijken met deze van de studie van IIA-Belgium, uitgevoerd bij interne auditdiensten in de private sector, dan zien we dat het aandeel van consultancyrollen belangrijker is in de publieke sector dan in de private sector. Deze vaststelling bevestigt de trend waarbij de interne auditor uit de publieke sector een bredere rol krijgt toebedeeld,

zoals ook studies van CARHILL & KINCAID (1989) en POLLITT *et al.* (1999) aangeven.

4.2. Activiteiten van de interne auditdienst

De auditactiviteiten worden geclassificeerd van compliance tot performancegerichte opdrachten. Dit laat ons toe om na te gaan welke soorten activiteiten de interne auditdiensten in de Belgische overheden uitvoeren. Aan de respondenten werd gevraagd welk controleorgaan welke auditactiviteit vervult. Zeven soorten van auditactiviteiten konden worden toegewezen aan vier verschillende controleorganen, zijnde de (decentrale) interne auditdienst zelf, de externe auditfunctie, een externe via outsourcing of een andere publieke dienst (voor Vlaanderen is IAVA in deze categorie opgenomen).

Tabel 9: Soort auditactiviteit naar soort controleorgaan (% per overheidsniveau)

		Interne auditdienst	Externe audit	Outsourcing	Andere publieke dienst (+IAVA)	Totaal
Federaal		%	%	%	%	%
	Financiële audit	15.8	52.6	5.3	26.3	100
	Compliance audit	47.4	31.6	5.3	15.8	100
	Operationele audit	76.9	7.7	0.0	15.4	100
	Performance audit	58.8	11.8	11.8	17.6	100
	IT audit	25.0	12.5	37.5	25.0	100
	Geïntegreerde Audit	70.0	20.0	0.0	10.0	100
	Fraude audit	66.7	8.3	8.3	16.7	100
Vlaamse Gewest/ Gemeenschap						
	Financiële audit	20.0	40.0	13.3	26.7	100
	Compliance audit	38.9	22.2	11.1	27.8	100
	Operationele audit	43.8	12.5	12.5	31.3	100
	Performance audit	35.3	23.5	11.8	29.4	100
	IT audit	33.3	8.3	33.3	25.0	100
	Geïntegreerde Audit	50.0	16.7	8.3	25.0	100
	Fraude audit	22.2	11.1	0.0	66.7	100
Waalse Gewest						
	Financiële audit	22.2	33.3	22.2	22.2	100
	Compliance audit	44.4	33.3	0.0	22.2	100
	Operationele audit	66.7	0.0	16.7	16.7	100
	Performance audit	80.0	0.0	0.0	20.0	100
	IT audit	50.0	16.7	16.7	16.7	100
	Geïntegreerde Audit	66.7	0.0	33.3	0.0	100
	Fraude audit	60.0	0.0	20.0	20.0	100
Franse Gemeenschap						
	Financiële audit	25.0	50.0	12.5	12.5	100
	Compliance audit	50.0	16.7	33.3	0.0	100
	Operationele audit	80.0	0.0	0.0	20.0	100
	Performance audit	100.0	0.0	0.0	0.0	100
	IT audit	50.0	0.0	50.0	0.0	100
	Geïntegreerde Audit	100.0	0.0	0.0	0.0	100
	Fraude audit	50.0	25.0	0.0	25.0	100

Tabel 9 toont aan dat compliance, performance and operationele audits het meest worden uitgevoerd door interne auditdiensten in de Belgische overheden. Financiële audits worden op hun beurt meestal door externe auditoren verricht. De Inspectie van Financiën treedt immers in dit soort audits op als belangrijke actor. IT-audits worden meestal 'geoutsourced'. Op Vlaams niveau zullen agentschappen met een decentrale interne auditdienst vaak IAVA betrekken als het gaat om fraude audits binnen hun eigen organisatie. Als we vroegen naar hun verwachtingen ten aanzien van de evolutie van deze auditactiviteiten in de nabije toekomst, gaf men aan dat het aandeel van de interne auditdienst in compliance en financiële auditactiviteiten gelijk zal blijven, terwijl het aandeel performance, operationele en IT-audits waarschijnlijk zal stijgen in de toekomst. Er werden geen substantiële verschillen gevonden tussen de verschillende overheden.

Ten slotte, vroegen we aan de respondenten om aan te geven op welke expertisegebieden een interne auditor moet uitblinken. Omdat ook hier geen significante verschillen tussen de overheden werden gevonden, is een geconsolideerde presentatie van de resultaten meer aangewezen.

Tabel 10: expertisegebieden voor interne auditoren (gemiddelde score op 5-puntenschaal, 1 = 'helemaal niet belangrijk', 5 = 'heel belangrijk')

Expertisegebied	**Gemiddelde score**
Kennis over risico- en controlesystemen	**4.9**
Kennis van processen en re-engineering	**4.2**
Kennis over specifieke kenmerken van de publieke sector	**4.1**
Kennis over performance of prestatie-evaluatie	**3.8**
Kennis over het financiële aspect	**3.5**
Juridische kennis	**3.3**
IT-kennis	**3.2**
Kennis over Veranderingsmanagement & HRM	**3.0**
Kennis over gezondheid, veiligheid en omgeving	**2.3**

Uit tabel 10 valt af te lezen dat kennis over risico- en controlesystemen, processen en re-engineering, en kennis van prestatie-evaluatie als belangrijkste expertisegebieden voor een interne auditor geïdentificeerd worden. Daarnaast lijkt het belangrijk dat de interne auditor ook enige voeling heeft met de publieke sector. Deze vaststelling bevestigt de bevinding dat interne auditoren in de Belgische publieke sector vooral intern worden gerekruteerd en reeds enkele jaren ervaring kunnen voorleggen.

5] CONCLUSIE

New Public Management versterkte de professionaliteit binnen de publieke sector. Ook binnen de interne auditdiensten lijken deze processen van modernisatie en professionalisering hun ingang te hebben gevonden. Niettemin wijst ons onderzoek erop dat er nog een weg moet afgelegd worden.

Wat het bestaan van interne auditdiensten betreft, bemerkten we een grote diversiteit in cultuur, structuur en regelgeving over de verschillende Belgische overheden heen. In de Vlaamse overheid is de regelgeving rond de interne auditfunctie reeds geïmplementeerd in de praktijk en aldus ook het meest uitgebouwd. Er bestaan decentrale auditdiensten bij bepaalde EVA's en daarnaast een onafhankelijk centrale interne audit van de Vlaamse administratie (IAVA), die volgens een holdingmodel met elkaar samenwerken. We mogen concluderen dat het bestaan en de implementatie van adequate regelgeving rond interne audit cruciaal is inzake de verdere professionalisering van toezicht en beheersing binnen de publieke sector. Op federaal niveau is het nog wachten op de verdere implementatie van de regelgeving rond interne audit, die onder andere voorziet in de installatie van interne auditfuncties in alle overheidsdiensten en sommige instellingen van openbaar nut. BRUNSSON en OLSEN (1993) stellen dat uitstel van de implementatie van hervormingen binnen NPM, vaak te verklaren is vanuit de complexiteit van de publieke organisaties of dienstverleningen. We mogen echter aannemen dat ook de politieke bereidwilligheid een cruciale rol speelt bij de implementatie of het formuleren van uitvoeringsbesluiten.

Om een onafhankelijke werking van de interne auditdienst te bewerkstelligen, is het bestaan van een

auditcomité aangewezen. Op federaal niveau is er op het moment van de bevraging (2008) nog geen sprake van een centraal auditcomité en ontbreken decentrale auditcomité's meestal, wat ertoe leidt dat het management van de organisatie vaak een sterke relatie kent met de interne auditdienst, zonder een auditcomité als tussenschakel. Dit zou mogelijks een negatieve invloed kunnen hebben op de onafhankelijke positie van de interne auditdienst. Binnen het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschap zijn er wel meestal decentrale auditcomité's aanwezig. In de Vlaamse overheid blijkt de onafhankelijkheid wel meer verzekerd door de aanwezigheid van een centraal auditcomité, alsook decentrale auditcomités.

Vanuit de resultaten mogen we concluderen dat onafhankelijkheid van de interne auditfunctie geen vanzelfsprekendheid is binnen alle Belgische overheden. Deze bevinding is des te belangrijker omdat een grote meerderheid van de respondenten in deze studie ook aangaf dat onafhankelijkheid een substantiële meerwaarde kan betekenen voor de werking van een interne auditdienst. Het is echter wel zo dat 'onafhankelijkheid' niet voor alle respondenten hetzelfde betekende. Daarom is het belangrijk dat er in de toekomst ook een duidelijke conceptualisatie nodig is van de term 'onafhankelijkheid' binnen de publieke interne auditdiensten. Desalniettemin moet 'onafhankelijkheid' binnen publieke interne auditdiensten soms anders geïnterpreteerd worden dan 'onafhankelijkheid' bij private interne auditdiensten. Men kan zich zelfs de vraag stellen in welke mate volledige onafhankelijkheid binnen de publieke sector mogelijk of al dan niet wenselijk is. Een publieke sector wordt immers geconfronteerd met tal van stakeholders die elk hun eigen invloed trachten uit te oefenen.

Verder leert deze studie ons ook dat voor de uitoefening van interne audits binnen de publieke sector enige kennis vereist is over de specifieke organisatieomgeving en functionering van publieke diensten. Interne audit lijkt enerzijds complementair te zijn aan externe audit inzake zekerheidsverstrekkende opdrachten. Anderzijds wordt de interne auditdienst ook een facilitator van verandering binnen de publieke sector via zijn consultancy activiteiten. In de toekomst lijkt die 'value-adding' rol van de interne auditor ten aanzien van de organisatie nog een sterkere rol te gaan spelen.

Men kan zich echter de vraag stellen waar deze rol stopt voor de interne auditor. Alhoewel consultingactiviteiten als volwaardige diensten van de interne audit aangezien worden door IIA en onze empirische resultaten, is het aan te raden om toch even stil te staan bij de implicaties van dit soort activiteiten voor de onafhankelijke positie van de interne auditdienst. De IIA-Standaarden laten consultingdiensten toe, maar wijzen tevens op de potentiële negatieve impact ervan op de onafhankelijkheid en de objectiviteit (PAAPE, 2007; JEPPESEN, 1998). Andere auteurs beweren dat 'consultants' ingehuurd worden om problemen op te lossen, wat een verschillende dienst inhoudt dan een interne auditfunctie die interne controlemechanismen en prestaties moet beoordelen ten aanzien van gevestigde waarden (NAGY *et al*., 2002). LEMANT (1995) beweert dat het de taak van de interne auditdienst is om een optimaal evenwicht te bekomen tussen zekerheid verstrekken en het voorzien van consultancy.

De activiteiten van de interne auditdiensten in de Belgische overheden lijken te variëren van traditionele zekerheidsverstrekkende activiteiten tot meer 'value-adding' consultancy-activiteiten, waarbij de meeste ergens in het midden belanden (NAGY *et al*., 2002). In verder onderzoek zou men kunnen nagaan welke mechanismen een impact hebben op de verandering van deze rollen en activiteiten binnen het interne auditberoep. Zoals GRAMLING *et al*. (2006) aangeven zijn organisaties steeds meer op zoek naar interne auditoren die een meerwaarde kunnen betekenen voor de organisatie, waarbij ze optreden als catalysatoren van verandering. Anderzijds geloven we dat in meer mature organisaties, met een sterke governance, vooral een nadruk zal komen te liggen op zekerheidsverstrekkende auditactiviteiten. In de gevallen waar interne audit geïmplementeerd is op vrijwillige basis, zal deze vaak voor meer dan enkel zekerheidsvertrekkende doeleinden dienen. In die gevallen wordt verwacht dat interne audit een meerwaarde creëert in de verdere ontwikkeling van de organisatie. Als de entiteit geconfronteerd wordt met frequente externe audits, mogen we aannemen dat om redenen van complementariteit er meer differentiatie zal zijn in de interne auditrollen en activiteiten (PAAPE, 2007). Maar het belangrijkste is dat zelfs in een niet-normatieve omgeving de interne auditactiviteiten zullen blijven bestaan en zelfs evolueren, zolang het management overtuigd is van de meerwaarde van die interne auditdienst (KROGSTAD, 1999).

REFERENTIES

BRUNSSON, N. & OLSEN, J.P., *The reforming organisation*, Londen en New York, Routledge, 1993.

BURNABY, P., HASS, S. & ABDOLMOHAMMADI, M.J., "A survey of internal auditors to establish the scope of the common body of knowledge study in 2006", *Managerial Auditing Journal* 2006, vol. 21, nr. 8, p. 854-868.
CARHILL, K.M. & KINCAID, J.K., "Applying the standards in governmental internal auditing", *The Internal Auditor* 1989, 52 (6), 63-65.
DIRECTIE ACCOUNTANCY RIJKSOVERHEID, *Handleiding Government Governance: Een instrument ter toetsing van de governance bij de rijksoverheid*, Den Haag, 2000.
GENDRON, Y., COOPER, D.J. & TOWNLEY, B., "In the name of accountability: State auditing, independence and new public management", *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 2001, 14 (3), 278-310.
GRAMLING, A.A. & HERMANSON, D.R., "Corporate Governance and Internal Auditing", *Internal Auditing* 2006, vol. 21, nr. 6, p. 37-39.
INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), *Definition of Internal Auditing*, Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors, 1999.
INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), *The professional practice framework*, Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004.
INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), *Internal audit in Belgium: Current internal audit practices and future expectations. Survey Results*, Brussel, The Institute of Internal Auditors Belgium, 2006.
INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), *Common Body of Knowledge (CBOK) survey*, Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2006.
JEPPESEN, K.K., "Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", *The European Accounting Review* 1998, vol. 7, nr. 3, p. 517-539.
KROGSTAD, J.L., RIDLEY, A.J. en RITTENBERG, L.E., "Where We Are Going", *Internal Auditor* 1999, p. 27-33.
LEMANT, O., *La Direction d'un service d'audit interne*, IFACI, 1995.
NAGY, A.L. & CENKER, W.J., "An Assessment of the Newly Defined Internal Audit Function", *Managerial Auditing Journal* 2002, vol. 17, nr. 3, p. 130-137.
PAAPE, L., *Corporate Governance: The Impact on the Role, Position, and Scope of Services of the Internal Audit Function*, Erasmus Research Institute of Management, 2007.
PARKER, L. & GOULD, G., "Changing public sector accountability: Critiquing new directions", *Accounting Forum* 1999, 23 (2), 109-135.
POLLITT, C., GIRRE, X., LONSDALE, J., MUL, R., SUMMA, H. & WAERNESS, M., *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries*, Oxford, Oxford University Press, 1999.
POWER, M., *The audit society: Rituals of verification*, New York, Oxford University Press, 1999.
SPANHOVE, J. en VERHOEST, K., "Analyse van government governance op verschillende niveaus: ontwikkeling van een normatief en analytisch raamwerk gebaseerd op principes, processen, instrumenten en cycli", *Vlaams Tijdschrift voor Overheidsmanagement* 2007, 12, 4, 56-71.
STERCK, M., SCHEERS, B. en BOUCKAERT, G., *The modernization of the public control pyramid: International trends*, Report from the research group financial management, performance measurement and performance management, Leuven, Policy Research Centre – Governmental organization in Flanders, 2005.
STERCK, M. en BOUCKAERT, G., "International audit trends in the public sector", *Internal Auditor* 2006.
VAN GILS, D., DE VISSCHER, Ch., SARENS, G. en SPANHOVE, J., "L'organisation des activités d'audit interne dans les différentes autorités publiques en Belgique", *Revue Pyramides* 2008, vol. 15, 1, 95-123.

EINDNOTEN

1 Dit artikel is geschreven op basis van onderzoek binnen het Steunpunt Bestuurlijke Organisatie Vlaanderen, met name het project Government Governance: theoretische en normatieve modellen voor deugdelijk bestuur in de Vlaamse overheid (2007-2011). De data zijn verzameld in samenwerking met onderzoekster Diane VAN GILS en Prof. Dr. Gerrit SARENS van de Université Catholique de Louvain-La-Neuve en met het Institute of Internal Auditors Belgium (IIA).

2 De hernieuwde definitie die IIA in 1999 gaf aan de interne auditfunctie voorzag ook in een adviserende en 'value-added' functie voor de interne auditdiensten, naast de traditionele zekerheidsverstrekkende functie die ze al had.

3 For more details on the most recent Common Body of Knowledge Study: see BURNABY et al. (2006).

4 27 % van de federale respondenten verwees naar het centraal auditcomité dat echter op de moment van de bevraging wel wettelijk voorzien was, maar nog niet geïnstalleerd en operationeel. Pas in 2010 wordt dat auditcomité geïnstalleerd.

Jürgen SPANHOVE (jurgen.spanhove@soc.kuleuven.be) is als onderzoeker verbonden aan het Instituut voor de Overheid en is uitvoerder van het SBOV-project 'Government Governance'

Prof. Dr. Koen VERHOEST (koen.verhoest@soc.kuleuven.be) is als docent/onderzoeksmanager verbonden aan het Instituut voor de Overheid en is coördinator van het SBOV-project 'Government Governance'

Steve TROUPIN ... (wordt aangevuld in proef)